

Kamille Simas Ebsen de Paiva

**UTILIZAÇÃO DE INSTRUMENTOS DE GESTÃO CONTÁBIL-
FINANCEIRA EM ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR:
UM ESTUDO EM ENTIDADES ASSISTENCIAIS DE
FLORIANÓPOLIS**

Florianópolis, 2007

Kamille Simas Ebsen de Paiva

**UTILIZAÇÃO DE INSTRUMENTOS DE GESTÃO CONTÁBIL-
FINANCEIRA EM ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR:
UM ESTUDO EM ENTIDADES ASSISTENCIAIS DE
FLORIANÓPOLIS**

Dissertação apresentada ao Programa de
Pós-Graduação em Contabilidade da
Universidade Federal de Santa Catarina

Orientador: Prof. Dr. Luiz Alberton

Florianópolis, 2007

Kamille Simas Ebsen de Paiva

**UTILIZAÇÃO DE INSTRUMENTOS DE GESTÃO CONTÁBIL-FINANCEIRA EM ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR:
UM ESTUDO EM ENTIDADES ASSISTENCIAIS DE
FLORIANÓPOLIS**

Esta dissertação foi julgada adequada em sua forma final para a obtenção do título de Mestre em Contabilidade no Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina em 20 de julho de 2007.

Prof. José Alonso Borba, Dr.
Coordenador do Programa

Banca Examinadora:

Prof. Luiz Alberton, Dr
Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC

Prof^a. Enise Barth Teixeira, Dra.
Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul - UNIJUÍ

Prof. Dr. Marcos Laffin
Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC

Aos meus queridos pais Ralf e Luzia,
Minhas irmãs Erika e Karen,
E meu marido Kleber.

Agradecimentos

À minha família, em especial aos meus pais Ralf e Luzia e ao meu marido Kleber, pelo amor e carinho dedicados, apoio e compreensão em todos os momentos dessa trajetória, principalmente nos últimos meses, sou eternamente grata.

Ao professor Marcos Laffin por ter sido mais que um orientador: um pai. Pelas horas de orientação que contribuíram para a realização desta pesquisa e pelas palavras, que contribuíram para mim como pessoa.

Ao professor Luiz Alberton, por ter assumido minha orientação e por suas contribuições.

Ao professor José Alonso, pela amizade, paciência e tudo que fez por mim enquanto estava no programa.

À funcionária Maura, pela amizade e por tudo que fez por mim enquanto estava no Programa.

A todos os amigos que tive a felicidade de fazer através do PPGC, em especial ao Charles, Carol, Murcia, Márcia, Vera e Jonas. Aos amigos que me incentivaram a concluir esta pesquisa, sempre com palavras de apoio: Professora Denize, Wilson, Paula, Renata, Rejane e tantos outros.

Aos entrevistados, gestores da Irmandade do Divino Espírito Santo – IDES/Promenor, do Centro de Integração Familiar, da Casa da Criança do Morro da Penitenciária, da Associação de Moradores do Morro do Céu, da Associação Evangélica Beneficente de Assistência Social e do Centro de Apoio a Formação Integral do Ser, sem os quais não seria possível a realização desta pesquisa.

Ao Conselho Municipal de Assistência Social por ter colaborado com a pesquisa.

À Universidade Federal de Santa Catarina e ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade.

"Se um dia, já homem feito e respeitado, sentires que a terra cede a teus pés, que tuas obras se desmoronam, que não há ninguém a tua volta para te estender à mão, esquece a tua maturidade, passa pela tua mocidade, volta a tua infância e balbúcia, entre lágrimas e esperanças, as últimas palavras que sempre te restarão na alma: meu pai, minha mãe".

Rui Barbosa

RESUMO

A presente pesquisa teve como objetivo verificar a utilização de instrumentos de gestão que orientam e otimizam a missão e a continuidade das organizações do Terceiro Setor, especificamente nas entidades de promoção da assistência social de Florianópolis que amparam crianças e adolescentes carentes. No cenário atual as entidades pertencentes ao Terceiro Setor, em suas possíveis configurações, têm assumido um papel importante como agentes de transformação social, agindo nas lacunas deixadas por Estado e mercado. Tais entidades vêm crescendo em grandes proporções desde a década de setenta e com isto têm enfrentado cada vez mais concorrência por recursos, sejam estes de origem pública ou privada. Em função desta concorrência, otimizar os recursos existentes e buscar novas fontes de financiamento têm exigido cada vez mais de tais organizações. Exigências estas que ultrapassam os limites da legalidade. Para verificar de que maneira as entidades assistenciais de Florianópolis têm se adequado a esta realidade realizou-se uma pesquisa exploratório-descritiva, através de entrevistas semi-estruturadas com os gestores e análise documental dos instrumentos de gestão utilizados nas entidades pesquisadas: Irmandade do Divino Espírito Santo (IDES)/Promenor, Centro de Integração Familiar (CEIFA), Casa da Criança do Morro da Penitenciária, Associação de Moradores do Morro do Céu (AMORCÉU), Associação Evangélica Beneficente de Assistência Social (AEBAS) e Centro de Apoio a Formação Integral do Ser (CEAFIS). Os resultados da pesquisa apontam realidades distintas em entidades com os mesmos objetivos, enquanto há entidades que utilizam mais de um instrumento de gestão outras ainda não utilizam instrumentos de otimização da gestão.

Palavras-chave: Terceiro Setor, otimização de recursos, instrumentos de gestão.

ABSTRACT

The present research has the objective of verifying the use of management tools that orient and optimize the mission and continuity of third sector organizations, specifically social service promoting entities of Florianópolis that support children and teenagers in need. In the current scenario, the entities composing the third sector, in their possible configurations, have assumed an important role as social transformation agents, acting on the gap left by State and market. These entities have been growing in large proportions since the 70's and so faced more and more competition for resources, be them public or private. Because of such competition, optimizing existing resources and searching for new sources of financing has demanded an increasing more from those organizations - demands that exceed the limits of the legality. To verify how social service entities of Florianópolis have adjusted to this reality an exploratory-descriptive research was conducted, through half-structuralized interviews with the managers and analysis of the management tool of the researched entities: Irmandade do Divino Espírito Santo (IDES)/Promenor, Centro de Integração Familiar (CEIFA), Casa da Criança do Morro da Penitenciária, Associação de Moradores do Morro do Céu (AMORCÉU), Associação Evangélica Beneficente de Assistência Social (AEBAS) and Centro de Apoio a Formação Integral do Ser (CEAFIS). The results of the research point distinct realities in entities with the same objectives. While there are entities that use more than one management tool, others do not use any.

Keywords: third sector, resource optimization, management tools.

SUMÁRIO

RESUMO.....	vii
ABSTRACT.....	viii
LISTA DE ILUSTRAÇÕES	11
1 INTRODUÇÃO	12
1.1 Problema.....	15
1.2 Objetivos	15
1.3 Justificativa	16
1.4 Metodologia	19
2 TERCEIRO SETOR NO BRASIL: ASPECTOS HISTÓRICOS E CONCEITUAIS.....	22
2.1 Terceiro Setor no Brasil: aspectos históricos	22
2.2 Conceituando o Terceiro Setor	29
2.2.1 Características das entidades do Terceiro Setor	33
2.2.2 Categorias das entidades do Terceiro Setor.....	35
2.2.3 Certificados e titulação das entidades do Terceiro Setor.....	36
2.2.4 Entidades Beneficentes de Assistência Social	39
3 CONTABILIDADE GERENCIAL E TERCEIRO SETOR.....	41
3.1 Contabilidade, Usuários e Informação Contábil	41
3.2 Contabilidade Financeira e Gerencial	43
3.3 Contabilidade Gerencial e Organizações do Terceiro Setor	44
3.4 O Planejamento Estratégico como Ferramenta de Gestão.....	46
3.4.1 Orçamento	51
4 TERCEIRO SETOR E REALIDADE SOCIAL: COTIDIANO DAS ORGANIZAÇÕES PARTICIPANTES	55
4.1 Descrição e Análise das Entidades Pesquisadas	55

4.1.2 Perfil dos entrevistados.....	59
4.1.3 Dados das entidades pesquisadas	60
4.2 Contabilidade e gestão	63
5 CONCLUSÕES	71
6 BIBLIOGRAFIA	78
7 ANEXOS	83
8 APÊNDICES	86

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1	Combinação entre resultados da conjunção entre o público e o privado.....	29
Quadro 2	Características básicas da contabilidade financeira e gerencial.....	42
Quadro 3	Combinação dos fatores de avaliação e de desempenho.....	49
Figura 1	Panorama da administração estratégica.....	46
Figura 2	Relação do orçamento com o planejamento.....	51
Tabela 1	Formação do entrevistado.....	58
Tabela 2	Tempo de atuação na entidade.....	59
Tabela 3	Funcionários e voluntários.....	60
Tabela 4	Registros, certificações e titulações.....	61
Tabela 5	Ferramentas de gestão utilizadas.....	64

1 INTRODUÇÃO

O termo Terceiro Setor tem sido utilizado para designar um conjunto de organizações surgidas a partir de iniciativas da sociedade civil para suprir algum espaço não preenchido tanto pelo Estado quanto pelo mercado.

O Estado, caracterizado como primeiro setor, tem por objetivo o bem-estar social através da produção de bens e prestação de serviços. Conta com a coercitividade para o financiamento de suas atividades, ou seja, o indivíduo, mesmo não usufruindo totalmente dos serviços públicos, é obrigado a contribuir através da arrecadação de impostos em diferentes modalidades, desde a tributação sobre salários aos tributos embutidos em qualquer mercadoria adquirida.

O segundo setor, mercado, é formado pelo conjunto de entidades que objetivam lucro e onde a participação da sociedade não é coercitiva. Há opção de escolha, sendo que a relação entre mercado e sociedade é pautada nas vantagens que os indivíduos terão em optar por um bem/serviço ou outro.

Nos espaços onde o Estado e o mercado não atuam surgem iniciativas da sociedade civil, sob diversas formas de atuação, originadas em diversos momentos históricos, tendo estreita ligação com a relação mantida entre Estado e sociedade civil.

Muito se tem discutido, nacional e internacionalmente, nas últimas duas décadas sobre este “novo” setor da sociedade. Um setor que, em partes, possui objetivos comuns ao Estado (primeiro setor), mas ao mesmo tempo se opõe a ele e não possui as mesmas finalidades do mercado (segundo setor). É o chamado Terceiro Setor, também conhecido como setor não lucrativo.

No Brasil, na década de noventa, em especial, após a realização da Conferência das Nações Unidas sobre meio Ambiente, conhecida como ECO-92, as Organizações Não Governamentais (ONGs), começaram a ganhar mais destaque com a elaboração do documento conhecido como Agenda 21, que propõe o desenvolvimento sustentável, entendido não só como a adoção de práticas de preservação ambiental, mas também da necessidade de justiça social entre outros propósitos.

Dois fatos levaram as ONGs a ganhar maior reconhecimento no cenário nacional a partir da realização do evento. Um deles foi uma das seções na qual está dividida a Agenda 21, a seção “Fortalecimento do papel dos grupos sociais”, mais

especificamente no Capítulo 27, intitulado “Fortalecimento do Papel das Organizações Não Governamentais: parceiros para um desenvolvimento sustentável”, onde tais organizações são denominadas como parceiras na implementação das práticas políticas e sociais para a busca de um desenvolvimento sustentável. É reconhecida a importância de tais organizações como fundamentais agentes de mudanças para a consecução dos objetivos propostos no encontro através da Agenda 21.

Outro fato relevante foi que a fiscalização das ações propostas na Agenda 21 acabou ficando por conta das ONGs que participaram do evento, deste modo se reconheceu novamente a importância destas organizações no que diz respeito à promoção de um desenvolvimento sustentável.

Apesar das discussões sobre Terceiro Setor no Brasil ter sido mais freqüente após a ECO-92, o Terceiro Setor não surgiu nesta época. Na verdade sua existência é de longa data, contudo sua forma de atuação e objetivos eram um tanto diferente das organizações que se destacaram na década de noventa.

Estas organizações cuja existência é de longa data estavam ligadas às obras assistências da Igreja, baseadas no amor ao próximo e caridade cristã, que atendiam aqueles marginalizados pelo Estado, que já se mostrava ineficiente na consecução de seus objetivos.

Mas o papel da Igreja não ficou apenas nas obras assistenciais. Na década de setenta serviu também como fonte de apoio aos movimentos sociais, através das Comunidades Eclesiais de Base (CEBS), que buscavam uma Igreja democrática, com a participação de seus membros. Tais movimentos apoiados pelas CEBS surgiam em oposição ao Estado autoritário, e encontravam apoio nas mesmas pelo fato de, na época da ditadura militar, a Igreja ser a única instituição a qual o Estado não tinha controle direto.

O ponto em comum entre as atividades mantidas há séculos pela Igreja, as organizações que se destacaram na década de setenta, noventa e as de hoje é a satisfação de necessidades que o Estado não consegue suprir e que o mercado também não supre. Tais necessidades são satisfeitas pela própria sociedade civil, que se mobiliza para atender tais demandas, na tentativa de reduzir as desigualdades sociais.

Como o Terceiro Setor é uma mobilização da sociedade civil na satisfação de suas necessidades há uma diversidade de organizações com objetivos diversos que o compõem, tais como associações, fundações, ONGs e Organizações Sociais. Os objetivos vão desde a melhoria de um bairro, como as associações comunitárias até cooperação a outras entidades sem fins lucrativos, reivindicação de direitos, reintegração ao mercado de trabalho, entre outros.

Esta diversidade de instituições possui em comum, além de um movimento organizado a partir da sociedade civil, alguns aspectos internos tais como a gestão autônoma, presença do voluntariado, seja em cargos gerenciais ou demais atividades da entidade; as origens de recursos, que podem ser próprias através da venda de bens e serviços para manutenção das atividades da entidade, do próprio Estado, através de parcerias, convênio e subvenções, doações.

Apesar das diversas fontes de recursos, em geral as entidades do Terceiro Setor trabalham com recursos escassos, fator que se agrava com a concorrência que também enfrentam com outras organizações do setor.

Neste sentido, a gestão das entidades pertencentes ao Terceiro Setor, como também daquelas pertencentes aos demais setores, é importante, uma vez que a continuidade ou não das mesmas depende do modo como são geridos tais recursos, financeiros, materiais e humanos.

Além de trabalhar com recursos escassos, tais entidades ainda enfrentam uma série de barreiras burocráticas para a obtenção de títulos e certificados que lhes permitem acesso a recursos específicos, como auxílios e subvenções. Desta forma, necessitam de mecanismos eficientes na elaboração de projetos, prestação de contas dos mesmos e avaliação dos resultados obtidos, o que leva as entidades a ter maior controle sobre sua gestão.

Planejar as atividades a serem desenvolvidas se torna ponto fundamental para a gestão das entidades do Terceiro Setor, como forma de garantir sua continuidade.

A contabilidade gerencial, através do controle gerencial, oferece mecanismos importantes à gestão das entidades, uma vez que tem por objetivo assegurar o cumprimento de suas estratégias e perpassa o processo de planejamento, orçamento e avaliação.

O primeiro passo do processo de controle gerencial é o planejamento chamado planejamento estratégico, por estabelecer as estratégias a serem seguidas

para atingir aos objetivos da entidade, importante para sua gestão, à medida que melhor prepara a entidade para possíveis desafios que encontrará ao longo de sua existência.

Estes desafios são identificados na etapa de planejamento, em que as entidades avaliam o ambiente externo e interno e possíveis medidas para atenuar ou mesmo neutralizar efeitos indesejados na mudança desses ambientes. Também se exploram os pontos fortes e fracos da entidade, o que faz com que esta possa melhorar aquilo que já sabe ser deficiente.

Em conjunto com o planejamento estratégico é também importante a elaboração do orçamento, uma vez que o planejamento por si só não é suficiente, é necessário saber quanto custa para atingir os objetivos definidos e deste modo estar mais bem preparado para buscar tais recursos.

A utilização destas ferramentas de gestão em entidades do Terceiro Setor é um diferencial necessário à melhor gestão dos recursos, captação dos mesmos e conseqüentemente à continuidade de tais entidades.

Diante do exposto e das possíveis configurações que assumem as entidades do terceiro, setor o tema desta pesquisa é a *utilização de ferramentas de gestão em organizações sem fins lucrativos de promoção de assistência social*.

1.1 Problema

Quais são os instrumentos de gestão que orientam e otimizam a missão e a continuidade das organizações do Terceiro Setor?

Esta questão será pesquisada em entidades de promoção à assistência social que amparam crianças e adolescentes carentes e delimitadas à cidade de Florianópolis no período de dezembro de 2006.

1.2 Objetivos

Esta pesquisa tem como objetivo geral identificar a utilização de instrumentos de gestão e suas expressões em entidades assistenciais de Florianópolis, considerando para tanto os seguintes objetivos específicos:

- a) Caracterizar as entidades do Terceiro Setor, apresentando aspectos históricos e legais;
- b) Apresentar aspectos contábeis e gerenciais das entidades do Terceiro Setor;
- c) Identificar a utilização de instrumentos de gestão nas entidades pesquisadas;
- d) Analisar a contribuição dos instrumentos de gestão para o alcance da missão e continuidade das entidades pesquisadas.

1.3 Justificativa

O Estado tem a função de promover o bem-estar da sociedade na qual está inserido e pode fazê-lo através de ações próprias ou em parceria com outras entidades, tenham estas finalidade lucrativa ou não.

As entidades sem fins lucrativos têm sua importância reconhecida pelo Estado brasileiro no apoio à tarefa pública a partir de 1938, quando este assume a “utilidade pública” de tais organizações. Ao reconhecer a utilidade pública das entidades do Terceiro Setor e conceder benefícios através desta titulação, o Estado legitima a atuação destas entidades no cumprimento de seu papel, no provimento do bem-estar à sociedade. Deste modo tem surgido, nas últimas três décadas, uma série de certificados e titulações que concedem cada vez mais benefícios a tais entidades, como a possibilidade de estabelecer convênios e parcerias.

Estes certificados e titulações surgem, pois o Terceiro Setor tem se mostrado nos últimos quarenta anos, no Brasil e no mundo, como uma solução possível para os mais diferentes problemas enfrentados pela sociedade. Para tanto, mobiliza recursos humanos e materiais para o combate à pobreza, violência, defesa de direitos, inclusão social, preservação ambiental, etc, na tentativa de se promover um desenvolvimento sustentável, incluindo uma sociedade mais justa.

Com estes diversos objetivos, o Terceiro Setor possibilita ainda fonte de trabalho e renda para milhões de pessoas. Pesquisa do IBGE realizada em 2002, o crescimento destas entidades entre a década de 70 e o ano de 2002 foi de 2.408,59%, passando de 10.998 para 275.895 entidades no ano de 2002, empregando mais de um milhão e meio de pessoas.

Por serem numerosas, as entidades do Terceiro Setor também enfrentam forte concorrência na busca por recursos públicos e privados, tendo primeiramente que ultrapassar as barreiras burocráticas para então poder concorrer a tais recursos, compostos, de acordo com pesquisa de Leilah Landim e Maria Celi Scalon, publicada no ano de 2000¹, por: doações individuais (14%), doações empresariais (3,2%), recursos governamentais (14,5%) e receitas próprias (68%).

Passando a barreira burocrática é necessário ainda, dependendo da origem do recurso, evidenciar sua aplicação, através de demonstrativos e relatórios de avaliação de desempenho. Ou seja, a competição por recursos (sejam estes provenientes de isenções, doações, convênios, parcerias, venda de produtos e serviços etc.) gera também a necessidade de maior controle gerencial por parte das entidades para que estas possam ter maior quantidade e qualidade de informações, sejam estas externas, prestadas a terceiros, como quando destes recebem recursos ou destes dependem para a obtenção ou manutenção de certificados e titulações, sejam internas, para tomada de decisão.

Quando os recursos são oriundos da própria entidade é necessário ainda um planejamento de todo processo produtivo, correta alocação de custos, mercado para os produtos e serviços oferecidos etc.

A contabilidade como área responsável pelo registro e apreensão das alterações patrimoniais oferece ferramentas, em conjunto com outras áreas, que auxiliam na gestão de recursos, sejam estes materiais ou humanos, possibilitando informações mais próximas à realidade organizacional, auxiliando desta forma, não só na gestão de recursos, mas também na captação dos mesmos, o que está diretamente relacionado com a continuidade de tais entidades.

O planejamento estratégico é uma das ferramentas importantes a qualquer entidade, pois é através dele que se estabelecerão as estratégias que auxiliarão as entidades a alcançarem seus objetivos e sobreviver em um ambiente competitivo.

Aliando-se ao planejamento, o orçamento torna-se fundamental, pois sem uma previsão de gastos não há como saber de quanto se precisa e um planejamento sem orçamento não faz sentido, uma vez que para realização dos objetivos de qualquer entidade são necessários recursos, sejam estes materiais ou humanos.

¹ Disponível em parte no Portal do Voluntário: <http://www.portaldovoluntario.org.br>

Nas entidades do Terceiro Setor a elaboração do planejamento estratégico aliado ao orçamento é também uma questão de sobrevivência, uma vez que na busca por recursos são solicitados orçamentos por parte das entidades. Além disso, a elaboração do planejamento auxilia as entidades a enfrentar os desafios encontrados ao longo de sua existência, como, por exemplo, a ampliação das atividades, a relação com a comunidade onde a entidade está inserida, a administração de conflitos internos de interesse etc.

Mediante a configuração que as entidades do Terceiro Setor assumem no cenário nacional e internacional a continuidade das mesmas é uma questão de manutenção de serviços aos diversos beneficiários das mesmas nos mais variados campos de atuação e áreas.

Verificar que tipos de ferramentas de gestão as entidades do Terceiro Setor utilizam torna-se relevante à medida que estas auxiliam a gestão dos recursos e tem relação com a continuidade de tais entidades.

A motivação acadêmica em se verificar a utilização de instrumentos de gestão nas organizações do Terceiro Setor teve origem nos resultados e questionamentos que surgiram no decorrer da realização de trabalhos anteriores a Projetos de Pesquisa e Extensão desenvolvidos pelo Núcleo de Estudos sobre Trabalho e Ensino em Contabilidade (NETEC) da Universidade Federal de Santa Catarina.

Tais pesquisas foram realizadas em entidades sem fins lucrativos de Florianópolis em que se buscou verificar as necessidades em termos de organização contábil, os procedimentos contábeis aplicados às entidades do Terceiro Setor, satisfação em relação aos serviços contábeis prestados pelos escritórios de contabilidade e aspectos específicos de controle interno do Ativo Imobilizado. Contudo, ainda não se havia feito um estudo específico sobre aspectos de gestão em tais entidades.

Estudos relacionados à temática e realizados anteriormente em organizações do terceiro setor situadas em Florianópolis procuraram medir eficiência e eficácia de projetos e da organização como um todo, como os realizados por Frasson (2001) e Salm (2002); implantação de ferramentas de gestão, a exemplo de Pureza (2004) e Pereira (2004); estratégias para captação de recursos como o de Andrade (2002).

Estas pesquisas, em sua maioria, estão voltadas a aspectos gerenciais à luz das teorias da administração, em função dos programas de pós-graduação aos quais estão vinculadas. Nesse sentido, percebe-se que tais pesquisas não

apresentavam relação com a contabilidade, abrindo possibilidade para a realização deste estudo.

A relevância teórica desta pesquisa se justifica à medida que se observa a realidade das organizações do Terceiro Setor e como se operacionaliza aquilo que se discute na academia, permitindo, deste modo verificar as lacunas entre a teoria e a realidade organizacional.

Além disto, constitui-se como referencial bibliográfico relevante, pois permite, dentro de um universo de instituições, descrever a proximidade e a distância de realidades entre uma e outra entidade, que possuem muitas vezes os mesmos objetivos, idade, titulações, mas com gestões completamente diferentes.

1.4 Metodologia

Este estudo caracteriza-se como uma pesquisa de abordagem qualitativa, uma vez que se procurou verificar na realidade das organizações do terceiro setor que tipos de instrumentos de gestão são utilizados, sem tomar como base, tanto para seleção da amostra quanto para análise dos dados, instrumental estatístico.

Esta pesquisa também é caracterizada como exploratório-descritiva porque pretendemos aprofundar o conhecimento na temática abordada ao mesmo tempo em que se pretendeu descrever aspectos específicos da gestão das entidades pesquisadas.

Quanto aos meios, foram utilizados: a pesquisa bibliográfica e a pesquisa de campo. A pesquisa bibliográfica foi utilizada a fim de levantar na literatura existente, nas mais diversas fontes, as considerações relevantes que dão suporte o tema.

A pesquisa de campo foi dividida em duas etapas: entrevista estruturada, composta por um questionário (ANEXO 1) contendo questões fechadas, sobre a identificação da entidade e questões abertas sobre aspectos gerenciais e contábeis, aplicada a pessoa que participasse da gestão da entidade ou por ela respondesse. A segunda etapa constituiu-se em uma pesquisa documental, através da análise dos instrumentos de gestão utilizados nas entidades pesquisadas.

Dentre o universo de entidades que compõem o Terceiro Setor, foram utilizadas, para realização da pesquisa aquelas caracterizadas como entidades assistenciais.

Tomou-se como base as entidades de assistência social, registradas no Conselho Municipal de Assistência Social de Florianópolis – CMAS, por possuírem devido às exigências para inscrição no órgão, além do reconhecimento legal de sua existência, algum tipo de organização em termos contábeis, caracterizando-se desta forma em uma amostragem não probabilística de seleção racional.

Até o período de setembro de 2006 o número de entidades registradas no CMAS era de 131 (APÊNDICE 1). Devido às questões implícitas na forma de coleta de dados, entrevista e coleta documental, optou-se por trabalhar com as entidades registradas que atuam especificamente na área de proteção à criança e adolescente (inciso II, art. 2º da Lei Orgânica de Assistência Social – LOAS), pelo papel que desempenham nas comunidades onde atuam, possibilitando à criança a continuidade de atendimento durante a adolescência.

Inicialmente foi feito contato telefônico com as entidades registradas para verificação do público alvo, pois na lista fornecida pelo CMAS não havia tal informação especificada. Destas 131 entidades, nem todas possuíam telefone próprio, sendo muitas vezes telefones públicos. Em alguns casos ainda, os números fornecido eram inexistentes ou haviam mudado, o que impossibilitou contato

Após os contatos, possíveis, chegamos a uma lista de 19 entidades que trabalhavam exclusivamente com crianças e adolescentes, constituindo, desse modo, a população da pesquisa.

Das 19 entidades que atuam com crianças e adolescente apenas 7 se disponibilizaram a participar da pesquisa.

As informações das entidades foram divulgadas mediante assinatura de autorização pelo entrevistado (APÊNDICE 2).

A pesquisa apresenta como delimitação as entidades assistenciais de Florianópolis, registradas no CMAS, que atuam com crianças e adolescentes e se disponibilizaram a participar da pesquisa.

As entrevistas foram realizadas com os gestores das entidades no período de dezembro de 2006. Foi solicitado que o respondente participasse diretamente da gestão da entidade. Neste sentido, poderiam responder às questões tanto os voluntários da diretoria ou presidência e demais órgãos administrativos como também funcionários da entidade. Como a Promenor é gerida pela IDES, ou seja, uma única administração, a entrevista foi realizada com profissional que atua na gestão de ambas, sendo então considerados seis entrevistados.

Como limitações tem-se que, como uma das exigências para a inscrição no CMAS de Florianópolis é que a entidade esteja regulamente constituída e em funcionamento há pelo menos dois anos, há entidades assistências no município que não estão ainda registradas. Com isto as conclusões da pesquisa não podem ser estendidas ao universo de entidades assistenciais existentes no município.

Outra limitação quanto às conclusões, diz respeito à amostra. Como foram estudadas as entidades assistenciais de proteção a crianças e adolescentes carentes, que se disponibilizaram a participar da pesquisa, com suas especificidades os resultados não poderão ser estendidos aos demais tipos de entidades assistenciais registradas no CMAS.

2 TERCEIRO SETOR NO BRASIL: ASPECTOS HISTÓRICOS E CONCEITUAIS

2.1 Terceiro Setor no Brasil: aspectos históricos

O chamado Terceiro Setor é formado por organizações diversas que possuem características comuns, definidas, segundo as Organizações das Nações Unidas – ONU, em parceria com a Universidade Johns Hopkins, como aquelas que: não têm finalidade lucrativa, e, portanto, não distribuem lucros; não são governamentais, ou seja, não pertencem à esfera pública; contam com a participação voluntária e possuem uma estrutura organizacional. Desta forma, são segregadas, sob uma mesma denominação, organizações com objetivos diversos e, por vezes conflitantes.

Tais organizações, hoje segregadas sob uma mesma denominação, são resultados de uma série de fatores históricos que ocorreram no país e no mundo e deram origem às organizações que hoje compõem o chamado Terceiro Setor. São tipologias de organizações que temos hoje com objetivos específicos por vezes distintos daqueles da época em que foram criadas, como as ONGs da década de 70, por exemplo, que figuravam como organizações opositoras ao Estado e as ONGs atuais, que desenvolvem os mais diversos tipos de atividades, como proteção ambiental.

Nesse sentido, um retrospecto histórico se faz necessário a maior compreensão da origem das entidades que compõem este setor, que sob diversas formas de atuação já existentes, pode-se afirmar, não é recente.

Do período da colonização do Brasil até 1889, quando da proclamação da República, a igreja não era separada do Estado, ou seja, nesta época a Igreja Católica possuía uma certa duplicidade, permeando o primeiro e Terceiro Setor. Ao mesmo tempo em que era vinculada ao Estado, e tinha como função zelar pelo bem-estar da população local, dos menos favorecidos, a Igreja Católica o fazia também através do envolvimento dos membros da comunidade se utilizando do voluntariado, característica das organizações do Terceiro Setor. Essa atuação da Igreja no período colonial dava-se em função da metrópole não ter estrutura (ou interesse) em arcar com as questões sociais da colônia (Cf.: RODRIGUES, 1998).

A participação dos membros da comunidade nas atividades assistenciais da igreja deve-se ao fato de que o ambiente religioso sempre foi propício para o

desenvolvimento do voluntariado e ações assistenciais em função dos valores nele impregnados, do dever cristão, de ajuda ao próximo (Cf.: PAES, 2000; COELHO, 2000; PANCERI, 2001; ANDRADE, 2002).

Tais atividades desenvolvidas pela Igreja Católica na solução de problemas de caráter social foram exclusivas até meados do século XX, através de diversas formas de atuação, como asilos e educandários, baseados em ações caritativas cristãs. Segundo Ciconello (Cf.: 2004, p. 47):

No Brasil, durante séculos, a Igreja Católica, com suas inúmeras entidades mantidas com o mandato do Estado, era responsável pela prestação de serviços de saúde, educação e assistência social às camadas pobres da população. [...] Cabe ressaltar que, até meados do século XX, essa era a **única** rede de proteção social existente no país, formada quase exclusivamente por organizações privadas.²

Em 1916 o Estado reconhece o papel não só da igreja, mas das demais entidades sem fins lucrativos da época na execução de políticas públicas sociais. Sua legitimação ocorre com o Código Civil brasileiro. Em seu artigo 16, inciso I, mencionava quem eram as pessoas jurídicas de direito privado: as sociedades civis, religiosas, pias, morais, científicas ou literárias, as associações de utilidade pública e as fundações. Para Ciconello (Cf.: 2004) esta separação não era suficiente, pois não distinguia, dentre as sociedades civis, aquelas com e sem fins lucrativos.

Apesar de a legitimação de tais entidades ocorrer em 1916, com o Código Civil brasileiro, somente a partir da década de 30 é que se iniciam ações governamentais no âmbito da assistência social, cabendo à igreja, um papel complementar e não mais exclusivo.

O reconhecimento de que a as questões sociais são responsabilidade do Estado se consolida no governo Getúlio Vargas, com a criação, em 1938, do Conselho Nacional de Serviço Social – CNSS, que congregava todas as organizações de utilidade pública, bem como concedia benefícios fiscais às mesmas. Contudo, em uma época de Estado autoritário a criação do CNSS tinha como objetivos estimular práticas clientelistas e manter da ordem social, pois através dessa aproximação com o Estado era possível um maior controle sobre tais organizações. Ainda, no que tange à participação de entidades não-governamentais na tarefa pública, data do governo Vargas (1930 a 1945) o surgimento das iniciativas

² Grifo nosso.

filantrópicas estrangeiras como Hospital Sírio e Libanês e a Beneficência Portuguesa (Cf.: RODRIGUES, 2000).

Até 1964, tais entidades, que funcionavam como fonte de apoio às políticas públicas sociais do Estado e que por isso eram valorizadas, tiveram seu papel praticamente invertido a partir de 1964, com a instauração do regime militar no país.

O papel de tais organizações quase não foi valorizado, pois nesta época, com um regime autoritário e centralizador tudo que fugia ao controle do Estado era considerado ilegal. O Estado criara uma estrutura centralizadora, a fim de reduzir a pobreza e diferenças regionais tais como: INPS, BNH, LDB e Mobral (Cf.: PANCERI, 2000).

A criação desta estrutura foi possível, segundo Rodrigues (2000, p. 35), pois

A reforma tributária e a reforma administrativa, aliadas ao crescimento econômico acelerado do país entre o golpe militar e o final dos anos 70, criaram mecanismos de financiamento que possibilitaram ao governo federal exercer ao máximo a sua ação social centralizadora.

Como reação ao regime ditatorial surgiram, durante a década de 70, os movimentos contestatórios de base. Nessa época tais movimentos eram apoiados pela ala progressista da Igreja Católica, a Teologia da Libertação, através das Comunidades Eclesiais de Base (CEBs) que incentivava os indivíduos a lutar por justiça social, através de discussões sobre o cotidiano que aconteciam sob a luz dos ensinamentos bíblicos (GOHN, 2000, p. 38). “A Teologia da Libertação propagava entre os católicos a crença de que as mudanças na Igreja e na sociedade seriam possíveis se as pessoas pensassem juntas” (FERNANDES, 1994, p. 32).

Com acesso direto às instituições, segundo Rodrigues (2000, p. 36), durante o governo militar

os movimentos associativistas (como partidos políticos, sindicatos e universidades) foram privados de seus tradicionais canais de participação na esfera pública. [...] a Igreja Católica foi a única estrutura organizacional deixada relativamente intacta, apesar de seu apoio explícito aos movimentos sociais daquele período.

O apoio da Igreja Católica aos movimentos contestatórios de base foi possível, pois a igreja, “devido a sua tradição e força, preservou sua independência e constituiu-se no único espaço de atuação fora do controle direto do regime” (NASCIMENTO, 1999 apud PANCERI 2000, p. 114.).

Segundo Thompson (1997), Gohn (2000), Fernandes (1994) na década de 70, surgiram as primeiras ONGs no Brasil e tinham um caráter contestatório, queriam distância do mercado e do governo. Representavam formas de oposição ao autoritarismo.

Tiveram características bem distintas das entidades constituídas pela classe trabalhadora ou pelas instituições ligadas à Igreja; na verdade, surgiram como alternativa às entidades assistencialistas (Cf.: ANDRADE, 2002).

Nessa época, eram desconsideradas como ONGs aquelas instituições criadas antes desse período e que não tinham o caráter opositor ao Estado autoritário como as que foram criadas na época. Por serem instituições de oposição ao Estado tais instituições eram totalmente autônomas em relação ao mesmo. Nesse sentido, percebiam-se dois blocos de organizações: as tradicionais e históricas, com foco na beneficência e caridade e outro bloco formado por entidades voltadas à oposição ao governo. Tal percepção foi se desfazer na década de 80, quando se assumiu que o Terceiro Setor é formado por organizações de ambos os blocos (Cf.: THOMPSON, 1997).

Essas ONGs surgidas no Brasil na década de 70 e 80 eram as chamadas ONGs militantes (GOHN, 2000). Elas estiveram por trás de diversos movimentos que lutavam pela participação popular e que contribuiriam para a democracia no país, algumas delas financiadas por ONGs internacionais.

Na década de 80, segundo Gohn (2000, p. 25), “apesar de as ONGs serem, em sua grande maioria, contra o Estado, elas contribuiriam para a criação de espaços de interlocução entre Estado e sociedade civil”. Segundo a autora, com a Constituição de 1988 que chama à participação a sociedade civil à tarefa pública, as ONGs militantes, que até então eram contra o governo, tiveram seu momento de inflexão e ruptura: não seriam mais contra o Estado, mas passariam a participar da gestão dos direitos. Não apenas se contentar em ter direitos legais, mas sim de lutar por sua operacionalização.

O reconhecimento, por parte do Estado, de que a tarefa pública é também tarefa da sociedade civil, é feito de forma explícita, na Constituição Federal de 1988, dentre outros artigos, em seu artigo 204, onde se afirma que as ações governamentais na área da assistência social serão realizadas com a participação de entidades beneficentes de assistência social e da participação da população

através de organizações representativas, na formulação das políticas e no controle das ações em todos os níveis.

Como resultado da participação popular que contribuiu para a democracia no país, surgiram, após a Constituição Federal de 1988, uma série de instrumentos que indicariam a participação da sociedade nas políticas: o Estatuto da Criança e do Adolescente – ECA e criação do Sistema Único de Saúde – SUS, em 1990; a Lei Orgânica de Assistência Social – LOAS, de 1993; Lei das Organizações Sociais – OS, de 1998; Lei das Organizações Sociais de Interesse Público – OSCIPs, de 1999 entre outros.

A década de 90 é marcada pelo reconhecimento das entidades sem fins lucrativos, sob a nomenclatura genérica de ONG, principalmente após a realização da Conferência das Nações Unidas sobre meio Ambiente, a ECO-92, considerado o evento ambiental mais importante do século XX que teve como resultado a Agenda 21 Global.

Segundo o Ministério do Meio Ambiente brasileiro a Agenda 21 é

um plano de ação para ser adotado global, nacional e localmente, por organizações do sistema das Nações Unidas, governos e pela sociedade civil, em todas as áreas em que a ação humana impacta o meio ambiente. Constitui-se na mais abrangente tentativa já realizada de orientar para um novo padrão de desenvolvimento para o século XXI, cujo alicerce é a sinergia da sustentabilidade ambiental, social e econômica, perpassando em todas as suas ações propostas.

Esse plano de ação está é composto por quarenta capítulos, divididos em quatro seções:

- 1) dimensões sociais e econômicas;
- 2) conservação e gestão dos recursos para o desenvolvimento;
- 3) fortalecimento do papel dos grupos principais e;
- 4) meios de implementação.

É na terceira seção, capítulo 27 intitulado “Fortalecimento do papel das Organizações Não-Governamentais: parceiros para um Desenvolvimento Sustentável” que as organizações não-governamentais ganham destaque nesta pesquisa pela participação na concepção, estabelecimento e avaliação de mecanismos oficiais destinados na implementação da Agenda 21.

Cabe ressaltar que, apesar do documento utilizar a nomenclatura ONG, esta foi utilizada para descrever as organizações não-governamentais como um todo e não somente à categoria ONG descrita por Landim. Isto porque conforme item 27.1, o documento chama para a participação na implementação das ações propostas “as organizações formais e informais, bem como os movimentos populares [...]”. Ou seja, engloba tudo que é não governamental e ultrapassa a esfera daquilo que Landim (1997), com opinião compartilhada por outros autores (Cf.: COELHO, 2000; FERNANDES, 1994, 1997; RODRIGUES, 2000), considera como Terceiro Setor, inclusive, excluindo movimentos sociais pela falta de uma estrutura interna e sua relação de temporalidade, não tendo caráter duradouro.

A partir de então, as ONGs passaram a ter maior visibilidade no cenário nacional e mundial em função do seu papel na implementação das ações da Agenda 21.

O que fica claro é que a sociedade civil, sob as mais diversas formas de ações, é mais uma vez convocada a participar das políticas governamentais, desta vez, no que tange ao desenvolvimento sustentável e não mais apenas na área social. No Brasil, a Agenda 21 foi implementada em 2003.

Como consequência disso, nos anos 90, em particular a segunda metade, foi marcada pelo novo papel social que o Terceiro Setor assumiu, de parceiro do Estado. A crise fiscal do Estado aliado às demandas sociais crescentes fez com que este passasse a se concentrar na função de coordenador e regulamentador das políticas sociais, passando parte de sua execução à sociedade.

Cabe aqui uma observação quanto as ONGs dos anos 90, que passaram a ter um caráter diferenciado daquelas surgidas nos anos 70 e 80. Para Gohn (2000, p. 26)

As novas ONGs do Terceiro Setor não têm perfil ideológico definido, falam em nome de um pluralismo, defendem as políticas de parcerias entre o setor público e as entidades privadas sem fins lucrativos e o alargamento do espaço público não-estatal. A maioria delas foi criada nos anos 90 e não tem movimentos sociais ou associações comunitárias por de trás. [...] não deriva de processos de mobilização de massa, mas de processo de mobilizações pontuais.

Como exemplo de processo de mobilizações pontuais temos a própria ECO-92, cujo foco é a consciência ecológica a partir de um desenvolvimento sustentável. Mas a década de 90 foi marcada não só pela preocupação com o meio ambiente e desenvolvimento sustentável. Surgiram também, diversas organizações sem fins

lucrativos de apoio às organizações não governamentais, através de consultorias e intercâmbio de informações, tais como a Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais – ABONG e a Rede de Informações do Terceiro Setor - RITS. Além destas surgiram centros de estudos do tema como o Centro de Estudos do Terceiro Setor – CETS e ainda, organizações de investimentos privados para fins públicos, como o Grupo de Institutos Fundações e Empresas (GIFE).

Pelo exposto, percebe-se que o Terceiro Setor não é algo recente. Sua trajetória evidencia a diversidade de organizações que surgiram com objetivos diversos, em função do momento histórico pelo qual passava o país, ora tendo função exclusiva, ora tendo função marginal, como na relação das instituições religiosas com o Estado na época do Brasil-Colônia e em meados da década de 70, por exemplo.

Sua atuação perpassa a caridade e assistencialismo, a reivindicação, a parceria. Em diferentes momentos históricos, tais organizações, sob denominações diferentes, deram origem ao que hoje chamamos de Terceiro Setor. Isto evidencia o caráter provisório que assumem as organizações do Terceiro Setor. Por vezes sem uma delimitação específica do que o constitui, pois, conforme afirma Coelho (2000, p. 61), “Esses limites são muito voláteis e muitas vezes obscuros, e dependem em grande medida das circunstâncias e momento”.

A relação entre Estado e sociedade civil também se alterou com o passar do tempo e quanto a uma possível inversão de papéis entre Estado e sociedade civil Bobbio (1982, p. 23) citando a teoria do Estado de Gramsci descrita em Cadernos do Cárcere afirma que

[...] o Estado não é um fim em si mesmo, mas um aparelho, um instrumento; é o representante não de interesses universais, mas particulares; não é uma entidade superposta à sociedade subjacente, mas é condicionado por essa e, portanto, a essa subordinado; não é uma instituição permanente, mas transitória, **destinada a desaparecer com a transformação da sociedade que lhe é subjacente.**³

O futuro dessa relação não se sabe, mas o que se percebe é que a ineficiência do Estado e uma série de fatores econômicos mundiais têm levado a sociedade civil a buscar soluções próprias e como consequência tem havido o aumento no número de organizações do Terceiro Setor e com isto, também, cada

³ Grifos nossos.

vez mais legislações que reconhecem os diferentes tipos de organizações e lhe concedem benefícios, o que caracteriza o reconhecimento, por parte do estado, da importância de tais organizações no desempenho de algumas das funções do Estado.

2.2 Conceituando o Terceiro Setor

O Terceiro Setor é composto por organizações que não fazem parte da esfera pública e, apesar de serem privadas não objetivam lucro, não pertencendo ou se confundindo com o mercado. Por abranger as entidades que não pertencem ao primeiro e segundo setor, Estado e mercado, respectivamente, abrange uma diversidade de entidades, o que faz com que várias nomenclaturas sejam utilizadas para definir suas entidades “organizações sem fins lucrativos, organizações voluntárias, Terceiro Setor ou ONGs, termo mais usado no Brasil” (COELHO, 2000, p. 57).

O termo ONG define apenas uma das categorias de organizações do setor, não sendo, deste modo, adequado para defini-lo. Apesar de ser o termo mais utilizado no Brasil, de forma generalizada, chamar as entidades do Terceiro Setor simplesmente de organizações não-governamentais é colocar em um mesmo patamar entidade do Terceiro Setor e do mercado, uma vez que estas também não fazem parte da esfera pública.

No caso brasileiro a utilização do termo não-lucrativo também é inadequada, uma vez que, para Ferreira (2005, p. 33), “entidades privadas, que geram lucros para seus proprietários e são gerenciadas totalmente dentro da lógica do mercado, podem legalmente ser denominadas sem fins lucrativos”.

O termo Terceiro Setor é originado na década de 70 (Cf.: Coelho, 2000), e apesar de ser mais abrangente, também gera controvérsias. Por se constituir como iniciativas da sociedade civil, autores como Rifkin (1997), Lisboa (2003) e Montaño (2004), afirmam que, na verdade, pela lógica da organização de uma civilização, o Terceiro Setor é o primeiro e não o terceiro, como é chamado, pois primeiro se estabelece a sociedade, depois o mercado e, por fim, o governo.

Outra controvérsia quanto à utilização do termo “Terceiro Setor” é que este pode ser confundido com o setor terciário da economia, composto pelas instituições

que prestam atividades de serviço, transporte e comunicação, sendo que nem todos os serviços se destinam à população (Cf.: COELHO, 2000).

Apesar da discussão em torno da nomenclatura, as entidades do Terceiro Setor são definidas como aquelas surgidas a partir de iniciativas privadas para consecução de fins públicos (Cf.: FERNANDES, 1994, CARDOSO, 1997; THOMPSON, 1997; KISIL, 1997; LISBOA, 2003). Complementando, Coelho (Cf.: 2000, p. 40), afirma que o Terceiro Setor “pode ser definido como aquele em que as atividades não seriam nem coercitivas nem voltadas para o lucro”. O que caracteriza o Terceiro Setor, para Fernandes (1994), por uma dupla negação: *o não-governamental e o não-lucrativo*.

O Terceiro Setor abrange ainda todas as entidades com fins coletivos privados, ou seja, aquelas que atendem a uma coletividade muito restrita ou atuam em benefício exclusivo de seus membros, como uma associação recreativa, por exemplo (Cf.: FRANCO, 1998; CICONELLO, 2004).

Abranger entidades privadas com finalidade pública ou coletiva privada faz com que sejam classificadas como Terceiro Setor todas aquelas entidades que não pertencem ao primeiro nem ao segundo setor. Isto faz com que o setor abrigue entidades historicamente constituídas de modo diferentes e com objetivos por vezes antagônicos. Sua atuação perpassa o mercado e Estado, o que faz com que estas possuam “pontos de intercessão”, nos termos de Franco (1998, p. 09), com os demais setores, o que dificulta a delimitação entre eles.

Admitindo ser difícil a delimitação das entidades do Terceiro Setor, quanto aos fins, Fernandes (1994) tenta, através da combinação de resultados da conjunção entre o setor público e privado, estabelecer uma delimitação ao Terceiro Setor, apresentada a seguir:

Quadro 1 Combinação entre resultados da conjunção entre o público e o privado.

AGENTES		FINS		SETOR
privados	para	Privados	=	mercado
públicos	para	Públicos	=	Estado
privados	para	Públicos	=	Terceiro Setor
públicos	para	Privados	=	(corrupção)

Fonte: FERNANDES (1994, p. 21)

Confrontando o Quadro 1, com o que dizem Ciconello (2004) e Franco (1998), sobre a questão da finalidade pública das entidades do Terceiro Setor, se tem o que Montaño (2005) chama de “a terceira debilidade” do setor, que é a da delimitação das entidades que o compõem. Para o autor, a tentativa de fazer tal delimitação “mais confunde do que esclarece”, e, neste sentido afirma que:

Este conceito, mais do que uma “categoria” ontologicamente constatável na realidade, representa um constructo ideal que, antes de esclarecer sobre *um* “setor” da sociedade, mescla diversos sujeitos com aparentes igualdades nas atividades, porém com interesses, espaços e significados diversos, contrários e até contraditórios (Cf.: MONTAÑO, 2005, p. 57).

A questão dos interesses e valores contraditórios resultantes da diversidade de entidades que o setor abriga reside no fato que, sem uma delimitação específica, definida, abrange tanto entidades que objetivam a melhoria da sociedade através de sua emancipação, da construção de uma sociedade mais justa e igualitária como também aquelas meramente assistenciais (Cf.: GOHN, 2000).

A conceituação e delimitação do setor fazem com que haja divergências entre as próprias entidades. “As pessoas ocupadas com o desenvolvimento não querem ser confundidas com as que se devotam à mera assistência. Associações civis que lutam por direitos humanos não se identificam com entidades religiosas ou corporações profissionais” (Cf.: SALAMON, 1997, p. 93b).

As entidades que compõem o Terceiro Setor podem ser caracterizadas, de acordo com Panceri (2001, p. 117), como “organizações não-governamentais (ONGS), cooperativas, associações, instituições assistenciais, institutos e fundações”. Para Franco (1998), dentre estas possibilidades de caracterização as entidades do Terceiro Setor incluem aquelas voltadas à cultura, educação, recreação, ciência, esporte e assistência, bem como as que possuem estas finalidades e são vinculadas à igreja, religiões ou assemelhadas. Incluem também, organizações representativas de classes, de caráter corporativo, movimentos sociais que lutam pela inclusão social, organizações religiosas e organizações políticas de caráter partidário.

Os partidos políticos, apesar de não pertencerem à esfera governamental objetivam seu controle, sendo assim excluídos do Terceiro Setor. Os sindicatos e entidades representativas de classe, ainda que sem fins lucrativos, também são desconsiderados, por estarem vinculados ao mercado (Cf.: FERNANDES, 1994;

CADERNOS, 1998). Os movimentos sociais também não são considerados como integrantes do Terceiro Setor (Cf.: RODRIGUES, 1998; GOHN, 2000; COELHO, 2000).

Cabem aqui algumas considerações em relação aos movimentos sociais. Apesar de muitas organizações do Terceiro Setor terem surgido a partir de movimentos sociais, estes não são considerados como Terceiro Setor, mesmo possuindo características semelhantes a tais organizações, discutidas com maior detalhe mais à frente, como: finalidade não lucrativa, ser não-governamental, ser autogerenciadas e autônomas e contar com participação voluntária. Como argumento tem-se a ausência de uma quinta característica: estrutura formal permanente. Além disso, os movimentos sociais caracterizam-se pelo caráter reivindicatório frente ao Estado.

Contudo, esta comparação entre movimentos sociais e Terceiro Setor é meia uma verdade, pois, se tomarmos como exemplo o Movimento dos Sem Terra (MST), este possui uma estrutura formal, até para a arrecadação de recursos e não foi um movimento temporário, tendo sua constituição em meados dos anos 80 e perdurando até os dias de hoje, e disto as ONGs que advogam direitos também possuem caráter reivindicatório (Cf.: COELHO, 2000).

A partir das considerações feitas percebe-se o quão difícil é estabelecer limites entre o que é ou não Terceiro Setor. Ou se está tentando separar entidades semelhantes ou segregando entidades diferentes sob uma mesma denominação.

Nesse sentido, confirma-se o que Montaño (2005, p. 56) afirma ser a “terceira debilidade” do setor e a de maior relevância: não haver um consenso quanto aos tipos de organizações que o compõem.

Colocar sob uma mesma nomenclatura entidades diferentes, com algumas características em comum, ainda que possam ter objetivos antagônicos é justificável, para Fernandes (1994), pois estas entidades:

- a) fazem contraponto às ações do governo;
- b) fazem contraponto às ações do mercado;
- c) emprestam um sentido maior aos elementos que o compõem, e;
- d) projetam uma visão integradora da vida pública.

Quanto a esta última, o autor citado afirma que “Sem o Estado, as ações do Terceiro Setor sucumbiriam na anarquia. [...] O Terceiro Setor não é capaz de regulamentar-se segundo normas de Aceitação universal” (Cf.: FERNANDES, Idem, *ibidem*).

Com esta afirmação de Fernandes (1994) percebe-se uma certa dicotomia em relação às organizações do Terceiro Setor e o Estado. Se por um lado se fala em organizações privadas, fora da esfera estatal, autogerenciadas, organizadas a partir de iniciativas da sociedade civil capazes de realizar de forma eficiente parte da função do Estado, por outro, se julgam tais entidades incapazes de se autoregular. Ou seja, apesar de se reconhecer a importância de tais entidades e a capacidade de se organizar como instituição não se crê na capacidade de autoregulação do setor. E isto evidencia que tais entidades têm, ainda que de forma sutil, dependência do Estado.

2.2.1 Características das entidades do Terceiro Setor

O Terceiro Setor abriga uma série de entidades com objetivos diversos, sendo segregadas sob uma mesma denominação por possuírem algumas características em comum. Cabe ressaltar que as características são enumeradas a partir de estudos realizados nos mais diversos países, com realidades diferentes, o que faz com que características de um país não sejam totalmente adequadas a outros.

Franco (Cf.: 1998: p. 9) aponta como características comuns às entidades do Terceiro Setor:

- a) Estão fora da estrutura formal do Estado (o que não impede que o Estado, em alguns casos, regule o seu funcionamento, como ocorre em relação aos partidos políticos);
- b) Não têm fins lucrativos (quer dizer, não distribuem eventuais lucros auferidos com suas atividades entre os seus diretores ou associados);
- c) São constituídas por grupos de cidadãos na Sociedade Civil como pessoas de direito privado;
- d) São de adesão não-compulsória; e, e) produzem bens e/ou serviços de uso (ou interesse) coletivo.

Semelhante às características de Franco e mais usualmente utilizada são as características definidas em estudos internacionais de Salamon e Anheier⁴, entre eles o que foi utilizado no *Handbook on Non-profit Institutions in the System National Accounts*, que descreve como entidades sem fins lucrativos aquelas que possuem as seguintes características:

- a) Organização;
- b) Finalidade não lucrativa e não distribuição dos resultados;
- c) Institucionalmente separadas do governo (privadas);
- d) Auto-gerenciadas e;
- e) Grau significativo de participação voluntária.

A organização diz respeito a algum grau de estruturação interna, ainda que a entidade não seja estruturada legalmente. Sua relação espaço-tempo não é temporária. Sendo assim, incluem-se as entidades que, embora não existam legalmente, possuem algum grau de institucionalização e uma certa permanência no tempo.

A finalidade não lucrativa, como o próprio nome diz, significa não objetivar direta ou indiretamente lucros, e conseqüentemente sua distribuição. Podem obter excedentes, sendo estes aplicados integralmente na manutenção das atividades da entidade, não sendo, portanto, distribuídos entre associados e dirigentes.

Ser institucionalmente separadas do governo significa que a entidade não faz parte da esfera estatal, apesar de poder receber recursos públicos e ter funcionários públicos em sua gestão. A entidade não é nenhum instrumento de nenhuma unidade do governo e não exerce autoridade.

Auto-gestão significa que as entidades controlam suas próprias atividades, não estando sob controle de nenhuma outra entidade, independente da entidade que a criou. Não sendo nenhuma entidade completamente independente (são regulamentadas pelo governo ou em alguns casos criadas por outras entidades), a

⁴ Salamon, Lester M., and Helmut K. Anheier. *Defining the Non-Profit Sector: A Cross-National Analysis*. Manchester and New York, 1997: Manchester University Press. Salamon, Lester M., and Helmut K. Anheier. Toward a common definition. In *Defining the Non-Profit Sector: A Cross-National Analysis*. Manchester and New York, 1997: Manchester University Press.

auto-gestão é considerada por um grau significativo de autonomia e governança. Quanto a esta característica, Montañó (2005) afirma que as entidades do Terceiro Setor não têm uma auto-gestão efetiva, quando da utilização de recursos públicos, principalmente quando estes possuem uma destinação específica.

O grau significativo de participação voluntária corresponde tanto às contribuições em tempo como em dinheiro, feitas de modo voluntário, ou seja, não coercitivo, requeridas ou forçadas por lei.

Cabe salientar que, para uma entidade ser classificada como Terceiro Setor, é necessário possuir as cinco características simultaneamente, o que justifica o fato de os movimentos sociais, apesar da controvérsia quanto ao MST, não serem classificados como pertencentes ao Terceiro Setor.

Com base nas características mencionadas nos estudos de Salamon e Anheier, que fazem parte da publicação da ONU, foi elaborada uma lista com 12 grupos de atividades desenvolvidas pelas entidades não lucrativas, detalhada no APÊNDICE 3.

2.2.2 Categorias das entidades do Terceiro Setor

De uma maneira mais ampla, as entidades do Terceiro Setor são classificadas, de acordo com Kisil (1997) em três grupos:

- a) organizações de advocacia, defendem direitos e interesses de grupos específicos da sociedade;
- b) organizações de caráter técnico, que fornecem informações e serviços técnicos de apoio a outras do setor, como exemplo a Associação Brasileira de Organizações Não-Governamentais (ABONG), também chamadas de organizações intermediárias, e;
- c) organizações prestadoras de serviços, que atendem as necessidades humanas básicas, como educação, saúde, habitação, bem-estar social, geração de oportunidades de emprego.

Para Franco (apud COELHO, 2000, p. 59) as organizações prestadoras de serviços e as que advogam direitos são consideradas com finalidade pública.

Dentre estes grupos, quanto à finalidade, as entidades do Terceiro Setor podem assumir, diversas categorias. Segundo Landim (1997, apud RODRIGUES, 1998) as categorias mais usuais no Brasil são: associações, organizações filantrópicas, beneficentes e de caridade, organizações não governamentais (ONGs) e fundações privadas.

Cabe ressaltar que esta classificação é apenas conceitual, uma vez que, juridicamente estas entidades se constituem, de acordo com o Código Civil Brasileiro, como associações ou fundações, sendo que em sua maioria como associações.

2.2.3 Certificados e titulação das entidades do Terceiro Setor

A legislação brasileira começou a reconhecer a existência das entidades do Terceiro Setor a partir do código Civil Brasileiro de 1916. Em 1938 começa a surgir o reconhecimento da utilidade pública de tais organizações, através da Lei nº 91/35, regulamentado, segundo Rodrigues (Cf.: 1998) somente em 1961.

A partir de então, emergiu uma série de legislação com a finalidade de caracterizar as entidades, através da concessão de títulos e certificados, o que possibilitou, através do reconhecimento da importância de sua existência, alguns benefícios, como possibilidade de receber doações de pessoas jurídicas, dedutíveis do Imposto de Renda.

Atualmente os certificados e titulações possíveis para as entidades do Terceiro Setor no Brasil são:

a) Registro no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) - requisito básico para a obtenção do Certificado de entidade Beneficente de Assistência Social, que concede benefícios às entidades assistenciais. Para obter o registro no CNAS é necessário que a entidade tenha o registro de Utilidade Pública Municipal ou, na falta do município possuir um Conselho de Assistência Social, o de Utilidade Pública Estadual. Disciplinado pela Resolução 31/99 do CNAS.

b) Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEAS) (antigo Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos) – podem receber o certificado as

entidades que atuem na proteção da família, maternidade, infância, adolescência e velhice, amparo a crianças e adolescentes carentes, promoção da habilitação e reabilitação de portadores de deficiência, promoção gratuita de assistência educacional ou de saúde, integração ao mercado de trabalho e atendimento e assessoramento dos beneficiários da Lei Orgânica de Assistência Social, na defesa e garantia de seus direitos. O Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social concede a isenção da cota patronal do INSS às entidades beneficentes assistenciais. Os requisitos para a obtenção do certificado estão disciplinados pelo inciso IV do artigo 18 da Lei nº 8.742/93, Decretos nº 2.536/98 e 3.504/00 e pela Resolução 177/00.

c) Certificado de Utilidade Pública Federal (UPF) – Podem receber o certificado as pessoas jurídicas constituídas no país, com funcionamento normal nos últimos três anos, que não remunerem diretores e associados. Concede às entidades sob esta titulação, benefícios como:

receber subvenções, auxílios e doações da União, realizar sorteios, requerer isenção da cota patronal para o INSS, receber doações de empresas, dedutíveis até 2% (dois por cento) do lucro operacional da pessoa jurídica doadora, antes de computada sua dedução e, receber o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos.⁵

A concessão do certificado é regulamentada pelas Leis nº 91/35 e 6.639/79 e Decretos nº 50.517/61 e 60.931/67.

d) Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIPS) – Além de estabelecer que entidades são passíveis da qualificação como OSCIPS, estabelece também, quais entidades não o são. São passíveis da classificação, segundo o artigo 3º da Lei 9.790/99, Lei das OSCIPS, as entidades que desenvolvam atividades que atendam a pelo menos uma das seguintes finalidades:

- I. promoção da assistência social;
- II. promoção da cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico;

⁵ (Cf.: Manual de procedimentos contábeis para fundações e entidades de interesse social, 2004, p. 50 - 51).

- III. promoção gratuita da educação, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata esta Lei;
- IV. promoção gratuita da saúde, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata esta Lei;
- V. promoção da segurança alimentar e nutricional;
- VI. defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável;
- VII. promoção do voluntariado;
- VIII. promoção do desenvolvimento econômico e social e combate à pobreza;
- IX. experimentação, não lucrativa, de novos modelos sócio-produtivos e de sistemas alternativos de produção, comércio, emprego e crédito;
- X. promoção de direitos estabelecidos, construção de novos direitos e assessoria jurídica gratuita de Interesse suplementar;
- XI. promoção da ética, da paz, da cidadania, dos direitos humanos, da democracia e de outros valores universais;
- XII. estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias alternativas, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos que digam respeito às atividades mencionadas neste artigo.

Como principal benefício esta lei institui o Termo de Parceria, firmado entre tais entidades e poder público, ou seja, a entidade recebe recursos do poder público para executar atividades mencionadas em seu artigo 3. Regulamentada pela Lei nº 9.790/99 e Decreto 3.100/99.

e) *Organizações Sociais (OS)* – A legislação das Organizações Sociais apenas delimita que entidades podem ter esta qualificação, não evidenciando quais se excluem como tal, além disso, possuem um campo de atuação mais restrito que as OSCIPS.

Podem ser classificadas como organizações sociais as entidades cujas atividades sejam dirigidas ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde. Permite às instituições com esta titulação firmar o Contrato de Gestão, um instrumento de parceria entre tais organizações e o poder público, com objetivo de fomentar e executar atividades relacionadas às atividades acima mencionadas. Disciplinadas pela Lei nº 9.637/98.

2.2.4 Entidades Beneficentes de Assistência Social

A mais antiga forma de atuação das entidades do Terceiro Setor no Brasil, o assistencialismo, que data da época da colonização, através das entidades ligadas à Igreja, persiste até os dias de hoje, inclusive com regulamentação própria.

Como uma categoria específica, que pode receber algumas das titulações e certificados mencionados no item anterior, as entidades beneficentes de assistência social são regulamentadas pela Lei nº 8.742/93 a Lei Orgânica de Assistência Social (LOAS), do Conselho Nacional de Assistência Social, que reconhece que as ações sociais para o provimento das necessidades básicas como um conjunto de iniciativas públicas e da sociedade. De acordo com o art. 2º da lei, a assistência social tem por objetivos:

- I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;
- II - o amparo às crianças e adolescentes carentes;
- III - a promoção da integração ao mercado de trabalho;
- IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;
- V - a garantia de 1 (um) salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover a própria manutenção ou de tê-la provida por sua família.

Segundo o art. 9º da LOAS, o funcionamento das entidades assistenciais depende de inscrição prévia no Conselho Municipal de Assistência Social ou do Distrito Federal se for o caso. Cabe ao Conselho Municipal de Assistência Social, segundo o art. 15 da lei, destinar e pagar auxílios natalidade e funeral, conforme critérios por ele estabelecidos, executar os projetos de enfrentamento da pobreza inclusive em parcerias com organizações da sociedade civil, atender ações assistenciais de caráter emergencial, prestar serviços assistenciais que visem ao atendimento das necessidades básicas observados os princípios contidos na lei.

Além disso, as Políticas de Assistência Social, serão estabelecidas por estados e municípios com base nas diretrizes e princípios estabelecidas na LOAS.

Neste sentido, o Conselho Municipal de Assistência Social de Florianópolis

estabelece através das Resoluções nº 24/00 e 123/06 os critérios para a inscrição das entidades assistenciais no conselho.

3 CONTABILIDADE GERENCIAL E TERCEIRO SETOR

3.1 Contabilidade, Usuários e Informação Contábil

A Contabilidade tem por objeto o patrimônio das entidades composto por seus bens, direitos e obrigações. Através do registro e acompanhamento das variações patrimoniais tem por objetivo fornecer subsídios ao usuário para a tomada de decisões, através das informações fornecidas. Segundo Marion (2003, p. 25), a contabilidade “pode ser considerada como um *sistema de informação* destinado a prover seus usuários de dados para ajudá-los a tomar decisão”.⁶

Para o Conselho Federal de Contabilidade, em apêndice à Resolução CFC/750/93,

O objetivo científico da contabilidade manifesta-se na correta apresentação do Patrimônio e na apreensão e análise das causas das suas mutações. Já sob a ótica pragmática, a aplicação da Contabilidade a uma Entidade particularizada busca prover os usuários com informações sobre aspectos da natureza econômica, financeira e física do Patrimônio da Entidade suas mutações, o que compreende registros, demonstrações, análises, diagnósticos e prognósticos, expressos sob forma de relatos, pareceres, tabelas, planilhas, e outros meios.

Os usuários são as pessoas (físicas ou jurídicas) que utilizam as informações produzidas pela contabilidade e para as quais a respectiva contabilidade deve estar voltada a divulgar as informações necessárias a seus usuários, tradicionalmente divididos em *externos* e *internos*. *Os usuários internos* são aqueles que atuam no interior da entidade, têm acesso a informações específicas, e, com base nestas, tomam as decisões que resultarão nas informações divulgadas *aos usuários externos*, isto é, àqueles que não atuam internamente na entidade. Essa separação dos usuários da contabilidade em *internos* e *externos*, para Silva (Cf.: 1992, p. 09), “tem a finalidade de justificar a existência de duas grandes áreas em contabilidade, ou seja, a gerencial (administrativa ou interna) e a geral (financeira, patrimonial ou externa)”.

Com a separação dos usuários surgem questões relativas à divulgação das informações, de como deveria ser a contabilidade no atendimento das necessidades informacionais dos usuários. O objetivo da contabilidade pode ser visto sob duas

⁶ Grifos do autor.

abordagens. Nos termos de Ludícibus (2004, p. 21), a primeira consiste em “um conjunto básico de informações que, presumivelmente, deveria atender igualmente bem a todos os tipos de usuários” já na segunda a contabilidade “deveria ser capaz e responsável pela apresentação de cadastros de informações totalmente diferenciadas, para cada tipo de usuário”.

Independente do tipo de usuário o que se pretende é a informação para a tomada de decisão, que, de acordo com Padoveze (Cf.: 2004, p. 34), “deve ser desejada, para ser necessária. Para ser necessária deve ser útil” e a utilidade quem determina são os usuários.

Esta informação, para ser útil, segundo o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), através da NBC T1, deve possuir alguns atributos, especificamente aquelas contidas nas demonstrações contábeis, ou seja, as informações produzidas pela contabilidade financeira: *confiabilidade*, *tempestividade*, *compreensibilidade* e *comparabilidade*.

A *confiabilidade* diz respeito à veracidade, pertinência e completeza do seu conteúdo, sendo estas elaboradas em consonância com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade.

A *tempestividade* se refere ao tempo que a informação chega até o usuário, ou seja, em tempo hábil para que possa ser utilizada.

A *compreensibilidade* diz respeito à clareza e objetividade com que a informação é divulgada, devendo ser o mais compreensível possível.

Por fim, a *comparabilidade* diz respeito à possibilidade de comparação da evolução das informações ao longo do tempo, seja em uma mesma entidade ou entidade distinta.

Apesar de esses mesmos atributos especificados pelo CFC dizerem respeito especificamente à informação contábil financeira, esses atributos também podem ser aplicados à contabilidade gerencial, com exceção da confiabilidade, no que tange à elaboração em consonância com princípios e normas contábeis, isto porque, conforme detalhado a seguir, a informação contábil gerencial não se prende a princípios e normas contábeis.

3.2 Contabilidade Financeira e Gerencial

Conforme mencionado anteriormente, e existência de dois tipos de usuários, os internos e externos, justifica a divisão da contabilidade em contabilidade financeira e gerencial.

De acordo com Anthony e Govindarajan (Cf.: 2002), a contabilidade financeira prepara os relatórios para acionista, analistas e demais partes interessadas, sendo disciplinadas pelos Princípios Fundamentais de Contabilidade, enquanto a contabilidade gerencial prepara os relatórios úteis para a administração e outros cargos dentro da empresa, não sendo disciplinada por princípios ou órgãos regulamentadores, mas sim orientada para fornecer informações úteis à administração.

As informações fornecidas pela contabilidade gerencial devem ser úteis à clientela interna, para a tomada de decisão e não só relativas aos recursos organizacionais, mas também aos seus clientes, processos e fornecedores. Já as informações fornecidas pela contabilidade financeira são conseqüências das decisões tomadas internamente, por administradores e funcionários, divulgadas sob influência de agentes regulamentadores externos (ATIKINSON *et al.*, 2000).

A diferença fundamental entre contabilidade financeira e gerencial é de, segundo Padoveze (2004), o uso da informação contábil como ferramenta para administração, isso no caso da *contabilidade gerencial*.

Atkinson *et al.* (2000) apontam outras diferenças entre a contabilidade financeira e a gerencial, visualizadas no quadro a seguir.

Quadro 2 Características básicas da contabilidade financeira e gerencial

	Contabilidade Financeira	Contabilidade Gerencial
Clientela	<i>Externa:</i> acionistas, credores, autoridades tributárias.	<i>Interna:</i> Funcionários, administradores, executives.
Propósito	Reportar o desempenho passado às partes externas; contratos com proprietários e credores.	Informar decisões internas tomadas pelos funcionários e gerentes; <i>feedback</i> e controle sobre desempenho operacional; contratos com proprietários e credores.
Data	Histórica, atrasada.	Atual, orientada para o futuro.
Restrições	Regulamentada: dirigida por	Desregulamentada: sistemas e

	regras e princípios fundamentais da contabilidade e por autoridades governamentais.	informações determinadas pela administração para satisfazer necessidades estratégicas e operacionais.
Tipo de Informação	Somente para mensuração financeira.	Mensuração física e operacional dos processos, tecnologia, fornecedores e competidores.
Natureza da Informação	Objetiva, auditável, confiável, consistente, precisa	Mais subjetiva e sujeita a juízo de valor, válida, relevante, acurada.
Escopo	Muito agregada; reporta toda a empresa.	Desagregada; informa as decisões e ações locais.

Fonte: ATKINSON *et al.* (2002, p. 38).

3.3 Contabilidade Gerencial e Organizações do Terceiro Setor

A gestão das organizações sem fins lucrativos tem gerado controvérsias entre autores do tema. A profissionalização do setor faz com que este entre em crise de identidade, através da incorporação de termos e ferramentas utilizados nas empresas. Nesse sentido, Thompson (1997, p. 46) faz o seguinte questionamento: “as organizações do Terceiro Setor deveriam funcionar como empresas eficientes no fornecimento de serviços ou deveriam funcionar como organizações portadoras de idéias e de utopias sociais?”.

Por outro lado, para Drucker (1997, p. 39):

“As instituições sem fins lucrativos não estão meramente prestando um serviço. Ela não quer que o usuário final seja um usuário, mas sim um *executor*. Ela utiliza um serviço para provocar mudanças em um ser humano.”⁷

Apesar de ter como foco central de seu resultado *vidas transformadas*, as organizações do Terceiro Setor devem demonstrar competência e compromisso em um ambiente altamente competitivo. Já não é mais suficiente ter uma boa causa ou evidenciar seu papel na sociedade (Cf.: DRUCKER, 2001).

Nesse sentido, a utilização de ferramentas e conceitos do setor privado tem crescido nos últimos anos. Com o aumento do número de entidades e busca de

⁷ Grifo do autor.

novas fontes de recursos, algumas organizações do Terceiro Setor têm buscado a utilização de ferramentas capazes de auxiliar sua gestão, o que as leva a ter maior atenção sobre o controle gerencial, uma das divisões da contabilidade gerencial que, segundo Anthony e Govindarajan (2002), tem como finalidade assegurar o cumprimento das estratégias e envolve o planejamento estratégico, a elaboração do orçamento e avaliação dos programas.

Para vencer os desafios encontrados Tenório (2005, p. 15) afirma que:

Para superar esses desafios que podem ameaçar a sua existência e sua eficiência administrativa, as ONGs têm de pensar em acrescentar às suas peculiaridades novos instrumentos de gestão, dotando seus quadros de habilidades, conhecimentos e atitudes que assegurem, ao fim e ao cabo, o cumprimento dos objetivos institucionais.

Para as entidades do Terceiro Setor, assim como nas demais, saber onde se quer chegar e estabelecer estratégias é um passo para a sua sobrevivência. As práticas organizacionais devem representar responsabilidade e objetivos definidos, que resulte em um processo estratégico que possibilite o crescimento da organização (Cf.: SILVA, 2005).

Estabelecer estratégias nem sempre é fácil em organizações do Terceiro Setor, uma vez que estas organizações possuem um diferencial em relação às dos demais setores, que é o desejo de mudar o mundo. Isso as caracteriza como organizações orientadas por valores. Em organizações orientadas para valores existem pessoas com aspirações diferentes que devem ser integradas para que a organização alcance seus objetivos (Cf.: HUDSON, 1999).

Para orientar a gestão organizacional existem as funções gerenciais essenciais: *planejamento*, *organização*, *direção* e *controle*. No *planejamento* são determinados a finalidade e objetivos da organização, bem como os recursos e meios necessários para seu alcance ao longo do tempo; *na organização* são definidas atribuições e responsabilidades para o atingimento dos objetos e finalidade; *a direção* é responsável pela motivação e condução das pessoas para a realização das tarefas atribuídas na organização e, por fim, *o controle* compara os objetivos estabelecidos, os recursos planejados com os resultados alcançados e recursos efetivamente utilizados, é onde se tomam as medidas corretivas necessárias (Cf.: TENÓRIO *et al.* 2005).

Para Anthony e Govindarajan (Cf.: 2002), o planejamento estratégico toma mais tempo que em uma empresa normal em organizações sem fins lucrativos, pois deve se decidir pela melhor vinculação de recursos às atividades válidas. Além disso, a ausência do lucro torna as decisões mais subjetivas.

3.4 O Planejamento Estratégico como Ferramenta de Gestão

A frase de Henry Kissinger “Se você não sabe para onde ir, qualquer caminho que seguir não o levará a lugar nenhum”, traduz em poucas palavras o problema de algumas organizações: *não saber onde se quer chegar*. Organizações que não possuem objetivos definidos não sabem que rumo tomar e correm o risco de desaparecer mediante aquelas que possuem metas e objetivos bem definidos.

Para auxiliar na busca do caminho a ser seguido e de que maneira o fazer, o planejamento estratégico é a ferramenta gerencial indicada. Segundo Nakagawa (1993, p. 48):

o planejamento é o ato de tomar decisões por antecipação à ocorrência de eventos reais, e isto envolve a escolha de uma entre várias alternativas de ações possíveis, que os gerentes podem formular no contexto de diversos cenários prováveis futuros.

O processo de implementação do planejamento estratégico deve ser entendido como um processo de integração de todas as áreas da organização, de forma a permitir que cada um defina objetivos e estratégias para colaborar com o plano global da organização (Cf.: TENÓRIO, 2005).

A elaboração do planejamento formal orienta a organização no alcance de seus objetivos, mas também possui algumas limitações como: o perigo de se transformar em atividade meramente burocrática, separada do pensamento estratégico, se não for feito de maneira adequada pode despender recursos humanos demasiados, consumir muito tempo e recursos. Isso faz com que sua aplicação seja válida em organizações cujos gestores tenham reconhecimento da importância de sua elaboração e acompanhamento, tenham estruturas organizacionais complexas e existam incertezas consideráveis em relação ao futuro (Cf.: ANTHONY e GOVINDARAJAN, 2002).

Nesse sentido, Hudson (Cf.: 1999, p.109-110) aponta algumas pré-condições para a implementação do planejamento estratégico:

- (a) Independência para seleção dos próprios objetivos e distribuição dos recursos para atingi-los;
- b) Comprometimento do presidente do conselho e executivo principal;
- c) Equipe da alta administração estável;
- d) Ausência de crises agudas, e; distinção do planejamento estratégico e operacional.

O processo de elaboração do planejamento estratégico compreende a seguinte seqüência sugerida por Tenório (Cf.: 2005, p. 29):

- a) Determinação da missão;
- b) Análise ambiental;
- c) Estabelecimento de diretrizes e objetivos estratégicos;
- d) a determinação de estratégias e;
- e) a avaliação dessas estratégias

A figura a seguir apresenta a conexão dos passos da elaboração do planejamento:

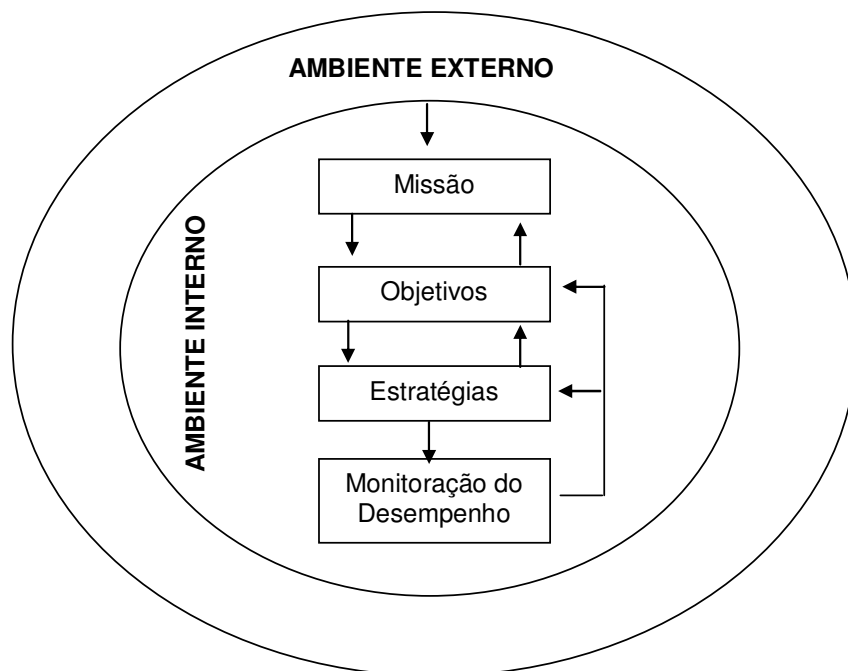


Figura 1 Panorama da administração estratégica

Fonte: Adaptado de: HUDSON (1999, p. 70).

A missão é a razão de ser de uma organização, ela explica o porquê se faz o que faz. Para Hudson (1999) a missão possui dois componentes: *os valores comuns*, que diz respeito aos valores aceitos pelas pessoas da organização e *a razão de ser*, que explica além do motivo de sua existência, quem se beneficia com ela.

Na definição da missão precisam ser levados em consideração alguns aspectos tais como sugeridos por Perez Jr.; Pestana; Franco (1995, p. 42):

- a) A relação pretendida entre mercado e produto;
- b) A natureza das operações e sua forma de comercialização e distribuição;
- c) Os benefícios esperados pelo mercado e clientes da empresa e os benefícios reais (vantagens diferenciais) oferecidos pela entidade;
- d) A capacidade e a competência técnica, operacional e administrativa que a empresa possui, a disponibilidade de recursos para o esforço dessa capacidade e a segurança quanto ao suprimento de bens, serviços e mão-de-obra e tecnologias necessárias;
- e) As limitações ambientais internas e externas;
- f) A imagem da empresa junto a seus fornecedores e clientes, funcionários e comunidade;
- g) A estrutura física e organizacional da entidade, bem como seus pontos fortes e fracos.
- h) As políticas empresariais existentes, as crenças e os valores dos dirigentes e funcionários, o histórico da empresa, sua cultura e filosofia de atuação.

A análise do contexto, segunda etapa do planejamento, consiste na verificação dos fatores ambientais, externos e internos que podem contribuir para o sucesso ou insucesso da organização, originalmente, da sigla em inglês SWOT – *Strengths, Weaknesses, Opportunities e Threats*, que significa, respectivamente, forças, fraquezas, oportunidades e ameaças.

A análise do contexto externo é a verificação de fatores políticos, sociais, econômicos e tecnológicos que podem afetar a organização, como por exemplo, a concorrência com outras entidades do setor. Conhecendo esses fatores a entidade pode estabelecer ações que reduzam, quando necessário, o impacto desses agentes externos através da prevenção ou adaptação a estes.

Estes fatores externos constituem no que a literatura chama de oportunidades e ameaças. As oportunidades influenciam positivamente a entidade, enquanto as ameaças afetam negativamente (Cf.: PEREZ JR., PESTANA, FRANCO, 1995; HUDSON, 1999; DRUCKER, 2001; TENÓRIO, 2005).

De modo oposto, a análise do contexto interno diz respeito à verificação de fatores internos da própria entidade, como por exemplo, administrativos, que podem favorecer ou dificultar seu desempenho. São os *pontos fortes e fracos*. Pontos fortes são os que beneficiam a entidade, enquanto os pontos fracos desfavorecem o desempenho da organização. Cabe ressaltar aqui que esses fatores determinantes, positivos ou negativos, são identificados pelas pessoas da organização. Como exemplos de pontos fracos, têm-se a falta de organização interna, falta de comprometimento dos funcionários, da mesma forma que o posto se transforma em ponto forte.

Após identificar a razão de sua existência e elencar os fatores internos e externos que podem beneficiar ou prejudicar seu desempenho, é hora da organização seus objetivos. A definição dos objetivos constitui a terceira etapa do planejamento. Os objetivos “representam o compromisso gerencial de produzir resultados específicos por determinado tempo” (Cf.: THOMPSON JR.; STRICKLANDIII, 2000, p. 173). Esses objetivos devem ser realistas e tão específicos quanto possíveis, ou seja, não ambíguos. Nessa etapa são definidos também as metas e indicadores que avaliam se o cumprimento dos objetivos está de acordo com o planejado, ou seja, o acompanhamento de sua execução.

As metas, segundo Drucker (2002, p. 81), “tornam absolutamente claro onde você concentrará os recursos para atingir os resultados. (...) fluem da missão, apontam para onde a organização deve seguir”. Elas, as metas, podem contemplar períodos de realização de meses ou anos.

Os objetivos estratégicos apontam a direção a ser tomada, mas precisam ser complementados com o “como” tomar a direção, ou seja, *o que fazer*. Este “como” é o que se chama de estratégia, que por sua vez, é um conjunto de regras e ações que indicam de que modo a organização deve agir para atingir seus objetivos (Cf.: ANSOFF; MCDONNELL, 1993; HUDSON, 1999; ANTHONY, GOVINDARAJAN, 2002, TENÓRIO, 2005).

A elaboração dessas estratégias deve levar em consideração o aproveitamento das potencialidades da organização e a análise do ambiente. A

elaboração do planejamento deve ser uma atividade contínua, em função de que o ambiente no qual está inserida a entidade não é imutável, nem mesmo os objetivos organizacionais, e estrutura organizacional. Isto quer dizer que *o planejamento estratégico* deve estar em constante atualização.

Nesse sentido, a estratégia não é estática e evolui de três formas: *processo incremental*, *processo político* e *processo analítico*. O processo incremental é decorrente das adaptações feitas nas estratégias já existentes, em decorrência da experiência dos gestores; o processo político resulta de um processo de negociação com as pessoas com interesse na organização e o processo analítico resulta da análise dos processos atuais da organização (Cf.: HUDSON, 1999).

Após a implementação do planejamento estratégico, são necessárias avaliações de acordo com os prazos estabelecidos nas metas e sempre que necessário no caso de mudanças organizacionais ou ambientais.

Para avaliar o desempenho, medidas como eficiência, efetividade e eficácia podem ser utilizadas. Essas medidas evidenciam a forma de utilização dos recursos da entidade. *Por eficiência* entende-se a melhor forma de se fazer o que é necessário com os recursos disponíveis; *por eficácia* o cumprimento dos objetivos propostos e, *efetividade* a capacidade de atender as expectativas da sociedade. Tais medidas variam de uma organização para outra e devem ser pré-estabelecidas pela organização, com base em sua experiência ou mesmo comparação com outras entidades (Cf.: TENÓRIO, 2005). Essas medidas podem ser combinadas e são relativas, conforme quadro a seguir.

Quadro 3 Combinação dos fatores de avaliação e desempenho

Desempenho	Avaliação
Eficaz e Eficiente	Os objetivos propostos foram atingidos com a menor utilização dos recursos disponíveis.
Eficaz, mas ineficiente	Os objetivos foram alcançados, mas com maior consumo de recurso que o previsto.
Eficiente, mas ineficaz	Os recursos foram utilizados conforme o estabelecido, porém os objetivos previstos não foram alcançados.
Ineficaz e ineficiente	Os objetivos não foram alcançados e o consumo de recursos ultrapassou o previsto.

Fonte: TENÓRIO (2005, p.19)

Como visto no quadro anterior, nem sempre que uma organização desempenha determinada tarefa de maneira eficaz é eficiente.

As avaliações de desempenho podem ser medidas tanto em termos *quantitativos* quanto *qualitativos*. *Por avaliação quantitativa* entende-se aquela pela qual se pode atribuir valor, mesurar. *Já por avaliação qualitativa* são aquelas no sentido de importância e mérito (Cf.: PADOVEZE, 2004).

Desse modo, as medidas eficiência e eficácia também são avaliadas através de componentes qualitativos. Para essa avaliação, a utilização de outra ferramenta gerencial, parte do controle gerencial, também se faz necessária: *o orçamento*.

3.4.1 Orçamento

Orçamento é, segundo Anthony e Govindarajan (2002, p. 463), “um plano gerencial com a hipótese implícita de que serão tomadas providências positivas pelo setor orçado”. Para Atkinson *et al* (2000, p. 465), “é a expressão quantitativa das entradas e saídas de dinheiro para determinar se um plano financeiro irá atingir as metas organizacionais”. Partindo-se do pressuposto que o orçamento é utilizado para verificar providências de um setor orçado e determinar se as metas serão atingidas verifica-se que este é um instrumento de avaliação e controle, posterior ao planejamento, pois a alocação dos recursos necessários se faz após a elaboração do que se pretende realizar e como, implícitos no planejamento.

É um instrumento elaborado a fim de prever as quantias utilizadas para fins determinados no alcance dos objetivos da organização. Classifica receitas e despesas previstas e realizadas, comparando então o desempenho real com o planejado, possibilitando aos administradores a adoção de medidas corretivas, caso seja necessário, no sentido de aumentar a receita, reduzir a despesa ou rever o orçamento. Isso significa ter controle sobre os gastos dos vários níveis da organização e por vezes pessoas, sendo em alguns casos mal visto. Nesse sentido, é importante que o orçamento seja claro e compreensível, para que seja aceitável pelas pessoas cujo comportamento se está a avaliar e controlar (MEGGINSON, MOSLEY, PIETRI JR., 1998).

O orçamento serve também como *feedback*, de modo que se houverem variações entre planejado e orçado, acima dos limites possíveis e estabelecidos será

possível tomar medidas corretivas, servindo também como uma ferramenta de aprendizado organizacional. A figura 2 a seguir ilustra melhor a finalidade do orçamento e sua relação com o planejamento.

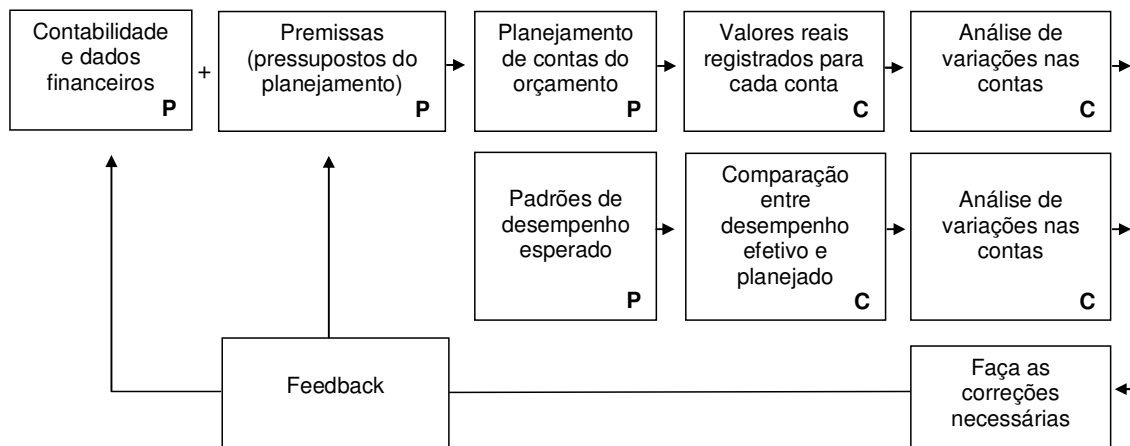


Figura 2 Relação do orçamento com o planejamento

Fonte: MEGGINSON, MOSLEY, PIETRI JR.(1998, p. 501)

Apesar de apresentar quantificações dos recursos utilizados, expressos em moeda corrente, o orçamento pode apresentar também, de acordo com Benício (2000), recursos não financeiros, como o trabalho voluntário e utilização de espaços cedidos para realização das atividades. Contudo, a utilização de itens não monetários acaba dificultando a avaliação, tornando-a mais subjetiva.

De modo simplificado, Anthony e Govindarajan (2002, p. 463) apontam as funções do orçamento como sendo:

- a) Dar forma pormenorizada ao plano estratégico;
- b) Auxiliar a coordenação das várias atividades da organização;
- c) Definir as responsabilidades dos executivos, autorizar limites de gastos que eles podem fazer e informá-los do desempenho que deles se espera, e;
- d) Obter o reconhecimento de que o orçamento é o instrumento de avaliação do real desempenho dos executivos.

Sua elaboração pode ser feita de duas maneiras, de baixo para cima, partindo dos níveis hierárquicos mais baixos até os mais altos ou de cima para baixo, onde as decisões partem do nível mais alto da organização.

A elaboração do orçamento de cima para baixo raramente funciona pois o processo de elaboração do orçamento não pode ser um processo ditatorial. Além disso, sua elaboração deve envolver todos os níveis hierárquicos da organização o que levará a um maior empenho para atingir as metas orçadas (Cf.: ANTHONY, GOVINDARAJAN, 2002).

Nesse sentido, Padoveze (2004, p. 503), estabelece alguns princípios gerais para a elaboração do orçamento:

- a) orientação para objetivos;
- b) envolvimento dos gestores;
- c) comunicação integral;
- d) expectativas realísticas;
- e) aplicação flexível, e;
- f) reconhecimento dos esforços individuais.

Quanto às formas para se elaborar o orçamento, à elaboração do orçamento, há várias formas de se elaborar. Uma delas é através da categorização das despesas e receitas, como por exemplo, pessoal e encargos. Porém, esta forma não possibilita a visualização por projeto ou atividade desenvolvida. Uma melhor visualização é possível através da classificação das receitas e despesas por produtos ou unidades. A classificação por produto permite a alocação segundo os resultados da organização, por um serviço específico como de educação, por exemplo. Já a classificação por unidade verifica a alocação dos recursos por unidade organizacional, como o departamento de administração (Cf.: TENÓRIO, 2005).

Quanto à base de dados para elaboração do orçamento, Padoveze (2004, p. 503), afirma existir dois tipos de orçamento:

- a) *Orçamentos de tendências*: é o orçamento realizado com base em dados passados, incluindo-se novos eventos previstos no planejamento da entidade e;
- b) *Orçamento base zero*: ao contrário do orçamento de tendências, como o próprio nome diz, o orçamento base zero não possui ligação com dados do passado. Tem como premissa “começar do zero” toda vez que se elabora o orçamento, isto porque, a repetição de dados poderia trazer ao futuro erros cometidos no passado.

No orçamento base zero as atividades desenvolvidas são rediscutidas, em função da razão de sua existência. Concluída a definição da existência da atividade, é feito um estudo, partindo do zero, de quanto deve ser gasto para sua estruturação e manutenção e quais seriam suas metas e objetivos.

O plano orçamentário contempla ainda o orçamento operacional, de investimentos e financiamentos e projeção de demonstrativos contábeis. O orçamento operacional compreende as receitas e despesas relativas às operações normais da entidade, como despesas administrativas e custos dos produtos. Já os orçamentos de investimentos e financiamentos compreendem aqueles decorrentes de aquisição de investimentos e imobilizados e encargos decorrentes de financiamentos (Cf.: PADOVEZE, 2004).

Atkinson *et al* (2000) acrescentam a estes tipos de orçamento o *orçamento financeiro* que resulta nas demonstrações contábeis, Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado e Fluxo de Caixa, onde se identificam as conseqüências financeiras do orçamento operacional.

Diante do que foi exposto sobre planejamento e orçamento percebe-se que a implantação do planejamento um sem o orçamento não faz sentido, uma vez que não há planejamento sem saber que recursos serão necessários para sua realização, assim como também não há orçamento sem definir para que e como serão utilizados os recursos disponíveis e necessários.

4 TERCEIRO SETOR E REALIDADE SOCIAL: COTIDIANO DAS ORGANIZAÇÕES PARTICIPANTES

4.1 Descrição e Análise das Entidades Pesquisadas

a) Associação Evangélica Beneficente de Assistência Social (AEBAS)

A AEBAS é uma entidade beneficente sem fins lucrativos que atua em Florianópolis e região. Foi fundada em 1955 por membros da Primeira Igreja Presbiteriana de Florianópolis, localizada no bairro Estreito, onde suas instalações ainda estão ativas. O objetivo inicial era a construção de um hospital, o Hospital Evangélico de Florianópolis, que por razões financeiras não foi viável, sendo criado então um ambulatório, que funcionou de 1958 a 1992. Em 1980 inicia o atendimento a crianças de 3 meses a 06 anos e em 1985 amplia suas atividades para crianças e adolescentes de 07 a 14 anos. Atendimentos estes realizados no Centro de Assistência Social (CAS), sediado no bairro Estreito.

O atendimento às crianças e aos adolescentes é realizado através de dois projetos: o Centro de Educação Infantil (CEI), que atende 130 crianças de 3 meses a 06 anos no CAS e do Centro de Educação Complementar - CEC, que atende 370 crianças e adolescentes de 07 a 14 anos em quatro núcleos: 120 no CAS, no Estreito; 100 na comunidade Frei Damião (no município de Palhoça); 100 na Vila Santa Vitória e 50 no bairro Prainha.

No Centro de Educação Infantil são desenvolvidas atividades de musicalização, lazer, atendimento psico-pedagógico e odontológico (através do Projeto Sorriso, realizado por dentistas voluntários no consultório do CAS) e alimentação.

No Centro de Educação Complementar são oferecidas atividades esportivas, acompanhamento escolar, orientação psicossocial e alimentação. As crianças e adolescentes de ambos os centros podem participar do Projeto Som da Vida, onde são trabalhados canto coral e flauta doce. Como continuação ao atendimento das crianças e adolescentes também são atendidas as famílias, através do Programa de Orientação e Apoio Sócio-Familiar.

b) Associação de Moradores do Morro do Céu (AMORCÉU)

A AMORCÉU é uma entidade sem fins lucrativos fundada em 1989 por moradores do Morro do Céu, localizado no maciço do Morro da Cruz. Ela atende aproximadamente 60 crianças e adolescentes de 05 a 18 anos da comunidade e comunidades vizinhas. Lá são oferecidas atividades culturais de música, folclore (boi-de-mamão), apoio pedagógico e aulas de inglês, em período oposto ao período escolar.

c) Casa da Criança do Morro da Penitenciária

A Casa da Criança do Morro da Penitenciária, também localizada no maciço do Morro da Cruz, é uma entidade sem fins lucrativos criada em 1998 com a finalidade de intervir na realidade de processos de exclusão sócio cultural e econômico a que são submetidos meninos e meninas do Morro da Penitenciária, local onde está instalada, e suas respectivas famílias. Atua em sede própria, atendendo atualmente a 140 crianças e adolescentes de 06 a 17 anos.

O atendimento é efetuado através de semi-internato para as crianças, onde são desenvolvidas atividades esportivas (tênis, *voley*, capoeira e futebol), dança, aulas de música, atividades culturais, reforço pedagógico e alimentação. Aos adolescentes são oferecidos cursos de preparação para o primeiro emprego, como curso de atendimento ao público, relacionamento interpessoal, informática, *marketing* e apresentação pessoal. À comunidade em geral são oferecidos cursos e palestras com informações e esclarecimentos sobre direitos e serviços sociais.

d) Centro de Apoio à Formação Integral do Ser (CEAFIS)

O CEAFIS é uma entidade assistencial, sem fins lucrativos, fundada em 1997 por um grupo de voluntários integrantes do projeto *sopão* em Florianópolis. Ela está sediada na divisa dos municípios de Florianópolis e São José, no Procasa, bairro Jardim Atlântico em uma das regiões mais carentes do continente, recebendo crianças e adolescentes de 07 a 18 anos das comunidades Chico Mendes, Monte

Cristo, Promorar. As atividades são desenvolvidas em imóvel alugado, uma vez que a instituição ainda não possui sede própria.

São oferecidos a 120 crianças e adolescentes apoio pedagógico, aulas de informática, oficinas de musicalização, teatro de bonecos, reciclagem e artesanato, artes plásticas e evangelização, atividades esportivas e para as mães, aulas de artesanato.

e) Centro de Integração Familiar (CEIFA)

O CEIFA é uma entidade sem fins lucrativos, fundada em 1996 por membros da Igreja Presbiteriana Betânia, do Saco dos Limões. Seus objetivos estatutários incluem a promoção do desenvolvimento pessoal e social das crianças, adolescentes, jovens e adultos, estabelecimento de estratégias para integração e convivência familiar e comunitária. Apesar de seus objetivos incluírem também jovens e adultos, atualmente atende crianças e adolescentes de 07 a 14 anos, oriundos da própria comunidade e comunidades próximas (Caieira e Morro da Caieira).

São atendidas atualmente 42 crianças e adolescentes, assistidos através de atividades de oficinas de arte, atividades esportivas, acompanhamento escolar, aulas de dança, atendimento psicológico e fonoaudiológico, oficinas de leitura e habilidades de estudo, projetos educativos de valorização corporal e identidade, orientação espiritual baseada na bíblia, além da alimentação. Os atendimentos são realizados em espaço cedido pela Igreja, pois a instituição não possui sede própria.

f) Irmandade do Divino Espírito Santo e Sociedade Promocional do Menor Trabalhador (IDES/PROMENOR)

A IDES é a mais antiga entidade assistencial de Florianópolis, fundada em 1773 por membros da Igreja Católica. Iniciou suas atividades sociais em 1910 com o Lar São Vicente de Paulo. Em 1977 criou o Jardim de Infância Girassol e incorporou a Sociedade Promenor, fundada em 1971, passando a administrá-la e mantê-la. Nesse sentido, a gestão de ambas as entidades é única sendo desse modo

considerada com uma só entidade, apesar de jurídica e contabilmente serem entidades distintas.

Atualmente, a IDES/PROMENOR atende cerca de 1100 crianças e adolescentes de 0 a 18 anos em cinco projetos da entidade: Abrigo Lar São Vicente de Paulo (LSVP), Centro de Educação Infantil Girassol (CEIG), Centro de Aprendizagem Profissional (CEAP), Programa Espaço Alternativo do Saber (PEAS) e Programa Jovem Trabalhador (PJT), sendo os dois primeiros realizados pela IDES e os demais pela PROMENOR. Com exceção do PEAS, que está situado no Bairro Agrônômica, os demais projetos são executados na unidade do Centro da cidade.

No LSVP são atendidas atualmente 25 crianças de 0 a 06 anos de idade, encaminhadas pelos órgãos competentes, Juizado da Infância e da Juventude ou Conselho Tutelar. São desenvolvidas atividades de lazer, higiene, bem-estar físico e mental, além de reuniões semanais com grupos de pais e mães de crianças com possibilidade de reintegração familiar e encaminhamento para Rede Social de Apoio. No CEIG são atendidas cerca de 245 crianças de 02 a 06 anos onde são praticadas atividades que têm como função contribuir para a formação pessoal, psicossocial e educativa das crianças que permanecem no projeto das 7h 30min às 18h 15min, onde recebem também alimentação.

No PEAS são atendidos crianças e adolescentes entre 06 e 14 anos, onde são desenvolvidas atividades de ensino, com orientação nas tarefas escolares e literatura, atividades artístico-culturais, atividades esportivas, atividades de integração grupal e com a natureza e atendimento odontológico preventivo.

O PJT atende adolescentes de 14 a 18 anos e tem como objetivo inseri-los no mercado de trabalho. Os jovens que participam do programa passam 04 dias na empresa, em uma jornada diária de 04 horas e um dia na instituição, para cursos de qualificação e capacitação como relacionamento interpessoal, práticas de trabalho, lições de cidadania, comunicação verbal e escrita, trabalho em equipe, organização pessoal etc. O trabalho do adolescente na empresa é consubstanciado legalmente (Lei 10.097/00 e Decreto 5.598/05) e supervisionado por profissionais da Promenor.

O CEAP atende adolescentes de 14 a 17 anos. Atua junto ao Programa Jovem Trabalhador e tem por objetivo a aprendizagem e qualificação profissional, através dos cursos de Primeiro Emprego, Informática e Inglês.

4.1.2 Perfil dos entrevistados

A pesquisa revelou que dos 06 entrevistados 03 são voluntários na instituição, por fazerem parte da diretoria, que por lei deve ser voluntária, os outros 03 são funcionários. Os voluntários são compostos por: 01 Presidente e 02 Vice-presidentes; já os funcionários por 02 Coordenadores e 01 Secretária Executiva. Dentre os entrevistados apenas um desenvolve atividades profissionais, não tendo dedicação exclusiva à gestão da entidade.

Quanto à formação dos gestores, a pesquisa revelou que 83,3% possuem curso superior. Dos entrevistados apenas um possui superior incompleto, em fase de conclusão, conforma mostra a tabela 1.

Tabela 1 - Formação do entrevistado

Escolaridade	Freqüência	%
Ensino Médio	01	16,7
Superior	01	16,7
Especialista	02	33,3
Mestre	01	16,7
Doutor	01	16,7
Total	06	100,0

Fonte: Dados desta pesquisa

Considerando o entrevistado que está concluindo o ensino superior, as áreas de formação, em nível de graduação são: Administração (03), Serviço Social (02), Contabilidade (01) e Geografia (01). Dos entrevistados um possuía duas graduações.

Em nível de pós-graduação, considerando especialização, mestrado e doutorado, as áreas de concentração são sociais aplicadas e engenharia, sendo 01 Doutor e 01 Especialista em Engenharia de Produção, 01 mestre em Administração e 01 em Serviço Social.

Das áreas de formação apenas duas não fazem parte das ciências sócio-aplicadas, Geografia e Engenharia de Produção. Isso demonstra que nas entidades pesquisadas a formação dos gestores é adequada à sua função na entidade.

Quanto ao tempo de atuação dos gestores na entidade, seja como gestor ou em outras funções anteriores, a pesquisa revelou que três destes possui entre 05 e 10 anos de atuação na instituição e os demais estão há mais de 15 anos na entidade (tabela 2).

A média de anos de atuação dos gestores na entidade é de 12,5 anos, sendo que o tempo mínimo na instituição foi de 06 anos e o máximo de 20 anos.

Tabela 2 – Tempo de atuação na entidade

Tempo de Atuação	Frequência	%
5 – 10 anos	03	50,0
11 – 15 anos	01	16,7
16 – 20 anos	02	33,3
Total	06	100,0

Fonte: Dados desta pesquisa

Isso significa que os gestores possuem conhecimento das especificidades das entidades do Terceiro Setor e das entidades nas quais atuam, ou seja, sabem das necessidades para manutenção de suas atividades.

4.1.3 Dados das entidades pesquisadas

Sete entidades serão analisadas nesta pesquisa, pois apesar de a Promenor ser mantida e gerida pela IDES estas são entidades distintas, com funcionários registrados em ambas entidades. O mesmo ocorre com os voluntários que atuam nessas duas entidades.

Os recursos humanos aqui abordados abrangem tanto os funcionários como os voluntários da entidade. Não se incluem aqui aqueles profissionais cedidos pelo poder público ou instituições para manutenção das atividades da entidade, como aqueles cedidos mediante convênio, bem como os voluntários atuantes na diretoria da entidade que, por lei, devem ser todos voluntários.

A tabela 3 mostra a quantidade de funcionários e voluntários que atuam na atividade-fim da instituição, ou seja, diretamente nos atendimentos.

Tabela 3 – Funcionários e voluntários

	Funcionários		Voluntários	
	Frequência	%	Frequência	%
Até 10	04	57,1	02	28,6
11 – 20	01	14,3	03	42,8
21 – 30	00	0,00	00	0,00
31 – 40	01	14,3	01	14,3
Acima de 40	01	14,3	01	14,3
Total	07	100,0	07	100,0

Fonte: Dados desta pesquisa.

Pelo exposto, percebe-se que maioria das entidades pesquisadas, possui até dez funcionários. A quantidade de funcionários variou entre nenhum e 65. Somente uma das entidades pesquisadas possui um número superior a 40 funcionários.

Isso evidencia que há entidades que sobrevivem apenas com o trabalho voluntário e com convênios firmados com poder público ou entidades privadas, uma vez que todas as entidades pesquisadas possuem convênio com entes públicos, através da cessão de professores.

Quanto aos voluntários, percebe-se que a maioria das entidades pesquisadas conta com um número entre 11 e 20, mas há entidades, as maiores em atendimento, que contam com um número superior a 40 voluntários.

Em algumas instituições a relação voluntário/funcionário é superior a 2,25, funcionários ou seja, para cada funcionário registrado existem dois funcionários atuando na entidade. Esses números mostram o papel significativo do voluntariado na realização dessas atividades das entidades.

Mesmo havendo entidades que dependem quase exclusivamente do trabalho voluntário, nenhuma das entidades pesquisadas, faz sua mensuração. Ou seja, não se tem idéia do que representa, financeiramente, a doação que recebe em forma de recursos humanos, que seria o quanto se desembolsaria caso fosse pagar por tais serviços, alguns deles, fundamentais para a manutenção das atividades das entidades.

Isto quer dizer que, apesar da reconhecida importância desse tipo de recurso para a realização e continuidade das atividades dessas entidades nenhuma delas sabe o quanto deixa de despende com tais recursos.

Cabe ressaltar que ao mesmo tempo em que a entidade ganha com o trabalho voluntário, esta corre um certo risco, pois mesmo havendo, em alguns casos, conscientização da importância da continuidade do atendimento e do significado do mesmo para os beneficiários, a descontinuidade do trabalho é uma realidade presente.

Para conseguir recursos através de parcerias, convênios, subvenções, doações, benefícios tributários e cessão de recursos humanos, as entidades do Terceiro Setor precisam preencher uma série de requisitos que lhes permitirão a obtenção de certificados, registros e titulações para obter tais benefícios.

A seguir são apresentados os registros, certificados e titulações possíveis das entidades do Terceiro Setor e a quantidade de entidades que possui a referida titulação.

Tabela 4 – Registros, certificados e titulações

Registros, Certificados e Titulações	Frequência	%
Cons. Nacional de Assistência Social	02	28,6
Cons. Estadual de Assistência Social	00	0,00
Cons. Municipal de Assistência Social	07	100,0
Utilidade Pública Federal	03	42,9
Utilidade Pública Estadual	06	85,7
Utilidade Pública Municipal	07	100,0
Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS	04	57,1
Organização Social - OS	00	0,00
Organização da Sociedade Civil de Interesse Público - OSCIPs	00	0,00

Fonte: Dados desta pesquisa.

Verifica-se que todas as entidades possuem tanto o registro no Conselho Municipal de Assistência Social, pois como premissa básica da pesquisa as entidades deveriam estar inscritas no mesmo.

Nota-se também que a totalidade das entidades possui o título de Utilidade Pública Municipal, que não necessariamente está ligado ao registro no CMAS, pois

até 1997 as entidades poderiam obter o título de Utilidade pública Estadual antes da Municipal, como ocorreu em uma das entidades pesquisadas.

Em oposto aos dois certificados acima mencionados, constatou-se que nenhuma das entidades possui registro no Conselho Estadual de Assistência Social e os títulos de OSCIP ou OS.

Das demais titulações possíveis o título de Utilidade Pública Estadual foi obtido por 85,7% das entidades, seguido pelo CEBAS, concedido a 57,1% das entidades.

4.2 Contabilidade e gestão

A gestão da entidade não implica somente em trabalho voluntário. É possível ter funcionários atuando na gestão, como mencionado na seção anterior em relação à função dos entrevistados.

Das entidades pesquisadas três possuem uma gestão mista, com voluntários que compõem a diretoria/presidência da entidade e funcionários. O número de funcionários envolvidos varia entre 01 e 07, sendo que cada uma das instituições que possui gestão mista possui respectivamente 01, 02 e 07 funcionários envolvidos. A área de formação dos funcionários envolvidos na gestão é: Administração, Educação Física, Engenharia de Produção, Serviço Social e Pedagogia.

Em termos de gestão, as entidades foram questionadas sobre a utilização de ferramentas gerenciais através da seguinte pergunta: *A entidade utiliza algum tipo de ferramenta gerencial para auxiliar na gestão? Qual (is)? Caso negativo, por quê?*

Das seis entidades consideradas, apenas duas não utilizam ferramentas de gestão: uma por receber mensalmente de sua principal fonte de recurso o limite de gasto mensal por criança da entidade e realizar somente prestação de contas; e outra por alegar falta de tempo.

Na instituição em que é feita somente a prestação de contas, AMORCÉU, observou-se que nenhum dos gestores e membros da entidade, todos voluntários, possuíam conhecimentos específicos de administração e prestação de contas, tendo dificuldades para a realização da mesma, pois apesar de contar com um contador

voluntário, este, segundo a presidente, não possui o comprometimento necessário, o que muitas vezes a obriga a realizar, mesmo sem conhecimento, tais tarefa.

Nesse sentido, para não perder benefícios e fontes de financiamento, sem os quais a entidade não sobrevive, os gestores têm que se preocupar em conseguir operacionalizar o que é mais urgente para não perder esses mesmos benefícios, deixando de lado, por falta de tempo e também conhecimento, a utilização de instrumentos que possibilitem a otimização de seus recursos.

Semelhante à situação da AMORCÉU, a entrevistada do CEAFFIS afirmou que a entidade não utiliza instrumentos de gestão:

Não por falta de conhecimento e sim de tempo, pois a contadora é voluntária, eu sou administradora e também sou voluntária. A gente exerce outras atividades e acaba não fazendo aquilo que sabe fazer na própria instituição que trabalha. Como lá tem poucos funcionários tu acabas assumindo um monte de compromissos e um monte de outras prioridades e isso acaba ficando sempre para uma outra oportunidade. Não está entre as prioridades.

Através dessas duas situações percebe-se que a relação do voluntariado na gestão da entidade necessita não só de boa vontade, mas também de conhecimento e tempo.

A gestão precisa de tempo para pensar não apenas nos aspectos contábeis, mas em uma gestão integrada e planejada. A contabilidade precisa ser pensada para além da racionalidade técnica e é preciso assumir o trabalho contábil como substantivo. É necessário um profissional qualificado e envolvido com as demandas da organização.

Priorizar a contabilidade e seus profissionais é caracterizar as informações e procedimentos decorrentes como instrumentos de gestão, visando a otimização dos recursos, bem como a continuidade da entidade.

Nesse item IDES e PROMENOR foram consideradas como uma única instituição, em função da gestão centralizada, que adota as mesmas práticas para ambas as entidades.

A tabela a seguir apresenta a frequência da utilização das ferramentas gerenciais utilizadas pelas entidades analisadas. A frequência de ferramentas utilizadas supera a quantidade de entidades analisadas, uma vez que, segundo as entrevistas, há gestores que apontaram a utilização de mais de um instrumento de gestão.

Tabela 5 – Ferramentas de gestão utilizadas

Instrumentos	Freqüência
Planejamento Estratégico	03
Fluxo de Caixa	01
Sistema de Custos	01
Balanço Social	01
5W2H ⁸	01
Orçamento	02

Fonte: Dados desta pesquisa.

Como mencionado, há entidades que utilizam mais de uma ferramenta de gestão, como a Casa da Criança do Morro da Penitenciária que utiliza o Planejamento Estratégico e Sistema de Custos e o Centro de Integração Familiar, que utiliza o Fluxo de Caixa e a ferramenta 5W2H e a IDES/PROMENOR que utiliza o Planejamento Estratégico e Balanço Social.

Os sistemas de custos são ferramentas gerenciais utilizados para a alocação de custos, e, desse modo, mensuraram o valor dos bens e serviços produzidos. Há uma série de sistemas de custos existentes que podem ser utilizados em combinação com outros, de acordo com o tipo de atividade e necessidade da entidade.

No caso da entidade pesquisada que se utiliza do sistema de custo, implantado por alunos da Empresa Júnior de Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina, combina o método do Custeio Baseado em Atividades (ABC), associado ao *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit* (RKW). Enquanto o RKW apropria todos os custos e despesas do período, o ABC alocará tais gastos as atividades executadas e posteriormente aos serviços prestados. A alimentação do sistema é mensal, através de planilha eletrônica e, deste modo, a entidade tem uma visualização do gasto que tem por beneficiário, o que permite alocar mais ou menos recursos para determinado projeto, ou ainda, reconhecer os projetos viáveis e os deficitários.

O fluxo de caixa tem como função evidenciar as entradas e saídas de numerário, podendo ser elaborado de dois modos: projetado, onde se colocam os

⁸ Das iniciais em inglês: *what* (o quê), *who* (quem), *when* (quando), *where* (onde), *why* (porquê), *how* (como) e *how much* (quanto custa).

pagamentos e recebimentos esperados ou simplesmente evidenciando as entradas e saídas passadas.

O CEIFA utiliza o fluxo de caixa utilizado de entradas e saídas passadas e não o fluxo projetado, uma vez que, segundo o entrevistado, há dificuldades em se prever as entradas de recursos, mesmo aquelas oriundas do poder público e que deveriam vir com certa regularidade. A análise do fluxo de caixa é feita em conjunto com o tesoureiro voluntário, que auxilia também na interpretação dos demais demonstrativos contábeis.

Além do fluxo de caixa a entidade também utiliza a ferramenta 5W2H. Esta ferramenta é uma forma simplificada e acessível de planejamento, uma vez que a entidade não utilizava, no período de realização das entrevistas, um planejamento estratégico formalizado e sim um plano de trabalho contendo todas as atividades a serem desenvolvidas no ano de 2006, os recursos necessários (materiais e humanos), período de realização das atividades os objetivos e metas a serem cumpridas.

O Balanço Social, muito utilizado no setor privado, tem como função informar a sociedade das ações desenvolvidas pelas entidades, informar sobre os projetos realizados, sobre os beneficiários e ações sociais realizadas. É uma forma de evidenciar a responsabilidade social das entidades e sua relação com a comunidade na qual está inserida. Essa ferramenta foi utilizada apenas pela IDES/PROMENOR.

O planejamento estratégico é uma ferramenta de gestão que serve para orientar as ações das entidades no alcance de seus objetivos através do cumprimento das metas para tanto estabelecidas. Nele são estabelecidos os caminhos a serem percorridos, o modo e os prazos, além de medidas de avaliação das ações propostas. As ações decorrentes do planejamento estratégico são avaliadas e fornecem aos gestores um retorno, possibilitando desse modo, adaptações necessárias.

Das entidades pesquisadas três afirmaram utilizar o planejamento estratégico: Casa da Criança do Morro da Penitenciária, IDES/PROMENOR e AEBAS.

Dentre estas entidades, a AEBAS utiliza o planejamento estratégico não só por uma necessidade gerencial, mas também por exigência de uma organização não governamental alemã para poder receber recursos. Nesse sentido, a organização intermediadora do recurso fornece uma proposta de planejamento, contendo os itens necessários e a AEBAS adaptada à sua realidade.

Ao analisar o planejamento estratégico dessas entidades, com realidades distintas em termos de organização, tamanho, quantidade de funcionários e volume de recursos, constatou-se, na análise do ambiente interno, que se constituem fraquezas em ambas as entidades: escassez de recursos e estrutura física insuficiente para o total de atendimentos. Além desses aspectos, foram mencionados duas vezes: comunicação interna deficiente, pessoal insuficiente e não qualificado às necessidades da entidade.

Para solucionar estas e outras questões pertinentes, as entidades devem estabelecer em seu planejamento estratégico quais diretrizes deverão seguir, qual o prazo e qual medida de desempenho. Nesse ponto, constatou-se que o planejamento de uma das entidades não havia critérios de avaliação das diretrizes estabelecidas, apesar de haver definições de prazos para realização de tais diretrizes.

Ao questionar as entidades sobre os critérios de avaliação das diretrizes propostas verificou-se ainda que em outra entidade, apesar de ter diretrizes e alguns critérios de avaliação, esta nunca foi feita, apesar do planejamento ter sido elaborado há mais de um ano e ter metas a serem alcançadas em um prazo de seis meses. Ou seja, em apenas uma das entidades o planejamento estratégico elaborado é realmente implantado e avaliado, cumprindo todas as etapas descritas no capítulo anterior, o que faz com que sua elaboração seja realmente válida.

O que essas entidades, que possuem o planejamento estratégico, mas não o aplicam, alegam é ser recente sua implantação, uma entidade inaugurada em dezembro de 2005 e outra em 2000.

Cabe mencionar, que em uma das entidades que não aplica seu planejamento estratégico, é feita uma avaliação anual das atividades planejadas, onde são listadas as atividades previstas, as realizadas e as causas das que não conseguiram ser realizadas. Contudo não há conexão entre este instrumento e o planejamento estratégico da entidade.

Por fim, o orçamento é um instrumento importante e parte integrante do planejamento no qual são elencados os recursos necessários para a realização das atividades propostas no planejamento.

Das entidades pesquisadas duas utilizam o orçamento: uma com elaboração anual e outra mensal. Ambas com acompanhamento mensal das variações.

Além das ferramentas citadas acima, o entrevistado de uma das entidades menciona ainda que:

A maior ferramenta de gestão que uma entidade sem fins lucrativos pode ter é a criatividade. É necessária criatividade para desenvolver atividades que envolvam, para manter uma criança em uma atividade de estudos, quando tem outras mais interessantes para ela. É necessário criatividade para desenvolver as atividades planejadas sem os materiais necessários.

É necessário ter criatividade em função da falta de recursos, mas é necessário também observar os princípios mínimos existentes no Projeto Pedagógico no qual são descritos os propósitos da atividade educacional da entidade, para que se tenham resultados adequados às suas propostas.

Apesar da utilização destes instrumentos, que fornecem base para tomada de decisão, as entidades foram questionadas ainda sobre *Que tipos de informações são utilizadas para tomada de decisão?* Esta questão foi aberta, a fim de não influenciar o entrevistado em suas respostas.

O tipo de informação que mais entidades mencionaram foi a disponibilidade de recursos, tanto em termos materiais como humanos. Duas entidades mencionaram que utilizam os Demonstrativos Contábeis, as mesmas que utilizam o orçamento como instrumento de gestão e fazem seu acompanhamento.

Outros tipos de informações também são utilizados, como o resultado pedagógico das atividades e as necessidades da comunidade, citados por cinco, das seis entidades pesquisadas.

Isso demonstra preocupação por parte das entidades em relação à adequação das necessidades dos beneficiários, em termos pedagógico, com os recursos disponíveis.

No que tange à contabilidade, buscou-se verificar qual a utilidade da mesma para a gestão da entidade. Desse modo, procurou-se saber: *Por quem é feita a contabilidade? Qual a relação da contabilidade com a gestão da entidade e quais as necessidades da entidade em relação à contabilidade?*

Nas entidades pesquisadas, todas possuem um contador: três possuem contabilidade terceirizada, realizada por escritório de contabilidade, duas possuem funcionários e terceirizam uma parte de contabilidade e duas possuem um contador voluntário.

Ter um profissional contábil nestas entidades, principalmente quando terceirizada, muitas vezes se torna dispendioso em função da escassez de recursos. Mas se por um lado o serviço profissional é oneroso por outro necessário.

A pesquisa revelou que a relação da contabilidade com a gestão das entidades é estreita, principalmente, no que tange à utilização dos recursos.

Apenas uma das entidades afirmou que sua contabilidade serve somente para prestação de contas. Nas demais as informações produzidas servem para orientar a entidade quanto aos seus limites e possibilidades em relação aos seus recursos.

Outra questão mencionada em termos de contabilidade é a utilização das informações fornecidas como meio de prestação de contas e transparência na utilização de recursos.

As exigências burocráticas para obtenção de certificados e registros também permeiam as Demonstrações Contábeis, ou seja, além das informações sobre a disponibilidade e utilização dos recursos, a contabilidade organizada permite ainda a possibilidade de gerar recursos à entidade, através dos benefícios obtidos com os títulos e certificados.

Das entidades pesquisadas que possuem profissional terceirizado, todas utilizavam algum tipo de instrumento de gestão e eram as entidades que mais possuíam certificados e titulações.

Observou-se que a relação entre contador e entidade, na maioria das vezes, é distante. Em apenas uma das entidades, o contador participa efetivamente da gestão.

Quanto às necessidades das entidades em relação à contabilidade e aos serviços contábeis prestados, cada entidade, de acordo com sua estrutura demonstrou necessidades diferenciadas. Apenas duas entidades manifestaram necessidade de maior assessoramento do profissional contábil em relação aos serviços prestados. Nas demais entidades surgiram necessidades como um contador na instituição e mais agilidade na entrega dos relatórios.

Em extremos opostos, enquanto uma entidade solicitava auxílio nos mecanismos de prestação de contas outra já se preparava para maior tempestividade das informações, onde a interligação do escritório com a entidade, por rede, produzirá informações em um intervalo de tempo menor que um mês, como feito na época da entrevista.

Outro ponto mencionado foi a subutilização da contabilidade, ou seja, um dos gestores sabe que tipos de informação podem conseguir com a contabilidade, mas não as solicita.

Pelas informações fornecidas se verificou que, de modo geral, a contabilidade, ainda que de uma forma simplificada, é utilizada para auxiliar as entidades em sua gestão. O nível de exigência em termos de contabilidade e a utilização das informações produzidas estão diretamente ligadas ao estágio em que se encontra a entidade.

Foi possível verificar, também, que a relação do profissional com a entidade em termos de comprometimento, de compreensão do significado de uma entidade ser do Terceiro Setor e suas reais necessidades acaba influenciando na forma como são utilizadas as informações. Observou-se que na entidade na qual o contador participava da gestão o nível de exigência e o tipo de necessidades em relação à contabilidade eram muito diferentes e avançados em relação às demais entidades analisadas nesta pesquisa.

5 CONCLUSÕES

Desde a época do Brasil-Colônia, as práticas de atuação do Terceiro Setor se manifestavam no Brasil. Inicialmente sob sua mais primitiva forma, o assistencialismo, baseado nos preceitos cristãos de caridade e amor ao próximo, ligados à Igreja Católica. Essa foi a única fonte de intervenção social existente no país até meados do século XX, quando então, na década de trinta, iniciaram-se as atividades governamentais de assistência social. A partir de então o papel da igreja passou a ser complementar e não mais exclusivo e fundamental.

Contudo, o papel da Igreja Católica não se resumiu somente ao assistencialismo, pois durante a década de setenta, no regime militar, a igreja deu apoio aos movimentos de base com caráter contestatório, de oposição ao Estado autoritário e que vieram a se tornar as primeiras ONGs do Brasil.

Na década de oitenta, com a Constituição Federal de 1988, o Estado reconhece que a tarefa pública não é dever exclusiva sua, estendendo sua responsabilidade à sociedade e suas diversas formas de organização.

Na década de noventa, com foco nas questões ambientais, as entidades do Terceiro Setor ganharam destaque como responsáveis pela participação na elaboração e fiscalização de políticas que visavam um desenvolvimento sustentável. Desde então as chamadas, de modo generalizado, ONGs ganharam maior visibilidade.

A forma de atuação do chamado Terceiro Setor foi se modificando ao longo da história, sempre com estreita ligação com o momento histórico pelo qual passava o país e o mundo. Da sua forma mais primitiva, o assistencialismo, no período colonial, à oposição ao Estado autoritário, na década de setenta, e ao fomento de um desenvolvimento sustentável nos dias atuais.

Apesar de situadas em momentos históricos diferentes, com objetivos diferentes, tais entidades possuem em comum é a necessidade de satisfação de demandas não satisfeitas pelo Estado e mercado, na tentativa de se reduzir as desigualdades sociais.

Pelas diversas formas de atuação e objetivos diversos, o que surgiu foi uma multiplicidade de entidades que hoje são chamadas de Terceiro Setor. Tais entidades têm se multiplicado em números expressivos desde a década de setenta, apresentando, em trinta anos, um crescimento de 2.408,59%.

Foi se colocando no chamado Terceiro Setor aquilo que não é Estado nem mercado, o que até hoje gera controvérsias sobre quais os limites do que é ou não Terceiro Setor. Com isso foi surgindo a necessidade mundial de se estabelecer critérios para amenizar as discrepâncias entre estas entidades à margem destes dois setores.

Nesse sentido, as entidades do Terceiro Setor têm de possuir cinco características conjuntas:

- a) Organização;
- b) Finalidade não lucrativa e não distribuição dos resultados;
- c) Institucionalmente separadas do governo (privadas);
- d) Auto gerenciadas e;
- e) Grau significativo de participação voluntária.

Além dessas especificidades teóricas foi surgindo também, no Brasil, uma série de legislações que amparam as atividades das entidades do Terceiro Setor. Com isto, ao mesmo tempo em que o Estado legitima as atividades destas entidades e reconhece sua importância, delega cada vez mais responsabilidades pela tarefa pública à sociedade sob suas diversas formas de atuação.

Mediante esta série de legislações o Estado impõe também normas quanto ao acesso aos recursos públicos, o que faz com que as entidades tenham que se organizar, cumprir tais exigências e ainda assim concorrer com outras tantas entidades.

Há também outras fontes de recursos, como doações de pessoas físicas e empresas, mas em geral as entidades do Terceiro Setor trabalham com recursos escassos, fator que se agrava, como mencionado, com a concorrência que também enfrentam.

Nesse sentido, a pesquisa teve como um dos principais objetivos identificar que tipos de instrumentos de gestão as entidades assistenciais de Florianópolis, que atendem crianças e adolescentes carentes, utilizam para otimização de sua missão e sua continuidade.

Para tanto inicialmente foram caracterizadas as entidades do Terceiro Setor, em seus aspectos históricos e legais, o que evidenciou que durante toda a trajetória

dessas entidades a igreja se fez presente, principalmente, nas entidades assistenciais.

Isso ficou claro nas entidades pesquisadas, uma vez que apenas duas destas não possuíam vínculo direto com igreja alguma, sendo que nas demais esse vínculo era forte, sendo essas criadas e também mantidas por membros de alguma comunidade religiosa.

Ficou claro também, que a série de instrumentos legais necessários à regularização da situação das entidades acaba sendo burocraticamente excessiva e exige da entidade certo nível de organização, como por exemplo, no caso do registro no Conselho Municipal de Assistência Social. Nesse caso a entidade precisa estar em funcionamento há pelo menos dois anos. É necessária também, a apresentação dos demonstrativos contábeis referentes a estes exercícios, ou seja, não basta estar em funcionamento, é necessário toda uma comprovação das origens e aplicações dos recursos. Isso requer, no mínimo, envolvimento dos membros da organização ou voluntários e conhecimentos básicos em contabilidade. Com isso, algumas entidades acabam esbarrando nessas barreiras burocráticas e, apesar de desempenhar um importante papel na comunidade onde está inserida, continuar invisível perante os órgãos governamentais aos quais estaria subordinada.

Enquanto é necessário preencher todos os quesitos legais para adquirir e manter certificados e titulações, considerado por algumas entidades como algo emergencial em função dos recursos oriundos desses certificados e titulações, acaba-se por canalizar esforços quase que exclusivamente para o preenchimento de tais quesitos e demais necessidades do dia-a-dia e se deixando de lado a parte gerencial.

Após a caracterização do setor e das entidades assistenciais, em seus aspectos históricos e legais se fez uma breve apresentação dos aspectos contábeis e gerenciais das entidades do Terceiro Setor.

Nos últimos anos ferramentas de gestão, até então próprias do setor privado, têm sido aplicadas nas entidades sem fins lucrativos, com o intuito de assegurar melhor utilização dos recursos.

Verificou-se que, o planejamento estratégico como instrumento de gestão é uma ferramenta importante, uma vez que auxilia a entidade a atingir seus objetivos através do estabelecimento de diretrizes e da simulação de cenários futuros possíveis, o que a deixa mais apta a enfrentar possíveis mudanças em seu ambiente

interno e externo. Permite também, a avaliação das estratégias estabelecidas, e, se for o caso adaptar o planejamento a novas realidades, ou seja, o planejamento deve estar em constante atualização. Isto porque tanto o ambiente na qual a entidade está inserida quanto sua estrutura interna não são imutáveis.

Por outro lado, o planejamento é um processo que demanda tempo, disponibilidade e comprometimento em sua operacionalização, o que exige, uma certa organização interna, o que nem todas as entidades têm.

Como complemento, o Orçamento também se constitui em importante ferramenta de gestão, uma vez que expressará quantitativamente o quanto a entidade gasta para o alcance de seus objetivos. Através da comparação dos valores de receitas e despesas orçados e realizados o orçamento poderá ser ajustado às necessidades da entidade, ou seja, assim como o Planejamento Estratégico, o orçamento não é algo permanente, é passível de ajustes.

Apesar de ser um instrumento de gestão útil, por permitir verificar, entre planejado e orçado, quais as causas da discrepância, nas entidades do Terceiro Setor há uma certa incerteza quanto aos valores de receitas realizados, principalmente naquelas entidades que sobrevivem, basicamente, de doações.

Verificou-se que planejamento e orçamento são complementares, uma vez que, para operacionalização do planejamento é necessário saber que recursos serão consumidos e suas respectivas quantidades.

Há uma série de instrumentos de gestão que podem ser utilizados para otimizar a missão das entidades. Os limites e possibilidades de cada entidade é que dirão quais podem ou não ser utilizados, uma vez que a elaboração destes demanda, conhecimento, tempo e envolvimento por parte dos gestores e demais pessoas da entidade.

Quanto à identificação dos instrumentos de gestão nas entidades pesquisadas verificou-se que os mais utilizados eram Planejamento Estratégico e Orçamento. Outros como Fluxo de Caixa, Sistema de Custos e Balanço Social também eram utilizados, mas em menor frequência.

Observou-se que somente em apenas uma das três entidades que afirmou utilizar o Planejamento Estratégico, realmente o utilizava, sendo que nas demais o instrumento existia, mas não fora operacionalizado.

Constatou-se também, que as entidades que utilizavam alguma ferramenta de gestão possuíam um contador terceirizado. Nas duas das sete entidades

pesquisadas, que não utilizavam nenhum instrumento de gestão, o contador era voluntário. Na única entidade que realmente operacionaliza o Planejamento Estratégico e Orçamento, o contador fazia parte da diretoria da entidade, e o responsável pela implantação e acompanhamento dos mesmos é uma funcionária, com dedicação exclusiva e formação na área de gestão. Isso revela que, mais do que a racionalidade técnica, o envolvimento dos gestores é essencial para implantação de ferramentas de gestão. Isso corrobora o que a literatura pesquisada afirma sobre o envolvimento das pessoas da entidade na elaboração e execução do Planejamento Estratégico.

A outra ferramenta mais utilizada é o Orçamento, citado por duas entidades. Uma o utiliza em conjunto com o Planejamento Estratégico, outra o utiliza modo isolado, pois não possui o planejamento. Esta última por sua vez, afirmou ter grandes dificuldades em elaborá-lo, não pelas questões técnicas, mas pela grande incerteza quanto ao recebimento de recursos, uma vez que, mesmo aqueles de origem governamental, muitas vezes, não são recebidos nos prazos estipulados.

Das entidades pesquisadas apenas uma utiliza Sistema de Custos, ou seja, nas demais, não se sabe o valor do custo dos serviços prestados, isto é, pode haver programas e projetos deficitários, mas em função de não haver esse tipo de controle gerencial, esses podem ser mantidos.

Quanto ao Balanço Social, apenas uma entidade o utilizava, mas não de modo freqüente, tendo sido elaborado apenas uma única vez há mais de dois anos. Ou seja, apesar de mencionar sua utilização, sua elaboração não é constante.

Outra ferramenta mencionada foi o 5W2H, por, segundo um dos gestores entrevistados, se constituir em uma ferramenta simples e compreensível a todos.

O que chama atenção é que, enquanto há entidades que operacionalizam ferramentas de gestão por uma necessidade de organização interna e captação de recursos oriundos do exterior, outras ainda estão no meio do caminho do aprendizado no quesito prestações de contas, ou seja, são realidades completamente diferentes em entidades na mesma área de atuação. Isto interfere não só no modo como são geridos os recursos e o planejamento das atividades, mas também implica na possibilidade de perda de certificados e registros, o que pode significar ameaça à continuidade das atividades.

Quanto à formação dos gestores, verificou-se que apenas um dos entrevistados não tinha formação específica na área de sócio-aplicada. Os demais,

incluindo o que está com superior em andamento, possuem formação na área. Isto, em termos de conhecimento, facilitaria a implantação de ferramentas de gestão. Contudo, com base na amostra, não se pode inferir que esse fator é determinante para a utilização de ferramentas de gestão, uma vez que, nem todas as entidades pesquisadas e com gestores com formação na área utilizavam tais ferramentas.

A pesquisa evidenciou também que a relação entre contabilidade e a gestão das entidades é estreita, principalmente, no que tange à utilização dos recursos. Ou seja, as informações produzidas pela contabilidade servem como base de apoio à tomada de decisão, sendo que, em apenas uma das entidades pesquisadas esta serve meramente como prestação de contas.

Quanto às necessidades das entidades em relação à contabilidade e aos serviços contábeis prestados, cada entidade apresentou uma necessidade diferente, sendo que duas solicitavam maior assessoramento profissional em relação aos serviços contábeis prestados.

Pelo fato das entidades investigadas apresentarem realidades distintas, em termos contábeis também não é diferente. Enquanto uma das entidades solicitava auxílio na prestação de contas outra se preparava para a integração do sistema contábil com o escritório responsável.

De modo geral, verificou-se que as entidades pesquisadas que possuíam missão, visão e valores estabelecidos formalmente e utilizavam algum tipo de instrumento de gestão apresentavam melhores condições financeiras e possuíam maiores fontes de recursos. Em um dos casos, e único, a entidade contava com recursos obtidos de fontes internacionais e utilizava instrumento de gestão como parte da exigência para tanto.

Observou-se também, através de conversa informal, que as entidades não têm o hábito da troca de experiências, isto porque estas são concorrentes entre si. Entidades com o mesmo tipo de atividade, na mesma localidade muitas vezes concorrem com os mesmos recursos, como no caso de recursos da Prefeitura Municipal de Florianópolis, recebidos para alimentação. Tanto a Casa da Criança do Morro da Penitenciária quanto a AMORCÉU concorrem pelo recurso, ambas situadas no Maciço do Morro da Cruz.

Não foi possível fazer relações com bases estatísticas, uma vez que, o tamanho da amostra, mesmo considerando como população apenas as entidades

assistenciais que amparam crianças e adolescentes carentes, registradas no Conselho Municipal de Assistência Social, não é significativo.

Para pesquisas posteriores, recomendamos a verificação da utilização de instrumentos de gestão em outras configurações de entidades do Terceiro Setor, tais como ONGs e Fundações e em amostras de tamanho maior e representativas, permitindo inferências estatísticas e com isto generalizações. Além disso, recomendamos também o estudo da vinculação das fontes de recursos das entidades do Terceiro Setor à utilização de instrumentos de gestão, tanto naquelas que recebem recursos externos, públicos ou privados, nacionais ou internacionais, quanto nas que possuem fontes próprias, como comercialização de produtos, prestação de serviços, etc.

6 BIBLIOGRAFIA

ANDRADE, Miriam Gomes Vieira de. **Organizações do Terceiro Setor: estratégias para captação de recursos junto às empresas privadas**. 2002. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção e Sistemas). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis/SC.

ANSOFF, H. Igor.; MCDONNELL, Edward J. **Implantando a administração estratégica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1993.

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. Trad. Adalberto Ferreira das Neves. São Paulo: Atlas, 2002.

ATKINSON, Anthony A. et. al.. **Contabilidade Gerencial**. Tradução: André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. São Paulo: Atlas, 2000.

BENÍCIO, João Carlos. **Gestão financeira para organizações da sociedade civil**. São Paulo: Editora Global, 2000.

BOBBIO, Norberto. **O conceito de sociedade civil**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Edições Graal, 1982.

BRASIL. **Código Civil e legislação civil em vigor**. Theotonio Negrão e José Roberto Ferreira Gouvêa. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

BRASIL. **Código civil e legislação em vigor/ organização, seleção e notas** Theotonio Negrão c/ a colaboração de José Roberto Ferreira Gouvêa. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

BRASIL. Constituição (1988). Texto constitucional de 5 de outubro de 1988 com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais n^{os} 1/92 a 1/96 e emendas Constitucionais de Revisão n^{os} 1 a 6/94. Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 1995.

CICONELLO, Alexandre [et al.]. **Terceiro Setor: temas polêmicos** 1. Eduardo Szazi (org.). São Paulo: Peirópolis, 2004.

COELHO, Simone de Castro Tavares. **Terceiro Setor: um estudo comparativo entre o Brasil e os Estados Unidos**. 2. ed. São Paulo: SENAC, 2000.

Conselho Federal de Contabilidade. **Manual de procedimentos contábeis e prestação de contas das entidades de interesse social**. 2. ed. Brasília: CFC, 2004.

Crescente Fértil. **Agenda 21**. Disponível em:
<<http://www.crescentefertil.org.br/agenda21/full/ongs-full.htm>>. Acesso em 15/jul./2006.

DRUCKER, Peter. **Terceiro Setor: Exercício de auto-avaliação para empresas**. Trad. Cynthia Azevedo. São Paulo: Editora Futura, 2001.

FERNANDES, Rubem César. **Privado, porém público: o Terceiro Setor na América Latina**. 2. ed. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 1994. p.65 – 69.

FERREIRA, Victor Cláudio Paradela. **ONGs no Brasil: um estudo sobre suas características e fatores que têm induzido seu crescimento**. Rio de Janeiro, 2005. Tese (Doutorado em Administração). Escola de Administração Pública de Empresas da Fundação Getúlio Vargas.

FRANCO, Augusto de. **O papel do Terceiro Setor e da empresa privada na reforma do Estado**. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOCIEDADE E A REFORMA DO ESTADO. Brasília: MARE, 1998. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/arquivos_down/seges/publicacoes/reforma/seminario/AugustoFranc_.PDF>. Acesso em: 09/jun./2006.

FRASSON, Ieda. **Critérios de eficiência, eficácia e efetividade adotados pelos avaliadores de instituições não-governamentais financiadoras de projetos sociais**. 2001. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis/SC.

GOHN, Maria da Glória. **Os sem-terra, ONGs e cidadania**. São Paulo: Cortez, 1997.

_____. 500 anos de lutas sociais no Brasil: movimentos sociais, ONGs e Terceiro Setor. **Revista Mediações**. Vol. 5, nº 1, jan./jun.2000. p. 11-40.

Handbook on Non-Profit Institutions in the System of National Accounts.

Disponível em:

<http://www.unstats.un.org/unsd/publication/SeriesF/SeriesF_91E.pdf>. Acesso em: 12/Ago/2006.

HANSEN, Don R. MOWEN, Maryanne M. **Management Accounting**. 3rd ed. Cincinnati: South-Western Publishing, 1994.

HENDRIKSEN, Eldon S. VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. 5ed. Tradução: Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

HUDSON, Mike. **Administrando Organizações do Terceiro Setor**. Trad. James F. Sunderland Cook. São Paulo: Makron Books, 1999.

Idéia Social. **Especial Voluntariado**. Dez/2005. Disponível em:

<<http://www.oficioplus.com.br/IS03%20-%20Especial%20Voluntariado.pdf>>. Acesso em: 06/jun/2006.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA.

<<http://www.ibge.gov.br>>.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

JOHANSON, Sven-Erik; OSTMAN, Lars. **Accounting theory : integrating behaviour and measurement**. London: Pitman, 1995.

KAPLAN, Robert S. NORTON, David P. **Organização orientada para a estratégia: como as empresas que adotam o balanced scorecard prosperam no novo ambiente de negócios**. Trad. Afonso Celso Cunha Serra. 3. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **A estratégia em ação : balanced scorecard**. Trad. Luiz Euclides Trindade Frazão Filho. 5. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KISIL, Marcos. Organização social e desenvolvimento sustentável: projetos de base comunitária. In: IOSCHPE, Evelyn (org.). **3º setor: desenvolvimento social sustentado**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997. p. 131-156.

LISBOA, Armando de Melo. Terceiro Setor. In: CATTANI, Antonio David (Org). **A outra economia**. Porto Alegre: Veraz Editores, 2003.

MANUAL DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PARA FUNDAÇÕES E ENTIDADES DE INTERESSE SOCIAL. 2.ed. Brasília: **Conselho Federal de Contabilidade**, 2004.

Marco Legal do Terceiro Setor. Cadernos Comunidade Solidária. v. 5, jan. Brasília: IPEA, 1998.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MEGGINSON, Leon, C.; MOSLEY, Donald C.; PIETRI JR., Paul H. **Administração: Conceitos e aplicações**. 4.ed. Trad. Maria Isabel Hopp. São Paulo: Harbra, 1998.

MEREGE, Luiz Carlos. Quanto vale o Terceiro Setor? **Revista Integração**. São Paulo, Ano VIII, nº 51 jun.2005. Disponível em: <<http://integracao.fgvsp.br/ano8/06/editorial.htm>>. Acesso em: 09/jun./2006.

MINISTÉRIO DO MEIO AMBIENTE. **O que é Agenda 21**. Disponível em <<http://www.mma.gov.br/index.php?ido=conteudo.monta&idEstrutura=18&idConteudo=597>> Acesso em 16/Jul/2006.

MONTAÑO, Carlos. **Terceiro Setor e questão social**: crítica ao padrão emergente de intervenção social. 3. ed. São Paulo: Cortez, 2005.

MONTAÑO, Carlos. Uma outra visão do Terceiro Setor. **Revista Galileu**, p.82, Jun/2003.

PADOVEZE, Clóvis Luiz. **Contabilidade Gerencial**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações e entidades de interesse social**: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários. 2. ed, revista, ampliada e atualizada. Brasília: Brasília Jurídica, 2000.

PANCERI, Regina. **Terceiro Setor**: a identificação das competências essenciais dos gestores de uma organização sem fins lucrativos. Florianópolis, 2001. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção e Sistemas). Universidade Federal de Santa Catarina.

PEREIRA, Francisco Eugênio. **O Balanced Scorecard na gestão de organização sem fins lucrativos estudo de caso no Senac/SC**. 2004. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis/SC.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Sergio Paulo Cintra. **Controladoria de gestão**: teoria e prática. 2.ed. Paulo: Atlas, 1995.

PEYON, Luiz Francisco. **Gestão Contábil para o Terceiro Setor**: ONGS. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2004.

Portal do Voluntário. Voluntariado no Brasil. Disponível em: <<http://www.portaldovoluntario.org.br/site/pagina.php?idconteudo=829>>. Acesso em: 04/Ago./2006.

Portal UnB. **Desenvolvimento sustentável**. Disponível em: <http://www.unb.br/portal/temas/desenvolvimento_sust/eco_92.php>. Acesso em 15/jul../2006.

PUREZA, Júlio Miranda. **Modelo para a elaboração, implementação e acompanhamento do planejamento estratégico de organizações**. 2004. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis/SC.

RICHARDSON, Robert Jarry. Colaboradores: José Augusto de Souza Peres [et al.]. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1999.

RIFKIN, Jeremy. Identidade e natureza do terceiro setor. In: IOSCHPE, Evelyn (org.). **3º setor: desenvolvimento social sustentado**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997. p. 13-24.

RODRIGUES, Maria Célia Prates. Demandas sociais *versus* crise de financiamento: o papel do Terceiro Setor no Brasil. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro 32 (5), p. 25 – 67, Set/Out 1998.

ROSA, Alexandre Morais da et.al. **Marco Legal do Terceiro Setor**: aspectos teórico e prático. Florianópolis: Tribunal de Justiça, 2003.

SALM, João Batista. **A eficiência e a eficácia organizacional e a legislação do terceiro setor**. 2002. Dissertação (Mestrado em Administração). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis/SC.

SILVA, Paulo Roberto da. Usuários da Contabilidade: uma reflexão. **Revista Brasileira de Mercado de Capitais**, Rio de Janeiro, v.16, n.44, p 7–16, 1992.

TACHIZAWA, Takeshy. **Organizações Não Governamentais e Terceiro Setor: criação de ONGs e estratégias de atuação**. São Paulo: Atlas, 2002. 302p.

TENÓRIO, Fernando G. (org.). **Gestão de ONGS: Principais Funções Gerenciais**. 9ed. Rio de Janeiro: FGV, 2005.

7 ANEXOS

ANEXO 1 – QUESTIONÁRIO

Parte I – Identificação da entidade

1) Dados do entrevistado

Função: _____

Tipo de vínculo com a instituição (voluntário/funcionário): _____

Formação: _____

Tempo de atuação na entidade: _____

Forma de ingresso: _____

Anos de experiência em entidades sem fins lucrativos: _____

2) Identificação da entidade

Nome: _____

Sede: _____

Ano de fundação: _____

Nº de atendimentos: _____

Nº de voluntários: _____

3) Titulações/Certificados – ano de obtenção

() Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSIPS) _____

() Utilidade Pública Municipal _____

() Utilidade Pública Estadual _____

() Utilidade Pública Federal _____

() Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social _____

() Organização Social (OS) _____

() Outros _____

4) Abrangência das atividades

Qual o público alvo da instituição?

Que tipos de atividades e projetos a entidade desenvolve?

Qual a origem dos beneficiados nas atividades da entidade?

Parte II – Gestão e Contabilidade

01) Qual o vínculo dos gestores com a entidade (quantos são, formação e remuneração, se possível)? _____

02) A entidade utiliza algum tipo de ferramenta gerencial para auxiliar na gestão? Qual (is)?
Caso negativo, por quê?

03) A entidade possui planejamento estratégico, estipula metas de curto e longo prazo? _____

04) A entidade utiliza algum tipo de indicador de avaliação de desempenho? Caso afirmativo qual(is)?
Caso negativo, por quê?

05) A entidade realiza algum tipo de orçamento? Em caso afirmativo, qual a periodicidade? _____

06) Que tipos de informações são utilizadas para tomada de decisão? _____

07) A contabilidade é realizada por quem? (ver parte pessoal, demonstrativos e gerencial e vínculo do(s) mesmo(s) com a entidade) _____

08) No estágio em que se encontra hoje, qual a relação da contabilidade com a gestão da entidade?

09) Quais as necessidades da entidade, em termos de contabilidade?

8 APÊNDICES

APÊNDICE 1 - Entidades Cadastradas no Conselho Municipal de Assistência Social

- 1) A Arte de Ser Humano
- 2) Ação Social Arquidiocesana
- 3) Ação Social Missão
- 4) Ação Social Paroquial dos Ingleses
- 5) Ação Social Paroquial da Lagoa
- 6) Ação Social Paroquial Nossa Senhora de Fátima
- 7) Ação Social Paroquial Saco dos Limões
- 8) Ação Social Paroquial Santa Maria Goretti
- 9) Ação Social Paroquial São Francisco Xavier
- 10) Ação Social Trindade
- 11) Associação dos Aposentados e Pensionistas da Prev. Social da Grande Fpolis
- 12) Associação Atlética Esportiva Vento Sul
- 13) Assistência Social São Luiz
- 14) Associação Beneficente de Reabilitação do Estado de Santa Catarina
- 15) Associação Casa da Mulher Catarina
- 16) Associação Catarinense de Interação Familiar
- 17) Associação Catarinense dos Ostomizados
- 18) Associação Catarinense para Integração do Cego
- 19) Associação Catarinense de Pais Adotivos
- 20) Associação de Pais e Amigos de Autistas-
- 21) Associação de Pais e Amigos do Grupo Alternativo
- 22) Associação Amigos do Hospital Universitário
- 23) Associação Brasileira de Alzheimer e Doenças Similares- Seção SC
- 24) Associação de Voluntários de Saúde do Hospital Infantil Joana de Gusmão
- 25) Associação Círculo Humanitas
- 26) Associação Comunitária Jardim Santa
- 27) Associação Comunitária PROMORAR
- 28) Associação Cultural e Comunitária da Coloninha - "A Casa do Povo"
- 29) Associação Determinação e Coragem- Comunidade Terapêutica Bom Pastor
- 30) Associação de Pais e Amigos da Criança e do Adolescente
- 31) Associação de Pais e Amigos da Criança e do Adolescente
- 32) Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais
- 33) Associação dos Amigos da Casa da Criança e do Ad. do Morro do Mocotó
- 34) Associação dos Amigos do Centro de Atividades Comunitárias Chico Mendes
- 35) Associação Catarinense da Síndrome do X Frágil
- 36) Associação dos Hemofílicos do Estado de Santa Catarina
- 37) Associação dos Idosos Esperança
- 38) Associação dos Moradores da Lagoa do Peri
- 39) Associação dos Moradores do Morro da Queimada
- 40) Associação dos Moradores da Praia do Forte
- 41) Associação dos Moradores da Vila Aparecida

- 42) Associação dos Moradores de Santo Antônio Lisboa
- 43) Associação dos Moradores do Jardim Atlântico
- 44) Associação dos Moradores do Morro do Céu
- 45) Associação de Moradores do Pântano do Sul
- 46) Associação dos Pacientes Renais de Santa Catarina
- 47) Associação dos Surdos de Fpolis
- 48) Associação Evangélica Beneficente de Assistência Social
- 49) Associação Florianopolitana de Deficientes Físicos
- 50) Associação Florianopolitana de Voluntários
- 51) Associação Fraterna Divino Oleiro
- 52) Associação Mantenedora de Apoio
- 53) Associação Novo Alvorecer
- 54) Associação das Voluntárias da Maternidade Carmela Dutra
- 55) Casa da Criança do Morro da Penitenciária
- 56) Centro Adventista de Desenvolvimento Comunitário
- 57) Centro Cultural Escrava Anastácia da Capela Nossa Senhora do Mont Serrat
- 58) Centro de Educação e Evangelização Popular
- 59) Centro de Integração Empresa Escola
- 60) Centro de Integração Familiar
- 61) Centro de Interação e Integração de Santa Catarina
- 62) Centro de Recuperação de Toxicômanos e Alcoolistas
- 63) Centro de Valorização Humana , Moral e Social
- 64) Centro de Assessoria à adolescência
- 65) Centro Espírita Raul Machado
- 66) Centro de Apoio à Formação Integral do Ser
- 67) Centro Espiritual da Estrela Guia
- 68) Comitê para democratização da informática
- 69) Conselho Comunitário de Capoeiras
- 70) Conselho Comunitário da Coloninha
- 71) Conselho Comunitário da Costeira do Pirajubaé
- 72) Conselho Comunitário da Prainha
- 73) Conselho Comunitário de Coqueiros
- 74) Conselho Comunitário de Saco dos Limões
- 75) Conselho Comunitário do Conjunto Habitacional Panorama
- 76) Conselho Comunitário do Pantanal
- 77) Conselho Comunitário do Monte Verde
- 78) Conselho de Moradores do Saco Grande II
- 79) Conselho Regional de Serviço Social
- 80) Creche do Duduco
- 81) Creche São Francisco de Assis
- 82) Cruz Vermelha Brasileira - Seção SC
- 83) Estrela Guia-Associação das Trabalhadoras Sexuais
- 84) Escola Sindical Sul – Creche Canto da Ilha
- 85) Federação das APAES de SC.
- 86) Fundação Açoriana para o Controle da Aids
- 87) Fundação Banco do Brasil
- 88) Fundação de Apoio ao Hemosc/Cepon
- 89) Fundação Dom Jaime de Barros Câmara
- 90) Fundação Fé e Alegria do Brasil
- 91) Fundação Hermon

- 92) Fundação Nova Vida
- 93) Fundação Vidal Ramos
- 94) Grupo de Apoio e Prevenção da AIDS
- 95) Grupo de Estudos e Apoio à Adoção de Florianópolis
- 96) Grupo de Trabalho Comunitário Catarinense
- 97) Grupo Escola Irmão Delmiro
- 98) Grupo Integrado Obras Sociais
- 99) Instituto Arco Íris
- 100) Instituto de Audição e Terapia da Linguagem
- 101) Instituto Guga Kuerter
- 102) Instituto Voluntários em Ação
- 103) Irmandade do Divino Espírito Santo
- 104) Irmandade Senhor Jesus dos Passos e Hospital de Caridade
- 105) Liga de Amadores Brasileiros de Rádio Emissão- LABRE –SC
- 106) Lar Fabiano de Cristo
- 107) Legião da Boa Vontade
- 108) Lar Recanto Esperança
- 109) Liga Catarinense de Combate ao Câncer
- 110) Missão Nova Vida
- 111) Movimento Hip-Hop Organizado do Estado
- 112) Movimento Nacional de Meninos e Meninas de Rua
- 113) Núcleo de Assistência Social Evangélico Vida
- 114) Obras de Assistência Social Dom Orione de Capoeiras
- 115) Obras Sociais da Comunidade Paroquial de Coqueiros
- 116) Obra Social Nossa Senhora da Fazenda Esperança
- 117) Ordem dos Advogados do Brasil – Comissão da Assistência Social
- 118) Pastoral da Criança
- 119) Rede Feminina Estadual de Combate ao Câncer
- 120) Sociedade Alfa Gente
- 121) Sociedade Beneficente Vida e Movimento
- 122) Sociedade de Assistência Social e Educacional “o Bom Samaritano”
- 123) Sociedade Divina Providência
- 124) Sociedade Espírita Amigos da Fraternidade
- 125) Sociedade Espírita de Recuperação, Trabalho e Educação
- 126) Sociedade Espírita Entrepasto da Fé
- 127) Sociedade Espírita Obreiros da Vida Eterna
- 128) Sociedade de Pais e Amigos da Comunidade da Barra da Lagoa-
- 129) Sociedade Promocional Menor Trabalhador
- 130) Sociedade Recreativa, Esportiva e Cultural Novo Horizonte
- 131) União Catarinense de Educação

APÊNDICE 2 - AUTORIZAÇÃO

A entidade _____,
representada por _____, na função
de _____, autoriza a divulgação de seu
nome e informações fornecidas nesta pesquisa, tornada pública a partir de sua
defesa.

Florianópolis, _____ de _____ de 2007.

APÊNDICE 3 - Classificação Internacional das Organizações sem fins lucrativos - Tabela detalhada

<p>Group 1 - Culture and recreation</p> <p>1 100 Culture and arts <i>Media and communications.</i> Production and dissemination of information and communication; includes radio and TV stations; publishing of books, journals, newspapers and newsletters; film production; and libraries. <i>Visual arts, architecture, ceramic art.</i> Production, dissemination and display of visual arts and architecture; includes sculpture, photographic societies, painting, drawing, design centers and architectural associations. <i>Performing arts.</i> Performing arts centers, companies and associations; includes theater, dance, ballet, opera, orchestras, chorals and music ensembles. <i>Historical, literary and humanistic societies.</i> Promotion and appreciation of the humanities, preservation of historical and cultural artifacts and commemoration of historical events; includes historical societies, poetry and literary societies, language associations, reading promotion, war memorials and commemorative funds and associations. <i>Museums.</i> General and specialized museums covering art, history, sciences, technology and culture. <i>Zoos and aquariums.</i></p> <p>1 200 Sports Provision of amateur sport, training, physical fitness and sport competition services and events; includes fitness and wellness centers.</p> <p>1 300 Other recreation and social clubs <i>Recreation and social clubs.</i> Provision of recreational facilities and services to individuals and communities; includes playground associations, country clubs, men's and women's clubs, touring clubs and leisure clubs. <i>Service clubs.</i> Membership organizations providing services to members and local communities, for example, Lions, Zonta International, Rotary Club and Kiwanis.</p>
<p>Group 2 - Education and research</p> <p>2 100 Primary and secondary education <i>Elementary, primary and secondary education.</i> Education at elementary, primary and secondary levels; includes pre-school organizations other than day care.</p> <p>2 200 Higher education <i>Higher education.</i> Higher learning, providing academic degrees; includes universities, business management schools, law schools and medical schools.</p> <p>2 300 Other education <i>Vocational/technical schools.</i> Technical and vocational training specifically geared towards gaining employment; includes trade schools, paralegal training and secretarial schools.</p>

Adult/continuing education. Institutions engaged in providing education and training in addition to the formal educational system; includes schools of continuing studies, correspondence schools, night schools and sponsored literacy and reading programmes.

2 400 Research

Medical research. Research in the medical field; includes research on specific diseases, disorders or medical disciplines.

Science and technology. Research in the physical and life sciences and engineering and technology.

Social sciences, policy studies. Research and analysis in the social sciences and policy area.

Group 3 – Health

3 100 Hospitals and rehabilitation

Hospitals. Primarily inpatient medical care and treatment.

Rehabilitation. Inpatient health care and rehabilitative therapy to individuals suffering from physical impairments due to injury, genetic defect or disease and requiring extensive physiotherapy or similar forms of care.

3 200 Nursing homes

Nursing homes. Inpatient convalescent care and residential care, as well as primary health-care services; includes homes for the frail elderly and nursing homes for the severely handicapped.

3 300 Mental health and crisis intervention

Psychiatric hospitals. Inpatient care and treatment for the mentally ill.

Mental health treatment. Outpatient treatment for mentally ill patients; includes community mental health centers and halfway homes.

Crisis intervention. Outpatient services and counsel in acute mental health situations; includes suicide prevention and support to victims of assault and abuse.

3 400 Other health services

Public health and wellness education. Public health promotion and health education; includes sanitation screening for potential health hazards, first aid training and services and family planning services.

Health treatment, primarily outpatient. Organizations that provide primarily outpatient health services, e.g., health clinics and vaccination centers.

Rehabilitative medical services. Outpatient therapeutic care; includes nature cure centers, yoga clinics and physical therapy centers.

Emergency medical services. Services to persons in need of immediate care; includes ambulatory services and paramedical emergency care, shock/trauma programmes, lifeline programmes and ambulance services.

Group 4 - Social services

4 100 Social services

Child welfare, child services and day care. Services to children, adoption services, child development centers, foster care; includes infant-care centers and nurseries.

Youth services and youth welfare. Services to youth; includes delinquency prevention services, teen pregnancy prevention, drop-out prevention, youth centers and clubs and job programmes for youth; includes YMCA, YWCA, Boy Scouts, Girl Scouts and Big Brothers/Big Sisters.

Family services. Services to families; includes family life/parent education, single parent agencies and services and family violence shelters and services.

Services for the handicapped. Services for the handicapped; includes homes, other than nursing homes, transport facilities, recreation and other specialized services.

Services for the elderly. Organizations providing geriatric care; includes in-home services, homemaker services, transport facilities, recreation, meal programmes and other services geared towards senior citizens (does not include residential nursing homes).

Self-help and other personal social services. Programmes and services for self-help and personal development; includes support groups, personal counseling and credit counseling/money management services.

4 200 Emergency and relief

Disaster/emergency prevention and control. Organizations that work to prevent, predict, control and alleviate the effects of disasters, to educate or otherwise prepare individuals to cope with the effects of disasters, or to provide relief to disaster victims; includes volunteer fire departments, life boat services etc.

Temporary shelters. Organizations providing temporary shelters to the homeless; includes travelers aid and temporary housing.

Refugee assistance. Organizations providing food, clothing, shelter and services to refugees and immigrants.

4 300 Income support and maintenance

Income support and maintenance. Organizations providing cash assistance and other forms of direct services to persons unable to maintain a livelihood.

Material assistance. Organizations providing food, clothing, transport and other forms of assistance; includes food banks and clothing distribution centers.

Group 5 - Environment

5 100 Environment

Pollution abatement and control. Organizations that promote clean air, clean water, reducing and preventing noise pollution, radiation control, treatment of hazardous wastes and toxic substances, solid waste management and recycling programmes.

Natural resources conservation and protection. Conservation and preservation of natural resources, including land, water, energy and plant resources for the general use and enjoyment of the public.

Environmental beautification and open spaces. Botanical gardens, arboreta, horticultural programmes and landscape services; organizations promoting anti-litter campaigns; programmes to preserve the parks, green spaces and open spaces in urban or rural areas; and city and highway beautification programmes.

5 200 Animal protection

Animal protection and welfare. Animal protection and welfare services; includes animal shelters and humane societies.

Wildlife preservation and protection. Wildlife preservation and protection; includes sanctuaries and refuges.

Veterinary services. Animal hospitals and services providing care to farm and household animals and pets.

Group 6 - Development and housing

6 100 Economic, social and community development

Community and neighbourhood organizations. Organizations working towards improving the quality of life within communities or neighbourhoods, e.g., squatters' associations, local development organizations and poor people's cooperatives.

Economic development. Programmes and services to improve economic infrastructure and capacity; includes building of infrastructure, such as roads, and financial services, such as credit and savings associations, entrepreneurial programmes, technical and managerial consulting and rural development assistance.

Social development. Organizations working towards improving the institutional infrastructure and capacity to alleviate social problems and to improve general public well-

being.

6 200 Housing

Housing associations. Development, construction, management, leasing, financing and rehabilitation of housing.

Housing assistance. Organizations providing housing search, legal services and related assistance.

6 300 Employment and training

Job training programmes. Organizations providing and supporting apprenticeship programmes, internships, on-the-job training and other training programmes.

Vocational counseling and guidance. Vocational training and guidance, career counseling, testing and related services.

Vocational rehabilitation and sheltered workshops. Organizations that promote self-sufficiency and income generation through job training and employment.

Group 7 - Law, advocacy and politics

7 100 Civic and advocacy organizations

Advocacy organizations. Organizations that protect the rights and promote the interests of specific groups of people, e.g., the physically handicapped, the elderly, children and women.

Civil rights associations. Organizations that work to protect or preserve individual civil liberties and human rights.

Ethnic associations. Organizations that promote the interests of or provide services to members belonging to a specific ethnic heritage.

Civic associations. Programmes and services to encourage and spread civic mindedness.

7 200 Law and legal services

Legal services. Legal services, advice and assistance in dispute resolution and court-related matters.

Crime prevention and public policy. Crime prevention to promote safety and precautionary measures among citizens.

Rehabilitation of offenders. Programmes and services to reintegrate offenders; includes halfway houses, probation and parole programmes, prison alternatives.

Victim support. Services, counsel and advice to victims of crime.

Consumer protection associations. Protection of consumer rights and the improvement of product control and quality.

7 300 Political organizations

Political parties and organizations. Activities and services to support the placing of particular candidates into political office; includes dissemination of information, public relations and political fund-raising.

Group 8 - Philanthropic intermediaries and voluntarism promotion

8 100 Grant-making foundations

Grant-making foundations. Private foundations; including corporate foundations, community foundations and independent public-law foundations.

8 200 Other philanthropic intermediaries and voluntarism promotion

Volunteerism promotion and support. Organizations that recruit, train and place volunteers and promote volunteering.

Fund-raising organizations. Federated, collective fund-raising organizations; includes lotteries.

Group 9 - International

<p>9 100 International activities <i>Exchange/friendship/cultural programmes.</i> Programmes and services designed to encourage mutual respect and friendship internationally. <i>Development assistance associations.</i> Programmes and projects that promote social and economic development abroad. <i>International disaster and relief organizations.</i> Organizations that collect, channel and provide aid to other countries during times of disaster or emergency. <i>International human rights and peace organizations.</i> Organizations which promote and monitor human rights and peace internationally.</p>
<p>Group 10 - Religion</p>
<p>10 100 Religious congregations and associations <i>Congregations.</i> Churches, synagogues, temples, mosques, shrines, monasteries, seminaries and similar organizations promoting religious beliefs and administering religious services and rituals. <i>Associations of congregations.</i> Associations and auxiliaries of religious congregations and organizations supporting and promoting religious beliefs, services and rituals.</p>
<p>Group 11 - Business and professional associations, unions</p>
<p>11 100 Business associations <i>Business associations.</i> Organizations that work to promote, regulate and safeguard the interests of special branches of business, e.g., manufacturers' association, farmers' association and bankers' association.</p> <p>11 200 Professional associations <i>Professional associations.</i> Organizations promoting, regulating and protecting professional interests, e.g., bar associations and medical associations.</p> <p>11 300 Labour unions <i>Labour unions.</i> Organizations that promote, protect and regulate the rights and interests of employees.</p>
<p>Group 12 - (Not elsewhere classified)</p>
<p>12 100 Not elsewhere classified</p>

Fonte: *Handbook on Non-profit Institutions in the System National Accounts*. New York, United Nations Publications, 2003.