

UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ
CÂMPUS PATO BRANCO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DESENVOLVIMENTO REGIONAL

AIRTON CARLOS PATZLAFF

**O PAPEL DO MINISTÉRIO PÚBLICO NO VELAMENTO DAS FUNDAÇÕES: UMA
ANÁLISE ACERCA DA AMPLITUDE DOS MECANISMOS DE PRESTAÇÃO DE
CONTAS EM UMA PERSPECTIVA PLURIDIMENSIONAL**

DISSERTAÇÃO

PATO BRANCO

2013

AIRTON CARLOS PATZLAFF

O PAPEL DO MINISTÉRIO PÚBLICO NO VELAMENTO DAS FUNDAÇÕES: UMA ANÁLISE ACERCA DA AMPLITUDE DOS MECANISMOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS EM UMA PERSPECTIVA PLURIDIMENSIONAL

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento Regional, da Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Câmpus Pato Branco, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Desenvolvimento Regional.

Orientador: Prof. Dr. Gilson Ditzel Santos

PATO BRANCO

2013

P322c Patzlaff, Airton Carlos.

O papel do Ministério Público no velamento das fundações: uma análise acerca da amplitude dos mecanismos de prestação de contas em uma perspectiva pluridimensional / Airton Carlos Patzlaff. – 2013.
142 f. ; 30 cm.

Orientador: Prof. Dr. Gilson Ditzel Santos

Dissertação (Mestrado) - Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento Regional. Pato Branco, PR, 2013.

Bibliografia: f. 134 – 142.

1. Terceiro setor. 2. Ministério Público. 3. Prestação de contas. 4. Indicadores. 5. Estratégias. I. Santos, Gilson Ditzel, orient. II. Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento Regional. III. Título.

CDD (22. ed.) 330



TERMO DE APROVAÇÃO Nº 41

Título da Dissertação

O Papel do Ministério Público no Velamento das Fundações: uma Análise acerca da Amplitude dos Mecanismos de Prestação de Contas em uma Perspectiva Pluridimensional

Autor

Airton Carlos Patzlaff

Esta dissertação foi apresentada às 09 horas do dia 07 de outubro de 2013, como requisito parcial para a obtenção do título de MESTRE EM DESENVOLVIMENTO REGIONAL – Linha de Pesquisa Regionalidade e Desenvolvimento – no Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento Regional da Universidade Tecnológica Federal do Paraná. O autor foi arguido pela Banca Examinadora abaixo assinada, a qual, após deliberação, considerou o trabalho aprovado.

Prof. Dr. Gilson Ditzel dos Santos – UTFPR
Orientador

Profª. Drª. Hieda Maria Pagliosa Corona –
UTFPR
Examinadora

Profª. Drª. Christine da Silva Schröder – UNISC
Examinadora

Visto da Coordenação

Prof. Dr. Miguel Angelo Perondi
Coordenador do PPGDR

O Termo de Aprovação assinado encontra-se na Coordenação do PPGDR

DEDICATÓRIA

À minha eterna companheira:
Priscila Maria Gregolin Patzlaff,
Fonte de inspiração, amor e ternura.

AGRADECIMENTOS

A Deus,

por iluminar meus pensamentos, e me abençoar nesta constante busca pelo conhecimento;

Aos professores,

por ampliarem os horizontes da minha mente, e me guiarem na construção científica das ideias;

Aos colegas e amigos,

por tornarem o universo acadêmico um ambiente fraterno, e por trazerem alegria aos árduos momentos de pesquisa;

À banca examinadora,

por trazer um olhar crítico aos meus estudos, e por estimular o avanço científico através de sábias contribuições;

Ao orientador,

por acreditar em meu potencial, e por ser um guia paciente nesse complexo processo de amadurecimento acadêmico;

Aos familiares,

pela compreensão nos momentos de ausência, e pelo incentivo no avanço dos meus estudos;

À minha amada esposa,

por trazer inspiração a cada lampejo de ideias, e por jamais permitir que eu desistisse de meus ideais.

EFÍGRAFE

*“Temos a obrigação de inventar outro mundo,
porque sabemos que outro mundo é possível.
Mas cabe a nós construí-lo com nossas mãos entrando em cena,
no palco e na vida.
Atores somos todos nós,
e cidadão não é aquele que vive em sociedade:
é aquele que a transforma!”*

[Augusto Boal]

RESUMO

PATZLAFF, Airton Carlos. O Papel do Ministério Público no Velamento das Fundações: uma análise acerca da amplitude dos mecanismos de prestação de contas em uma perspectiva pluridimensional. 2013. 142 f. Dissertação (Mestrado) - Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento Regional – PPGDR. Pato Branco, PR, 2013.

A presente dissertação busca elucidar qual a amplitude do atual mecanismo de prestação de contas utilizado pelo Ministério Público do Estado do Paraná no velamento das Fundações de Direito Privado. Para tanto, realiza-se uma ampla pesquisa documental baseada nas diretrizes teóricas e normativas atinentes ao objeto em apreço, bem como, nos documentos fundacionais presentes na Promotoria de Justiça da Comarca de Pato Branco. A partir das reflexões científicas ulteriores, constatou-se que as nuances do velamento fundacional contemplam múltiplas dimensões de análise, as quais podem ser otimizadas a partir de instrumentos avaliativos capazes de mesclar os pressupostos ontológicos do Terceiro Setor aos preceitos normativos e instrumentais inerentes ao Ministério Público. Entre as ferramentas que se mostraram capazes de auxiliar no mister avaliativo do Terceiro Setor, destacam-se: *Balanced Scorecard*, Balanço Social, Indicadores Ethos, SERVQUAL (*Service Quality Framework*), GET (*Gap Evaluation Tool*) e DEA (*Data Envelopment Analysis*). Com efeito, a análise das informações oriundas da presente pesquisa indicou quais as limitações da metodologia de prestação de contas atual (SICAP - Sistema de Cadastro e Prestações de Contas) na evidenciação de dados em uma perspectiva pluridimensional, revelando em que sentido as demais ferramentas empregadas no âmbito público e privado podem auxiliar no incremento do SICAP. Ademais, a confrontação dos postulados científicos com a realidade empírica permitiu constatar formas de aprimorar o processo de velamento fundacional exercido pelo Ministério Público, dando as diretrizes necessárias para implantação de um sistema de prestação de contas mais amplo e eficiente, responsável por traduzir dados de múltiplas fontes em termos estratégicos e objetivos. Destarte, a sistemática avaliativa proposta ao final deste trabalho teve sua aplicabilidade confirmada a partir do exame de duas Fundações situadas na Comarca de Pato Branco, demonstrando as vantagens dos pressupostos teóricos e instrumentais desta metodologia no aprimoramento dos controles ministeriais e no desenvolvimento do Terceiro Setor.

Palavras-chave: Terceiro Setor. Ministério Público. Prestação de Contas. Indicadores. Estratégias.

ABSTRACT

PATZLAFF, Airton Carlos. The Function of the Public Prosecutor in the Control of Foundations: a review about the breadth of mechanisms of accountability in a multidimensional perspective. 2013. 142 f. Dissertation (Master's degree) - Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento Regional – PPGDR. Pato Branco, PR, 2013.

This dissertation investigates the extent of benefits of the accountability used by Parquet of Paraná State in the control of the Foundations of Private Law. Initially, it discusses the theoretical concepts of the Third Sector, as well as, it analyzes the documents present in the Public Prosecutor of the District of Pato Branco. Based on scientific considerations, it is clear that the control of foundations has multiple dimensions, which can be enhanced with tools that integrate the ontology of the Third Sector, together with the standards of the Parquet. The tools that can assist in the evaluation of the Third Sector, are: Balanced Scorecard, Social Balance, Ethos Indicators, SERVQUAL (Service Quality Framework), GET (Gap Evaluation Tool) and DEA (Data Envelopment Analysis). The data of this research indicated the limitations of the current methodology of accountability (SICAP), revealing how the controls used in the public and private sectors can transform the SICAP in a multidimensional method. Furthermore, the comparison of theory with empirical reality indicated ways to improve the foundational control exercised by the Public Prosecutor, giving guidelines for the implementation of a system of accountability broader, able to translate data into strategies. Therefore, the control method presented at the end of this research has its applicability confirmed, once that was used in the examination of two Foundations located in the District of Pato Branco, demonstrating the advantages of this methodology in the improvement of controls Parquet, and, in the development of the Third Sector.

Keywords: Third Sector. Parquet. Accountability. Indicators. Strategies.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Objetivos das Fundações da Comarca de Pato Branco.....	79
Tabela 2 – Análise Quantitativa: Perspectiva do Aprendizado e Crescimento	92
Tabela 3 - Análise Quantitativa: Perspectiva Acerca dos Clientes/Sociedade.....	93
Tabela 4 - Análise Quantitativa: Perspectiva Financeira.....	93
Tabela 5 - Análise.....	94
Tabela 6 - Índices Passíveis de Obtenção Pelo SICAP	95
Tabela 7 – Análise Qualitativa: Perspectiva do Aprendizado e Crescimento	97
Tabela 8 - Análise Qualitativa: Perspectiva Acerca dos Clientes/Sociedade.....	98
Tabela 9 - Análise Qualitativa: Perspectiva Financeira.....	99
Tabela 10 - Análise Qualitativa: Perspectiva dos Processos Internos.....	99
Tabela 11 – Sistematização dos Dados Quantitativos e Qualitativos.....	100
Tabela 12 – Imagem Externa: Variáveis de Percepção	102
Tabela 13 – Imagem Externa: Variáveis Classificadoras.....	102
Tabela 14 – Mapeamento Estratégico	104
Tabela 15 – Análise Quantitativa: Perspectiva do Aprendizado e Crescimento da Fundação “A”.....	106
Tabela 16 - Análise Quantitativa: Perspectiva Acerca dos Clientes/Sociedade da Fundação “A”.....	107
Tabela 17 - Análise Quantitativa: Perspectiva Financeira da Fundação “A”.....	108
Tabela 18 - Análise Quantitativa: Perspectiva dos Processos Internos da Fundação “A”	108
Tabela 19 – Análise Quantitativa: Perspectiva do Aprendizado e Crescimento da Fundação “B”	109
Tabela 20 - Análise Quantitativa: Perspectiva Acerca dos Clientes/Sociedade da Fundação “B”	110
Tabela 21 - Análise Quantitativa: Perspectiva Financeira da Fundação “B”	111
Tabela 22 - Análise Quantitativa: Perspectiva dos Processos Internos da Fundação “B”	111
Tabela 23 – Análise Qualitativa: Perspectiva do Aprendizado e Crescimento da Fundação “A”	113
Tabela 24 - Análise Qualitativa: Perspectiva Acerca dos Clientes/Sociedade da Fundação “A”	113
Tabela 25 - Análise Qualitativa: Perspectiva Financeira da Fundação “A”	115
Tabela 26 - Análise Qualitativa: Perspectiva dos Processos Internos da Fundação “A”	115
Tabela 27 – Análise Qualitativa: Perspectiva do Aprendizado e Crescimento da Fundação “B”	116
Tabela 28 - Análise Qualitativa: Perspectiva Acerca dos Clientes/Sociedade da Fundação “B”	117
Tabela 29 - Análise Qualitativa: Perspectiva Financeira da Fundação “B”	118
Tabela 30 - Análise Qualitativa: Perspectiva dos Processos Internos da Fundação “B”	119
Tabela 31 – Sistematização dos Dados Quantitativos e Qualitativos da Fundação “A”	120
Tabela 32 – Resultado Final da Fundação “A” em Termos Percentuais.....	120
Tabela 33 – Sistematização dos Dados Quantitativos e Qualitativos da Fundação “B”	121
Tabela 34 – Resultado Final da Fundação “B” em Termos Percentuais	122
Tabela 35 – Imagem Externa: Perfil do Cidadão	123
Tabela 36 – Imagem Externa: Variáveis de Percepção da Fundação “A”	124
Tabela 37 – Imagem Externa: Variáveis de Percepção da Fundação “B”	125
Tabela 38 – Mapa Estratégico da Fundação “A”	126
Tabela 39 – Mapa Estratégico da Fundação “B”	129

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	11
2.	OBJETIVOS	14
2.1	OBJETIVO GERAL.....	14
2.2	OBJETIVOS ESPECÍFICOS	14
3.	METODOLOGIA	15
3.1	DESCRIÇÃO DAS FASES DA PESQUISA.....	15
3.2	POPULAÇÃO / AMOSTRA	16
3.3	INSTRUMENTOS E PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS	17
4.	REFERENCIAL TEÓRICO	21
4.1	O TERCEIRO SETOR E O QUARTO PODER: A DIALÓGICA E A DUPLA HERMENÊUTICA IMPLÍCITAS NA TRANSFORMAÇÃO DAS INSTITUIÇÕES MODERNAS.....	21
4.1.1.	A emergência da sociedade complexa e a perspectiva de Touraine na ascensão dos atores sociais.....	22
4.1.2.	A subpolitização e os movimentos sociais concebidos por Beck.....	24
4.1.3.	O surgimento do Terceiro Setor sob a luz de Giddens e Morin	27
4.1.4.	Transformações epistemológicas e a emergência do Quarto Poder	29
4.1.5.	Considerações gerais acerca do Terceiro Setor e do Quarto Poder.....	33
4.2	A ATUAÇÃO DO MINISTÉRIO PÚBLICO NO VELAMENTO DAS FUNDAÇÕES DE DIREITO PRIVADO	34
4.3	A IMPLANTAÇÃO DE MECANISMOS DE CONTROLE COMO ELEMENTO PROPULSOR DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL.....	37
4.3.1.	Elementos introdutórios.....	38
4.3.2.	Compreensões gerais acerca do desenvolvimento.....	39
4.3.3.	A perspectiva do desenvolvimento em bases sustentáveis.....	41
4.3.4.	O papel da auditoria na promoção do desenvolvimento sustentável.....	42
4.3.5.	O Balanço Social e a influência da auditoria na mensuração dos resultados	46
4.3.6.	Auditoria e Balanço Social: o potencial intrínseco do controle na promoção do desenvolvimento.....	49
4.4	A DEFINIÇÃO DE PARÂMETROS E INDICADORES PARA UMA AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO PLURIDIMENSIONAL NO TERCEIRO SETOR.....	50
4.4.1.	Aspectos gerais quanto à metodologia Balanced Scorecard	51
4.4.2.	Indicadores para avaliação de desempenho.....	52
4.4.3.	Indicadores financeiros.....	53
4.4.3.1.	Índice de liquidez geral	54
4.4.3.2.	Índice de liquidez corrente	54
4.4.3.3.	Índice de liquidez seca	55
4.4.3.4.	Índice de endividamento	55
4.4.3.5.	Índice de imobilização do patrimônio líquido.....	56
4.4.3.6.	Índice de retorno sobre o ativo.....	56
4.4.4.	Indicadores relativos aos clientes/sociedade	56
4.4.4.1.	Índice de contribuições sócio-ambientais por destinações espontâneas	57
4.4.4.2.	Índice de transferência de recursos via tributação	57
4.4.4.3.	Índice de investimento em projetos sociais.....	57
4.4.4.4.	Índice de investimento em projetos ambientais	57
4.4.4.5.	Índice de investimento em cultura	57
4.4.4.6.	Índice de investimento em educação.....	58
4.4.4.7.	Índice de investimento em saúde e saneamento.....	58
4.4.4.8.	Distribuição do valor adicionado	58

4.4.5.	Indicadores relativos aos processos internos	58
4.4.5.1.	Índice de transparência.....	59
4.4.5.2.	Índice de produtividade em atividades primárias.....	59
4.4.5.3.	Índice de produtividade geral do trabalho.....	59
4.4.5.4.	Índice de geração de receitas.....	59
4.4.5.5.	Índice de efetivação de despesas.....	59
4.4.5.6.	Indicadores relativos ao aprendizado e crescimento.....	59
4.4.5.7.	Índice de investimento no corpo funcional.....	60
4.4.5.8.	Índice de investimento em capacitação.....	60
4.4.5.9.	Índice de rotatividade de pessoal.....	60
4.4.5.10.	Índice de elevação produtiva sob qualificação.....	60
4.4.6.	Considerações finais acerca dos indicadores na perspectiva do <i>Balanced Scorecard</i>	61
4.5	ASPECTOS ONTOLÓGICOS DO TERCEIRO SETOR.....	62
4.6	ELEMENTOS-CHAVE DO TERCEIRO SETOR.....	65
4.6.1	Estrutura organizacional.....	66
4.6.2	Natureza privada.....	68
4.6.3	Ausência de lucros.....	72
4.6.4	Independência.....	74
4.6.5	Voluntariado.....	76
5.	REFERENCIAL TEÓRICO-METODOLÓGICO.....	78
5.1	FINALIDADES E OBJETIVOS DAS FUNDAÇÕES DE DIREITO PRIVADO NA COMARCA DE PATO BRANCO.....	78
5.2	A INTEGRAÇÃO DE TÉCNICAS AVALIATIVAS.....	84
5.3	FERRAMENTAS SUBSIDIÁRIAS NA CONSTRUÇÃO DE UMA METODOLOGIA PRÓPRIA PARA O TERCEIRO SETOR.....	87
5.4	CRIAÇÃO DE UMA METODOLOGIA AVALIATIVA PRÓPRIA PARA O TERCEIRO SETOR.....	90
5.4.1	Análise quantitativa.....	92
5.4.2	Análise qualitativa.....	97
5.4.3	Tabulação e sistematização dos dados quantitativos e qualitativos.....	100
5.4.4	Captação da imagem externa da fundação.....	101
5.4.5	Evidências do mapa estratégico e o enquadramento dos indicadores.....	103
6.	APLICABILIDADE DA METODOLOGIA SUGERIDA.....	106
6.1	TABULAÇÃO DOS DADOS QUANTITATIVOS DA FUNDAÇÃO “A”.....	106
6.2	TABULAÇÃO DOS DADOS QUANTITATIVOS DA FUNDAÇÃO “B”.....	109
6.3	TABULAÇÃO DOS DADOS QUALITATIVOS DA FUNDAÇÃO “A”.....	112
6.4	TABULAÇÃO DOS DADOS QUALITATIVOS DA FUNDAÇÃO “B”.....	116
6.5	SISTEMATIZAÇÃO DOS DADOS QUANTITATIVOS E QUALITATIVOS DA FUNDAÇÃO “A”.....	120
6.6	SISTEMATIZAÇÃO DOS DADOS QUANTITATIVOS E QUALITATIVOS DA FUNDAÇÃO “B”.....	121
6.7	IMAGEM EXTERNA DAS FUNDAÇÕES “A” E “B”.....	122
6.8	FRAGILIDADES ESTRATÉGICAS DA FUNDAÇÃO “A”.....	126
6.9	FRAGILIDADES ESTRATÉGICAS DA FUNDAÇÃO “B”.....	128
7.	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	131
8.	REFERÊNCIAS.....	134

1. INTRODUÇÃO

Primeiramente, mostra-se oportuno compreender a importância que determinadas instituições adquiriram no contexto moderno, destacando-se o papel ocupado pelo Ministério Público na missão de resguardar os interesses da coletividade; bem como, a importância das organizações do Terceiro Setor em uma conjuntura marcada por novas tendências em gestão pública.

Acerca da relevância do Terceiro Setor na realidade brasileira, nota-se que o Estado vem transferindo – paulatinamente – parte de suas prerrogativas às instituições de direito privado, no intuito de dinamizar o desenvolvimento econômico-social do país e fomentar o atendimento a categorias mais carentes da sociedade.

Sendo assim, enquanto as políticas neoliberais ganham espaço no modelo sócio-político de gestão pública, novas organizações com propósitos altruísticos emergem no sistema a fim de equilibrar a conjuntura social abalada pelo capitalismo. Ou seja, em resposta ao Estado Mínimo que vem se instalando em diversos países emergentes, as organizações do Terceiro Setor ocupam uma posição de relevância crescente, sobretudo em virtude das políticas de descentralização.

É nesse cenário que emergem organizações como as Fundações de Direito Privado (subdivisão do Terceiro Setor), de tal sorte que essa conjuntura passou a ser vista como uma ocasião oportuna para a expansão das entidades solidárias, dispostas a atender a parcela excluída da sociedade sem deter um propósito lucrativo (GRAZZIOLI e RAFAEL, 2011).

Pondera-se ainda que as referidas organizações, enquadradas na categoria do Terceiro Setor, deram início a uma gradativa absorção de competências outrora atribuídas ao Estado, assumindo um papel preponderante no atendimento às classes menos abastadas.

Segundo Paes (2010), o Terceiro Setor é identificado como:

O conjunto de organismos, organizações ou instituições sem fins lucrativos dotados de autonomia e administração própria que apresentam como função e objetivo principal atuar voluntariamente junto à sociedade civil, visando ao seu aperfeiçoamento. (PAES, 2010, p. 134).

Pela sua natureza eminentemente voltada aos interesses da coletividade, o poder público brasileiro concedeu uma série de prerrogativas às referidas entidades de cunho social, merecendo destaque as vantagens fiscais da imunidade tributária e isenção de impostos. Diante das concessões feitas pelo Estado, as Fundações de Direito Privado passaram a ter o

dever de agir com ética e transparência perante a sociedade, obrigando-se a prestar contas de seus atos e do modo com que têm empregado os recursos colocados à sua disposição.

A fim de garantir que as Fundações cumpram com excelência seus propósitos institucionais, o Ministério Público passou a ter a incumbência legal de velar pelas referidas entidades, concebendo-se a auditoria da prestação de contas como uma das principais ferramentas empregadas nesse mister.

Destarte, em face da importante função que compete às Fundações enquanto implementadoras de projetos de interesse coletivo, mostra-se crucial que as mesmas sejam geridas com responsabilidade, excelência e profissionalismo (perspectiva microambiental), sendo esse um ponto elementar para garantir um desenvolvimento regional em bases sustentáveis (perspectiva macroambiental).

Neste desiderato, cabe ao Ministério Público atuar na fiscalização dos processos e acompanhamento dos resultados apresentados pelas Fundações, devendo – para isso – utilizar uma visão multidisciplinar, acompanhada de prudência, de perícia e de técnicas adequadas em seus processos de auditoria e controle externo.

Embora as Fundações de Direito Privado objetivem – em tese – agregar benefícios para a sociedade, faz-se necessário averiguar alguns pontos essenciais: se as ações fundacionais estão adequadas aos fins estatutários; se as prestações de contas estão sendo suficientemente contundentes na exposição de dados ao Ministério Público; além disso, se as atividades fundacionais estão efetivamente beneficiando a comunidade local.

Nesse viés, o Ministério Público tem atuado como principal protagonista nos processos de controle externo, sendo a análise das prestações de contas um dos mecanismos mais evidentes. Com efeito, faz-se necessário que as Promotorias de Justiça incumbidas de velar pelas Fundações adotem procedimentos de controle eficazes, haja vista que os aspectos a serem auditados exigem técnicas adequadas.

Sendo assim, o problema central dessa pesquisa consiste em saber se as prestações de contas enviadas pelas Fundações de Direito Privado ao Ministério Público do Estado do Paraná situado na Comarca de Pato Branco têm proporcionado elementos suficientes para gerar um diagnóstico efetivo acerca das atividades fundacionais.

Quanto à relevância do presente estudo, esta emana da escassez de trabalhos científicos versando sobre avaliação de desempenho em organizações do Terceiro Setor, sobretudo quando o enfoque avaliativo se direciona ao velamento exercido pelo Ministério Público brasileiro junto às Fundações de Direito Privado (VAKKURI, 2003), (DUAN, 2010), (GOMES e LIDDLE, 2009).

Dentro de uma perspectiva jurídica, Palma (2003) admite que o exercício de velamento contempla múltiplas dimensões de monitoramento; em face disso, julga-se prudente que os mecanismos de prestação de contas fundacionais contemplem o máximo de variáveis passível de auditoria pelo Ministério Público.

Não obstante, órgãos superiores de controle externo, a exemplo do Tribunal de Contas da União (2012), reconhecem as limitações inerentes aos tradicionais mecanismos de *accountability* (prestação de contas), tendo em vista que na gestão pública há preponderância de análises financeiras e jurídicas em detrimento de avaliações de desempenho amplas e interdisciplinares.

Com o propósito de superar tais limitações, o Tribunal de Contas da União (2012) sugere que um enfoque mais abrangente seja adotado nos processos de prestação de contas, de modo que as instituições auditadas comecem a disponibilizar informações de natureza mais ampla e pluridimensional.

Ao incorporar variadas dimensões de apreciação, viabiliza-se uma melhor análise da *performance* organizacional, além de exponencializar as chances de diagnosticar procedimentos irregulares e iníquos, potencializando o alcance de um desenvolvimento sustentável a partir de múltiplas perspectivas de controle (FRAGA e SILVA, 2010).

Sendo assim, o aprofundamento dos estudos na área de prestação de contas, com ênfase no velamento do Ministério Público junto às Fundações de Direito Privado, proporciona uma reflexão bastante pertinente à comunidade científica, sobretudo ao contemplar diálogos fecundos entre diferentes metodologias de avaliação de desempenho em ascensão no âmbito público e privado.

Ciente das contribuições na perspectiva macroambiental do Terceiro Setor, nota-se ainda que os avanços metodológicos aqui discutidos repercutem diretamente na esfera microambiental, aprimorando os exercícios de controle efetuados pelos órgãos de fiscalização governamental.

Por derradeiro, vale destacar que os resultados obtidos nessa pesquisa revelam-se úteis no aprimoramento dos trabalhos de velamento fundacional exercidos pelo Ministério Público em todo o âmbito do Paraná, além de poder ser aplicável – com os devidos ajustes – a outros entes da federação, haja vista que o velamento das Fundações de Direito Privado é uma atribuição inerente ao Ministério Público de todos os estados brasileiros.

2. OBJETIVOS

2.1 OBJETIVO GERAL

Analisar se as prestações de contas enviadas pelas Fundações de Direito Privado ao Ministério Público do Estado do Paraná situado na Comarca de Pato Branco têm proporcionado elementos suficientes para gerar um diagnóstico pluridimensional acerca das atividades fundacionais, identificando possíveis aspectos a serem aprimorados nos processos metodológicos de avaliação e controle.

2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Definir quais os parâmetros de avaliação de desempenho capazes de atender às normas fundacionais de modo pleno e sustentável;

- Verificar se os dados apresentados pelas referidas Fundações de Direito Privado ao Ministério Público do Estado do Paraná, via prestação de contas - SICAP, têm sido suficientes para gerar um diagnóstico efetivo acerca das atividades fundacionais;

- Identificar possíveis aspectos a serem aprimorados nos processos de prestação de contas, os quais possam contribuir para o desenvolvimento das Fundações de Direito Privado e o aprimoramento dos trabalhos de auditoria realizados pelo Ministério Público do Estado do Paraná na análise das atividades fundacionais.

3. METODOLOGIA

3.1 DESCRIÇÃO DAS FASES DA PESQUISA

Infere-se que o presente estudo se caracteriza por ser uma pesquisa documental de caráter quanti-qualitativo, exploratório e descritivo.

A fim de melhor compreender a definição dos conceitos supracitados, assevera-se que, segundo Gil (2002), há grandes semelhanças entre a pesquisa documental e a pesquisa bibliográfica, sendo que a diferença essencial reside na natureza das fontes de informação. A pesquisa bibliográfica é baseada em informações já elaboradas, extraídas de diferentes autores; enquanto a pesquisa documental emana de análises feitas a partir de materiais e informações diversas, que ainda não receberam um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaboradas de acordo com o objeto de estudo.

Sendo assim, a referida análise documental almeja produzir ou reelaborar o conhecimento através de uma compreensão analítica dos fenômenos; ao passo que o caráter quanti-qualitativo, descritivo e exploratório do estudo em questão se reporta às características e abordagens exercidas sobre os dados coletados. Portanto, o enfoque dado pelo investigador nas análises ora explanadas foi de ordem exploratória e descritiva, enquanto a natureza dos resultados obtidos é de base quanti-qualitativa.

Segundo Gil (2010, p. 27) a pesquisa de caráter exploratório tem como finalidade “desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e idéias, tendo em vista a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores”.

No caso concreto, além do enfoque exploratório e descritivo, o viés utilizado nesta pesquisa documental foi de ordem quanti-qualitativa, uma vez que exclui qualquer dicotomia entre as duas técnicas:

O conjunto de dados quantitativos e qualitativos, porém, não se opõe. Ao contrário, se complementam, pois a realidade abrangida por eles interage dinamicamente, excluindo qualquer dicotomia. (MINAYO, 1994, p. 21).

Por esse modo, nota-se a importância da metodologia quanti-qualitativa ao agrupar aspectos das duas perspectivas precursoras da ciência.

Ao tratarmos das ciências sociais não podemos adotar o mesmo modelo de investigação das ciências naturais, pois o seu objeto é histórico e possui uma consciência histórico-social. Isto significa que tanto o pesquisador como os sujeitos participantes dos grupos sociais e da sociedade darão significados e intencionalidade às ações e às suas construções. (BARROS e LEHFELD, 2003, p. 32).

Ciente da natureza metodológica desta pesquisa documental, inicialmente foi desenvolvida uma investigação preliminar no intuito de verificar o estado da arte da questão que se pretende estudar sob o aspecto teórico, levantando-se estudos e bibliografias acerca do objeto a ser apreciado dentro de um prisma científico.

Para Marconi e Lakatos (2010, p. 198) “tal esforço não será desperdiçado, pois qualquer tema de pesquisa necessita de adequada integração na teoria existente e a análise do material já disponível será incluída no projeto”.

Posteriormente, visando concretizar os objetivos do estudo, foram realizadas pesquisas documentais junto à Promotoria de Justiça das Fundações e do Terceiro Setor, de modo a compreender quais as normas envolvidas no controle e fiscalização fundacional, bem como, qual a metodologia atualmente utilizada no processo de velamento exercido sobre as fundações que prestam contas ao Ministério Público do Estado do Paraná na Comarca de Pato Branco.

Em face da complexidade das relações e fenômenos existentes no contexto hodierno, propõe-se uma articulação dialética entre os diversos campos de saberes, guiada por uma constante vigilância epistemológica crítica-científica; de tal sorte que o presente estudo possa ultrapassar as fronteiras de uma interpretação linear (reducionista), e atingir uma visão sistêmico-complexa da realidade investigada (LEFF, 2005).

Com efeito, embora as discussões em pauta evidenciem uma articulação ideológica de caráter predominantemente qualitativo, o enfoque quantitativo também se mostra presente, sobretudo na formulação e interpretação de indicadores pluridimensionais, bem como, na instância derradeira deste estudo em que se realiza uma pesquisa quantitativa de opinião pública no intuito de validar os pressupostos teóricos ora defendidos.

Portanto, através de uma análise contundente dos resultados apresentados nas prestações de contas, bem como, por meio de uma leitura crítica e multidisciplinar dos dados obtidos por meio das pesquisas, fez-se possível compreender se as referidas prestações de contas têm proporcionado elementos suficientes para gerar um diagnóstico efetivo acerca das atividades fundacionais.

3.2 POPULAÇÃO / AMOSTRA

Ressalta-se que a circunscrição do objeto de análise compõe as Fundações de Direito Privado situadas em um raio de 40 km, uma vez que a Comarca de Pato Branco abrange os municípios de Vitorino, Bom Sucesso do Sul, Itapejara D’ Oeste e Pato Branco.

Quanto à natureza e quantidade das Fundações investigadas, vale destacar que na circunscrição ora delineada há instituições incumbidas das mais diversas áreas de atuação, existindo um total de 5 Fundações de Direito Privado que prestam contas à Comarca de Pato Branco, as quais se voltam à promoção da cultura, saúde, educação, consciência ambiental e assistência social.

Sendo assim, as informações disponibilizadas por todas as Fundações em pauta foram investigadas na pesquisa, uma vez que as 5 instituições carregam em seu cerne estatutário o potencial de transformar a realidade do entorno. Entretanto, houve um aprofundamento maior nas prestações de contas enviadas por 2 das 5 Fundações, no intuito de detalhar a aplicabilidade dos pressupostos ora defendidos, e – bem como – validar a metodologia proposta ao final deste estudo.

Ressalta-se que na aplicação do *survey*, selecionou-se aleatoriamente 50 cidadãos da cidade de Pato Branco (escolas, universidades, órgãos públicos, estabelecimentos comerciais, ruas e praças), de modo a aferir a imagem externa das duas Fundações investigadas, obtendo-se dessa maneira os estratos necessários para testar o instrumento metodológico em questão.

3.3 INSTRUMENTOS E PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS

Primeiramente, efetuou-se uma revisão bibliográfica com o objetivo de contextualizar e conceituar as instituições envolvidas no estudo em questão, bem como, compreender (legal e doutrinariamente) qual a relação de controle e velamento existente entre as Fundações de Direito Privado e o Ministério Público. Ademais, este estudo preliminar almejou identificar quais os modelos de controle existentes na atualidade e quais os indicadores de avaliação de desempenho disponíveis na literatura científica.

A etapa subsequente consistiu na pesquisa documental, com o intuito de analisar a metodologia atual de prestação de contas utilizada pelo Ministério Público do Estado do Paraná no velamento das Fundações de Direito Privado, assimilando os aspectos normativos, instrumentais, e também o potencial informativo dos dados disponibilizados. Para tanto, obteve-se permissão formal do Promotor de Justiça responsável pelo velamento das referidas Fundações, nos termos do protocolo autorizativo nº 2013.0304.

Na perspectiva de Weber (2001, p. 124) “a ciência social que pretendemos exercitar é uma ciência da realidade. Procuramos entender na realidade que está ao nosso redor, e na qual nos encontramos situados, aquilo que ela tem de específico”. Sendo assim, o aprofundamento das investigações acerca do contexto atual, e a apreensão das especificidades do objeto de estudo, vêm ao encontro dessas diretrizes metodológicas weberianas.

Uma vez que o Ministério Público do Estado do Paraná já possui um instrumento próprio de prestação de contas relacionado às Fundações, inicialmente avaliou-se a amplitude dos indicadores revelados no instrumento atual (SICAP), e a eventual necessidade de complementação dos indicadores através da proposta trazida por outros modelos cientificamente consagrados, como é o caso do Balanço Social – IBASE e dos Indicadores Ethos, os quais se caracterizam pelas múltiplas dimensões de seus índices e também pela objetividade.

Vale lembrar que, embora esta pesquisa contemple – também – a evidenciação de índices quantificadores, o caráter da investigação não perde seus elementos de natureza qualitativa:

A pesquisa moderna deve rejeitar como uma falsa dicotomia a separação entre estudos “qualitativos” e “quantitativos”, ou entre ponto de vista “estatístico” e “não estatístico”. (...) Não importa quão precisas sejam as medidas, o que é medido continua a ser qualidade. A quantificação simplesmente assume maior precisão e fidedignidade na medida de qualidades. (GOODE e HATT, 1973, p. 398).

Nesse sentido, tem-se a constatação de que a pesquisa em pauta se caracteriza como quanti-qualitativa, haja vista a natureza híbrida da investigação. Com efeito, nota-se que os estudos multidisciplinares demandam uma visão sistêmica da realidade, sendo essa uma lacuna passível de suprir através de um acurado estudo quanti-qualitativo. Corroborando a tese que assegura a importância da integração dos métodos quantitativos e qualitativos, Johnson e Onwuegbuzie (2004) inferem que, ao mesclar tais nuances metodológicas, costuma-se obter resultados superiores aos alcançados em pesquisas conduzidas por apenas um destes métodos.

Tendo em vista que os indicadores apresentados através de técnicas como o Balanço Social são de natureza quantitativa genérica, e carecem de parâmetros específicos de análise, faz-se necessário estabelecer quais as diretrizes qualitativas que podem nortear a interpretação dos resultados evidenciados através destes indicadores. Para tanto, elementos da metodologia de avaliação de desempenho *Balanced Scorecard* – desenvolvida por Kaplan e Norton – revelam-se bastante pertinentes no sentido de direcionar o foco de análise e alicerçar a interpretação dos resultados (GREILING, 2010).

Sendo assim, depois de reconhecer quais os indicadores elementares para se efetuar uma análise suficientemente ampla, efetuou-se um estudo acerca de quais elementos estratégicos são comuns às entidades fundacionais, elaborando-se um Mapa Estratégico que

serviu como parâmetro de análise dos indicadores evidenciados nos instrumentos de prestação de contas utilizados pelo Ministério Público no velamento das Fundações.

A definição estratégica implementada foi balizada pelas diretrizes contidas na Resolução 2434/2002 PGJ-MPPR, de tal sorte que os parâmetros estratégicos – e as dimensões de controle – estiveram dentro dos limites e possibilidades dimensionados normativamente.

Assim sendo, acredita-se que ao somar a objetividade de técnicas como o Balanço Social e os Indicadores Ethos enquanto instrumentos de mensuração, com a clareza estratégica de ferramentas qualitativas – como o *Balanced Scorecard* e o SERVQUAL – aptas a nortear metodologicamente os parâmetros de avaliação, torna-se possível a realização de análises mais consistentes e a obtenção de resultados mais contundentes para os trabalhos de auditoria realizados pelo Ministério Público na área de Fundações.

Além deste importante instrumental construído através da pesquisa documental, os autores Lüdke e André (1986) sugerem que o objeto de estudo seja cercado por outros instrumentos de pesquisa, de modo a validar os pressupostos obtidos através da análise documental. Nesse sentido, visando atender com eficácia os objetivos do projeto, primeiramente realizam-se pesquisas teóricas e documentais, e – posteriormente – elaboram-se questões (baseadas no Mapa Estratégico) a serem indagadas junto aos gestores e beneficiários das Fundações, no intuito de assegurar a credibilidade dos resultados obtidos ao final da pesquisa documental.

Segundo Gil (2010) o questionário é definido como um instrumento de investigação apresentado por escrito às pessoas, composto por questões que têm por objetivo o conhecimento de opiniões, crenças, sentimentos, situações vivenciadas, expectativas, interesses, etc. Com relação à utilização eficiente deste instrumento de pesquisa, o autor supracitado enaltece a objetividade das questões fechadas, alertando – porém – o cuidado para que o questionário fechado contemple todas as alternativas relevantes.

Sendo assim, a sequência deste itinerário científico é dividida em três momentos: primeiro, uma pesquisa teórica acerca dos pressupostos científicos que dão sustentação a uma metodologia avaliativa pluridimensional; segundo, uma análise quanto à amplitude metodológica e informativa do instrumento avaliativo utilizado pelo Ministério Público; terceiro, validação dos pressupostos teóricos e metodológicos evidenciados nessa dissertação.

Em outros termos, primeiramente se busca identificar os elementos essenciais a uma avaliação de desempenho multifacetada, seguido da confrontação da teoria com a metodologia de prestação de contas utilizada pelo Ministério Público atualmente, subsidiando

informações para o aprimoramento desta ferramenta. Por conseguinte, são aplicados questionários junto aos gestores e beneficiados pelo velamento fundacional, de modo a reunir um arcabouço de dados oriundos de múltiplas fontes, e atestar empiricamente a confiabilidade dos resultados obtidos pela metodologia ora proposta.

Segundo Richardson (2010, p. 89) “a pesquisa social deve estar orientada à melhoria das condições de vida da grande maioria da população. Portanto, é necessário, na medida do possível, integrar pontos de vista, métodos e técnicas para enfrentar esse desafio”.

Destarte, a relevância pública inerente a este objeto de estudo, somada à pertinência dos instrumentos metodológicos que subsidiaram esta investigação, alimenta a convicção de que a iniciativa científica presente nessa pesquisa contribuirá para um velamento fundacional mais efetivo, e – consequentemente – a uma melhor *performance* das Fundações de Direito Privado em prol do desenvolvimento regional sustentável.

4. REFERENCIAL TEÓRICO

4.1 O TERCEIRO SETOR E O QUARTO PODER: A DIALÓGICA E A DUPLA HERMENÊUTICA IMPLÍCITAS NA TRANSFORMAÇÃO DAS INSTITUIÇÕES MODERNAS

Conforme já vinha sendo discutido nas linhas anteriores, a sociedade atual tem sido confrontada com fenômenos de diversas naturezas; dentre eles, essa etapa da pesquisa destaca: as transformações ocorridas no comportamento individual dos sujeitos, e o novo papel ocupado pelas instituições diante das crises da modernidade.

Considerando que a conjuntura hodierna possui configurações bastante distintas das que marcaram a humanidade em tempos pretéritos, faz-se necessário compreender a visão epistemológica que norteia os avanços contemporâneos, haja vista que as nuances do capitalismo trouxeram múltiplas implicações sociais, econômicas, ambientais, e – mormente – institucionais (ALVES, DENARDIN e SILVA, 2011). Tais características reforçam a convicção de que a sociedade vive um ciclo de descontinuidades, sendo os atores sociais conduzidos pela lógica de uma dupla hermenêutica.

No intuito de assimilar o conjunto de transformações desencadeadas pela modernidade reflexiva, nota-se que as velhas fórmulas utilizadas para compreender os fenômenos sociais são hoje insuficientes para justificar a amplitude das atuais metamorfoses, de modo que uma nova racionalidade – distinta da lógica cartesiana – se faz tempestivamente necessária.

Apesar da necessidade premente de desenvolver teorias que tentem explicar o fenômeno organizacional de uma forma mais complexa e profunda, a grande maioria das pesquisas desenvolvidas na área ainda apresenta métodos tradicionais de orientação positivista e funcionalista. (SERVA, DIAS e ALPERSTEDT, 2010, p. 286).

Nesse sentido, as linhas ulteriores buscam evidenciar uma perspectiva distinta das convencionais abordagens lineares que predominam na ciência moderna reducionista. Para tanto, serão colocadas em pauta visões defendidas por autores contemporâneos na área das ciências sociais e epistemológicas, os quais almejam romper com os paradigmas científicos convencionais em prol de uma compreensão mais ampla e sistêmica da atual modernidade.

4.1.1. A emergência da sociedade complexa e a perspectiva de Touraine na ascensão dos atores sociais

Primeiramente, faz-se oportuno considerar que as atuais transformações (sociais, econômicas, ambientais, institucionais) vislumbradas no contexto atual resultam – originalmente – de uma série de mutações desencadeadas no âmago comportamental dos indivíduos que integram a sociedade.

Trazendo a presente reflexão acerca da modernidade para o universo das experiências individuais, torna-se evidente que as crises da sociedade moderna afetaram importantes aspectos psicológicos dos seres humanos, haja vista que os padrões da modernidade exigem modelos comportamentais rígidos, caracterizados pela abnegação dos instintos (Id) em prol da razão (Superego).

Segundo Touraine (1994, p. 222) a supressão dos instintos e o enaltecimento da razão se tornam negativos “à medida que a racionalização é dominada e utilizada por padrões, modernizadores, tecnocratas ou burocratas, que dela se servem para impor seu poder àqueles que eles transformam em instrumentos de produção ou de consumo”.

Diante da subversão da natureza ontológica humana, verifica-se que a sobreposição do Superego em relação ao Id deu origem a patologias psíquicas inconcebíveis em tempos pretéritos (tais como o estresse e a alienação), sobretudo em razão das exigências extremas trazidas pelo avanço do capitalismo.

No contexto da modernidade, o indivíduo deixa de ser visto como um legítimo ser humano (Sujeito) e passa a ser empregado no modelo capitalista como homem-máquina, ignorando-se suas subjetividades ontológicas. Tais circunstâncias derivam de uma visão social epistemologicamente reducionista, incapaz de aceitar e compreender as subjetividades inerentes ao ser.

Para Leff (2005, p. 170) a globalização e complexificação do ambiente leva à “necessidade de gerar novas perspectivas epistemológicas e metodológicas, capazes de pensar a interdependência entre estes processos físicos, biológicos e sociais, que correspondem a diferentes ordens ontológicas e esferas de racionalidade”.

Nesse sentido, verifica-se que a sociedade hodierna é marcada por externalidades (tais como as patologias psíquicas) oriundas da perspectiva reducionista que predomina na racionalidade econômica dominante, sendo imprescindível redimensionar a visão epistemológica tradicional (matematizável e quantificável) a fim de assimilar as múltiplas causalidades e relações que permeiam os sistemas complexos.

De acordo com Tiski (2010, p. 220), a epistemologia cartesiana hegemônica tem situado o raciocínio matemático-positivista como a base das demais ciências, entretanto, a nova epistemologia “busca fundamentos anteriores à quantidade. A capacidade abstrativa é anterior à capacidade abstrativa quantitativa ou matemática”. Nesse viés, o pensamento qualitativo e quantitativo, assim como a razão e a emoção, não se opõe. Ao revés, vislumbra-se uma complementação entre diferentes racionalidades, onde a nuance matemática deixa de ser o centro epistemológico, e passa a permeabilizar a lógica do Superego com novas racionalidades.

Para Touraine (1994, p. 234) “o sujeito associa o prazer de viver à vontade de empreender, a diversidade de experiências vividas à seriedade da memória e do compromisso. Ele tem a necessidade de que o Id rompa as defesas do Superego”.

A inibição do Id pode ser vista como uma das características concernentes à concepção racional que predomina na ciência moderna, de modo que a valorização exorbitante do Superego se tornou a tônica do modelo racional-legal, consagrado na sociedade capitalista de empreendimentos preponderantemente burocráticos (neutralizadores do indivíduo).

De acordo com Morin (1999, p. 20): “inconscientes do que é e faz a ciência na sociedade, os cientistas são incapazes de controlar os poderes escravizadores ou destrutores gerados pelo saber”. Para o autor supracitado, a racionalidade instrumental ascende na modernidade como uma espécie de saber que escraviza o homem, sendo o indivíduo dominado por essa lógica despótica criada por ele mesmo.

Durante muito tempo a modernidade foi apenas definida pela eficácia da racionalidade instrumental, a dona do mundo que se tornou possível pela ciência e a técnica. (...) Mas ela não dá uma idéia completa da modernidade; esconde a metade; a emergência do sujeito humano como liberdade e como criação. (TOURAINÉ, 1994, p. 218).

Nesse sentido, as tendências atuais de libertação apontam para um outro modelo societário, o qual visa estimular a criatividade dos indivíduos através de uma gradual liberação do Id. Tais necessidades emanam da insustentabilidade da racionalidade newtoniana-cartesiana, mormente se considerada a dualidade entre a percepção do indivíduo alienado e a expansão do conhecimento e da ciência. Portanto, a crise da modernidade é acompanhada da constatação de que é impossível à ciência neutralizar o indivíduo.

Na concepção de Rodrigues e Gondim (2011, p. 184) “a modernidade instituiu uma antropologia sustentada pela hipótese teórico-epistemológica do sujeito idealmente

desprendido”, de modo que o Superego cede espaço – paulatinamente – a manifestações epistemológicas tipicamente emanadas do Id, sendo esse um fenômeno desencadeado pela complexidade do entorno.

A democratização da informação e do conhecimento deu margem à elevação do senso crítico das pessoas, e o reconhecimento dos limites da ciência moderna impulsionou o surgimento de novas correntes epistemológicas.

De acordo com Touraine (1994, p. 221) o indivíduo emerge como sujeito na medida em que reconhece que “a vida pessoal está repleta, de um lado, de Id, de libido, e, do outro, de papéis sociais”. Nesse sentido, Touraine (1994) efetua uma crítica à sociedade programada, onde os indivíduos se reduzem a alvos da lógica capitalista dominante, demonstrando a necessidade destes se afirmarem enquanto sujeitos através de uma atitude pró-ativa contra a objetivação imposta pela sociedade mercantilizada.

Concebendo-se os indivíduos enquanto potenciais sujeitos e atores sociais, surge a percepção de que os seres humanos possuem dimensões que extrapolam os clássicos dogmas da racionalidade cartesiana, os quais foram instituídos alhures por conveniência das classes dominantes.

Seguindo a perspectiva de Kuhn (2009), verifica-se que a conjuntura em questão representa uma quebra de paradigmas, haja vista que as regras que regem as ciências sociais passam a assumir contornos distintos das tradicionais diretrizes metodológicas que conduziram – com eficácia – as ciências naturais até então.

Para Morin (1999, p. 29) “dado o caráter multidimensional dos componentes do conhecimento e a complexidade dos problemas postos, é necessário estabelecer o difícil diálogo entre a reflexão subjetiva e o conhecimento objetivo”.

Em face das necessidades demandadas na esfera epistemológica da ciência, bem como, das transformações ocorridas no âmbito comportamental dos indivíduos (enquanto sujeitos e atores), percebe-se que os fenômenos da mudança individual surtiram efeitos mais amplos e coletivos, de modo que as ações coordenadas dos diferentes atores sociais implicaram no surgimento de movimentos sociais de variadas naturezas.

4.1.2.A subpolitização e os movimentos sociais concebidos por Beck

Quanto ao surgimento dos movimentos sociais, convém destacar que este processo está ligado ao que Ulrich Beck denomina como subpolitização, sendo esse um processo que antecede – de forma ainda embrionária – a formação institucional dos movimentos promovidos pela coletividade de atores sociais.

A partir da subpolítica, abre-se a possibilidade de moldar a sociedade de baixo para cima, fato que resulta do enfraquecimento dos poderes convencionais e da minimização das forças de influência que emanam da política institucionalizada, sobretudo do Estado e do mercado.

No despertar da subpolitização há oportunidades crescentes de se ter uma voz e uma participação no arranjo da sociedade para grupos que até então não estavam envolvidos na tecnificação essencial e no processo de industrialização: os cidadãos, a esfera pública, os movimentos sociais, os grupos especializados, os trabalhadores no local de trabalho. (BECK, 1997, p. 35).

Nesse viés, emerge a perspectiva de que as grandes mudanças nem sempre emanam dos poderes institucionalizados, tampouco é possível inferir que as transformações de maior impacto social serão aquelas produzidas pelos efeitos da política convencional.

A subpolítica traz em seu cerne a possibilidade de auto-organização e de mobilização de diferentes campos da sociedade, sem que haja a necessidade de uma rotulação, ou até mesmo uma designação jurídica, que legitime e balize as nuances do poder que lhe é inerente.

O fato é que a sociedade consciente (não alienada), e liberta das amarras do Superego estrito, possui o poder de transformar a realidade do entorno; de tal sorte que os atores sociais assumem papéis convencionalmente atribuídos a organizações formais institucionalizadas, ou até mesmo conferidas ao próprio Estado.

Portanto, a subpolitização assume contornos e atribuições que transcendem as responsabilidades e hierarquias formais. Na perspectiva de Beck (1997, p. 30) o fenômeno da subpolitização geralmente é “mal compreendido, particularmente por aqueles que claramente comparam a política com o Estado, com o sistema político, com as responsabilidades formais e com as carreiras políticas de tempo integral”.

Ademais, observa-se que grupos de iniciativa de cidadãos assumem atribuições de organizações tipicamente formais, colocando em pauta questões mal resolvidas e até mesmo negligenciadas pelo debate institucionalizado, sendo esse um caminho encontrado por atores sociais inconformados com as restrições impostas pelo poder das categorias dominantes.

Os indivíduos ainda se comunicam e atuam em conformidade com as antigas fórmulas e instituições, mas também se afastam delas, junto com pelo menos parte de sua existência, sua identidade, seu compromisso e sua coragem. Sua retirada, no entanto, não é apenas uma retirada, mas ao

mesmo tempo uma emigração para novos locais de atividade e identidade. (BECK, 1997, p. 32).

Sendo assim, nota-se que os movimentos sociais se organizam de modo paralelo aos tradicionais modelos institucionais, de modo que não há um abandono integral das convencionais formas de se fazer política. Os atores sociais se mobilizam de forma atípica e gradualmente assumem – através da subpolítica – o poder necessário para transformar a conjuntura sócio-econômica, cultural e ambiental de seu entorno.

De acordo com Beck (1997, p. 34) “a subpolítica (*sub-politics*) distingue-se da ‘política’ porque se permite que os agentes externos ao sistema político ou corporativo apareçam no cenário do planejamento social”. Nesse sentido, a política oficial acaba recebendo a rotulação de “sistema político”; ao passo que a subpolítica se manifesta de forma subsistêmica autônoma, contemplando os agentes externos interessados em intervir no meio social.

Segundo os paradigmas dominantes, acreditava-se que as políticas governamentais estariam encarregadas de todas as demandas sociais; entretanto, a realidade fática trouxe à tona a emergência de outras forças políticas, sendo tais poderes incipientes os responsáveis por uma série de transformações nas estruturas institucionais contemporâneas. De acordo com Beck (1997, p. 55) “as áreas clássicas da política simbólica podem ser deslocadas e delegadas à subpolítica organizada da sociedade”.

Assim sendo, em tempos de mundialização do capital e de redefinição do papel do Estado, a terceira via remete à sociedade civil, ou melhor, ao terceiro setor, como estratégia para superar a crise, a responsabilidade pela implementação de políticas sociais. (PERONI, OLIVEIRA e FERNANDES, 2009, p. 768).

Diante de tal conjuntura, observa-se que algumas instituições tradicionais gradualmente se tornam obsoletas, sendo – por essa razão – incapazes de atingir seus objetivos originários. Entretanto, na medida em que as instituições formais perdem seus poderes de intervenção habituais, na mesma intensidade os movimentos sociais emergem na subpolítica, e – por conseguinte – saem da informalidade, assumindo atribuições originalmente concebidas ao Estado, sob um novo manto institucional.

Podem-se dizer coisas contraditórias sobre o Estado moderno; por um lado, ele está definindo, mas, por outro, está mais importante do que nunca, e as duas coisas têm suas razões. Talvez isso não seja tão absurdo quanto parece à primeira vista. Reduzindo a uma fórmula: definir mais inventar igual à

metamorfose do Estado. É assim que se pode esboçar e completar a imagem de um Estado que, como uma cobra, está perdendo a pele de suas tarefas clássicas e desenvolvendo uma nova "pele de tarefas" global. (BECK, 1997, p. 52).

Apesar das mudanças ocorridas no Estado moderno, mostra-se pertinente considerar que a sua importância não foi diminuída, mas que apenas mudou de forma; de modo que suas atribuições assumiram novos contornos, ao passo que funções antigas/primitivas estão sendo – paulatinamente – transferidas a instituições de vanguarda, a exemplo das entidades denominadas por muitos autores como Terceiro Setor.

4.1.3.O surgimento do Terceiro Setor sob a luz de Giddens e Morin

Levando em consideração os termos discorridos nas linhas anteriores, observa-se que os movimentos sociais podem ser concebidos como uma fase anterior aos processos de institucionalização das ações coordenadas por grupos de atores sociais. Sendo assim, em determinadas circunstâncias os movimentos sociais precisam adquirir poder institucional, a fim de obter maior reconhecimento político e agir com legitimidade explícita na esfera jurídica.

A fim de compreender adequadamente esse fenômeno legal e sociológico, faz-se necessário utilizar um arcabouço teórico deveras pertinente:

A base principal para essa contextualização contemporânea, que permite a interpretação do contexto social e político mais amplo em que as proposições de mudança da legislação do terceiro setor foram feitas e aprovadas, é a teoria sociológica de Anthony Giddens, e em menor medida, Beck. (FERRAREZI, 2007, p. 69).

Nesse prisma, a necessidade dos movimentos sociais assumirem uma formatação condizente com a lógica dominante emana da prevalência do paradigma jurídico-dogmático, o qual se encontra alicerçado nos moldes positivados da ciência moderna cartesiana.

A sociedade industrial, a ordem social civil e, particularmente, o *welfare state* e o Estado providenciário estão sujeitos à exigência de se fazer que as situações da vida humana sejam controláveis pela racionalidade instrumental, manufaturável, disponível e (individual e legalmente) contabilizável. (BECK, 1997, p. 21).

Na lógica hegemônica, a sociedade moderna conta com dois setores elementares, sendo eles: o Estado (primeiro setor) e o mercado (segundo setor). Entretanto, as forças

emanadas dos atores sociais (críticos e criativos) passaram a demandar o surgimento de um novo segmento, denominado pela racionalidade científica de Terceiro Setor.

Dentro de uma perspectiva psicanalítica, o Terceiro Setor pode ser entendido como uma manifestação clara das forças criativas do Id, as quais se encontravam latentes até o momento em que novos paradigmas sócio-econômicos, externalizados pela insuficiente atuação estatal, permitissem o protagonismo de atores sociais até então amordaçados pelo domínio do Superego.

Como já vimos, é conveniente instaurar novas formas de colaboração entre todos os atores interessados e uma nova repartição do poder entre o Estado, as empresas e esse “terceiro sistema” emergente formado pelas associações e movimentos de cidadãos. (SACHS, 1994, p. 56).

Nesse sentido, a emergência do Terceiro Setor passa a ser vista como uma etapa posterior dos movimentos sociais, em que o agrupamento de cidadãos é institucionalizado e levado a efeito no universo jurídico, através de entidades reconhecidas pelo direito como Fundações de Direito Privado e Associações.

Apesar de algumas semelhanças em relação às tradicionais instituições do direito privado, vale lembrar que as entidades do Terceiro Setor possuem uma natureza ontológica distinta dos tradicionais empreendimentos privados, sendo sua característica mais marcante a ausência de fins lucrativos. Em outros termos, surge o antagonismo de haver um Terceiro Setor, formado por entidades de natureza privada, entretanto, sem fins lucrativos.

Diante de tais paradoxos da modernidade, nota-se que as ciências sociais passam por um processo de transformação, em que a dupla hermenêutica proposta por Giddens (1991) se faz presente, através das novas configurações assumidas pela sociedade moderna.

As transformações da ciência decorrem da participação fecunda de diferentes atores sociais, havendo uma interação que passa pela interferência humana, surgindo – com efeito – um novo conhecimento impactado pela incorporação de acontecimentos outrora inéditos. As experiências da modernidade confirmam de maneira insofismável que a realidade social é dinâmica e mutável.

Nesse sentido, mostra-se pertinente os argumentos trazidos por Morin (1999, p. 58), o qual infere que “não é somente o ser que condiciona o conhecer, mas também o conhecer condiciona o ser; essas duas proposições geram uma a outra num circuito retroativo”.

Portanto, ao contrário das convicções epistemológicas positivistas, o conhecimento se faz nos processos de interação e mudança. Tal inferência se deve ao fato de que na

modernidade radicalizada há uma ambivalência, pois as verdades passam a ser constantemente modificadas pelo avanço de uma ciência interativa.

Tal interatividade passa a ser vista por Morin (1999) como um processo evolutivo em espiral comandado por uma dialógica auto-eco-organizadora. Seguindo este raciocínio evolutivo:

O que digo a respeito da ordem e da desordem pode ser concebido em termos dialógicos. A ordem e a desordem são dois inimigos: um suprime o outro, mas ao mesmo tempo, em certos casos, eles colaboram e produzem organização e complexidade. O princípio dialógico nos permite manter a dualidade no seio da unidade. Ele associa dois termos ao mesmo tempo complementares e antagônicos. (MORIN, 2005, p. 74).

A exemplo do materialismo histórico-dialético, vislumbra-se que a dupla hermenêutica de Giddens e a dialógica proposta por Morin trazem respostas para fenômenos inconcebíveis dentro da lógica linear cartesiana. Entretanto, algumas distinções se fazem necessárias, tendo em vista o fato dos protagonistas de Giddens serem os movimentos sociais, ao revés da luta de classes marxista; enquanto que a dialógica de Morin se expressa através de um crescente processo sistêmico, dinâmico e retroativo que visa assimilar a complexidade do universo.

O surgimento de um Terceiro Setor na economia é um exemplo de circunstâncias inusitadas produzidas pela modernidade; além disso, as linhas ulteriores buscarão evidenciar o surgimento de um Quarto Poder, corroborando os argumentos hermenêuticos e dialógicos acerca de uma sociedade interativa.

4.1.4. Transformações epistemológicas e a emergência do Quarto Poder

Além de conceber o Terceiro Setor como uma expressão da dupla hermenêutica de Giddens, verifica-se que as carências da modernidade deram seguimento à emergência de um Quarto Poder, distinto dos tradicionais três poderes (executivo, legislativo e judiciário).

Nesse sentido, a dupla hermenêutica representa a circularidade do conhecimento que altera o existente, abrindo margem ao surgimento do Terceiro Setor e à formação de um Quarto Poder. Tal reflexividade, ao interferir na realidade existente, acaba por alterar as condições subsequentes, a exemplo da transformação nas instituições modernas.

O fato supracitado segue a lógica da complexidade proposta por Morin (1999, p. 61) o qual assevera que “precisamos entrar no reino do pensamento complexo e abandonar o olhar simplificador que torna cego o nosso conhecimento”. Ao interpretar o mundo sob um prisma

sistêmico e dinâmico, ocorre uma aproximação com o Real, e – por deveras – torna-se possível uma melhor compreensão evolutiva da sociedade.

Seguindo a concepção dialógica, o quarto poder emerge da necessidade de haver uma autoridade moral capaz de garantir a estabilidade do sistema em face de eventuais abusos cometidos por autoridades governamentais que assumem a titularidade dos poderes oriundos do convencional modelo tripartíde.

Com propriedade, Ignacy Sachs aborda a necessidade de que haja inovações no sistema institucional moderno, a fim de garantir a plena defesa dos direitos fundamentais dos cidadãos:

Uma outra inovação institucional poderia tomar a forma de uma autoridade moral de alto nível que daria a todos os atores implicados uma possibilidade de recurso no caso em que seus direitos fundamentais não fossem respeitados, papel que um organismo intergovernamental não está em condições de assumir. (SACHS, 1994, p. 62).

Dentro deste viés, o quarto poder assume atribuições de uma instituição imparcial, independente e autônoma, responsável pela defesa do regime democrático de direito, resguardando os interesses sociais e individuais indisponíveis; sendo tal instituição incumbida de vigiar a atuação eficaz dos três poderes no que concerne à fiel observância da legislação pátria.

Embora a abordagem trazida por Sachs possa sugerir a implantação de uma nova instituição, a presente realidade aponta para a existência de uma entidade que no contexto moderno vem ganhando contornos cada vez mais semelhantes aos descritos pelo autor supracitado.

Através de uma breve retrospectiva história, observa-se que o Ministério Público é um exemplo de instituição que vem manifestando em si mesma os efeitos da modernização reflexiva, assumindo – no curso histórico – atribuições de mais elevada magnitude.

De acordo com Paes (2010, p. 552) o Ministério Público, segundo a maior parte da doutrina, “tem como berço a França, país onde o rei tinha seus procuradores e advogados, *Les gens du roi*, que eram inicialmente representantes apenas dos interesses privados do monarca perante os tribunais”.

Nesse sentido, observa-se que a origem do Ministério Público remete à Europa de tempos pretéritos, em um contexto definido pela atuação ministerial voltada à defesa dos interesses da coroa; ao contrário do que se vislumbra na atualidade, em que as atribuições do Ministério Público hodierno recebem contornos mais abrangentes e de interesse público.

Após a derrubada do absolutismo e o surgimento dos primeiros Estados Democráticos de Direito (a partir do século XVIII), vislumbra-se uma grande transformação nas instituições públicas e privadas, abrangendo a defesa dos direitos fundamentais, da igualdade, da liberdade, da propriedade privada, entre outros elementos que contemplaram o ideário iluminista pós-Revolução Francesa.

Diante de tais transformações, verifica-se que as referidas mudanças também repercutiram no papel e nas atribuições do Ministério Público perante a sociedade. De acordo com Gomes (1989, p. 65) o Ministério Público “passou a ter, pouco a pouco, outro perfil, diverso daquele originário, de atuação voltada à defesa dos interesses do soberano, para o de atuação dirigida à defesa dos interesses da sociedade”.

Na perspectiva da modernização reflexiva, nota-se que inúmeras transformações ocorreram na sociedade moderna sem que fossem notadas de forma significativa pelos indivíduos inseridos na comunidade afetada, sendo tais mutações sociais uma resposta à crise vivenciada nos últimos 40 anos.

Dentro deste prisma, verifica-se que transformações institucionais como as que deram origem ao Terceiro Setor e à emergência do Quarto Poder são fenômenos que carecem de uma compreensão mais acurada, sobretudo devido às resistências impostas pelas ciências sociais tradicionais em aceitar novos padrões epistemológicos.

Destarte, na perspectiva da racionalidade ambiental proposta por Leff (2005, p. 150) “as ciências sociais formaram o cerco mais resistente à incorporação do saber ambiental, por causa do enraizamento que nelas tiveram as ideologias teóricas provenientes do naturalismo, do mecanicismo e do subjetivismo metodológico”.

Em face disso, nota-se que uma compreensão razoável dos fenômenos sociais demanda uma reformulação da corrente epistemológica dominante, não sendo prudente acreditar na capacidade da racionalidade linear (reducionista) compreender adequadamente fatos inseridos em um universo complexo e sistêmico.

Neste processo de reformulação do conhecimento, Leff (2005, p. 159) assevera que as transformações ocorridas na sociedade moderna surtiram efeitos “epistemológicos (mudanças nos objetos de conhecimento), teóricos (mudanças nos paradigmas de conhecimento) e metodológicos (interdisciplinaridade, sistemas complexos)”.

Através de uma leitura histórica norteadas por um raciocínio sistêmico, percebe-se que o Estado – até atingir os traços atuais – passou por uma significativa evolução social, política e econômica, caracterizada por múltiplas e sucessivas discontinuidades.

Nesse sentido, Kramer (2000) destaca os resultados obtidos por cientistas sociais a partir da década de 70, os quais – através de pesquisas empíricas – identificaram a transformação e o surgimento de novas instituições. Para Kramer (2000, p. 12) “beginning in the 1970s, an extensive body of empirical research has been published by social scientists identified with a ‘new’ institutionalism”.

Tais transformações – para alguns indivíduos – poderiam deixar a impressão de que nada qualitativamente novo estivesse ocorrendo, pensando – equivocadamente – haver apenas uma maior quantidade dos mesmos acontecimentos; porém, as mutações da sociedade assumiram proporções ainda mais intensas e perceptíveis nos últimos três séculos, destacando-se os avanços da ciência, do capitalismo e das implicações desta nova conjuntura perante o Estado e suas instituições.

Diante dos acontecimentos e das novas características que emergem da modernidade radicalizada, verifica-se que o Estado e suas instituições convencionais já não se habilitam a atender com eficácia as demandas sociais, sendo necessária a criação de novas instituições, ou que as instituições tradicionais assumam novas atribuições (LOPES, 2006).

Visando corroborar a percepção de que o Ministério Público sofreu historicamente relevantes transformações, assumindo hoje contornos legítimos de um Quarto Poder, cita-se o discurso proferido por Alfredo Valladão, o qual conseguiu perceber – há várias décadas – a magnitude que o Ministério Público vinha adquirindo perante a sociedade:

O Ministério Público se apresenta como uma figura de um verdadeiro Poder do Estado. Se Montesquieu tivesse escrito hoje o “Espírito das Leis”, por certo não haveria sido tríplice, mas quádrupla a Divisão dos Poderes. Um órgão que legisla, ao que executa, ao que julga, um outro órgão acrescentaria ele – o que defende a sociedade e a lei perante a justiça, parta a ofensa de onde partir, isto é, dos indivíduos ou dos próprios Poderes do Estado. (VALLADÃO, 1954, p. 34).

Nesse viés, nota-se que o Ministério Público é visto atualmente como uma instituição pública, permanente e inerente ao Estado, responsável por exercer – de forma independente e autônoma – funções essenciais à administração da justiça. Assim, entende-se que o Ministério Público emerge como uma espécie de “quarto poder” dentro da lógica hermenêutica de Giddens e dialógica de Morin, haja vista seu aprimoramento no curso histórico, o qual lhe concedeu (em última instância) autonomia perante os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, na defesa da justiça, da democracia e da sociedade.

4.1.5. Considerações gerais acerca do Terceiro Setor e do Quarto Poder

De acordo com os termos discorridos, evidencia-se que as transformações ocorridas no âmago dos indivíduos repercutem diretamente no desdobramento dos movimentos sociais. Nesse sentido, para Alain Touraine a liberação dos instintos produzidos pelo Id é visto como um processo introspectivo de vital importância para que a dinâmica das instituições modernas possam se desvencilhar da rigidez produzida pelo Superego.

Uma vez que os indivíduos alcançam a superação da condição alienante, típica de uma sociedade cerceada pelo capitalismo subjogador, tais sujeitos passam a assumir um novo papel na sociedade subpolitizada, dando margem à criação de movimentos sociais organizados, e – posteriormente – à institucionalização de tais grupos de atores.

Para Anthony Giddens, a sociedade vivencia processos de retroalimentação, em que os fenômenos da modernidade se manifestam e são sistematicamente assimilados pela dupla hermenêutica, sendo esse um mecanismo responsável pelo surgimento de novas instituições (tal como o Terceiro Setor), e pelo aprimoramento de instituições tradicionais como o Ministério Público (concebido atualmente como Quarto Poder).

As transformações hodiernas também foram abordadas por Ulrich Beck, o qual expõe os processos supracitados na perspectiva de uma modernização reflexiva. Assim, as mudanças ocorrem de maneira gradualmente silenciosa; todavia, as metamorfoses desencadeiam efeitos significativos na sociedade, que somente poderão ser devidamente compreendidas através de uma nova visão epistemológica.

Nesse viés, verifica-se que a teoria do pensamento complexo e o prisma dialógico propostos por Edgar Morin se mostram deveras pertinentes no mister de compreender os fenômenos sociais, bem como, na implementação de ações estratégicas e evolutivas.

Por fim, de acordo com Enrique Leff, entende-se que a sociedade possui uma dinâmica sistêmica, complexa e pluridimensional, de modo que a racionalidade cartesiana (linear) não se habilita a explicar de maneira satisfatória a complexidade dos fenômenos inerentes à modernidade radicalizada.

Com efeito, o surgimento do Terceiro Setor e a emergência do Quarto Poder são concebidos como manifestações da dupla hermenêutica implícita na transformação das instituições modernas, expressando os efeitos evolutivos de uma sociedade complexa e de uma racionalidade emergente dialógica.

4.2 A ATUAÇÃO DO MINISTÉRIO PÚBLICO NO VELAMENTO DAS FUNDAÇÕES DE DIREITO PRIVADO

Após discorrer acerca das características históricas e conceituais do Ministério Público e do Terceiro Setor, bem como, sabendo que o Ministério Público possui uma linha de atuação dedicada – exclusivamente – à intervenção nessa área, julgou-se pertinente dedicar um tópico específico a aprofundar a compreensão sobre os aspectos legais e doutrinários existentes na relação entre essas duas entidades jurídicas.

Primeiramente, faz-se necessário apreender quais são as instituições inseridas no macroconceito do Terceiro Setor, de modo a assimilar eventuais especificidades no vínculo do Ministério Público para com as subcategorias pertencentes ao Terceiro Setor.

Importante salientar que o denominado Terceiro Setor compõe-se de entes coletivos, pessoas jurídicas de direito privado, configurados, de acordo com o Código Civil Brasileiro, em associações civis e fundações de direito privado. Todas são entidades de interesse social, e apresentam, como característica comuns a todas elas, a ausência de lucro e o atendimento de fins públicos e sociais. (PAES, 2010, p. 144).

Por meio do discurso proferido por José Eduardo Sabo Paes, torna-se clara quais são as duas entidades que compõem o Terceiro Setor perante o Código Civil (associações civis e fundações de direito privado), lembrando que as duas categorias são contempladas na apreciação ministerial; entretanto, em face da peculiaridade concedida ao Ministério Público frente ao velamento das Fundações de Direito Privado, faz-se necessária uma melhor compreensão acerca das entidades fundacionais.

As fundações privadas são uma categoria de conotação essencialmente legal. Segundo Olak e Nascimento (2010, p. 13) “a criação de uma fundação se dá, segundo o Código Civil Brasileiro, pelo instituidor, que, através de uma escritura ou testamento, destina bens livres, especificando o fim a ser alcançado”. Segundo Rafael (1999) a Fundação pode ser concebida com um pecúlio, ou um acervo de bens, que recebe da ordem legal a faculdade de agir no mundo jurídico, realizando as finalidades de interesse público visadas pelo instituidor.

Uma vez que os fins a serem atingidos pelas Fundações serão sempre em prol dos anseios coletivos, o poder público brasileiro concedeu uma série de prerrogativas às referidas entidades, sendo necessário – em contrapartida – que as mesmas tragam retornos positivos à sociedade. Diante disso, as Fundações de Direito Privado tem a responsabilidade de agir com ética e transparência, obrigando-se a prestar contas de seus atos.

Com o propósito de acompanhar e fiscalizar as atividades desempenhadas pelas Fundações de Direito Privado, coube ao Ministério Público alimentar uma relação estreita com tais entidades, concebendo-se a análise da prestação de contas como uma das principais ferramentas empregadas nesse mister.

Como já vinha sendo explanado nos tópicos precedentes, entre as diversas linhas de atuação do Ministério Público, há uma importante participação deste órgão no ramo do Terceiro Setor, com destaque especial para o velamento exercido sobre as Fundações de Direito Privado:

O velamento das entidades fundacionais é feito por um promotor de justiça, denominado em alguns Estados de Curador de Fundações, mantendo-se o princípio constitucional do promotor natural, que consiste na prévia existência de um órgão ministerial para acompanhar a fundação, desde sua instituição até eventual extinção. (GRAZZIOLI e RAFAEL, 2011, p. 176).

Tendo em vista que as Fundações de Direito Privado desempenham uma relação sistêmica e integrada com o Ministério Público, sobretudo em razão das determinações trazidas pelo artigo 66 do Código Civil, julgou-se pertinente aprofundar a análise acerca do papel ocupado pelo Ministério Público no velamento fundacional, e quais as obrigações a serem seguidas por tais entidades.

Art. 66. Velará pelas fundações o Ministério Público do Estado onde situadas.

§ 1º Se funcionarem no Distrito Federal, ou em Território, caberá o encargo ao Ministério Público Federal.

§ 2º Se estenderem a atividade por mais de um Estado, caberá o encargo, em cada um deles, ao respectivo Ministério Público. (LEI Nº 10.406/2002).

De forma bastante clara e objetiva, nota-se que Maria Helena Diniz elenca um conjunto de procedimentos passíveis de aplicação pelos membros do Ministério Público no exercício de seu velamento fundacional:

Aprovar minutas das escrituras de instituição de fundações e respectivas alterações, verificando se atendem aos requisitos legais e se bastam aos seus fins, fiscalizando o seu registro; aprovar a prestação de contas dos administradores ou tesoureiros das fundações, requerendo-a judicialmente, quando não o fizerem; elaborar o estatuto fundacional, se inexistir quem o elabore ou se não o fizer a pessoa a quem o instituidor cometeu o encargo, fiscalizar o funcionamento das fundações salvaguardando sua estrutura jurídico-estatutária; inteirar-se da aplicação e utilização dos bens e recursos destinados às fundações. (DINIZ, 2007, p. 46).

Destaca-se que, dentre as atividades acima elencadas, algumas delas são de natureza eminentemente jurídica, ao passo que outras alcançam um viés administrativo-financeiro, demandando que o velamento seja exercido de forma pluridimensional. Para tanto, urge-se que o Ministério Público adote uma metodologia de acompanhamento multidisciplinar, sendo o mecanismo de prestação de contas um instrumento de elevada magnitude e relevância.

A partir da análise das prestações de contas é que o órgão ministerial poderá manifestar opiniões no sentido de otimizar as atividades da entidade, e até mesmo promover a anulação dos atos praticados pelos administradores das fundações com inobservância das normas legais ou estatutárias, requerendo-se o sequestro de bens irregularmente alienados e outras medidas cautelares, não se excluindo a possibilidade de extinção das fundações (em casos extremos).

Além dos exemplos supracitados, Diniz ainda acrescenta outras atividades inerentes ao exercício de velamento pelo Ministério Público:

Examinar balanços e demonstrações de resultados das fundações; requerer a remoção dos administradores das fundações nos casos de negligência ou malversação patrimonial e a nomeação de administrador provisório; velar pela aplicação dos bens vagos em fundações com patrimônio líquido (dinheiro ou móveis fungíveis) com destinação social de seus rendimentos; requisitar informações e cópias autenticadas das atas, convenientes à fiscalização das fundações. (DINIZ, 2007, p. 46).

Diante disso, verifica-se que: enquanto as Fundações ocupam um papel de destaque na execução de projetos sociais e ambientais, o Ministério Público atua – dentre outras formas – como uma espécie de controlador das administrações fundacionais, almejando que as mesmas não se desviem dos propósitos e finalidades para as quais foram instituídas.

Segundo Palma (2003, p. 141) “tem-se que a expressão velar, excessivamente abrangente, permite que o Promotor de Justiça Cível de Fundações possa intervir nos órgãos fundacionais”. Já na perspectiva do Supremo Tribunal Federal, conforme recurso extraordinário nº 44.384: “velar pelas fundações significa exercer toda atividade fiscalizadora, de modo efetivo e eficiente, em ação contínua e constante, a fim de verificar se realizam os seus órgãos dirigentes proveitosa gerência da fundação”.

Com efeito, a finalidade do controle é assegurar que os resultados do que foi planejado, organizado e dirigido se ajustem tanto quanto possível aos objetivos previamente estabelecidos pela gestão. Nessa perspectiva, a essência do processo de prestação de contas

realizado pelas Fundações de Direito Privado reside em verificar se a atividade controlada está ou não alcançando os objetivos ou resultados desejados.

Prestação de contas é o conjunto de documentos e informações disponibilizados pelos dirigentes das entidades aos órgãos interessados e autoridades, de forma a possibilitar a apreciação, conhecimento e julgamento das contas e da gestão dos administradores das entidades, segundo as competências de cada órgão e autoridade, na periodicidade estabelecida no estatuto social ou na lei. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008, p. 78).

Em resumo, o controle exercido pelo Ministério Público sobre as Fundações de Direito Privado consiste fundamentalmente em um processo que guia a atividade exercida pela entidade fundacional a um fim previamente determinado, o qual em última instância resultará no bem da coletividade.

A fim de que a sociedade possa gozar de melhores resultados e benefícios coletivos, urge-se que a boa governança esteja presente nas diversas etapas desse processo (execução/controlado); ou seja, que as Fundações executem com excelência os seus projetos, e que o Ministério Público adote uma postura proativa em relação ao controle e velamento das mesmas.

Seguindo a perspectiva de Drucker (2012), acredita-se que o desenvolvimento regional sustentável será obtido por meio de ações conjuntas, nas quais organizações públicas e privadas assumem sinergicamente o compromisso de melhorar os seus processos, de modo que o aprimoramento contínuo e equilibrado se faz essencial para que os objetivos maiores das Fundações e do Ministério Público sejam alcançados.

Haja vista que o velamento consiste em uma atribuição bastante abrangente e pluridimensional, presume-se que a intervenção ministerial ocorra através de uma perspectiva voltada ao aprimoramento fundacional, em prol do desenvolvimento sustentável; sendo as linhas subsequentes dedicadas a uma melhor compreensão acerca da influência dos processos de controle no viés desenvolvimentista.

4.3 A IMPLANTAÇÃO DE MECANISMOS DE CONTROLE COMO ELEMENTO PROPULSOR DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

O presente tópico busca elucidar quais as dimensões envolvidas no conceito de desenvolvimento e sustentabilidade. Por conseguinte, busca-se clarificar de que forma os

processos de controle podem influenciar o progresso das instituições públicas e privadas, e quais os mecanismos controladores capazes de alavancar o desenvolvimento sustentável.

Nesta análise, observa-se que os tradicionais modelos de controle interno e externo (controladoria e auditoria) estavam alicerçados – até então – em uma visão restrita ao âmbito econômico-financeiro, ao passo que os mecanismos de vanguarda agregam indicadores adeptos de uma perspectiva pluridimensional, condizentes com o viés da sustentabilidade.

Por fim, nota-se que o Balanço Social surge como uma ferramenta essencial na captação e análise de indicadores de sustentabilidade (dimensões econômicas, sociais e ambientais), sendo possível otimizar os processos de auditoria e controle social a partir dos demonstrativos produzidos através deste instrumento que carrega o potencial tridimensional do *accountability* (avaliação, prestação de contas e responsabilização) (BUCKMASTER, 1999).

4.3.1. Elementos introdutórios

São inúmeras as inovações trazidas pela modernidade e pelo avanço da ciência, e não se restringem apenas ao campo das tecnologias computacionais, genéticas, telecomunicações e cibernéticas. Nota-se que a amplitude das mudanças contemporâneas atinge novas dimensões (sociais, culturais, ecológicas), até então não contempladas pelo conhecimento tradicional, de modo que conceitos como desenvolvimento e sustentabilidade são inseridos na discussão científica hodierna com uma ênfase cada vez mais intensa.

Diante disso, o itinerário que se sucede pretende esclarecer as limitações do desenvolvimento disseminado em tempos pretéritos, e as possibilidades que se vislumbram diante da permeabilidade de novos valores e novas dimensões incorporadas na análise desenvolvimentista outrora concebida no viés unidimensional e reducionista.

O pensamento científico que norteou as grandes evoluções da ciência contemporânea – sobretudo nas últimas décadas – foi de essência linear-cartesiana; entretanto, a mesma fórmula que conduziu ao “progresso”, hoje aponta para o colapso social e a exaustão dos ecossistemas. Para tanto, um novo modo de pensar o progresso e o desenvolvimento se faz indispensável, e é nesse sentido que a sustentabilidade passa a ser incorporada a conceitos que antes se restringiam à mera acumulação de capital e ao míope crescimento econômico.

A sustentabilidade, portanto, começa a ser vista como uma matriz essencial na construção de um desenvolvimento efetivo. Neste sentido, seria ilógico que os modelos de controle e mensuração dos resultados desconsiderassem os indicadores inerentes à sustentabilidade, haja vista que os processos de controle – quando bem desempenhados –

possuem a capacidade de potencializar o desenvolvimento, desde que os parâmetros de avaliação sejam adequadamente estabelecidos.

Destarte, as instituições públicas e privadas que almejam promover um desenvolvimento em bases sustentáveis deverão compreender a essência de tais propósitos, e – outrossim – buscar meios de implementar com eficácia essa ideologia, conscientes de que os métodos de controle e avaliação de desempenho emergem como instrumentos estratégicos nesse mister.

4.3.2. Compreensões gerais acerca do desenvolvimento

Em tempos de grandes mudanças e transformações, tal como se vislumbra hoje, nota-se que a compreensão do processo de desenvolvimento das diferentes nações e regiões tem ganhado significativa importância, haja vista a dimensão sistêmica e complexa que o conceito vem adquirindo.

O Brasil, a partir de 1988 assumiu – institucionalmente – um caráter distributivista, contrário ao caráter desenvolvimentista anterior; da mesma forma, diversos países passaram por tais transformações, mormente nas décadas de 80 e 90, sobretudo na América Latina (MACHADO e PAMPLONA, 2008). Diante disso, e considerado o contexto competitivo hodierno, o desenvolvimento passa a ser visto como uma meta perseguida veementemente pelas nações, contemplando tanto as organizações públicas quanto privadas; com efeito, a palavra desenvolvimento passou a agregar novos significados e importância singular na conjuntura contemporânea.

O termo desenvolvimento é utilizado em discursos e justificativas das mais diversas ordens, principalmente políticas. No entanto, é um conceito transdisciplinar, sobre o qual giram discussões, e nem sempre há consenso. A economia trata de desenvolvimento praticamente como sinônimo de crescimento econômico, criação de mercados, competitividade; dados estatísticos são os parâmetros para análise de resultados. Mas o desenvolvimento não se resume (ou não deve se resumir) a crescimento financeiro; a qualidade de vida, a inclusão social, o respeito à cultura e identidades locais fazem parte do verdadeiro desenvolvimento. (PERISSATTO, 2009, p. 111).

Na perspectiva supracitada, torna-se visível que a concepção de desenvolvimento restrita ao crescimento econômico se mostra limitada e insuficiente para proporcionar o progresso pleno e duradouro. A fim de que as metas de desenvolvimento sejam alcançadas de forma justa e equitativa, mostra-se fundamental que os resultados de natureza financeira venham acompanhados de uma melhor distribuição de renda, respeito ao meio ambiente, e da

promoção de melhor qualidade de vida à população, entre outros importantes aspectos atrelados ao desenvolvimento efetivo.

Sieber (1999) defende que um desenvolvimento exitoso não é simplesmente o mesmo que crescimento econômico, sendo necessário existir um contexto adequado de tipo social, econômico, político, administrativo e cultural para alcançar o que se define como desenvolvimento.

Assim, o desenvolvimento deve ser visto como um processo mais amplo que o crescimento econômico, sugerindo-se a integração das ações desenvolvimentistas junto aos contextos micro e macro ambiental, levando em consideração as particularidades regionais e locais em seus diversos âmbitos.

Doravante, a dinamização econômica deve vir acompanhada de ajustes locais, capazes de reconhecer as diversidades e potencialidades existentes dentro de cada região, ao mesmo tempo em que se estimula a participação ativa de agentes governamentais, sociais e produtivos, em uma perspectiva pluridimensional que contemple aspectos que transcendam a esfera econômica reducionista.

Considerando o desenvolvimento como um processo ativo, atrelado à participação de diferentes atores sociais e à articulação estratégica das políticas públicas, conclui-se que o desenvolvimento está intimamente ligado à cooperação entre agentes econômicos, sociedade civil, bem como, instituições públicas e privadas (SOUZA, 2009).

Nesse sentido, a participação ativa dos diversos setores político-administrativos se faz essencial para que as metas de desenvolvimento sejam alcançadas de forma efetiva, ocupando função crucial a presença dos atores locais, desde que as intervenções pluralistas ocorram de forma sistêmica, regionalizada e sustentável.

Para Freitas (2011, p. 30) “a noção de crescimento econômico iníquo e a qualquer custo, tão cara a economistas, juristas e políticos superficiais, passa a ser agudamente problematizada e tendencialmente desconstituída pelos intelectos mais bem equipados”.

A partir da perspectiva supracitada, nota-se que o desenvolvimento não se limita unicamente à expansão da capacidade produtiva de uma região, haja vista que o verdadeiro desenvolvimento contempla a integração e a ampla consideração do meio sócio-ambiental na esfera econômica de produção, incentivando arranjos produtivos capazes de potencializar as vantagens locais de modo responsável e estratégico perante a sociedade e o meio ambiente.

No entendimento de Furtado (1982) o verdadeiro desenvolvimento é, principalmente, um processo de ativação e canalização de forças sociais, de melhoria da capacidade associativa, de exercício da iniciativa e da criatividade. Com efeito, trata-se de um

processo social, e apenas secundariamente econômico. O desenvolvimento ocorre quando, na sociedade, se manifesta uma energia capaz de canalizar, de forma convergente, forças que estavam latentes ou dispersas. Uma verdadeira política de desenvolvimento terá que ser a expressão das preocupações e das aspirações dos grupos sociais que tomam consciência de seus problemas e se empenham em resolvê-los.

Portanto, para que um desenvolvimento justo e equitativo ocorra, é fundamental que haja sistemas capazes de viabilizar uma participação efetiva da sociedade. Segundo Putnam (1996, p. 183) “quanto mais desenvolvidos forem esses sistemas numa comunidade, maior será a probabilidade de que seus cidadãos sejam capazes de cooperar em benefício mútuo”.

Sendo assim, entende-se que os impactos de uma participação ativa da sociedade local, em sintonia com o equilíbrio sócio-ambiental, poderão amplificar as dimensões do desenvolvimento regional e garantir a perenidade do crescimento produtivo e econômico, introduzindo a real perspectiva do desenvolvimento sustentável ao contemplar as variáveis sócio-ambientais em seu escopo.

4.3.3.A perspectiva do desenvolvimento em bases sustentáveis

Conforme argumentos contidos nas linhas anteriores, torna-se evidente que o desenvolvimento alicerçado em bases meramente econômicas não encontra meios de subsistir, de modo que a responsabilidade por preservar o equilíbrio do ecossistema e do meio social se mostra essencial na busca por garantir resultados positivos a longo prazo.

O discurso da sustentabilidade busca reconciliar os contrários da dialética do desenvolvimento: o meio ambiente e o crescimento econômico. Este mecanismo ideológico não significa apenas uma volta de parafuso a mais da racionalidade econômica, mas opera uma volta e um torcimento da razão; seu intuito não é internalizar as condições ecológicas da produção, mas proclamar o crescimento econômico como um processo sustentável, firmado nos mecanismos do livre mercado como meio eficaz de assegurar o equilíbrio ecológico e a igualdade social. (LEFF, 2005, p. 26).

A ponderação acima se mostra extremamente pertinente, sobretudo se considerado o fato de que os recursos naturais são finitos, e que grande parte dos conflitos sociais se deve ao crescimento econômico desordenado das regiões, circunstância esta gerada por políticas públicas lineares e visões desenvolvimentistas unidimensionais.

De acordo com Moraes e Sousa (2002), além da busca de resultados econômicos, as organizações devem contribuir para a sociedade e o meio ambiente onde estão inseridas, buscando um desenvolvimento sustentável na forma de ações, compromissos e práticas de

responsabilidade social.

No momento em que se questionam as repercussões futuras das ações presentes, a questão da responsabilidade das gerações atuais em prol de garantir o equilíbrio e o bem-estar das gerações posteriores se faz cada vez mais intensa; tal como preconizava o Relatório Brundtland, elaborado pela Comissão Mundial para o Meio Ambiente e Desenvolvimento em 1987.

A essência do pensamento supracitado consiste em promover um desenvolvimento capaz de satisfazer as demandas hodiernas, sem comprometer a resiliência e a capacidade das gerações subsequentes atenderem suas necessidades ulteriores (próprias e inerentes).

Seguindo essa lógica, a preocupação para com o futuro deve permear todas as ações do presente, tendo em vista que as intervenções humanas ocorrem de forma sistêmica, impactando em dimensões que transcendem a escala geográfica local, e ultrapassam as medidas temporais imediatistas. Ou seja, os agentes de transformação (Estado, sociedade civil, empresas...) devem considerar os efeitos de suas ações no tempo e no espaço, adotando uma visão ampliativa, ao revés da perspectiva míope-restritiva.

Segundo Polanyi (1980, p. 161) “se se deixasse a economia de mercado desenvolver-se de acordo com as suas próprias leis ela criaria grandes e permanentes males”. Tal inferência se justifica pelo fato do modelo capitalista de crescimento, atrelado a uma perspectiva econômica singular e reducionista, trazer sérias distorções nas demais esferas do entorno desenvolvimentista, impactando negativamente – sobretudo – no viés sócio-ambiental.

Por deveras, o prisma do desenvolvimento – que outrora se restringia ao caráter unidimensional da economia – passa a integrar novas dimensões e áreas do conhecimento, de modo a exigir uma postura interdisciplinar dos atores comprometidos em promover um desenvolvimento em bases sustentáveis, sugerindo-se a cooperação e a articulação entre os indivíduos atuantes nas diferentes esferas do domínio pluridimensional.

Portanto, mostra-se crucial o reconhecimento das organizações e da sociedade em geral como peças integrantes de um sistema complexo e interdependente, devendo os agentes de transformação atuarem de forma consciente acerca da repercussão de suas intervenções nos mais diversos aspectos (econômico, social, ambiental), promovendo-se – em última análise – o desenvolvimento sustentável.

4.3.4.O papel da auditoria na promoção do desenvolvimento sustentável

No que tange à implementação dos processos de desenvolvimento sustentável,

verifica-se que tal circunstância somente se tornará possível mediante um encadeamento de ações organizadas, sendo a administração uma ciência elementar no alcance dos objetivos do desenvolvimento perene e equilibrado.

Entre as atividades inerentes à ciência administrativa, convém destacar o fato de que a mesma se caracteriza – segundo a Escola Clássica da Administração – pelo mister de planejar, organizar, dirigir e controlar. Dentre as funções básicas supracitadas, ressalta-se que o objeto do presente estudo se voltará mais aos processos de controle, mormente por considerar tal atividade como elementar e preponderante no alcance da legitimidade dos atos administrativos praticados pelos agentes públicos promotores do desenvolvimento, além de garantir a eficácia das ações desempenhadas pelos representantes das organizações privadas.

Na percepção de Maximiano (2000, p. 456) “controlar, em essência, consiste em manter um padrão de comportamento, com base em informações contínuas sobre o próprio sistema e o padrão de comportamento”.

Portanto, a finalidade do controle é assegurar que os resultados do que foi planejado, organizado e dirigido se ajustem tanto quanto possível aos objetivos previamente estabelecidos pela gestão.

De acordo com o Núcleo de Estudos sobre Meio Ambiente e Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina, a atividade de controlar envolve o monitoramento, a mensuração e a correção de desvios das atividades operacionais em relação ao planejado, com a finalidade de assegurar que os objetivos sejam alcançados em todas as áreas de atuação organizacional (PFITSCHER, 2010).

Considerando os processos de controle como instrumentos que auxiliam na garantia do desenvolvimento em bases sustentáveis, convém distinguir os dois principais mecanismos utilizados como ferramentas no alcance de um controle de excelência, sendo eles a Controladoria e a Auditoria.

De modo convencional, tem sido designada a nomenclatura controladoria para os controles internos realizados de forma permanente pelas organizações, ao passo que a auditoria tem sido vista como um controle externo realizado eventualmente pelas entidades.

Segundo Chaves (2009, p. 15), torna-se possível distinguir objetivamente a diferença entre controles internos e controles externos, sendo a auditoria “batizada de controle externo. Recentemente, surgiu a denominação de controladoria fazendo referência ao controle interno”.

No que tange à implementação dos processos de controle (de modo geral), a auditoria é a técnica que mais se desenvolveu nas últimas décadas, e teve um importante papel

no aprimoramento das instituições públicas e privadas em países como Inglaterra, Estados Unidos e Canadá (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2000).

A causa da evolução da auditoria, que é decorrente da evolução da contabilidade, foi a do desenvolvimento econômico dos países, síntese do crescimento das empresas e da expansão das atividades produtoras, gerando crescente complexidade na administração dos negócios e das práticas financeiras como uma força motriz para o desenvolvimento da economia de mercado. (ATTIE, 1998, p. 27).

Dentro do prisma em questão, nota-se que os aprimoramentos da auditoria, assim como o desenvolvimento dos países, interagem de forma recíproca. Ou seja, na medida em que se amplia a complexidade na administração, ascende-se a demanda por controles mais rigorosos; da mesma forma, a auditoria se aprimora com o propósito de servir como mecanismo de propulsão a um desenvolvimento integrado e sustentável.

Vale ressaltar que as técnicas de controle têm por finalidade auxiliar as organizações a alcançarem seus objetivos por meio de uma abordagem sistêmica e disciplinada de avaliação, visando promover a melhoria da eficácia dos processos, além de aperfeiçoar as operações e garantir melhores resultados. Nesse sentido, a auditoria passa a agregar um caráter pedagógico de ordem pluridimensional, contribuindo para o desenvolvimento a partir de uma intervenção profissional metódica e disciplinar.

Seguindo a perspectiva supracitada, os autores Menegussi e Ianesko (2008, p. 10) inferem que “a Auditoria, na atualidade, é um serviço que contribui para o desenvolvimento da entidade, ajuda no aprimoramento dos controles internos, permite a detecção de irregularidades, e também aprimora o desenvolvimento”.

Portanto, assevera-se que as técnicas de controle, a exemplo da auditoria, exercem uma espécie de função preventiva, reparadora e moralizadora dentro das organizações em seus mais diversos aspectos, de modo que as habilidades exigidas para uma atuação efetiva dos auditores passam a adquirir nuances cada vez mais multidisciplinares.

Entende-se por auditoria a atividade multidisciplinar, de natureza singular, que compreende várias formações profissionais para análises intelectuais, pormenorizadas e personalísticas em documentos concretos e idôneos. Seu objetivo é emitir relatórios fundamentados sobre os procedimentos contábeis, administrativos, financeiros ou patrimoniais, incluindo pagamentos, prestações de contas, demonstrações contábeis, procedimentos fiscais, tributários, jurídicos, financeiros e de pessoal. (BATISTA, 2011, p. 27).

Assim sendo, percebe-se que as noções fragmentadas da realidade – as quais predominavam em análises e prognósticos pretéritos – passam a adquirir novas dimensões, de modo que a auditoria deixa de ser uma atividade restrita à ciência contábil, na medida em que as demandas por um desenvolvimento sustentável exerceram presença mais intensa na gestão pública e privada.

Iniciou-se o processo de ruptura entre Auditoria e Contabilidade, com o surgimento das auditorias operacional e de gestão e o consequente desencadeamento de outros tipos de auditoria, passando a requerer conhecimentos multidisciplinares e, profissionais de diversas formações acadêmicas. Os auditores começaram a atender necessidades de melhoria dos controles da entidade como um todo. A preocupação com a competitividade, a qualidade e até com o meio ambiente ampliaram o foco de atenção, antes restrito à contabilidade, para as estratégias de ação. (PINHO e ARAÚJO, 2002, p. 3).

Destarte, a eficácia dos controles pode ser vista como um fator estratégico na gestão organizacional, haja vista a possibilidade de afastar comportamentos displicentes ou equivocados por meio da apuração e correção de desperdícios, improbidades, negligências e omissões, não se restringindo os controles – unicamente – a uma análise dos aspectos contábeis e financeiros.

Segundo Moraes e Sousa (2002, p. 8), diante de uma realidade marcada pela consciência acerca das limitações do pensamento unidimensional na elaboração de indicadores de avaliação, “é muito importante ter clara a estrutura das variáveis contábeis, propriamente econômicas, mas também se torna decisivo avaliar o peso das variáveis mais propriamente socioculturais”.

Vale lembrar que todas as organizações precisam encontrar meios de atingir seus objetivos e sustentá-los no longo prazo, cumprindo suas metas com responsabilidade e otimizando seus resultados de modo estável, a fim de justificar e preservar sua existência. Nesse viés, os mecanismos de controle são concebidos como instrumentos fundamentais em prol de garantir a perenidade das organizações, buscando conciliar o cumprimento dos objetivos estratégicos ao equilíbrio sócio-ambiental.

Diante disso, mostra-se fundamental que os auditores sejam guiados por uma postura pluridimensional e multidisciplinar, acompanhada de prudência, de perícia e de técnicas adequadas em seus processos de controle. Segundo Tinoco (2001) o exercício da consciência moral, cívica e ética emana da ampla compreensão do auditor acerca de seu papel no desenvolvimento da sociedade.

Em um momento que se busca um desenvolvimento alicerçado em dimensões múltiplas, torna-se notória a importância de se implementar medidas mais amplas e condizentes com o aprimoramento pluridimensional que se almeja nas organizações, de modo que a auditoria de vanguarda serve como mecanismo apto a alavancar o desenvolvimento sustentável.

4.3.5.O Balanço Social e a influência da auditoria na mensuração dos resultados

Como já vinha sendo discorrido nos tópicos anteriores, verifica-se que os conceitos de desenvolvimento e de auditoria passaram a adquirir novas dimensões na atual realidade em que se busca a sustentabilidade. Por consequência, torna-se fundamental o surgimento de novos aparatos e demonstrativos capazes de subsidiar a atuação pluridimensional do auditor que visa promover o desenvolvimento sustentável.

De acordo com Aguiar (2002, p. 16) mostra-se crucial que as atuais organizações “mudem a concepção estritamente econômica e financeira que ainda predomina, e se atentem para as mudanças que vêm ocorrendo no ambiente externo, adotando uma postura mais comprometida com as questões sociais”.

Levando em consideração as mudanças ocorridas no cenário mundial e na esfera dos controles organizacionais, verifica-se que entre os instrumentos capazes de proporcionar informações condizentes com as novas demandas no âmbito do desenvolvimento e da auditoria, está o Balanço Social:

O Balanço Social é um conjunto de informações sobre as atividades desenvolvidas por uma empresa, em promoção humana e social, dirigidas a seus empregados e à comunidade onde está inserida. Através dele a empresa mostra o que faz pelos seus empregados, dependentes e pela população que recebe sua influência direta. (TREVISAN, 2002, p. 3).

Convém destacar que o Balanço Social serve como um instrumento apto à complementar as tradicionais demonstrações contábeis, as quais se restringem aos aspectos de natureza meramente patrimonial, financeira e econômica da entidade, por vezes não condizentes com a proposta mais abrangente de alavancar o desenvolvimento sustentável.

De acordo com Almeida (2002, p. 35) “a prática do desenvolvimento sustentável exige uma combinação equilibrada dos mecanismos de comando-e-controle, auto-regulação e instrumentos de mercado”. Nesse sentido, infere-se que as demonstrações contábeis servem como um importante instrumento de acompanhamento e controle sobre os agentes sociais

(governos, empresas e organizações da sociedade civil), muito embora apresentem restrições que carecem ser superadas.

A fim de melhor explicar a questão em pauta, José Eduardo Sabo Paes discorre acerca das limitações dos demonstrativos contábeis divulgados tradicionalmente, e quais os mecanismos capazes de superar tais limites.

Percebe-se que a função desses demonstrativos divulgados fica limitada à ideia de apuração, controle e mutação do patrimônio de uma determinada entidade contábil, sem se preocupar direta ou indiretamente com outros fatores inerentes ao ambiente em que a pessoa jurídica (com ou sem fins lucrativos) está inserida. (...) Diante da constatação do limite dos demonstrativos tradicionalmente elaborados e divulgados e da exigência de que as empresas divulgassem informações de caráter social e ecológico, como complemento daquelas demonstrações, é que surgiu a ideia de Balanço Social. (PAES, 2010, p. 528).

A partir da proposta trazida pelo autor, nota-se que as limitações antes apresentadas pelos demonstrativos contábeis tradicionais passam a ser superadas pelo Balanço Social, haja vista o caráter sistêmico, abrangente e multidisciplinar deste novo demonstrativo. Assim, abre-se a possibilidade de se exercer um controle mais contundente sobre as organizações, ampliando-se as chances de promover o desenvolvimento em bases sustentáveis.

Nesse viés, entende-se que o Balanço Social, por ser um demonstrativo desenvolvido pela contabilidade para evidenciar as ações das entidades em benefício do bem-estar social e ambiental, contribui efetivamente para o desenvolvimento sustentável, tendo em vista a evidenciação de indicadores aptos a retratar a perspectiva dos principais elementos constitutivos, tais como: Capital Tradicional, Capital Empresarial, Capital Humano, Capital Natural e Capital Social (LIMA e PINHEIRO, 2004).

Os benefícios que advém da utilização do Balanço Social podem ser inúmeros (viabilização de controles periódicos, promoção da responsabilidade social, melhoria da imagem organizacional, estímulo a ações sócio-ambientais...), sobretudo se o mesmo for elaborado e disponibilizado de forma transparente e objetiva, ocasião em que os organismos controladores – e *stakeholders* – poderão tomar conhecimento acerca da atuação e repercussão das atividades organizacionais no meio externo.

Ressalta-se que os sistemas de transparência e participação social representam um elemento estratégico capaz de alavancar o desenvolvimento; de acordo com Putnam (1996, p. 186) “as regras de reciprocidade generalizada e os sistemas de participação cívica estimulam a cooperação e a confiança social porque reduzem os incentivos a transgredir, diminuem a incerteza e fornecem modelos para a cooperação futura”.

Vale lembrar que o Balanço Social surge como uma proposta intimamente ligada ao conceito de ética e responsabilidade social. Nesse sentido, a transparência atende às expectativas da sociedade, haja vista que por meio da divulgação sistematizada dos resultados obtidos no exercício é possível mensurar a coerência entre o discurso e as práticas organizacionais.

Um dos instrumentos notáveis que incentiva a atitude de comunicação transparente da empresa com os públicos com os quais se relaciona é o Balanço Social. (...) Por meio do Balanço Social, a empresa mostra o que fez pelos empregados e seus dependentes e pela população sobre quem exerce influência direta. (RICO, 2004, p. 76).

Portanto, torna-se evidente que por meio da elaboração do Balanço Social as organizações abrem a possibilidade da população tomar conhecimento acerca dos compromissos e responsabilidade assumidos perante a comunidade em sentido *lato*, aprimorando e difundindo o vínculo entre a ética, a responsabilidade e os processos produtivos. Para Putnam (1996, p. 183) “quanto maior for a comunicação (tanto direta quanto indireta) entre os participantes, maior será a sua confiança mútua”.

Em face da repercussão e da importância atribuída aos dados divulgados através do Balanço Social, nota-se a preocupação de que os resultados apresentados nesses demonstrativos sejam inteligíveis e correspondam à realidade, tendo em vista que poderá ocorrer a deturpação em tais índices caso determinadas organizações desejem mascarar resultados negativos perante os *stakeholders*.

Nessa trajetória, não basta que informações sejam disponibilizadas ao cidadão. Necessário se faz que essas espelhem fidedignamente os atos de gestão praticados pela administração. Diante desse contexto, destaca-se o papel da contabilidade e auditoria, os quais possuem a obrigação de elaborar e fiscalizar a execução contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial. (MENDES, OLEIRO e QUINTANA, 2008, p. 13).

Como já havia sido discorrido no tópico anterior, a auditoria exerce uma função analítica essencial no processo de garantir a veracidade e a correta interpretação das informações disponibilizadas pelas organizações através de seus demonstrativos. De acordo com Ferreira (2004, p. 45), “considerando o Balanço Social como sendo uma peça contábil, torna-se necessário, que o mesmo também seja auditado, como forma de se garantir que as ações estejam sendo efetivamente praticadas”.

Sendo assim, torna-se evidente que a auditoria do Balanço Social permite avaliar a veracidade, a eficiência e o equilíbrio da entidade na condução de suas ações, identificando o grau de comprometimento de todos os seus atores com a missão e os propósitos da organização, formulando – inclusive – recomendações de melhoria.

Nesse sentido, a auditoria do Balanço Social almeja avaliar os níveis de autenticidade das informações, ao mesmo tempo em que busca mensurar os dados apresentados e transmitir com clareza as conclusões obtidas por meio da leitura dos indicadores.

4.3.6. Auditoria e Balanço Social: o potencial intrínseco do controle na promoção do desenvolvimento

Em face das reflexões trazidas nesse trabalho, nota-se que o desenvolvimento possui dimensões que extrapolam o viés meramente econômico, haja vista que existem outros elementos (sociais, políticos, culturais, ambientais) que exercem influência direta na qualidade e na perenidade do desenvolvimento.

Dentro desta perspectiva é que o conceito de desenvolvimento sustentável ganhou força, de modo que mecanismos e instrumentos de controle passaram a ser implementados com o propósito de avaliar, mensurar e otimizar os resultados pretendidos pelas organizações públicas e privadas envolvidas nessa importante missão de promover um desenvolvimento perene e equitativo.

Entre as técnicas analisadas, destaca-se a auditoria como ferramenta apta a identificar, avaliar e discorrer, de forma crível, acerca dos dados apreciados; lembrando que a dimensão de trabalho do auditor também foi ampliada nos últimos anos, assim como o desenvolvimento, agregando-se elementos sócio-ambientais em seu escopo.

A auditoria, como mecanismo de controle externo, exerce uma importante contribuição ao desenvolvimento das organizações. Entretanto, para que o trabalho do auditor seja suficientemente contundente e pluridimensional, urge-se que os demonstrativos fornecidos para análise contemplem indicadores condizentes com a espécie de desenvolvimento que se almeja, ou seja, que sejam alinhados com o propósito de um desenvolvimento sustentável multifacetado.

Portanto, ferramentas como o Balanço Social emergem como recursos de extrema relevância, haja vista a capacidade de agregar índices de natureza social e ambiental, além dos tradicionais demonstrativos contábeis. Tais indicadores servem de respaldo para uma análise mais ampla, clara e objetiva nos processos de auditoria e mensuração dos resultados.

4.4 A DEFINIÇÃO DE PARÂMETROS E INDICADORES PARA UMA AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO PLURIDIMENSIONAL NO TERCEIRO SETOR

Ao ingressar no campo de análise das prestações de contas, vislumbra-se que as categorias de apreciação ideais demandam a interpretação de resultados em múltiplas dimensões; entretanto, frequentemente se identificam processos que restringem o âmbito de análise ao viés estritamente financeiro e normativo, excluindo-se aspectos relevantes como o desempenho, e – outrossim – as perspectivas sócio-ambientais.

No que tange à verificação de aderência aos parâmetros normativos, tem-se que tal metodologia recebe a denominação de auditoria de conformidade, bastante frequente no âmbito público; por outro lado, nos aspectos atinentes à auditoria de desempenho, a ausência de parâmetros objetivos implica em uma lacuna quando se trata de mensurar resultados pluridimensionais.

Na perspectiva apresentada pelo Tribunal de Contas da União (2012, p. 31) nota-se que, “ainda sobrevive ao alargamento do controle o velho dilema desempenho *versus* conformidade. Esta questão tem evoluído muito mais no sentido de incluir análises de *performance* nas avaliações das prestações de contas”.

Portanto, infere-se que a Suprema Corte de Contas já reconheceu a importância de contemplar análises de *performance* nos processos de auditoria em prestação de contas, integrando os controles de conformidade e desempenho em um único instrumento analítico.

Não obstante, identifica-se um singular desafio no processo de avaliação de desempenho, haja vista que os controles de caráter financeiro e de conformidade encontram parâmetros bem definidos no Balanço Patrimonial e nas diretrizes normativas, ao revés das avaliações de desempenho pluridimensionais que carecem de parâmetros objetivos equivalentes.

Nesse sentido, surge a demanda por modelos estratégicos aptos a mensurar a *performance* organizacional em suas mais variadas dimensões, destacando-se a metodologia desenvolvida por Kaplan e Norton, a qual recebe a denominação de *Balanced Scorecard* (KENNERLEY e NEELY, 2004).

Segundo Gomes e Liddle (2009), o BSC possui dimensões compatíveis com a realidade do Terceiro Setor, demonstrando ser – dentre as ferramentas avaliativas disponíveis – a que mais se aproxima das demandas estratégicas inerentes a essa categoria institucional.

Sendo assim, as linhas ulteriores irão evidenciar com maior detalhamento as características da metodologia *Balanced Scorecard*, sendo – posteriormente – delineados

alguns indicadores de desempenho condizentes com a perspectiva de controle pluridimensional aplicável ao Terceiro Setor.

4.4.1. Aspectos gerais quanto à metodologia *Balanced Scorecard*

O *Balanced Scorecard* consiste em uma técnica criada em 1992 por dois professores de Harvard (Kaplan e Norton), os quais objetivaram implementar um instrumento de gestão e mensuração dos principais indicadores de desempenho existentes em uma organização, passando a integrá-los em um único mecanismo estratégico e metodológico.

De acordo com os argumentos apresentados por Kardec, Flores e Seixas (2002, p. 13) “esta metodologia pressupõe que a escolha de indicadores não pode estar voltada apenas para uma dimensão, por exemplo, a financeira, ou a disponibilidade das instalações, ou aspectos de segurança, ou de confiabilidade”.

Dentro desse prisma, conclui-se que a perspectiva de avaliação unidimensional se mostra limitada e insuficiente na realização de diagnósticos contundentes e conclusivos, enquanto que as avaliações pluridimensionais se revelam – por deveras – satisfatórias nesse propósito.

O balanced scorecard inclui indicadores financeiros, que mostra o resultado das ações do passado, e os complementa com indicadores operacionais, relacionados com a satisfação dos clientes, com os processos internos e com a capacidade da organização aprender e melhorar – atividades que impulsionam o desempenho financeiro futuro. (...) Ao mesmo tempo em que proporciona informações aos gerentes seniores sob quatro perspectivas diferentes, o *balanced scorecard* minimiza a sobrecarga de informação ao restringir o número de indicadores. (KAPLAN e NORTON, 2004, p. 8).

Seguindo esse raciocínio, concebe-se que as quatro perspectivas elencadas pelos autores Kaplan e Norton são: financeira, cliente, processos internos, aprendizado e crescimento; sendo que cada uma delas ocupa uma função estratégica dentro do âmbito organizacional.

Segundo Gomes e Liddle (2009), o *Balanced Scorecard* (BSC) é concebido como uma ferramenta de planejamento estratégico, amplamente utilizada no setor privado, e em ascensão no Terceiro Setor. Entretanto, as quatro dimensões possuem uma ordem de prioridade peculiar em entidades sem fins lucrativos, de modo que a perspectiva financeira cede lugar aos clientes (sociedade) no topo do mapeamento estratégico, haja vista que a prioridade das entidades do Terceiro Setor reside em beneficiar a coletividade, inexistindo pretensões lucrativas.

A fim de estabelecer quais os critérios elementares em cada uma dessas dimensões, sugere-se que quatro indagações básicas sejam respondidas pela entidade: como os clientes/sociedade nos vêem? (perspectiva do cliente); em que devemos ser excelentes? (perspectiva interna); seremos capazes de continuar melhorando e criando valor? (perspectiva de inovação e aprendizado); como parecemos para os investidores? (perspectiva financeira) (KENNERLEY e NEELY, 2004).

Depois de responder às questões supracitadas, sugere-se que a organização delimite quais as estratégias capazes de otimizar os resultados em cada uma dessas perspectivas, e – por conseguinte – estabeleça metas e indicadores de desempenho no intuito de atingir tais pretensões.

Cada perspectiva funciona como um receptáculo que abarca, por afinidade, um conjunto de objetivos, indicadores de desempenho, metas e iniciativas de melhorias para o alcance destas metas. Todas estas informações, e ainda o relacionamento entre os indicadores de desempenho, são representados em um documento denominado de mapa estratégico. (MIZRAHI e CANEN, 2012, p. 36).

Sendo assim, conclui-se que as interfaces contempladas no *Balanced Scorecard* originarão um Mapa Estratégico, capaz de explicitar informações essenciais à execução de profundos trabalhos de auditoria, tendo em vista a inclusão de indicadores objetivos e a evidenciação de estratégias pluridimensionais.

4.4.2. Indicadores para avaliação de desempenho

Conforme já vinha sendo discorrido nos tópicos precedentes, a metodologia *Balanced Scorecard* (BSC) indica quatro perspectivas de valor a serem consideradas nos processos de avaliação de desempenho, sendo elas: financeira, clientes, processos internos, aprendizado e crescimento. A compreensão estratégica de cada um desses elementos subsidiará a escolha e a interpretação dos indicadores de desempenho.

O valor dos indicadores reside em sua clareza e objetividade, entretanto, a sua efetiva interpretação deverá ser balizada através de parâmetros estratégicos conjunturais. Para Silva (2012, p. 49) “os indicadores de desempenho podem fornecer uma boa visão acerca do resultado que se deseja medir; mas são apenas aproximações do que realmente está ocorrendo, necessitando, sempre de interpretação no contexto em que estão inseridos”.

Por esse modo, tendo definido quais os parâmetros estratégicos pertinentes ao contexto organizacional, no viés das quatro perspectivas do *Balanced Scorecard*, será possível

delimitar os indicadores mais apropriados para mensurar os resultados em cada uma das dimensões em apreço.

Os indicadores de desempenho, sinais vitais às empresas, têm a função de quantificar os resultados obtidos nas atividades ou na produção, propiciando a percepção do rumo da empresa e dos eventuais afastamentos relativos aos objetivos estabelecidos. Portanto, da derivação dos objetivos e das metas da organização implica a especificação dos indicadores de desempenho e a descrição do que medir, como medir e onde medir. (BANDEIRA, 2009, p. 39).

Seguindo este diapasão estratégico, primeiramente será feita uma abordagem acerca dos indicadores sob o ângulo financeiro (baseados no Balanço Patrimonial), dedicando-se os tópicos subsequentes à identificação de índices relativos às demais perspectivas do *Balanced Scorecard* (baseados no Balanço Social).

4.4.3. Indicadores financeiros

Tendo em vista que o BSC é uma metodologia que busca traduzir estratégias em sistemas de mensuração, tal instrumento viabilizará a quantificação de elementos contidos nas quatro perspectivas estratégicas de uma organização, tanto para questões analíticas financeiras quanto qualitativas.

De acordo com Oliveira, Perez e Silva (2005, p. 176) “as medidas financeiras de desempenho indicam se a estratégia de uma empresa, sua implementação e execução estão contribuindo para a melhoria dos resultados financeiros”.

Sendo assim, entre os indicadores que merecem ser analisados no prisma do *Balanced Scorecard*, destacam-se aqueles relativos ao desempenho financeiro da instituição. Uma vez que tais elementos servirão de base para avaliar a *performance* econômica institucional, sugere-se que um conjunto mínimo de variáveis sejam apreciadas em cada exercício contábil.

Na ótica financeira de Silva (2005, p. 228) “a questão sobre a quantidade de índices a serem utilizados na análise de uma empresa é outro ponto importante. Uma grande quantidade de índices pode chegar a confundir o usuário”.

Nesse sentido, uma vez que as análises ora sugeridas possuem um enfoque pluridimensional, a perspectiva financeira da investigação se restringirá aos índices básicos de liquidez, endividamento, rentabilidade e imobilização, tal como sugere Savytzky (2013); de modo que os indicadores subsequentes se ocuparão de especificar as demais dimensões do desempenho.

4.4.3.1. Índice de liquidez geral

Inicialmente, verifica-se que os índices de liquidez trazem a pretensão de indicar a capacidade da entidade em honrar com seus compromissos. Em termos gerais, os índices de liquidez almejam:

Fornecer um indicador da capacidade da empresa de pagar suas dívidas, a partir da comparação entre os direitos realizáveis e as exigibilidades. No geral, a liquidez decorre da capacidade de a empresa ser lucrativa, da administração de seu ciclo financeiro e das suas decisões estratégicas de investimento e financiamento. (SILVA, 2005, p. 266).

Direcionando o foco de análise para a Liquidez Geral especificamente, nota-se que esta retrata a visão mais abrangente da liquidez institucional, envolvendo o curto e o longo prazo.

De acordo com Silva (2005, p. 267) o Índice de Liquidez Geral “indica quanto a empresa possui em dinheiro, bens e direitos realizáveis a curto e longo prazo, para fazer face às suas dívidas totais”.

A forma de cálculo deste índice consiste em: $(\text{Total do ativo circulante} + \text{Ativo realizável a longo prazo}) / (\text{Total do passivo circulante} + \text{Exigível a longo prazo})$.

Nesse sentido, tal indicador expõe quanto uma organização possui em disponibilidades e direitos realizáveis a curto e longo prazo para cada R\$ 1,00 de dívida. Na literatura científica, consideram-se valores iguais ou maiores que 1 como razoáveis, e a forma de análise é: “quanto maior, melhor”.

4.4.3.2. Índice de liquidez corrente

Este indicador de liquidez procura evidenciar a capacidade de uma organização honrar seus compromissos no curto prazo.

Segundo Silva (2005, p. 270), o Índice de Liquidez Corrente “indica quanto a empresa possui em dinheiro mais bens e direitos realizáveis no curto prazo (próximo exercício), comparado com suas dívidas a serem pagas no mesmo período”.

A forma de cálculo deste índice consiste em: $\text{Total do ativo circulante} / \text{Total do passivo circulante}$.

Dentro dessa perspectiva, tal indicador expõe quanto uma organização possui em disponibilidades e direitos realizáveis a curto prazo para cada R\$ 1,00 de dívida a curto prazo. No geral, consideram-se valores iguais ou maiores que 1 como razoáveis, e a forma de análise é: “quanto maior, melhor”.

4.4.3.3. Índice de liquidez seca

Assim como o Índice de Liquidez Corrente, este índice traz uma perspectiva de curto prazo, entretanto, sua metodologia é mais rigorosa, uma vez que o Índice de Liquidez Seca desconsidera a liquidez dos estoques na execução dos compromissos de curto prazo.

Segundo Silva (2005, p. 272) o Índice de Liquidez Seca “indica quanto a empresa possui em disponibilidades (dinheiro, depósitos bancários a vista e aplicações financeiras de liquidez imediata), aplicações financeiras a curto prazo e duplicatas a receber, para fazer face ao seu passivo circulante”.

A forma de cálculo deste índice consiste em: $(\text{Total do ativo circulante (-) contas convênios ativas (-) estoques (-) despesas pagas antecipadamente}) / \text{Total do passivo circulante}$.

O quociente demonstra a porcentagem das dívidas a curto prazo em condições de serem salgadas mediante a utilização de itens monetários de maior liquidez do ativo circulante. Essencialmente, a liquidez seca determina a capacidade de curto prazo de pagamento da empresa mediante a utilização das contas do disponível e valores a receber. (NETO, 2010, p. 164).

Sendo assim, tal indicador expõe quanto uma organização possui em disponibilidades e duplicatas a receber líquidas para cada R\$ 1,00 de dívida a curto prazo. Assim como os Índices de Liquidez Geral e Corrente, consideram-se valores iguais ou maiores que 1 como razoáveis, e a forma de análise dos Índices de Liquidez Seca também seguem o raciocínio de: “quanto maior, melhor”, desde que mantidos estáveis os demais fatores.

4.4.3.4. Índice de endividamento

Os Índices de Endividamento ou Participação de Capitais de Terceiros buscam evidenciar a magnitude da dívida que uma organização possui, bem como a sua espécie e prazo.

De acordo com Silva (2005, p. 256) “o índice de participação de capitais de terceiros indica o percentual de capital de terceiros em relação ao patrimônio líquido, retratando a dependência da empresa em relação aos recursos externos”.

A forma de cálculo deste índice consiste em: $(\text{passivo circulante} + \text{exigível a longo prazo}) / (\text{patrimônio social líquido})$. Ressalta-se que a expressão “patrimônio social” é utilizada como substituta da denominação “patrimônio líquido” nos casos em que se analisam demonstrativos de entidades sem fins lucrativos.

Na percepção de Neto (2010, p. 137) “o índice pode também ser definido pela relação somente das dívidas de curto prazo ou de longo prazo com o patrimônio líquido, revelando o endividamento em função da maturidade do passivo”.

Quanto à interpretação da fórmula desse indicador, nota-se que a mesma consiste em “quanto maior, pior”, haja vista que a sua elevação representa riscos de insolvência da empresa e ameaças para os credores da instituição.

4.4.3.5. Índice de imobilização do patrimônio líquido

O referido índice tem o propósito de evidenciar a proporção de imobilizados em relação ao patrimônio líquido/social da instituição.

Segundo Silva (2005, p. 254) “o índice de imobilização do patrimônio líquido indica quanto do patrimônio líquido da empresa está aplicado no ativo permanente”.

A forma de cálculo deste índice consiste em: $(\text{ativo permanente} / \text{patrimônio social líquido}) * 100$. Deste modo, a representação indica quanto de capital próprio a instituição tem aplicado no ativo permanente para cada R\$ 100,00 deste capital.

Nesse sentido, a análise deste índice será no sentido de “quanto maior, pior”, uma vez que quanto menor o investimento em ativo permanente, maiores serão as sobras pecuniárias para outras modalidades de investimento, reduzindo a demanda por financiamento de terceiros e também o grau de endividamento.

4.4.3.6. Índice de retorno sobre o ativo

O Índice de Retorno sobre o Ativo indica a eficiência com que a administração de uma entidade emprega os seus Ativos, evidenciando o retorno obtido pela organização na relação entre o superávit/déficit e o total de ativos.

Para Silva (2005, p. 237) “o índice de retorno sobre o ativo indica a lucratividade que a empresa propicia em relação aos investimentos totais representados pelo ativo total médio”.

A forma de cálculo deste índice consiste em: $(\text{Superávit ou déficit do exercício} / \text{Total do ativo}) * 100$. O raciocínio empregado na análise indicará quanto de superávit ou déficit foi gerado para cada R\$ 100,00 de ativo total, e a interpretação do retorno sobre o ativo será no sentido de “quanto maior, melhor”.

4.4.4. Indicadores relativos aos clientes/sociedade

Tendo em vista que os clientes em entidades sem fins lucrativos são a sociedade e o entorno, ressalta-se que os indicadores pertinentes a esta categoria serão aqueles que

objetivam mensurar os recursos direcionados à sociedade, e quais os impactos dos projetos voltados a apoiar a coletividade e o meio ambiente.

Seguindo esse pensamento finalístico de natureza altruísta, os autores Cardoso, Mário e Aquino (2007, p. 370) inferem que: “estabelecidos tais valores para os quesitos, que agora podemos chamar de indicadores de desempenho, cria-se uma expectativa nas equipes em relação ao ponto que as mesmas devem dedicar sua atenção, ou seja, no que é prioridade”.

A metodologia *Balanced Scorecard* dá um esqueleto abrangente para incrementar a gestão dos relacionamentos com o cliente/sociedade. Através dessa perspectiva do BSC, as instituições identificam os segmentos prioritários contemplados por seus produtos e serviços, de modo a alinhar suas medidas essenciais de resultado relacionadas aos destinatários fins.

4.4.4.1. Índice de contribuições sócio-ambientais por destinações espontâneas

Tal indicador é obtido através de elementos evidenciados no Balanço Social. Segundo Francischini (2005), a fórmula para cálculo deste índice segue a seguinte metodologia: (total de contribuições para a sociedade + total dos investimentos em meio ambiente) / resultado operacional.

4.4.4.2. Índice de transferência de recursos via tributação

Este indicador emana da fórmula: Tributos (-) encargos sociais / resultado operacional. A relevância desse índice se deve ao direcionamento dado aos recursos arrecadados na manutenção do equilíbrio sócio-ambiental (FRANCISCHINI, 2005).

4.4.4.3. Índice de investimento em projetos sociais

Para a obtenção desse índice, de acordo com Francischini (2005), efetua-se o seguinte cálculo: Total das contribuições para a sociedade / resultado operacional.

4.4.4.4. Índice de investimento em projetos ambientais

O cálculo deste índice segue a fórmula: Total de investimentos em meio ambiente / resultado operacional (FRANCISCHINI, 2005).

4.4.4.5. Índice de investimento em cultura

Na perspectiva de Reis e Medeiros (2007), a metodologia de cálculo será de ordem temporal, observando-se a seguinte regra: investimento em cultura em t / investimentos em cultura em t - 1.

4.4.4.6. Índice de investimento em educação

Da mesma forma que o indicador anterior, tal índice resulta de uma análise cronológica comparativa: investimento em educação em t / investimentos em educação em $t - 1$ (REIS e MEDEIROS, 2007).

4.4.4.7. Índice de investimento em saúde e saneamento

Para Reis e Medeiros (2007), assim como os indicadores anteriores, a metodologia de análise deste índice será de ordem horizontal: investimento em saúde e saneamento em t / investimentos em saúde e saneamento em $t - 1$.

4.4.4.8. Distribuição do valor adicionado

Para obter tais dados, deve-se extrair os percentuais contidos em uma tabela inserida no Balanço Social, a qual evidencia qual o índice de participação dos *stakeholders* no valor adicionado, contemplando: governo, acionistas, colaboradores, terceiros e retido.

O valor adicionado é obtido através do preenchimento de uma planilha demonstrativa conhecida como DVA (Demonstração do Valor Adicionado), sendo esse valor referente à quantidade de riqueza que uma organização agrega aos insumos de sua produção em relação aos bens e serviços pagos a terceiros.

Acerca da distribuição desse valor, infere-se que:

Para a DVA, a distribuição da riqueza gerada pela empresa obedecerá ao critério do beneficiário da renda. Assim, a distribuição será apresentada entre os detentores de capitais, acionistas e financiadores externos, os trabalhadores, destacando-se os salários e encargos e, finalmente, a parte destinada ao governo na forma de impostos, que podem ser municipais, estaduais ou federais. (SANTOS, 2003, p. 36).

Portanto, a relevância do DVA reside na possibilidade de avaliar o desempenho econômico da organização, acompanhado da evidenciação da geração de riqueza; bem como, identificando os efeitos sociais emanados da distribuição dessa riqueza.

4.4.5. Indicadores relativos aos processos internos

Nessa categoria de indicadores se insere a evidenciação da produtividade, transparência, superávit por empregado, entre outros elementos ligados à eficácia e eficiência dos processos internos.

Segundo os autores Oliveira, Perez e Silva (2005, p. 179) o *Balanced Scorecard* “permite o correto enfoque de quais processos de negócios a empresa precisa para obter o

nível de excelência. Deve mostrar se os processos e a operação estão alinhados com os objetivos estratégicos e se geram valor”.

Portanto, a perspectiva de processos internos almeja evidenciar a capacidade produtiva, a disposição à inovação, a qualidade da comunicação e das informações, enfim, a qualidade intrínseca aos produtos e processos.

4.4.5.1. Índice de transparência

O cálculo para obtenção desse índice é obtido através da seguinte fórmula: número de dados informados no Balanço Social / dados solicitados no Balanço Social (FRANCISCHINI, 2005).

4.4.5.2. Índice de produtividade em atividades primárias

Para obter este índice, a autora Francischini (2005) sugere o cálculo: resultado operacional / receita líquida.

4.4.5.3. Índice de produtividade geral do trabalho

A obtenção desse índice emana da fórmula: superávit ou déficit / número de empregados (TINOCO, 2010).

4.4.5.4. Índice de geração de receitas

Tal índice é obtido através da seguinte perspectiva comparativa: receita total efetivamente obtida no exercício / receita total prevista para o exercício (REIS e MEDEIROS, 2007).

4.4.5.5. Índice de efetivação de despesas

Da mesma forma que o índice anterior, a fórmula para obtenção desse indicador ocorre através de uma análise entre o planejado e o executado: despesa total prevista para o exercício / despesa total efetuada no exercício (REIS e MEDEIROS, 2007).

4.4.5.6. Indicadores relativos ao aprendizado e crescimento

Esse conjunto de indicadores evidencia quais os recursos alocados em prol do aprimoramento, qualificação e bem-estar dos funcionários inseridos em uma determinada organização.

Na perspectiva de crescimento e aprendizado, a atenção da empresa estará direcionada ao que é básico para alcançar o futuro com sucesso, pelo gerenciamento da relação dos empregados e funcionários com a empresa, a

satisfação dos mesmos, a retenção e a rotatividade de funcionários, a eficácia e a eficiência do quadro de pessoal, a motivação e *empowerment* dos funcionários, além da estruturação da organização em termos de investimentos futuros na capacitação profissional. (OLIVEIRA, PEREZ e SILVA, 2005, p. 182).

Sendo assim, entende-se que esse conjunto de indicadores evidencia a vocação da entidade para inovar, aprender e aprimorar a infra-estrutura necessária para garantir um crescimento contínuo e obter melhorias no longo prazo.

4.4.5.7. Índice de investimento no corpo funcional

Este indicador emana dos seguintes elementos contidos no Balanço Social: Total – indicadores sociais internos / folha de pagamento bruta (FRANCISCHINI, 2005).

4.4.5.8. Índice de investimento em capacitação

Para Reis e Medeiros (2007), tal indicador será obtido através da fórmula: (gastos com educação + gastos com capacitação e desenvolvimento profissional) / (folha de pagamento bruta + total – indicadores sociais internos (-) encargos sociais compulsórios).

4.4.5.9. Índice de rotatividade de pessoal

A fórmula clássica para cálculo desse índice (*turnover*) segue o seguinte raciocínio: $(n^{\circ} \text{ de demissões} + n^{\circ} \text{ de admissões} / 2) / n^{\circ} \text{ de funcionários ativos}$.

Tal indicador está diretamente ligado à capacidade de uma organização em manter o seu capital intelectual. Para Lacombe e Heilborn (2003, p. 298) “uma rotatividade elevada pode ser indício de políticas de pessoal deficientes ou de descontentamento por alguma razão”.

Por essa razão, as entidades que possuem um índice de rotatividade de pessoal significativo precisam reconsiderar suas políticas de recursos humanos, de modo a obter uma maior retenção de talentos.

4.4.5.10. Índice de elevação produtiva sob qualificação

Para se extrair esse índice, inspirado em Oliveira, Perez e Silva (2005), efetua-se o seguinte cálculo comparativo: $(\text{gastos totais com educação, capacitação e desenvolvimento profissional em } t / \text{ receita operacional em } t) / (\text{gastos totais com educação, capacitação e desenvolvimento profissional em } t - 1 / \text{ receita operacional em } t - 1)$.

4.4.6. Considerações finais acerca dos indicadores na perspectiva do *Balanced Scorecard*

Após discorrer acerca das quatro perspectivas presentes na metodologia BSC, conclui-se que há exequibilidade para obtenção de indicadores de natureza financeira através dos demonstrativos contábeis tradicionais, tal como o Balanço Patrimonial; ao passo que os indicadores inerentes às demais perspectivas pluridimensionais dependem de instrumentos menos convencionais, a exemplo do Balanço Social.

Nos processos de auditoria e prestação de contas, destacam-se os controles de legalidade e *performance* financeira, pela objetividade dos parâmetros e pela acessibilidade de indicadores; enquanto ainda se revelam escassas as metodologias aptas a mensurar de forma inequívoca as demais perspectivas de uma avaliação de desempenho ampla e efetiva.

Nesse sentido, conclui-se que a interface de instrumentos estratégicos como o *Balanced Scorecard*, em conjunto com recursos informativos emanados de demonstrativos contábeis convencionais somados ao Balanço Social, poderão subsidiar análises objetivas mesmo em perspectivas pluridimensionais.

No que tange à perspectiva financeira, os autores Oliveira, Perez e Silva (2005) inferem que tais indicadores devem mostrar se a implementação e a execução das estratégias organizacionais estão contribuindo para a melhoria dos resultados financeiros. Enfatizando que demonstrativos contábeis, como o Balanço Patrimonial, emergem como eminentes recursos informativos na elaboração de indicadores economicamente quantificáveis.

Para os autores Kennerley e Neely (2004), o *Balanced Scorecard* enaltece a relevância sistêmica das quatro perspectivas de valor (financeira, cliente/sociedade, processos internos, aprendizado e crescimento), tanto no que concerne aos ativos tangíveis ligados a aspectos financeiros, quanto aos ativos intangíveis voltados a elementos como melhoria contínua e inovação. Em face disso, admite-se a existência de uma relação de “causa e efeito” na dinâmica interativa das quatro perspectivas do BSC.

Nesta relação “causa e efeito”, vislumbra-se que os indicadores atinentes aos clientes/sociedade deverão mostrar se os serviços prestados pela organização estão de acordo com a missão institucional, e como estas ações tem repercutido no entorno, ciente de que os impactos positivos nessa perspectiva irão repercutir – outrossim – em melhores resultados financeiros.

Ainda no viés “causa e efeito”, de acordo com Kaplan e Norton (2004, p. 16) “os indicadores voltados para os clientes são importantes, mas devem ser convertidos em atividades internas da empresa para atender às expectativas dos clientes”. Para tanto, os

índices contidos no Balanço Social auxiliam no mister de captar os impactos em dimensões internas e sociais, bem como, mensurar a *performance* de natureza operacional e suas repercussões no público-alvo.

Sendo assim, os indicadores na perspectiva interna da entidade deverão evidenciar se os processos e as operações estão alinhados com os parâmetros estratégicos da organização, bem como, se tais processos internos estão gerando valor. Em prol de garantir a excelência e a perenidade da qualidade interna, presume-se que as metas específicas desta perspectiva estarão voltadas à maximização dos resultados nos prismas micro e macro-ambientais.

Ademais, além de avaliar os impactos em múltiplos ângulos, julga-se fundamental a mensuração da capacidade organizacional com foco no presente e no futuro, tanto no alcance de aprimoramentos a curto prazo, quanto na manutenção de bons resultados a longo prazo. Com efeito, é nesse propósito que emerge a quarta perspectiva ligada à inovação, aprendizado e crescimento.

Segundo Kaplan e Norton (2004, p. 39) “os objetivos de inovação e aprendizado destinam-se a impulsionar o aprimoramento do desempenho quanto aos aspectos financeiros, aos clientes e aos processos internos”. Ou seja, a quarta perspectiva vislumbra otimizar e preservar os resultados positivos alcançados nas outras três perspectivas do BSC.

Destarte, a metodologia proposta nesse trabalho almeja mesclar a objetividade dos indicadores com o potencial desenvolvimentista inerente a parâmetros estratégicos bem definidos, considerando as múltiplas perspectivas intrínsecas ao BSC e as pluridimensões indicativas emanadas do Balanço Social. Por deveras, a mensuração dos resultados em perspectivas pluridimensionais, unida a parâmetros estratégicos claramente delimitados, viabilizará análises contundentes em prol de garantir um desenvolvimento efetivo e duradouro.

4.5 ASPECTOS ONTOLÓGICOS DO TERCEIRO SETOR

De acordo com Drucker (2012), os processos de controle e avaliação devem considerar as especificidades de cada categoria organizacional. Por esse modo, analisando as transformações históricas vivenciadas na sociedade contemporânea, é possível identificar que, entre o Estado e o setor privado, um Terceiro Setor evoluiu consideravelmente nas últimas três décadas, emergindo como um novo protagonista das políticas sociais.

Tal ascensão institucional esteve atrelada aos avanços econômicos e políticos da população mundial, associadas com a "crise do *Welfare State*". Assim sendo, a partir da

década de 1970, diversos países presenciaram um expressivo aumento no número e nos tipos de entidades sem fins lucrativos, expandindo-se por mais de 60 países (KRAMER, 2000).

Segundo Donnelly-Cox, Donoghue e Hayes (2001), as primeiras referências a um Terceiro Setor institucionalizado na Irlanda ocorreu na década de 1980, estando relacionada à caridade religiosa e a ações filantrópicas organizadas a partir de normas sociais, em auxílio ao Estado.

De acordo com Kramer (2000), verifica-se que o Terceiro Setor passou a atuar como principal parceiro do governo na prestação de serviços humanos, na promoção da cultura e das artes, bem como, na assistência à sociedade civil menos abastada.

Para Drucker (2012, p. 3) “a organização sem fins lucrativos existe para provocar mudanças nos indivíduos e na sociedade”. Ainda discorrendo acerca da importância e dos propósitos centrais de uma organização sem fins lucrativos, o autor acrescenta que:

Seu produto é um ser humano mudado. As instituições sem fins lucrativos são agentes de mudança humana. Seu “produto” é um paciente curado, uma criança que aprende, um jovem que se transforma em um adulto com respeito próprio; isto é, toda uma vida transformada. (DRUCKER, 2012, p. XIV).

Segundo Grazzioli e Rafael (2010, p. 36), as primeiras entidades a apresentar estas características “surgiram na Idade Antiga, em Roma, as quais, já com finalidade humanitária, possuíam os mais diversos objetivos, como o culto funerário, a distribuição de alimentos, a manutenção de crianças pobres e, excepcionalmente, o patrocínio de espetáculos”.

Restringindo essa reflexão ao contexto nacional, é possível constatar que a gênese do Terceiro Setor brasileiro, em sua essência, não diverge da realidade mundial. De acordo com estudos desenvolvidos por Silva (2010, p. 1301), a origem do Terceiro Setor no Brasil esteve “alicerçada nos princípios da filantropia e da caridade religiosa no século XVI”.

Observa-se ainda que foi na década de 90 que a expressão “Terceiro Setor” se consolidou no Brasil, sobretudo a partir de ações mais organizadas praticadas por entidades filantrópicas através de fóruns e reuniões comandadas por líderes comunitários (SILVA, 2010).

Apesar dos avanços obtidos na década de 90, o cerne institucional teve suas raízes firmadas já no início do século XVI, trazendo as diretrizes centrais que delinearão o atual panorama do Terceiro Setor brasileiro. A fim de corroborar esse entendimento, temos os seguintes argumentos:

No Brasil, o termo Terceiro Setor passou a ser utilizado, no início dos anos 1990, para designar as organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cuja ênfase é na participação voluntária da sociedade e na solução de problemas sociais. A origem destas organizações remonta às ações filantrópicas, iniciadas no século XVI, por ocasião do surgimento das Santas Casas de Misericórdia. Nos três séculos seguintes, a filantropia no país desenvolveu-se sob a lógica da prática assistencialista, com predominância da caridade cristã. (QUINTAIROS, SILVA, COSTA e OLIVEIRA, 2009, p. 76).

Nesse sentido, nota-se que tanto no Brasil quanto no exterior as organizações sem fins lucrativos tiveram seu surgimento ligado a sistemáticas ações filantrópicas desempenhadas por indivíduos disseminadores de princípios religiosos ou demais valores altruísticos, desapegados de pretensões lucrativas. Porém, as atribuições gerais que prevalecem no perfil do Terceiro Setor em todo o mundo vão além dos eminentes propósitos originais que determinaram (e ainda determinam) o surgimento destas organizações.

Visando compreender com maior profundidade quais as características elementares de uma entidade deste gênero, Heckert e Silva (2008) evidenciam os resultados de uma pesquisa realizada com organizações sem fins lucrativos de 22 países, apresentando cinco aspectos que devem estar presentes em toda e qualquer entidade do Terceiro Setor:

- Organizadas: ainda que não sejam legalmente formalizadas, precisam ter um sentido de permanência em suas atividades, possuir conselhos e realizar reuniões periódicas;
- Privadas;
- Não distribuidoras de lucros: ainda que as receitas sejam maiores que as despesas, todo o “lucro” deve ser revertido para a própria organização;
- Autogovernáveis: devem existir de forma independente do Estado ou de alguma empresa;
- Voluntárias: devem apresentar algum grau de voluntariado, tanto no trabalho quanto no financiamento (doações). (HECKERT e SILVA, 2008, p. 320).

Sem afetar estas características homogêneas, o transcorrer dos séculos trouxe mudanças que desencadearam a profissionalização e a ampliação do espaço de atuação do Terceiro Setor, conferindo maior abrangência e importância a tais entidades, as quais passaram a desempenhar suas funções de forma mais intensa e responsável.

No final do século XIX as instituições brasileiras de assistência e amparo à população carente sofreram importantes alterações na sistemática gerencial, haja vista que o Estado trouxe a exigência de prestação de contas a essas instituições, mormente em razão dos vultosos repasses financeiros, submetendo-as a controles administrativos e a ações prático-normativas (ASHOKA e MCKINSEY, 2001).

Apesar dessas importantes transformações – sobretudo em termos de gestão – ainda assim os princípios centrais e ontológicos do Terceiro Setor se mantiveram. Seguindo esse raciocínio, Silva (2010) assevera que as organizações sem fins lucrativos, ainda que conservem valores como a solidariedade e o altruísmo, também passaram a lidar com lógicas mais pragmáticas, aferindo seu desempenho e buscando resultados cada vez mais elevados.

Assim sendo, nota-se que a dinâmica do mundo contemporâneo trouxe novos desafios às organizações de natureza altruística na qual se enquadra o Terceiro Setor, exigindo que as mesmas exercessem suas atribuições com desempenho típico do setor privado, mas com propósitos beneméritos quase exclusivamente presentes no setor público.

O terceiro setor é visto como derivado de uma conjugação entre as finalidades do primeiro setor e a natureza do segundo, ou seja, composto por organizações que visam a benefícios coletivos (embora não sejam integrantes do governo) e de natureza privada (embora não objetivem auferir lucros). (SILVA, 2010, p. 1301).

Diante de tal paradoxo, conclui-se que a lógica metodológica mais adequada para guiar os gestores do Terceiro Setor seja aquela capaz de mesclar os princípios ontológicos de essência pública com as técnicas gerenciais preponderantemente existentes no setor privado.

4.6 ELEMENTOS-CHAVE DO TERCEIRO SETOR

Conforme evidenciado nos tópicos anteriores desta dissertação, os autores Heckert e Silva (2008) sustentam que há cinco características básicas que devem estar presentes em toda e qualquer entidade do Terceiro Setor; ou seja: gestão por conselhos, natureza privada, ausência de lucros, independência e voluntariado.

Nesse sentido, entende-se que tais aspectos servem como balizadores no processo de constituição e gestão destas organizações, bem como, exercem a função de norteadores nas etapas de avaliação e controle organizacional.

Seguindo a visão de Drucker (2012, p. 103) “é preciso definir desempenho para cada uma das áreas chave da instituição. Determine as áreas chave de desempenho para a sua organização – não para qualquer organização – e focalize cada uma delas”.

Tendo em vista que o trabalho em questão almeja propor um instrumento capaz de subsidiar a avaliação de desempenho no Terceiro Setor, especificamente para Fundações de Direito Privado, entende-se como necessário compreender em maior profundidade o teor destes cinco elementos-chave.

4.6.1 Estrutura organizacional

De acordo com Heckert e Silva (2008), mesmo que uma organização do Terceiro Setor não esteja legalmente formalizada, ainda assim ela precisará manifestar um sentido de permanência, sendo esse um aspecto aferido através da existência de conselhos e reuniões emanadas de seus órgãos administrativos, as quais deverão refletir estratégias e deliberações que coadunem com a perenidade de sua existência.

A perpetuidade de uma fundação, ou pelo menos sua continuidade num longo prazo, estará sempre relacionada não só à boa administração de seu patrimônio, como também à qualidade dos projetos que realiza no sentido de cumprir corretamente suas finalidades. (RAFAEL, 1999, p. 174).

Seguindo esse raciocínio, quando os aspectos organizacionais ingressam no campo peculiar das Fundações de Direito Privado, nota-se que alguns dos aspectos estruturais facultados a algumas entidades do Terceiro Setor se mostram imperativos às Fundações.

Na perspectiva de Diniz (2007), para que uma Fundação de Direito Privado exista efetivamente, faz-se necessário que:

o instituidor faça, por meio de escritura pública ou testamento, dotação especial, compreendendo a reserva de bens livres de ônus (propriedades móveis ou imóveis, dinheiro, direitos patrimoniais, créditos etc.) e legalmente disponíveis, declarando sua finalidade específica e o modo de sua administração. (DINIZ, 2007, p. 20).

Com efeito, verifica-se que a gênese das Fundações de Direito Privado implica na inescusável obrigação de estar legalmente constituída, bem como, mostra-se elementar a previsão estatutária de órgãos administrativos mínimos.

Visando compreender a importância de se possuir uma estrutura organizacional equilibrada, faz-se uso das palavras dos autores Grazioli e Rafael (2011, p. 120), os quais indicam qual a composição interna mais recomendada para as fundações privadas: “em regra, é composta de uma Diretoria Executiva, um Conselho Curador e um Conselho Fiscal”.

Em face dos argumentos apresentados, nota-se que a estrutura mais indicada para as Fundações de Direito Privado é aquela que agrupa órgãos de gestão e de fiscalização, sendo esse um modelo capaz de garantir maior controle, transparência e eficiência nas atividades desenvolvidas, proporcionando – outrossim – aderência ao disposto na Resolução 2.434/2002 da Procuradoria Geral de Justiça do Estado do Paraná, sendo esse um instrumento normativo que regula as atividades fundacionais na esfera paranaense.

Ademais, Drucker (2012, p. 113) acrescenta que, para ser eficaz, uma organização sem fins lucrativos necessita de conselhos fortes, pois este composto organizacional “não só ajuda a definir a missão da instituição, mas também é o guardião dessa missão e garante que a organização viva de acordo com seu compromisso básico”.

Corroborando tais argumentos, os autores Grazzioli e Rafael (2011) asseveram de modo ainda mais enfático a importância de se possuir uma diversidade de órgãos compondo a estrutura das Fundações, sobretudo para que haja maior fiscalização e transparência na prática dos atos de gestão:

Como órgãos diretivos mínimos, recomenda-se a criação de colegiado de fiscalização e controle interno e outro de gestão. O primeiro fiscalizará a atuação do segundo. Visando a uma estrutura mais complexa, mas que garantirá maior transparência, o instituidor poderá prever também um conselho fiscal, que auxiliará aquele primeiro na fiscalização do segundo. (GRAZZIOLI e RAFAEL, 2011, p. 109).

Assim como o instrumento normativo supracitado e os excertos emanados da doutrina majoritária, vislumbra-se que o Conselho Federal de Contabilidade, através do Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social (2008), também destaca a necessidade das Fundações de Direito Privado possuírem um mínimo de três órgãos administrativos, capazes de gerenciar, fiscalizar e deliberar.

Sendo assim, entende-se como condição primordial a existência de um Conselho Executivo, um Conselho Fiscal, e um Conselho Deliberativo ou Curador em todas as Fundações de Direito Privado que almejem adquirir personalidade jurídica, bem como, que vislumbrem atuar com eficácia gerencial. Por derradeiro, tal observância se torna explícita através da leitura dos estatutos pertencentes a cada Fundação.

No que tange a irregularidades na estruturação organizacional, Attie (2000) discorre que a acumulação indevida de funções se mostra como um dos elementos capazes de comprometer gravemente a efetividade dos Conselhos Fundacionais, uma vez que afeta a independência dos órgãos e contraria o princípio administrativo da segregação das funções.

No caso específico das Fundações de Direito Privado, nota-se que os principais doutrinadores no assunto concebem tais práticas acumulativas como irregulares. Nesse sentido, para Rafael (1999, p. 151) “não é permitida acumulação de cargos diretivos dentro de uma mesma fundação”.

Corroborando o raciocínio que concebe a acumulação de funções como prática irregular, Paes (2010, p. 417) expõe que: “não se admite que a mesma pessoa tenha assento em mais de um órgão ao mesmo tempo”.

Sendo assim, as Fundações de Direito Privado situadas na Comarca de Pato Branco, em consonância com os preceitos doutrinários e normativos, devem apresentar a estrutura organizacional ditada pela Resolução 2.434/2002 da Procuradoria Geral de Justiça do Estado do Paraná, sobretudo no que tange aos membros que compõem seu Conselho Executivo, tal como prevê o art. 13, parágrafo único; seu Conselho Fiscal, na forma do art. 13, parágrafo único, inciso I; e seu Conselho Deliberativo ou Curador, conforme denota o art. 13, inciso X da Resolução 2.434/2002.

Portanto, casos em que um membro fundacional ocupa simultaneamente cargos no Conselho Executivo, Fiscal, Deliberativo e/ou Curador são tidos – doutrinariamente e normativamente – como danosos à Estrutura Organizacional, mormente por prejudicar a regular efetividade dos Conselhos Fundacionais.

Além da acumulação indevida de cargos pelos membros de uma Fundação, verifica-se que a efetividade dos conselhos também será prejudicada na presença de indivíduos não qualificados para ocupar tais cargos. Assim, sugere-se uma avaliação criteriosa acerca do perfil dos profissionais que compõem a estrutura das organizações.

Outro procedimento de crucial importância consiste em avaliar, concomitantemente com o perfil dos membros dos conselhos, o resultado das ações praticadas por cada um dos órgãos administrativos. Deste modo, torna-se possível avaliar a qualificação dos indivíduos juntamente com a capacidade dos mesmos em converter conhecimentos e experiências em ações concretas e relevantes.

Ao tomar ciência acerca das competências inerentes a cada colaborador, obtém-se um parâmetro quanto ao potencial intelectual da instituição, devendo tais atributos serem confrontados com os resultados emanados dos projetos, sendo tal análise um indicativo da capacidade e efetividade dos conselhos.

4.6.2 Natureza privada

De acordo com a doutrina forense e o arcabouço normativo, a natureza jurídica do ente fundacional encontrará respaldo no direito privado. Tal circunstância está diretamente relacionada aos aspectos ontológicos que deram surgimento às Fundações de Direito Privado, conferindo maior celeridade e discricionariedade se comparado aos órgãos pertencentes ao poder público.

Dessa forma, referindo-se especificamente às fundações privadas, temos o reconhecimento de sua personalidade pela ordem jurídica, por meio do art.

44 do Código Civil, que diz serem elas pessoas jurídicas de direito privado. (GRAZZIOLI e RAFAEL, 2011, p. 51).

Sendo tais organizações de direito privado, cabe destacar as diversas prerrogativas que emanam desta natureza jurídica, haja vista que a Constituição Federal de 1988 trouxe novos direitos civis e socioeconômicos, implementando a descentralização de diversos serviços na promoção das políticas sociais.

A Constituição alinhava-se à Reforma do Estado, que trouxe a visão de um Estado gerencial e reconheceu a existência de um setor de serviços não exclusivos. O terceiro setor ganha importância nesse processo, uma vez que o Estado considerou que as organizações da sociedade civil poderiam prestar os serviços ao cidadão com maior eficiência, em detrimento da burocracia estatal. (SILVA, 2010, p. 1311).

Nesse viés, pode-se revelar o grau de natureza privada fundacional a partir da existência de disfunções burocráticas na entidade avaliada, de modo que quanto maior o nível de burocracia e disfunções, menor será o aproveitamento das vantagens descentralizadoras conferidas ao Terceiro Setor via natureza privada.

Destarte, como já vinha sendo discorrido nos tópicos precedentes, o fato das entidades do Terceiro Setor serem caracterizadas como de natureza privada traz maior celeridade e menor burocracia aos trâmites administrativos. Entretanto, esta maior flexibilidade não exime estas organizações das obrigações legais e procedimentais inerentes a sua personalidade jurídica.

Para tanto, as linhas subsequentes farão uma abordagem acerca dos elementos de apreciação concernentes à natureza privada das Fundações, tanto no que tange às obrigações (civis, fiscais, trabalhistas...) quanto às formas de aferição para elementos que tangenciam a esfera tipicamente privada existente no Terceiro Setor.

Conforme prevê a legislação brasileira, as entidades legalmente constituídas deverão registrar toda movimentação contábil que ocorrer nos exercícios financeiros, formalizando-as nos Livros Diário e Razão.

Assim como as demais organizações de natureza privada, as Fundações de Direito Privado deverão adotar Livros Diário e Razão revestidos das formalidades extrínsecas e intrínsecas, estando os Livros Diários encadernados e registrados em Cartório dentro dos prazos e condições previstos normativamente.

Tais iniciativas encontram respaldo no Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999, o qual traz a seguinte disposição em seu art. 258, § 4º, *in verbis*:

§ 4º Os livros ou fichas do Diário, bem como os livros auxiliares referidos no § 1º, deverão conter termos de abertura e de encerramento, e ser submetidos à autenticação no órgão competente do Registro do Comércio, e, quando se tratar de sociedade civil, no Registro Civil de Pessoas Jurídicas ou no Cartório de Registro de Títulos e Documentos (Lei nº 3.470, de 1958, art. 71, e Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º, § 2º). (Art. 258, § 4º do DECRETO nº 3000/1999).

Nesse sentido, entende-se que os Livros Diários, enquanto documentos de autenticidade contábil, deverão ser sempre registrados em órgão competente, seguindo inclusive as prescrições imperativas acerca deste registro (art. 1.181 da Lei nº 10.406/02).

A importância de tais registros emana da relevância das informações contábeis ali contidas, haja vista que estes dados servirão como base na elaboração dos demonstrativos contábeis, na aferição do desempenho econômico-financeiro através de indicadores, além de subsidiar procedimentos judiciais e de auditoria contábil.

Tendo em vista que os dados preliminares contidos nos Livros Diário e Razão respaldarão a construção dos demonstrativos contábeis, vale lembrar que o Conselho Federal de Contabilidade traz diretrizes específicas acerca de quais os demonstrativos mínimos a serem evidenciados pelas Fundações de Direito Privado.

10.4.3.1 – As demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pelas Fundações são as seguintes, determinadas pela NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstrações das Origens e Aplicações de Recursos. (RESOLUÇÃO CFC nº 837/99).

Nesse sentido, tais informações se mostram essenciais para uma completa interpretação dos fenômenos econômico-financeiros existentes em uma Fundação, sendo imprescindível que as demonstrações contábeis exponham com objetividade a real posição patrimonial e financeira, o resultado e o fluxo financeiro da entidade no transcorrer dos anos (IBRACON - NPC nº 27).

Além da observância às normas contábeis, as Fundações de Direito Privado também deverão respeitar as normas fiscais e previdenciárias, uma vez que o Terceiro Setor – assim como as demais entidades públicas e privadas – estão submetidas ao aparato normativo da legislação brasileira.

Assim sendo, vale lembrar que a Constituição Federal de 1988, em seu art. 195, aborda a forma como será financiada a seguridade social, destacando-se as disposições contidas no inciso I, “alínea a”, do referido artigo:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício. (CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988, art. 195, inciso I, “alínea a”).

De acordo com as orientações legais ora apresentadas, é possível extrair o entendimento de que o empregador, a empresa e a entidade a ela equiparada deverão recolher contribuição social sobre folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados à pessoa física prestadora de serviço, mesmo sem vínculo empregatício, bastando existir uma concreta relação de trabalho (PAZ, RIBEIRO e SILVA, 2007).

Nessa perspectiva, torna-se clara a obrigação das Fundações de Direito Privado efetuarem regularmente as retenções fiscais e previdenciárias, exceto para casos excepcionais em que a legislação concede taxativamente a isenção ou imunidade tributária para Fundações em situação específica.

Visando obter elementos que indiquem a regularidade das entidades do Terceiro Setor em termos fiscais e previdenciários, sugere-se a consulta aos sistemas informatizados do governo no que diz respeito à Fazenda Federal, à Seguridade Social (INSS) e ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS).

A certidão apresentada para comprovar a regularidade junto à Fazenda Federal se denomina “Certidão Conjunta Negativa de Débitos Relativos aos Tributos Federais e à Dívida Ativa da União”, extraída junto ao site <http://www.receita.fazenda.gov.br/Aplicacoes/ATSP0/Certidao/CNDConjuntaSegVia/NICertidaoSegVia.asp?Tipo=1>.

No que se refere à regularidade com a Seguridade Social (INSS), o documento comprovativo se denomina “Certidão Negativa de Débitos Relativos às Contribuições Previdenciárias e às de Terceiros”, obtida através de consulta ao site <http://www010.dataprev.gov.br/cws/contexto/cnd/cnd.html>.

Por fim, a comprovação junto ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) se dá através do “Certificado de Regularidade do FGTS – CRF”, extraída junto ao site <https://www.sifge.caixa.gov.br/Cidadao/Crf/FgeCfSCriteriosPesquisa.asp>.

Nesse prisma, evidencia-se que há possibilidade de atestar a regularidade das entidades sob a perspectiva dos órgãos emissores das certidões supracitadas, ou seja, tais documentos podem comprovar o desconhecimento de irregularidades pelas instituições governamentais responsáveis por fiscalizar e expedir tais certidões.

Não obstante, aos órgãos controladores, faz-se mister aprofundar tais presunções de regularidade através de consulta aos documentos originais de retenção, pagamento e recolhimento dos encargos sociais, fiscais e previdenciários. Sendo esse um procedimento capaz de assegurar a regularidade das condutas Fundacionais quanto às relações oriundas de sua existência; não apenas “de direito”, mas também “de fato”.

Além disso, na seara privada das Fundações, também ganham espaço os indicadores financeiros utilizados na esfera empresarial, e que podem ser aplicados em organizações do Terceiro Setor, destacando-se os índices de liquidez, endividamento, rentabilidade e imobilização, tal como explicitado nos tópicos preliminares desta dissertação.

4.6.3 Ausência de lucros

De acordo com Heckert e Silva (2008), as entidades do Terceiro Setor não deverão ser distribuidoras de lucros, tampouco almejar objetivos de natureza tipicamente empresarial. Em face disso, ainda que as receitas sejam maiores que as despesas, todos os saldos deverão ser revertidos para a própria Fundação.

Como exemplo de eventual afronta a este elemento-chave do Terceiro Setor, vislumbra-se uma das vedações constantes na Resolução 2.434/2002 da PGJ:

Art. 61 - Os integrantes dos órgãos deliberativo, executivo e de fiscalização das fundações, e as empresas ou entidades das quais sejam aqueles ou seus parentes até 2º grau, diretores, gerentes, sócios ou acionistas, não poderão efetuar, com ditas fundações, negócios de qualquer natureza, direta ou indiretamente, salvo em favor da fundação, a título gratuito. (RESOLUÇÃO Nº 2434/2002 – PGJ).

Ainda no que tange à aplicação das receitas fundacionais, Olak e Nascimento (2010, p. 6) defendem que “o lucro não é a sua razão de ser, mas um meio necessário para garantir a continuidade e o cumprimento de seus propósitos institucionais”. Por esse modo, deve-se afastar condutas iníquas e/ou contrárias aos preceitos ontológicos do Terceiro Setor,

mantendo – como condição *sine qua non* – os resultados operacionais positivos capazes de assegurar o alcance dos fins estatutários.

Uma pessoa jurídica que realiza atividades que dão margem ao lucro e tem por escopo distribuí-los entre seus sócios ou dirigentes pertencerá ao ramo empresarial e terá sempre fins lucrativos. Se a pessoa jurídica, contudo, realiza atividades econômicas pelas quais aufere parcela positiva que excede o custo de sua operação, mas, ao invés de distribuir esse superávit entre seus associados ou dirigentes, o investe nas suas finalidades estatutárias ou em seu patrimônio, conseqüentemente não possuirá finalidades lucrativas. (GRAZZIOLI e RAFAEL, 2011, p. 154).

Nesse sentido, torna-se claro que uma Fundação de Direito Privado não poderá ter como finalidade a busca de lucros, tal como ocorre nas instituições privadas de natureza empresarial; ao revés, no Terceiro Setor busca-se o superávit. Deste modo, faz-se necessário que tais organizações equilibrem suas receitas e despesas em prol do superávit, de modo que possam assegurar a realização de seus fins sociais.

Segundo Drucker (2012, p. 101) “na organização sem fins lucrativos não existe lucro. Mas também existe a tentação de negligenciar os resultados”. Assim, com o propósito de garantir a perenidade organizacional, urge-se que as Fundações de Direito Privado afirmem seus resultados numa postura pró-ativa, zelando por seu superávit e assegurando a eficaz aplicação de seus saldos.

A atividade econômica, assim, permite que a fundação incremente o seu patrimônio, impedindo seu esgotamento, de modo a adaptá-la à realidade atual. Permite, outrossim, que o instituidor possa ver sua fundação perpetuada no tempo, como é, em regra, o desejo daqueles que destinam parte de seu patrimônio para a realização de finalidades sociais. (GRAZZIOLI e RAFAEL, 2011, p. 156).

Com efeito, nas entidades do Terceiro Setor não poderá haver a obtenção de lucros, tampouco a distribuição de superávit entre gestores e conselheiros; mas sim, a reversão dos saldos em prol das finalidades sociais contidas no estatuto fundacional, sendo esse um aspecto passível de mensuração através da acurada leitura dos demonstrativos contábeis.

A leitura dos demonstrativos contábeis deve revelar eficácia no gerenciamento dos recursos financeiros, ciente de que tais recursos são um caminho para o cumprimento das altruísticas metas fundacionais.

Uma vez que as Fundações de Direito Privado não almejam lucro, vislumbra-se que os propósitos estatutários de natureza social adquirem uma importância singular. Nesse

sentido, o saldo entre o balanço das receitas e despesas passa a ser um meio para o alcance dos fins que motivam – de fato – a existência de uma fundação.

Segundo Paes (2010, p. 393) “verifica-se que de forma alguma poderão as fundações exercer atividades fora do âmbito de suas finalidades, sob pena de total desnaturalização da fundação e desvio de suas finalidades”. Por outro lado, Paes (2010, p. 393) destaca que “é possível e legal a realização de atividade econômica na medida em que seu resultado seja destinado exclusivamente à finalidade essencial da entidade”.

Considerando esse aspecto, urge-se que os projetos e ações fundacionais reflitam com clareza o cumprimento dos propósitos finalísticos, sendo imprescindível a adoção de um instrumento de avaliação adequado para mensurar o grau de eficácia das ações, e aferir o cumprimento dos objetivos estatutários.

4.6.4 Independência

Entre os elementos-chave destacados por Heckert e Silva (2008), tem-se o fato das organizações do Terceiro Setor serem autogovernáveis, existindo de forma independente do Estado ou de alguma empresa. Tal independência se reflete nas mais diversas esferas de relacionamento presentes nas Fundações, tanto perante o setor público quanto privado.

De acordo com Olak e Nascimento (2010, p. 6) nota-se que as Fundações de Direito Privado estão localizadas fora do aparato formal do Estado, de modo “que o bem comum é a ‘espinha dorsal’ dessas relações intersubjetivas, ou seja, tudo em nome do coletivo, sem qualquer interferência do Estado”.

Da mesma forma que ocorre em relação ao setor público, as Fundações de Direito Privado deverão apresentar autonomia e independência perante particulares e terceiros inseridos no setor privado, obedecendo apenas aos seus preceitos estatutários, de ordem social, normativa e ideológica.

Nesse sentido, julga-se como temerárias circunstâncias que fragilizem a independência fundacional, a exemplo de gestores que movimentem a estrutura operacional do Terceiro Setor em prol de interesses institucionais alheios à Fundação, sobretudo quando tais instituições estão ligadas ao poder público ou privado.

Outra circunstância inoportuna está ligada à dependência financeira ou estrutural do Terceiro Setor junto a outro órgão, haja vista que a autonomia patrimonial é um dos aspectos elementares de uma Fundação de Direito Privado.

Seguindo esse diapasão:

A opinião majoritária é a que defende o patrimônio como elemento essencial da fundação, não havendo nenhuma discrepância entre os civilistas brasileiros que unanimemente sustentam que a determinação do fim e dos bens patrimoniais a ela destinada constitui o conteúdo essencial do negócio fundacional, sem o qual este seria ineficaz. (PAES, 2010, p. 354).

Em face disso, a dependência patrimonial poderia ocasionar insegurança jurídica e operacional a uma Fundação, além de provocar ingerências que – eventualmente – desvirtuariam os propósitos fundacionais. Como modo de afastar esta instabilidade, Paes (2010, p. 254) sugere: “o estabelecimento, já na estrutura da instituição, de uma dotação suficiente para possibilitar a manutenção e o crescimento da fundação”.

Com efeito, o grau de independência de uma Fundação de Direito Privado pode ser medido de variadas formas, destacando-se: a existência de patrimônio próprio, sobretudo a infra-estrutura imóvel utilizada pela entidade; a presença de colaboradores com subordinação e vínculo trabalhista perante a Fundação; e a designação de dirigentes que possuam autonomia em relação a outras organizações públicas e privadas.

Nesse sentido, segundo Paes (2010, p. 253) há “fundações instituídas por empresas que servem tão-somente como forma de captação de recursos governamentais para repassá-los à instituidora, para que esta, ao seu talante, os administre e gerencie”. Tais circunstâncias caracterizam forte dependência ideológica e gerencial, trazendo reflexos diretos nas estratégias fundacionais, as quais passam a refletir os mesmos interesses mercantis presentes na empresa instituidora.

Seguindo esse diapasão, Paes (2010) ainda acrescenta que:

Na verdade, essa é uma ‘fundação-empresa’ totalmente desvirtuada, pois ela não cumpre nenhum papel social, tampouco suas próprias finalidades, uma vez que é sua instituidora – a empresa comercial – que recebe todos os recursos e executa suas finalidades, mas de forma mercantil ou comercial, deixando a fundação de direito privado inativa. (PAES, 2010, p. 253).

Por derradeiro, as Fundações de Direito Privado devem primar pela independência em suas mais diversas nuances, haja vista que a sujeição pode afetar tanto os pressupostos estratégicos quanto os procedimentos operacionais de uma entidade, acarretando condutas incoerentes com os propósitos altruísticos e beneméritos do Terceiro Setor, tipificadas por Paes (2010) como “anomalias”.

4.6.5 Voluntariado

Segundo Heckert e Silva (2008), as entidades do Terceiro Setor deverão trazer elementos de voluntariado em suas atividades operacionais, tanto na prestação de serviços à sociedade quanto no financiamento através de doações.

A fim de compreender a visão administrativa do que consiste o voluntariado no Terceiro Setor, cita-se:

Nas organizações sem fins lucrativos há pessoas com as quais as empresas não têm experiência. Elas são chamadas de “voluntárias”, embora esta não seja mais a palavra correta. A única diferença entre elas e o pessoal remunerado da instituição é que elas não recebem pagamento. Existem cada vez menos diferenças entre o trabalho que elas fazem e aquele feito pelo pessoal remunerado – em muitos casos eles são idênticos – e os voluntários estão se tornando cada vez mais importantes para as organizações sem fins lucrativos. (DRUCKER, 2012, p. 131).

Nesse sentido, verifica-se que os princípios e valores do Terceiro Setor acabam por agregar um número considerável de pessoas que compartilham destes mesmos propósitos beneméritos, sendo essa uma iniciativa popular que deve se ampliar nas próximas décadas. Conforme Drucker (2012, p. 131) “esta tendência deve continuar, pois temos em nossa sociedade muito mais pessoas idosas que são capazes de trabalhar – física e mentalmente – e estão ansiosas para permanecer ativas, envolvidas e para contribuir”.

Com efeito, nota-se que o voluntariado ocorre em contextos propícios ao exercício de um ideal social, de tal sorte que indivíduos se dispõem a oferecer seus conhecimentos e habilidades em prol de uma causa condizente com seus preceitos ideológicos, de forma voluntária, e – por deveras – não remunerada.

Portanto, a noção de voluntariado vincula-se diretamente a aspectos de engajamento social e cidadania, notadamente pela disponibilidade de prestar serviços a quem delas necessite, sem expectativa de auferir benefícios financeiros. (PAES, 2010, p. 493).

Por esse modo, o voluntariado é um dos elementos mais prementes e relevantes em uma Fundação, refletindo diretamente na qualidade dos serviços prestados. Segundo Drucker (2012, p. 114) “no final, o que decide o sucesso ou fracasso de uma instituição sem fins lucrativos é sua capacidade para atrair e manter pessoas comprometidas. Se ela perde esta capacidade começa a decair, e esta tendência é muito difícil de reverter”.

As atividades fundacionais e seus objetivos estratégicos devem beneficiar toda uma coletividade, de modo que exista uma oferta de voluntariado ideologicamente comprometida com esta causa.

Havendo um número considerável de indivíduos alinhados com os propósitos de uma Fundação, conseqüentemente haverá um maior número de pessoas dispostas a colaborar ativamente nesta causa. Portanto, mostra-se crucial que o público-alvo almejado nas estratégias fundacionais seja condizente com os interesses da coletividade inserida nesse entorno.

Olhe para fora em busca de oportunidades e necessidades. Onde podemos, com os recursos limitados que temos – e não me refiro apenas a pessoas e dinheiro, mas também a competência – fazer realmente uma contribuição significativa. (DRUCKER, 2012, p. 6).

Como forma de mensurar a pertinência das ações e projetos institucionais, vislumbra-se a possibilidade de aferir a aderência das estratégias fundacionais em relação às Políticas Públicas Federais, Estaduais e Municipais. Segundo Pinto (2005, p. 222) qualquer atividade desenvolvida pelo Terceiro Setor “não se constitui em ação capaz de provocar processos de inclusão, salvo se acompanhada por políticas públicas”.

Assim, quanto maior a aderência em relação às políticas públicas, maior será o grau de representatividade das ações fundacionais quanto aos interesses da coletividade, haja vista que as políticas públicas são elaboradas por representantes do povo.

5. REFERENCIAL TEÓRICO-METODOLÓGICO

Na etapa preliminar desta dissertação, obteve-se um conhecimento prévio acerca das nuances do BSC e do Balanço Social-IBASE, aplicáveis ao Terceiro Setor; bem como, alguns indicadores passíveis de se extrair a partir da integração dessas técnicas. Entretanto, os estudos existentes – até então – não avançaram no que tange aos elementos ontológicos que repercutem diretamente na eficácia instrumental da metodologia ora proposta.

Nesse sentido, os argumentos ulteriores almejam refletir acerca das técnicas avaliativas mais adequadas ao contexto do Terceiro Setor, considerando – mormente – as raízes de sua existência. Para tanto, entende-se como insuficiente a aplicação – *ipsis litteris* – de técnicas isoladas como o *Balanced Scorecard* e o Balanço Social, sugerindo-se a extração dos aspectos elementares desses modelos, integrando-os a outras metodologias na medida em que as peculiaridades procedimentais e ontológicas do Terceiro Setor assim exigirem.

Como resultado desse trabalho, será possível obter uma metodologia de avaliação de desempenho adequada ao contexto do Terceiro Setor, contribuindo tanto para a gestão profissional dessas entidades quanto para um acompanhamento finalístico mais acurado por parte dos organismos de controle externo, a exemplo do Ministério Público no velamento fundacional.

5.1 FINALIDADES E OBJETIVOS DAS FUNDAÇÕES DE DIREITO PRIVADO NA COMARCA DE PATO BRANCO

Tendo em vista que o objeto da presente pesquisa se concentra nas entidades do Terceiro Setor situadas na Comarca de Pato Branco, especificamente as Fundações de Direito Privado, julga-se oportuno compreender quais os propósitos finalísticos que deram origem a estas organizações.

Segundo Olak e Nascimento (2010, p. 8) “para as entidades sem fins lucrativos legalmente constituídas, seus objetivos fundamentais estão explicitados nos seus atos constitutivos”. Nesse sentido, efetuou-se uma consulta aos instrumentos constitutivos destas entidades, buscando compreender – através de seus estatutos – quais os elementos específicos que norteiam as ações praticadas por cada uma das Fundações apreciadas.

O estatuto é a norma fundamental e norteadora da organização e do funcionamento da fundação. Seus preceitos apresentam a rigidez e a flexibilidade necessárias para resguardar a instituição, seus fins e patrimônio da ação do tempo e da vontade de seus órgãos de administração. (PAES, 2010, p. 332).

Compreendendo a imperatividade dos dispositivos estatutários na condução das atividades fundacionais, e ciente da importância dos aspectos ontológicos para definição das estratégias gerenciais e avaliativas de uma organização, elencou-se os objetivos/finalidades das 5 Fundações ora investigadas.

Por ser desnecessário revelar a identidade das mesmas, e a fim de assegurar o anonimato destas organizações, optou-se por nominar as 5 Fundações através das 5 primeiras letras do alfabeto, sem comprometer a qualidade das informações e os resultados da pesquisa:

Tabela 1 – Objetivos das Fundações da Comarca de Pato Branco

FUNDAÇÃO	FINALIDADES / OBJETIVOS
FUNDAÇÃO “A”	Artigo 2º - A Fundação tem por finalidade propugnar pela formação cívica, moral, cultural e religiosa do povo brasileiro, através da divulgação pelos meios de radiodifusão, de acordo com as concessões e permissões que lhe venham a ser outorgadas pelo Governo Federal, e pela imprensa. -Parágrafo 1º- A Fundação manterá serviços subsidiários de natureza assistencial para o povo em geral, sem distinção de qualquer espécie, desde que esteja financeiramente habilitada e sem prejuízo de suas finalidades primárias. (ESTATUTO DA FUNDAÇÃO “A”).
FUNDAÇÃO “B”	Art. 4º. A Fundação tem por finalidade proporcionar as condições básicas e fundamentais para o desenvolvimento integral e a vida digna do ser humano, carente de recursos, de ambos os sexos, a partir de 2 anos de idade, em regime de semi-internato, visando: <ul style="list-style-type: none"> a) Proporcionar a todos os assistidos o acesso à educação, à cultura, à saúde e ao convívio social, através de atividades específicas que ajudam nas diferentes etapas do seu integral desenvolvimento e de sua recuperação; b) Desenvolver atividades esportivas, recreativas e de lazer, visando o desenvolvimento físico e psíquico dos assistidos, despertando a solidariedade e o companheirismo; c) Fazer com que os assistidos adquiram hábitos básicos de saúde, para seu pleno desenvolvimento, seu equilíbrio físico e espiritual e sua convivência harmoniosa com a sociedade; d) Desenvolver atividades semiprofissionalizantes, para os adolescentes, como meio de preparação para o trabalho e de todos os demais, como medida terapêutica e forma de prover o sustento parcial dos assistidos. (ESTATUTO DA FUNDAÇÃO “B”).
FUNDAÇÃO “C”	Art. 2º - A Fundação tem por seus objetivos, de acordo com a vontade do Instituidor, a saber, o amparo e desenvolvimento do ser humano, principalmente os sem recursos, promovendo, a seu critério, o seu crescimento social através de programas de assistência social e ensino em todos os níveis e suas modalidades, de projetos educacionais, culturais, esportivos, de lazer, de saúde, de comunicação social, de meio ambiente e ecologia, de defesa de interesses difusos, de iniciativa própria ou de apoio a terceiros, contemplada como de interesse social, bem como

	<p>desenvolvimento de projetos nas áreas já citadas, e para melhor atingir estes objetivos, dentro da legislação vigente, poderá:</p> <p>I - Desenvolver e executar projetos nas áreas de Educação e Assistência Social conforme previstos nos artigos 6 e 203 da Constituição Federal do Brasil de 1988, Moral, Cívica, Comunicação Social, Cultura, Cinema, teatro, música, coral, Esportes, Saúde, Meio-Ambiente, Tecnologia, Telecomunicações, Transportes, Turismo e Lazer, visando o aperfeiçoamento da pessoa humana em geral e, em particular infra e superdotados;</p> <p>II - Fundar, administrar e incentivar Clínicas, Hospitais, ambulatórios, casas geriátricas e gerontológicas e organizações da área de saúde e educação como creches, educação infantil, escolas fundamentais e de nível médio, faculdades centros universitários e universidades, conforme definidos na Lei de diretrizes da educação e outros cursos profissionalizantes e correlatos, mesmo à distância;</p> <p>III - Promover e estimular a investigação e pesquisas científicas nos campos e áreas de: Educação, Ciências Sociais Aplicadas e Ciências Biológicas, Saúde, Engenharia, Reflorestamento, Manejo dos Recursos Naturais e Meio Ambiente, informática, Telecomunicações e Eletricidade, visando a interação da pessoa humana com os avanços científicos, culturais e tecnológicos;</p> <p>IV - Elaborar e executar projetos na área de Apoio e Valorização da vida de todas as pessoas;</p> <p>V - Realizar convênio de Assistência Mútua com empresas que ainda não disponham de organização assistencial própria;</p> <p>VI - Em sua finalidade educativa, a Fundação, propõe-se a contribuir para a melhoria do ensino e qualidades inerentes em todos os níveis e auxiliar no processo de melhoria da formação da cidadania;</p> <p>VII - Conceder bolsas de estudos;</p> <p>VIII - Promover interna e externamente as potencialidades artísticas do Estado, mediante a produção e emissão de programas voltados para este fim;</p> <p>IX - Suprir os órgãos governamentais federais, estaduais, municipais e outras organizações não governamentais, empresas públicas e privadas, da divulgação institucional acessória de que os mesmos necessitem;</p> <p>X - Promover, divulgar, colaborar e executar programas de interesse comunitário;</p> <p>XI - Promover, divulgar, colaborar e executar eventos de interesse dos Municípios e Estados da Federação;</p> <p>XII - Promover campos de estágio prático para estudantes de instituições legalmente constituídas;</p> <p>XIII - Promover, fomentar, apoiar e realizar atividades de educação, religiosas e ecumênicas sem distinção de credo ou raça;</p> <p>XIV - Produzir e/ou expor material artístico, cultural e destinados à melhoria das artes;</p> <p>XV - Incentivar a pesquisa e trabalho no Brasil ou exterior a autores, artistas e profissionais brasileiros, ou estrangeiros;</p> <p>XVI - Editar e comercializar obras relativas às ciências humanas, da saúde, às letras, às artes e outras de cunho científico;</p> <p>XVII - Incentivar, produzir e realizar programas e atividades na área de</p>
--	---

	<p>informática, para uso próprio, e/ou mediante convênio ou indenização;</p> <p>XVIII - Patrocinar e/ou realizar excursões, festivais de artes, espetáculos teatrais, de danças, de folclores, de música, de ópera, de esportes e atividades congêneres;</p> <p>XIX - Fornecer recursos para o fundo de Promoção Cultural da Secretaria Nacional da Cultura ou artísticos destinados ao aperfeiçoamento, especialização ou formação de pessoal;</p> <p>XX - Incentivar e realizar pesquisas no campo das artes e da cultura;</p> <p>XXI - Fornecer, gratuitamente, passagens para transporte de artistas, bolsistas, pesquisadores, professores ou conferencistas, esportistas, brasileiros ou estrangeiros, quando em missão de caráter cultural, científico ou tecnológico, no país ou no exterior, assim reconhecidas pelo Ministério da Cultura ou seu sucedâneo;</p> <p>XXII - Outras atividades assim consideradas pelo Ministério da Cultura;</p> <p>XXIII - Doar livros e incentivar bibliotecas de acesso público;</p> <p>XXIV - Conferir títulos honoríficos;</p> <p>XXV - Implantar central de serviços gráficos, cibernética, telecomunicações e congêneres, para atender às necessidades da Fundação e prestar serviços a terceiros mediante indenizações;</p> <p>XXVI - Implantar laboratórios de gravação e edição em áudio e vídeo, como também produções cinematográficas, coberturas de eventos, externas, produções comerciais, elaboração de projetos à execução de programas capaz de atender as necessidades da Fundação e prestar serviços a terceiros mediante indenizações;</p> <p>XXVII - Estabelecer convênio, comodatos, contratos, protocolos, com entidades públicas, privadas, Fundações e outras organizações não governamentais para realização de quaisquer uma das atividades da Fundação;</p> <p>XXVIII - Incentivar, fundar e/ou administrar creches, albergues e outras atividades de natureza social, educacional e cultural;</p> <p>XXIX - Fundar e/ou administrar organismos destinados à preservação da Flora e Fauna, bem como instalação de granjas, jardins botânicos, agricultura biodinâmica e congêneres;</p> <p>XXX - Fornecer recursos físicos e técnicos, bem como incentivar e desenvolver programas de preservação do meio ambiente;</p> <p>XXXI - Prestar serviços de consultoria, execução de projetos e Assessoria técnica e educacional mediante contratos, convênios e acordos com profissionais liberais, instituições públicas e privadas, organizações não governamentais em geral de caráter nacional e internacional, tanto direta quanto indiretamente;</p> <p>XXXII - Cessão, por meio de convênio, de pessoal especializado nas diferentes áreas de sua formação, mediante indenização correspondente;</p> <p>XXXIII - Implantar e administrar cooperativa de consumo ou outra forma de desenvolvimento de atividade econômica, destinada à venda de produtos alimentícios, vestuário e quaisquer outros artigos, visando menor custo aos assistidos e conveniados e à população em geral, os excedentes, sempre mantendo residual positivo para manutenção dos objetivos da Instituição.</p> <p>XXXIV - Realizar trabalhos de pesquisa e extensão, podendo para tanto, instalar laboratórios, centros de documentação e meios de observação</p>
--	--

	<p>científica, bem como promover a divulgação de resultados;</p> <p>XXXV - Executar serviços de Rádio Difusão sem finalidade comercial, ou seja, com fins exclusivamente educativos e culturais.</p> <p>XXXVI - Prestar serviços gratuitos a comunidade. (ESTATUTO DA FUNDAÇÃO “C”).</p>
FUNDAÇÃO “D”	<p>Art. 2º - A Fundação tem por seus objetivos, de acordo com a vontade dos Instituidores, a saber, o amparo e desenvolvimento do ser humano, principalmente os sem recursos, promovendo, a seu critério, o seu crescimento social através de programas de assistência social e de saúde em todos os níveis e modalidades, e, em especial, em relação à prevenção, o diagnóstico precoce, e o tratamento do câncer, mediante o auxílio e a assistência ao doente em tratamento, promovendo a defesa de interesses difusos, de iniciativa própria ou de apoio a terceiros, contemplada como de interesse social, bem como desenvolvimento de projetos nas áreas já citadas, e para melhor atingir estes objetivos, dentro da legislação vigente, poderá:</p> <p>I - Fundar, administrar e incentivar Clínicas, Hospitais, ambulatórios, e organizações da área de saúde e de apoio aos doentes em tratamento e suas famílias;</p> <p>II - Promover e estimular a investigação e pesquisas científicas na área de saúde, relacionada à doença do câncer;</p> <p>III - Difundir regularmente, por todos os meios, à toda a população no âmbito do Sudoeste do Paraná, os conhecimentos gerais sobre o câncer, visando principalmente a sua prevenção e o diagnóstico precoce do câncer;</p> <p>IV - Organizar campanhas e angariar fundos por meio de subvenções, donativos e contribuições regulares para auxiliar na aquisição de equipamentos para diagnósticos, e prevenções, tratamentos do câncer e ajuda a manter serviços já existentes aos que vierem a ser criados na região ligados à entidade;</p> <p>V - Auxiliar na assistência e na orientação ao doente em tratamento;</p> <p>VI - Auxiliar no preparo e aperfeiçoamento de profissionais ligados à área de cancerologia para que possam melhorar a qualidade do atendimento aos pacientes oncológicos;</p> <p>VII - Fundar e coordenar administrativa e tecnicamente a liga feminina de combate ao câncer;</p> <p>VIII - Promover eventos científicos que venham contribuir para o esclarecimento da população e para o aperfeiçoamento dos profissionais da saúde na área da cancerologia;</p> <p>IX - Promover estudos e pesquisas no campo da cancerologia, no intuito de melhorar os resultados do diagnóstico, prevenção e tratamento do câncer.</p> <p>X - Elaborar e executar projetos na área de Apoio e Valorização da vida de todas as pessoas;</p> <p>XI - Realizar convênio de Assistência Mútua com empresas que ainda não disponham de organização assistencial própria;</p> <p>XII - Promover, divulgar, colaborar e executar programas de interesse comunitário;</p> <p>XIII - Promover, divulgar, colaborar e executar eventos de interesse dos Municípios e Estados da Federação;</p>

	<p>XIV - Promover campos de estágio prático para estudantes de instituições legalmente constituídas;</p> <p>XV - Estabelecer convênios, contratos, protocolos, com entidades públicas, privadas, Fundações e outras organizações não governamentais para realização de quaisquer uma das atividades da Fundação;</p> <p>XVI - Incentivar, fundar e/ou administrar creches, albergues e outras atividades de natureza social, educacional e cultural;</p> <p>XVII - Fornecer recursos físicos e técnicos, bem como incentivar e desenvolver programas de prevenção e combate ao câncer;</p> <p>XVIII - Prestar serviços gratuitos a comunidade.</p> <p>Parágrafo Primeiro: para a consolidação dos seus objetivos a fundação diligenciará no sentido da construção de instalações adequadas às atividades dotadas do equipamento técnico necessário. (ESTATUTO DA FUNDAÇÃO “D”).</p>
FUNDAÇÃO “E”	<p>Art. 3º. São objetivos da Fundação “E”:</p> <p>a) Estimular programas de assistência social e de bolsas de estudos, no âmbito do município de Pato Branco;</p> <p>b) promover atividades e convênios de caráter cultural e educacional diretamente ou através do apoio a outras entidades;</p> <p>c) consolidar o movimento “E”;</p> <p>d) atender a outras finalidades que se harmonizem com o ideal de trabalho comunitário. (ESTATUTO DA FUNDAÇÃO “E”)</p>

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Através da leitura do quadro supracitado, constata-se que na Comarca de Pato Branco há Fundações de Direito Privado destinadas ao atendimento das mais variadas áreas, contemplando setores como: saúde, educação, cultura, assistência social, meio-ambiente, comunicação e lazer.

De forma geral, pode-se dizer que as 5 Fundações elencadas possuem finalidades de interesse público, refletindo com clareza o potencial de transformar a vida das pessoas atingidas por suas ações, sendo esse um aspecto pujante em todas as Fundações, além de corroborar os pressupostos finalísticos defendidos pelos autores Grazioli e Rafael (2010, p. 6): “o Terceiro Setor é aquele no qual estão inseridas as fundações privadas e as associações de interesse social, que perseguem o bem comum da coletividade, com marcante interesse público”. Outrossim, vislumbra-se que para Olak e Nascimento (2010, p. 8) as Fundações tem como objetivo fundamental “provocar mudanças nos indivíduos e na sociedade, sem, contudo, ‘exigir’ lucratividade econômica”.

Apesar de haver homogeneidade em termos de macro-objetivos, ressalta-se que as Fundações em questão possuem suas especificidades. Embora algumas dessas organizações evidenciem um número relativamente estrito de objetivos (Fundações “A”, “B” e “E”), outras apresentam um rol de propósitos bastante vasto (Fundações “C” e “D”), sendo essa uma

circunstância que demanda instrumentos de controle mais complexos e ajustáveis à realidade de cada entidade.

Segundo Donnelly-Cox, Donoghue e Hayes (2001) a exata compreensão de uma organização do Terceiro Setor perpassa a análise de todas as variáveis constitutivas e conjunturais, incluindo as particularidades inerentes à área de atuação e aos objetivos específicos que motivaram o surgimento das mesmas.

Desta forma, entende-se que as condições previstas estatutariamente irão repercutir de forma direta na gestão e no controle fundacional, de modo que os objetivos constantes nos atos constitutivos emergem como núcleo-central das ações praticadas pela entidade, fato que repercute em toda sistemática administrativa *intuitu personae*.

Para Buckmaster (1999) os objetivos de uma organização sem fins lucrativos deverão estar sempre documentados, de modo a possibilitar a otimização dos processos de gestão estratégica, além de viabilizar um adequado processo de controle, tendo em vista que a mensuração de resultados exige a presença de objetivos claramente delimitados.

Em outros termos, considerando que as finalidades são distintas em cada organização, da mesma forma se faz necessário adotar modelos distintos de gerenciamento e monitoramento, haja vista que as atividades fundacionais desencadeadas a partir da formalização do ato constitutivo serão praticadas em prol do cumprimento de finalidades específicas, elaboradas em caráter personalíssimo à cada entidade.

De acordo com Olak e Nascimento (2010, p. 8), para se atingir as finalidades estatutárias “deve haver perfeita harmonia entre recursos humanos e materiais, tendo em vista a missão e objetivos fundamentais. Esta harmonia deve ser permanente na entidade, para que, ao longo do tempo, sua filosofia possa prevalecer”.

Assim, tanto o contexto finalístico *sui generis*, quanto os objetivos próprios de cada Fundação, irão impactar nas práticas rotineiras de gestão, e – por sua vez – no controle exercido sobre as ações destas entidades. Portanto, uma justa consideração das peculiaridades fundacionais inerentes às organizações em pauta será parte integrante do itinerário metodológico-avaliativo que se sucede.

5.2 A INTEGRAÇÃO DE TÉCNICAS AVALIATIVAS

Após intensa pesquisa bibliográfica centrada em livros e principais acervos científicos, a exemplo do Scielo e do Scopus, utilizando-se expressões como: Terceiro Setor, *Third Sector*, *non-profit organization*, *voluntary sector*, prestação de contas, *measurement*, *evaluation methods*, *accountability* e avaliação de desempenho; constatou-se a inexistência de

uma técnica especificamente desenvolvida para mensurar o desempenho em entidades do Terceiro Setor, sendo esse um instrumental que poderia otimizar a gestão destas entidades e maximizar a eficiência dos controles governamentais.

Teoricamente, o que se observou no arcabouço acadêmico foi a utilização das convencionais ferramentas desenvolvidas para o setor privado, as quais revelaram diversas deficiências para esse contexto, carecendo saneamento em vista das particularidades inerentes ao Terceiro Setor.

De acordo com Buckmaster (1999) as medidas de desempenho tradicionais são inadequadas para monitorar o cumprimento dos propósitos típicos de uma organização sem fins lucrativos, demandando a criação de métodos superiores capazes de integrar informações quantitativas e qualitativas.

A partir de diversos artigos científicos, obteve-se evidências de que – entre as ferramentas existentes – o *Balanced Scorecard* tem sido o método de avaliação de desempenho capaz de trazer resultados mais consistentes ao Terceiro Setor (GOMES e LIDDLE, 2009). Não obstante, sua aplicação literal tem sido insuficiente para suprir lacunas que remetem à raiz não lucrativa do Terceiro Setor.

Para Dawson (2010), abordagens como o BSC podem ser muito úteis ao Terceiro Setor, mas é necessário ter cautela no sentido de adequar as técnicas ao contexto e à natureza de cada organização.

Ao aplicar o método BSC de maneira acrítica, incide-se no vício de desconsiderar que essa ferramenta foi originalmente concebida para atender os anseios do setor privado, e que por essa razão possui limitações ontológicas que podem comprometer uma adequada avaliação do Terceiro Setor em sua natureza filantrópica.

Seguindo esse prisma, Greiling (2010) argumenta que o *Balanced Scorecard* precisa ser modificado em termos de estrutura e procedimento antes de sua aplicação em organizações sem fins lucrativos.

Em face da inexistência de um instrumento originalmente desenvolvido para essa finalidade, e considerando os conhecimentos já obtidos por pesquisadores que testaram empiricamente o desempenho do BSC aplicado ao Terceiro Setor, entende-se como oportuno avançar nessa seara a fim de desenvolver uma metodologia específica de avaliação, contemplando os aspectos positivos extraídos de diferentes técnicas de mensuração, tal como sugerem Micheli e Kennerley (2005).

Ademais, Heckert e Silva (2008, p. 320) argumentam que apesar do crescente número de estudos na área do Terceiro Setor, este ainda se trata de um campo pouco

explorado e repleto de peculiaridades, de modo que “cada um desses aspectos engloba uma série de ações e deve ser estudado em profundidade, constituindo uma agenda para a formação de um campo de conhecimento específico de administração de organizações sem fins lucrativos”.

Em termos práticos, os estudos aqui presentes demonstram que expressivos avanços podem ser obtidos a partir da integração de diferentes ferramentas avaliativas, tal como o BSC e o Balanço Social. Ou seja, na medida em que distintos instrumentos são adaptados às especificidades de um contexto, a qualidade da mensuração tende a se elevar, maximizando a eficácia gerencial a partir de informações avaliativas mais precisas.

No que tange ao propósito de conjugar o *Balanced Scorecard* a outras técnicas, ressalta-se que os princípios centrais inerentes ao BSC, quando aplicados a organizações sem fins lucrativos, repercutem positivamente no acesso e na qualidade das informações, apesar de apresentar algumas limitações gerenciais que podem ser supridas a partir da mesclagem com outras ferramentas.

Ciente da qualidade e da objetividade das informações emanadas a partir do BSC, considera-se pertinente o uso de elementos desta técnica em organizações do Terceiro Setor (Kaplan, 2002), sobretudo em ocasiões que demandem controle governamental e evidenciação de dados em prestação de contas.

Para Duan (2010), o BSC é visto como uma eficiente ferramenta de controle em organizações sem fins lucrativos, disponibilizando informações relevantes e confiáveis em tempo hábil.

Por outro lado, ainda que o BSC traga a vantagem de otimizar os processos de controle através da eficiente evidenciação de dados, ainda assim apresenta limitações que precisam ser superadas, mormente quando se ingressa no mérito estratégico da *performance* gerencial.

Segundo Greiling (2010), ao analisar 20 organizações sem fins lucrativos adeptas dessa técnica avaliativa, constatou-se que o *Balanced Scorecard* é frequentemente utilizado por elas como uma eficiente ferramenta de medição, não como um sistema de gestão.

Destarte, mostra-se crucial a integração do BSC a técnicas distintas, no mister de desenvolver uma metodologia de avaliação de desempenho condizente com as especificidades do Terceiro Setor, incluindo um aparato de auxílio gerencial e, outrossim, um instrumental apropriado às demandas do controle governamental.

Com efeito, as evidências científicas comprovam aspectos positivos do BSC nesse propósito, mas também atestam a sua insuficiência gerencial em face das características

singulares do Terceiro Setor, reforçando a convicção no sentido de se desenvolver uma metodologia customizada e personalíssima.

5.3 FERRAMENTAS SUBSIDIÁRIAS NA CONSTRUÇÃO DE UMA METODOLOGIA PRÓPRIA PARA O TERCEIRO SETOR

O processo de avaliação de desempenho, para ser bem conduzido, demanda um conjunto mínimo de precauções, a fim de trazer diagnósticos esclarecedores e proporcionar resultados efetivos ao progresso institucional.

De acordo com Duan (2010) o processo de avaliação de desempenho em organizações sem fins lucrativos deve considerar dois elementos básicos: quais as variáveis a serem investigadas e qual a forma utilizada para efetuar esta avaliação.

Entre as variáveis básicas que devem estar presentes em uma avaliação, segundo Duan (2010), têm-se a *performance* financeira, política, processos internos e prestação de serviços. Ou seja, uma metodologia de avaliação de desempenho voltada ao Terceiro Setor – para ser suficientemente ampla – deve contemplar dimensões orçamentárias, estratégicas, operacionais, gerenciais, táticas e finalísticas.

Ademais, Duan (2010) acrescenta que a forma como será articulada a avaliação no Terceiro Setor deve considerar as condições operacionais internas, a qualidade dos serviços, a vulnerabilidade financeira, a eficiência e a eficácia organizacional.

Nesse sentido, faz-se necessário adotar sofisticados sistemas de controle interno, sobretudo para avaliar questões cruciais como condições operacionais e de eficiência. Segundo Duan (2010), em países desenvolvidos onde as organizações sem fins lucrativos se concentram de forma estrategicamente organizada, vislumbra-se um progressivo avanço na implantação de instrumentos de controle interno.

Em tais países, nota-se que os sistemas de controle interno não se restringem a uma única dimensão avaliativa; ao revés, as perspectivas de análise no Terceiro Setor atingem múltiplas dimensões, sobretudo em virtude dos amplos propósitos finalísticos inerentes a esta categoria organizacional.

Em face destes desafios, países como a Nova Zelândia desenvolveram estudos quanto à forma de avaliar a *performance* dos processos internos em organizações do Terceiro Setor, constatando que a metodologia GET (Gap Evaluation Tool) se mostra bastante adequada nesse mister.

De acordo com Duan (2010) a metodologia GET se caracteriza por avaliar a diferença entre a expectativa e a realidade fática em organizações sem fins lucrativos,

integrando análises pertinentes à gestão organizacional, planejamento estratégico, relações de cooperação, estrutura institucional, governança e financiamento. Ao efetuar este diagnóstico, almeja-se aprimorar as capacidades operacionais do Terceiro Setor, melhorando as relações entre as organizações e seus doadores, ampliando – por esse modo – as fontes de financiamento e o apoio financeiro tão premente neste setor.

Seguindo esse raciocínio de ordem pecuniária, Duan (2010) também acrescenta a importância de se construir instrumentos eficazes para avaliar a vulnerabilidade financeira do Terceiro Setor, identificando eventuais riscos financeiros e apontando caminhos para ampliar a capacidade de captação de receitas. Para alcançar essa meta, verifica-se que os indicadores financeiros convencionais, associados a metodologias de avaliação interna como o GET, podem trazer diagnósticos sistêmicos acerca da capacidade financeira, além de indicar formas de otimizar a estabilidade econômica e garantir um desenvolvimento perene.

Nesse sentido, na medida em que a capacidade arrecadativa se amplia, e que os recursos financeiros são alocados de forma mais eficiente, passa-se a garantir as condições estruturais básicas para satisfazer as necessidades dos usuários/população e alcançar os eminentes fins ontológicos do Terceiro Setor.

Para proporcionar um atendimento de excelência aos cidadãos, urge-se que a entidade sem fins lucrativos maximize o resultado dos insumos empregados no cumprimento de suas metas, demandando uma eficiente e equilibrada dinâmica dos “inputs” e “outputs” (VAKKURI, 2003).

Dentro desta lógica, a metodologia DEA (Data Envelopment Analysis) é apontada por Duan (2010) como um instrumento capaz de auxiliar o Terceiro Setor na busca da eficiência em seus processos internos, sugerindo a aplicação de modelos matemáticos para avaliar a eficiência organizacional via combinação de entradas e saídas. Por outro lado, Vakkuri (2003, p. 249) destaca as dificuldades em mensurar os resultados (*outputs*) em organizações sem fins lucrativos pelos padrões tradicionais de mercado: “this problem is particularly crucial in NPO and public sector environments, where only on rare occasions can outputs be evaluated in terms of their market value”.

Não obstante, tanto Duan (2010) quanto Vakkuri (2003) sustentam a aplicabilidade do DEA no Terceiro Setor, argumentando que – através dos devidos ajustes nessa metodologia – torna-se possível elaborar medidas de eficiência entre o valor do produto/serviço final (saídas ou *outputs*) e os recursos empregados na produção desse produto/serviço (entradas ou *inputs*).

A Análise Envoltória de Dados (DEA) envolve o uso de métodos de programação linear para construir uma fronteira não-paramétrica sobre os dados, onde medidas de eficiência são calculadas em relação a sua fronteira. Seu objetivo primário é comparar um certo número de unidades – DMUs (Decision Making Units) – que realizam tarefas similares e se diferenciam nas quantidades de inputs que consomem e de outputs que produzem. (SOUZA, MACEDO e ALMEIDA, 2007, p. 3).

Por fim, constata-se que o equilíbrio entre entradas e saídas, bem como, a sinergia entre as questões “o que avaliar?” e “como avaliar?” deverão estar intrinsecamente contempladas e sistematicamente evidenciadas no instrumento de avaliação de desempenho, de modo a trazer informações relevantes para a interpretação e o progresso das instituições sem fins lucrativos avaliadas.

Uma vez que as organizações sem fins lucrativos são ontologicamente distintas das corporações lucrativas e do governo, torna-se fundamental implementar metodologias eficazes para tal realidade, a exemplo de mecanismos de avaliação criteriosamente adaptados para as entidades do Terceiro Setor. Como exemplo, além do GET e do DEA, cita-se ainda a metodologia SERVQUAL – desenvolvida na década de 1980 por Zeithaml, Parasuraman & Berry – e apreciada no contexto das organizações sem fins lucrativos por Shiu, Vaughan e Donnelly (1997).

Nessa investigação os autores Shiu, Vaughan e Donnelly (1997) destacam a pertinência do modelo SERVQUAL para o Terceiro Setor, tendo em vista a vocação desta metodologia para avaliar a qualidade na prestação de serviços. Com efeito, os autores destacam que originalmente o SERVQUAL foi desenvolvido com o propósito de medir a diferença entre as expectativas dos clientes e sua real experiência para cinco dimensões: aspectos tangíveis, confiança, segurança, empatia e capacidade de resposta.

O ponto de partida para efetuar medidas da qualidade de um serviço consiste em mensurar as percepções do consumidor quanto ao serviço recebido em confronto com suas expectativas anteriores à prestação do referido serviço. O conceito de qualidade de serviços derivado deste modelo corresponde, então, a uma avaliação global, realizada pelo consumidor, do serviço prestado por determinada empresa. (CARVALHO e LEITE, 1997, p. 36).

Seguindo o viés da percepção dos clientes acerca da qualidade dos serviços, nota-se a semelhança do GET (Gap Evaluation Tool) em relação ao SERVQUAL, uma vez que ambos comparam a diferença entre as expectativas dos usuários e o real desempenho vivenciado. Entretanto, as pesquisas caracterizam o GET como um instrumento mais oportuno

para mensurar a *performance* dos processos internos, ao passo que o SERVQUAL estaria habilitado a estimar com maior eficácia a qualidade final dos serviços.

Por derradeiro, Shiu, Vaughan e Donnelly (1997) asseveram que o SERVQUAL se mostra apropriado ao contexto do Terceiro Setor, fazendo algumas ressalvas essenciais acerca das dimensões de análise adotadas pelo avaliador. Nesse sentido, constatou-se que as dimensões “confiança” e “segurança” se tornam redundantes, julgando prudente convertê-las em uma única dimensão.

Ademais, os autores Shiu, Vaughan e Donnelly (1997) sugerem a exclusão da variável “aspectos tangíveis” e a inclusão de uma dimensão adicional denominada “acessibilidade”. Tais constatações evidenciam com clareza algumas das distinções entre o Segundo Setor (empresas) e o Terceiro Setor, tal como sustentam Shiu, Vaughan e Donnelly (1997, p. 329) “these findings reflect the essential difference between private sector and nonprofit/voluntary sector services and, as such”.

5.4 CRIAÇÃO DE UMA METODOLOGIA AVALIATIVA PRÓPRIA PARA O TERCEIRO SETOR

Para as organizações sem fins lucrativos, aspectos como *performance* dos serviços, qualidade dos processos internos, condição financeira, eficiência procedimental e eficácia organizacional, desempenham um papel determinante para a manutenção e o desenvolvimento institucional, não sendo prudente ignorar qualquer uma dessas dimensões centrais.

No entanto, nota-se que há desafios consideráveis no que tange à avaliação destes fatores singulares, uma vez que o Terceiro Setor concentra suas atividades em promover o bem estar social, ao passo que as organizações empresariais – embora contenham sofisticados instrumentos para avaliar sua *performance* – se dedicam à distinta meta de maximizar os lucros (DOLNICAR, IRVINE e LAZAREVSKI, 2008).

Conforme explicitado, as pesquisas desenvolvidas por Shiu, Vaughan e Donnelly (1997) foram precursoras em investigar a aplicabilidade das técnicas empresariais junto ao Terceiro Setor, corroborando a tese de que embora os modelos de avaliação criados para organizações lucrativas não sejam integralmente aplicáveis ao setor sem fins lucrativos, ainda assim estes métodos podem ser ajustados e trazer resultados positivos ao Terceiro Setor.

Em face disso, têm-se a missão de adequar as metodologias convencionais à realidade avaliativa do Terceiro Setor, de tal sorte que os indicadores reflitam informações tão pertinentes e relevantes quanto às apresentadas ao Segundo Setor na maximização dos lucros. Como exemplo de ferramentas úteis nesse propósito, além do BSC e do Balanço Social-

IBASE que já foram apreciados nas etapas preliminares desta pesquisa, emergiu-se das reflexões em pauta o SERVQUAL, o GET e o DEA.

Ademais, entre as ferramentas capazes de subsidiar a criação de uma metodologia própria para o Terceiro Setor, destacam-se ainda os “Indicadores Ethos de Responsabilidade Social”. Tais indicadores trazem o potencial de revelar o desempenho operacional e o grau de comprometimento para com os propósitos finalísticos de uma entidade.

Segundo Moyses Filho, Rodrigues e Moretti (2011), os Indicadores Ethos viabilizam – por meio de avaliações periódicas – que as entidades mensurem o nível de incorporação dos conceitos de desenvolvimento sustentável em suas práticas de gestão, possibilitando um controle de *performance* focado em responsabilidades pluridimensionais.

Nesse mister, os Indicadores Ethos se baseiam em respostas a indagações estrategicamente elaboradas para as múltiplas dimensões em que uma organização atua. Com efeito, metodologias avaliativas que contemplam indagações pontuais – a exemplo dos “Indicadores Ethos” – trazem a vantagem de aproximar os procedimentos de controle à realidade específica de cada entidade (ETHOS, 2012).

Além dos métodos e das diretrizes já apontadas, também vale ressaltar as orientações procedimentais trazidas por Cuganesan e Lacey (2011), para os quais a avaliação – sobretudo no setor público – pode ser dividida em duas categorias essenciais: análise de impacto e avaliação de processos. Segundo Araujo e Loureiro (2005), a análise de impacto possui maior poder de mensuração a partir da utilização de métodos qualitativos, ao passo que a avaliação de processos reflete maior poder informativo ao aplicar métodos quantitativos de análise.

De acordo com Sessions (2001, p. 16), “para obter um resultado de melhor qualidade, devem ser usadas metodologias tanto quantitativas quanto qualitativas na prática de avaliação abrangente”. Nesse viés, Araujo e Loureiro (2005, p. 1240) asseveram que “análises quantitativas e qualitativas devem ser complementares”.

Por conseguinte, sugere-se que a metodologia de avaliação aplicada ao Terceiro Setor contemple – no que seja pertinente – tanto as orientações sugeridas ao Primeiro Setor quanto aquelas indicadas ao Segundo Setor, unindo instrumentos quantitativos e qualitativos que considerem os aspectos ontológicos do Terceiro Setor.

Seguindo o prisma argumentativo de Brandão et al. (2008, p. 877), vislumbra-se como compromisso inescusável a elaboração de uma metodologia deveras adequada, pois “num contexto de globalização e de busca por maximização de resultados, ferramentas de

gestão do desempenho capazes de integrar estratégia, aprendizagem, competências e indicadores quantitativos e qualitativos são muito desejadas, mas dificilmente encontradas”.

Com efeito, ao mesclar as diferentes diretrizes de consagrados métodos avaliativos (típicos do setor público e privado), com os preceitos básicos de avaliação do Terceiro Setor, presume-se estar subsidiando a criação de um método suficientemente amplo e cientificamente confiável para avaliação em entidades sem fins lucrativos.

Segundo Assumpção e Campos (2011, p. 211), na construção de uma metodologia de avaliação específica para entidades sem fins lucrativos, deve-se considerar “os modelos de avaliação sob a ótica da lógica instrumental e substantiva”.

Dentro deste prisma, construiu-se um modelo de avaliação pluridimensional dividido em questões de natureza quantitativa e qualitativa, de modo que as múltiplas questões dirigidas às entidades do Terceiro Setor em apreço seguem o raciocínio metodológico delineado nas linhas ulteriores.

5.4.1 Análise quantitativa

Seguindo as diretrizes supracitadas e os pressupostos teóricos percorridos nos tópicos desta dissertação, elaborou-se um instrumento capaz de avaliar os impactos e os processos fundacionais sob múltiplas dimensões. Para tanto, inicialmente elaborou-se um questionário de natureza quantitativa:

Tabela 2 – Análise Quantitativa: Perspectiva do Aprendizado e Crescimento

ANÁLISE QUANTITATIVA: PERSPECTIVA DO APRENDIZADO E CRESCIMENTO				
CÓDIGO	INDAGAÇÃO	RESULTADO		
		Ano 201x-1	Ano 201x	
1.1	Qual o índice de colaboradores com vínculo empregatício na fundação? (número de colaboradores com vínculo empregatício na fundação em t / número de colaboradores com vínculo empregatício na fundação em t -1). (PAES, 2010).			> melhor
1.2	Qual o índice de colaboradores atuando de forma voluntária na fundação? (número de colaboradores voluntários na fundação em t / número de colaboradores voluntários na fundação em t - 1). (DRUCKER, 2012).			> melhor
1.3	Qual o índice de investimento no corpo funcional? (Total – indicadores sociais internos / folha de pagamento bruta). (FRANCISCHINI, 2005).			> melhor
1.4	Qual o índice de investimento em capacitação? (gastos com educação + gastos com capacitação e desenvolvimento profissional) / (folha de pagamento bruta + total – indicadores sociais internos (-) encargos sociais compulsórios). (REIS e MEDEIROS, 2007).			> melhor
1.5	Qual o índice de rotatividade de pessoal? (nº de demissões + nº de admissões / 2) / nº de funcionários ativos. (LACOMBE e HEILBORN, 2003).			< melhor

1.6	Qual o índice de elevação produtiva sob qualificação? (gastos totais com educação, capacitação e desenvolvimento profissional em t / receita operacional em t) / (gastos totais com educação, capacitação e desenvolvimento profissional em t - 1 / receita operacional em t - 1). (OLIVEIRA, PEREZ e SILVA, 2005).		
TOTAL DE ÍNDICES QUE EVOLUÍRAM NO ÚLTIMO ANO (comparar com exercício anterior)			

>
melhor

Fonte: Elaborado pelo autor (2013).

Tabela 3 - Análise Quantitativa: Perspectiva Acerca dos Clientes/Sociedade

ANÁLISE QUANTITATIVA: PERSPECTIVA ACERCA DOS CLIENTES/SOCIEDADE			
CÓDIGO	INDAGAÇÃO	RESULTADO	
		Ano 201x-1	Ano 201x
1.7	Qual o índice de contribuições sócio-ambientais por destinações espontâneas? (total de contribuições para a sociedade + total dos investimentos em meio ambiente) / resultado operacional. (FRANCISCHINI, 2005).		
1.8	Qual o índice de transferência de recursos via tributação? (Tributos (-) encargos sociais / resultado operacional). (FRANCISCHINI, 2005).		
1.9	Qual o índice de investimento em projetos sociais? (Total das contribuições para a sociedade / resultado operacional). (FRANCISCHINI, 2005).		
1.10	Qual o índice de investimento em projetos ambientais? (Total de investimentos em meio ambiente / resultado operacional). (FRANCISCHINI, 2005).		
1.11	Qual o índice de investimento em cultura? (investimento em cultura em t / investimentos em cultura em t - 1). (REIS e MEDEIROS, 2007).		
1.12	Qual o índice de investimento em educação? (investimento em educação em t / investimentos em educação em t - 1). (REIS e MEDEIROS, 2007).		
1.13	Qual o índice de investimento em saúde e saneamento? (investimento em saúde e saneamento em t / investimentos em saúde e saneamento em t - 1). (REIS e MEDEIROS, 2007).		
1.14	Qual o índice de distribuição do valor adicionado? (Total do valor adicionado a distribuir / 1000). (SANTOS, 2003).		
TOTAL DE ÍNDICES QUE EVOLUÍRAM NO ÚLTIMO ANO (comparar com exercício anterior)			

>
melhor>
melhor>
melhor>
melhor>
melhor>
melhor>
melhor>
melhor

Fonte: Elaborado pelo autor (2013).

Tabela 4 - Análise Quantitativa: Perspectiva Financeira

ANÁLISE QUANTITATIVA: PERSPECTIVA FINANCEIRA			
CÓDIGO	INDAGAÇÃO	RESULTADO	
		Ano 201x-1	Ano 201x

1.15	Qual o Índice de Liquidez Geral? (Total do ativo circulante + Ativo realizável a longo prazo) / (Total do passivo circulante + Exigível a longo prazo). (SILVA, 2005).			> melhor
1.16	Qual o Índice de Liquidez Corrente? (Total do ativo circulante / Total do passivo circulante). (SILVA, 2005).			> melhor
1.17	Qual o Índice de Liquidez Seca? (Total do ativo circulante (-) contas convênios ativas (-) estoques (-) despesas pagas antecipadamente) / Total do passivo circulante. (NETO, 2010).			> melhor
1.18	Qual o Índice de Endividamento? (passivo circulante + exigível a longo prazo) / (patrimônio social líquido). (NETO, 2010).			< melhor
1.19	Qual o Índice de Imobilização do Patrimônio Líquido? (ativo permanente / patrimônio social líquido)*100. (SILVA, 2005).			< melhor
1.20	Qual o Índice de Retorno Sobre o Ativo? (Superávit ou déficit do exercício / Total do ativo)*100. (SILVA, 2005).			> melhor
TOTAL DE ÍNDICES QUE EVOLUÍRAM NO ÚLTIMO ANO (comparar com exercício anterior)				

Fonte: Elaborado pelo autor (2013).

**Tabela 5 - Análise
Quantitativa: Perspectiva dos Processos Internos**

ANÁLISE QUANTITATIVA: PERSPECTIVA DOS PROCESSOS INTERNOS				
CÓDIGO	INDAGAÇÃO	RESULTADO		
		Ano 201x-1	Ano 201x	
1.21	Qual o índice de transparência? (número de dados informados nas Prestações de Contas / dados solicitados nas Prestações de Contas). (FRANCISCHINI, 2005).			> melhor
1.22	Qual o índice de produtividade em atividades primárias? (resultado operacional / receita líquida). (FRANCISCHINI, 2005).			> melhor
1.23	Qual o índice de produtividade geral do trabalho? (superávit ou déficit / número de empregados). (TINOCO, 2010).			> melhor
1.24	Qual o índice de geração de receitas? (receita total efetivamente obtida no exercício / receita total prevista para o exercício). (REIS e MEDEIROS, 2007).			> melhor
1.25	Qual o índice de efetivação de despesas? (despesa total prevista para o exercício / despesa total efetuada no exercício). (REIS e MEDEIROS, 2007).			> melhor
TOTAL DE ÍNDICES QUE EVOLUÍRAM NO ÚLTIMO ANO (comparar com exercício anterior)				

Fonte: Elaborado pelo autor (2013).

Quanto à presente análise quantitativa, tais indagações deverão ser respondidas pelos diretores dos Conselhos Fundacionais; ou, no caso específico do Ministério Público do Estado do Paraná, 72% destas questões poderão ser respondidas a partir de consulta aos dados

constantes nas prestações de contas enviadas pelas fundações através do Sistema de Cadastro e Prestações de Contas (SICAP).

Diante desta possibilidade informativa, convém tecer algumas considerações acerca do sistema informatizado utilizado pelo Ministério Público do Estado do Paraná no velamento fundacional, cuja denominação é SICAP.

O SICAP é um *software* de prestação de contas amplamente utilizado nos processos de controle realizados junto ao Terceiro Setor no Brasil, sobretudo perante os Ministérios Públicos Estaduais, uma vez que 22 estados nacionais já se utilizam dessa ferramenta como mecanismo de *accountability* na fiscalização das entidades sem fins lucrativos, a exemplo do Ministério Público do Estado do Paraná (TORRES, 2007).

De acordo com o entendimento de Cardoso (2006, p. 56), através de instrumentos como esse: “visa-se estabelecer mecanismos reguladores numa determinada população”. Dentro dessa perspectiva, entende-se o SICAP como uma ferramenta essencial ao exercício de controles efetivos, responsável por instrumentalizar a regulação estatal sob o Terceiro Setor.

Quanto ao surgimento do referido programa, ressalta-se que, segundo Torres (2007), o mesmo é produto dos estudos conduzidos pelo Centro de Estudos de Fundações e Entidades de Interesse Social – CEFEIS, sendo essa uma entidade criada pela FIPE-USP no ano de 2000 com o propósito de realizar pesquisas junto ao Terceiro Setor.

A aceitação deste *software* por um número significativo de órgãos de controle externo incitou a escolha do SICAP como fonte de apoio na presente pesquisa, de tal sorte que as linhas ulteriores se dedicam à interpretação de seus recursos na evidenciação de índices em múltiplas perspectivas, seguindo – portanto – a concepção epistemológica pluridimensional de Leff (2005).

Os estudos ora realizados denotam que, de um total de 25 índices identificados na presente explanação, o SICAP disponibiliza dados para extração de 18 índices, conforme explicitado na tabela abaixo:

Tabela 6 - Índices Passíveis de Obtenção Pelo SICAP

PERSPECTIVA	ÍNDICES	
Financeira	LG	Índice de liquidez geral
	LC	Índice de liquidez corrente
	LS	Índice de liquidez seca
	IE	Índice de endividamento
	II	Índice de imobilização do patrimônio líquido
	IRA	Índice de retorno sobre o ativo

Clientes/Sociedade	ITR	Índice de transferência de recursos via tributação
	DVA	Índice de distribuição do valor adicionado
Processos Internos	IT	Índice de transparência
	IPA	Índice de produtividade em atividades primárias
	IPG	Índice de produtividade geral do trabalho
	IGR	Índice de geração de receitas
	IED	Índice de efetivação de despesas
Aprendizado/Crescimento	IC	Índice de colaboradores contratados
	IV	Índice de colaboradores voluntários
	ICF	Índice de investimento no corpo funcional
	RT	Índice de rotatividade de pessoal
	IPQ	Índice de elevação produtiva sob qualificação

Fonte: Elaborado pelo autor (2013).

Quanto aos 7 índices que não puderam ser extraídos do SICAP, elenca-se: índice de contribuições sócio-ambientais por destinações espontâneas; índice de investimento em projetos sociais; índice de investimento em projetos ambientais; índice de investimento em cultura; índice de investimento em educação; índice de investimento em saúde e saneamento; índice de investimento em capacitação.

Dos 18 índices passíveis de obtenção através do SICAP, 6 são evidenciados de forma direta e objetiva, enquanto os outros 12 dependem de cálculos e fórmulas externas ao programa para serem definidos. Ressalta-se ainda que o sistema desenvolvido pela CEFEIS demonstra eficiência e completude na evidenciação de dados na perspectiva financeira, de modo que os 6 índices desta perspectiva do BSC podem ser extraídos de forma imediata através de consulta ao programa SICAP, além de outros 54 índices financeiros adicionais que não serão aprofundados nesse estudo.

Ao revés dos indicadores financeiros, nenhum dos outros 12 índices que compõem as três perspectivas remanescentes do BSC se mostram passíveis de cálculo diretamente pelo *software*, demandando tratamento *a posteriori* dos dados primários registrados no banco de dados.

Sendo assim, as análises evidenciam que, para a perspectiva financeira, todos os 6 índices levantados no estudo podem ser obtidos através de consulta ao SICAP; já na perspectiva dos clientes/sociedade, apenas 2 índices dos 8 podem ser extraídos via sistema; quanto à perspectiva interna, de um total de 5 índices todos se mostram passíveis de identificação no banco de dados do programa; enquanto que, para a perspectiva do aprendizado/crescimento, evidencia-se que 5 dos 6 índices podem ser extraídos via consulta ao SICAP.

Para a obtenção destes 7 índices quantitativos remanescentes não viabilizados pelo programa SICAP, faz-se necessária a leitura e interpretação crítica dos livros e demonstrativos contábeis.

5.4.2 Análise qualitativa

Enquanto o resultado das indagações quantitativas segue fórmulas previamente estabelecidas, as análises qualitativas emanam de questões binárias, onde as alternativas possíveis se caracterizam por “sim” ou “não”, a exemplo da metodologia desenvolvida pelo Instituto Ethos (2012).

Tais questões qualitativas deverão ser respondidas pelos diretores dos Conselhos Fundacionais, haja vista que apenas 10% das indagações podem ser parcialmente respondidas via consulta ao SICAP. Tal circunstância deriva das limitações informativas do SICAP no que tange aos dados de natureza qualitativa, os quais – na esfera pública – subsidiam preponderantemente as chamadas avaliações de impacto.

Sendo assim, considerando as limitações do SICAP nesta seara de análise, as perguntas de ordem qualitativa a serem respondidas pelos diretores fundacionais são as constantes nas tabelas abaixo:

Tabela 7 – Análise Qualitativa: Perspectiva do Aprendizado e Crescimento

ANÁLISE QUALITATIVA: PERSPECTIVA DO APRENDIZADO E CRESCIMENTO			
CÓDIGO	INDAGAÇÃO	RESULTADO	
		SIM	NÃO
2.1	A fundação possui um controle acerca da formação intelectual e experiência profissional de seus membros e colaboradores? (RIBEIRO, 2006).		
2.2	A fundação conta com mecanismos ou sistemas formais para avaliação periódica do desempenho de seus membros e colaboradores? (ETHOS, 2012).		
2.3	A fundação possui políticas e mecanismos para ouvir, avaliar e acompanhar posturas, preocupações, sugestões e críticas dos colaboradores, com o objetivo de agregar novos aprendizados e conhecimentos? (ETHOS, 2012).		
2.4	Na contratação de novos profissionais, a entidade dá prioridade aos colaboradores internos para aproveitar os talentos existentes? (LACOMBE e HEILBORN, 2003).		
2.5	A fundação oferece plano de carreira a seus colaboradores? (RIBEIRO, 2006).		
2.6	A organização valoriza e incentiva o desenvolvimento profissional de sua equipe por meio de cursos e treinamentos? (STRAUHS et al., 2012).		
2.7	A fundação possui políticas com metas para reduzir a distância entre a maior e a menor remuneração paga pela entidade? (ETHOS, 2012).		

2.8	Como forma de melhorar seus produtos ou serviços e a relação com seus clientes/sociedade, a fundação analisa as dúvidas, sugestões e reclamações recebidas e as utiliza como instrumento para aperfeiçoar suas atividades? (ETHOS, 2012).		
TOTAL DE RESPOSTAS POSITIVAS			

Fonte: Elaborado pelo autor (2013).

Tabela 8 - Análise Qualitativa: Perspectiva Acerca dos Clientes/Sociedade

ANÁLISE QUALITATIVA: PERSPECTIVA ACERCA DOS CLIENTES/SOCIEDADE			
CÓDIGO	INDAGAÇÃO	RESULTADO	
		SIM	NÃO
2.9	Os lucros/superávit são revertidos em prol de melhorias no desempenho fundacional? (OLAK e NASCIMENTO, 2010).		
2.10	Os objetivos e propósitos estatutários estão sendo observados pela fundação? (GRAZZIOLI e RAFAEL, 2011).		
2.11	A fundação é gerencialmente e ideologicamente independente? (PAES, 2010).		
2.12	Existe preocupação em conciliar as estratégias fundacionais em relação às Políticas Públicas? (PINTO, 2005).		
2.13	A fundação tem uma definição clara acerca de quem é seu público-alvo? (MAXIMIANO, 2010).		
2.14	O público-alvo da fundação é condizente com a realidade da comunidade local? (PINTO, 2005).		
2.15	A entidade expõe publicamente seus compromissos éticos e sociais por meio de material institucional, pela internet ou de outra maneira adequada às suas partes interessadas? (ETHOS, 2012).		
2.16	A entidade estimula a coerência entre os valores e princípios éticos da fundação e a atitude individual de seus colaboradores? (ETHOS, 2012).		
2.17	Os critérios utilizados na contratação de pessoal são isentos de práticas discriminatórias? (ETHOS, 2012).		
2.18	As dependências da fundação possuem recursos que facilitam o deslocamento e a convivência de pessoas com deficiência? (ETHOS, 2012).		
2.19	Os membros e colaboradores da fundação buscam compreender os problemas da população e se empenham no encaminhamento de soluções? (ETHOS, 2012).		
2.20	A fundação divulga a importância do trabalho voluntário? (DRUCKER, 2012).		
2.21	A fundação busca envolver os cidadãos nos projetos com os quais colabora? (DRUCKER, 2012).		
2.22	A fundação faz um levantamento das necessidades locais antes de iniciar seus projetos na comunidade? (MAXIMIANO, 2010).		
2.23	A fundação planeja suas ações visando maximizar seu impacto social a longo prazo? (GRAZZIOLI e RAFAEL, 2011).		
2.24	Avaliando suas atividades na comunidade, a fundação acredita que obteve resultados positivos? (DRUCKER, 2012).		
2.25	A fundação participa de comissões ou grupos de trabalho relacionados à defesa e promoção dos interesses da comunidade? (ETHOS, 2012).		
2.26	A fundação desenvolve projetos em parceria com o governo federal, estadual ou municipal? (PINTO, 2005).		

TOTAL DE RESPOSTAS POSITIVAS	
-------------------------------------	--

Fonte: Elaborado pelo autor (2013).

Tabela 9 - Análise Qualitativa: Perspectiva Financeira

ANÁLISE QUALITATIVA: PERSPECTIVA FINANCEIRA			
CÓDIGO	INDAGAÇÃO	RESULTADO	
		SIM	NÃO
2.27	A fundação elabora seus demonstrativos contábeis e financeiros observando as normas brasileiras de contabilidade? (OLAK e NASCIMENTO, 2010).		
2.28	A fundação apresentou saldo positivo ao final do último exercício financeiro? (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008).		
2.29	A fundação é capaz de assegurar seu funcionamento sem que haja doações e/ou transferência de recursos por terceiros? (PAES, 2010).		
2.30	A fundação possui imóvel e instalações próprias? (PAES, 2010).		
2.31	Os diretores e conselheiros da fundação exercem suas atividades sem qualquer remuneração? (RESOLUÇÃO 2.434/2002-PGJ).		
2.32	A fundação exerce um controle sobre seu patrimônio através de inventários periódicos? (ATTIE, 2000).		
2.33	A fundação contabiliza a depreciação de seus bens? (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008).		
2.34	A fundação efetua retenções e recolhimentos dos encargos trabalhistas nos pagamentos destinados aos seus colaboradores efetivos e trabalhadores autônomos? (OLAK e NASCIMENTO, 2010).		
TOTAL DE RESPOSTAS POSITIVAS			

Fonte: Elaborado pelo autor (2013).

Tabela 10 - Análise Qualitativa: Perspectiva dos Processos Internos

ANÁLISE QUALITATIVA: PERSPECTIVA DOS PROCESSOS INTERNOS			
CÓDIGO	INDAGAÇÃO	RESULTADO	
		SIM	NÃO
2.35	A fundação é composta por um Conselho Executivo, um Conselho Fiscal, e um Conselho Deliberativo ou Curador? (RESOLUÇÃO 2.434/2002-PGJ).		
2.36	Cada um dos membros atua em apenas um Conselho da fundação, sem acúmulo de funções? (ATTIE, 2000).		
2.37	As decisões e processos internos são desempenhados com rapidez? (MOTTA e BRESSER-PEREIRA, 2004).		
2.38	As atividades fundacionais denotam fins não-lucrativos? (GRAZZIOLI e RAFAEL, 2011).		
2.39	As informações sobre a situação patrimonial, econômica e financeira das atividades fundacionais são analisadas por órgão de controle interno? (ETHOS, 2012).		

2.40	As informações sobre aspectos sociais e filantrópicos das atividades fundacionais são analisadas por órgão de controle interno? (ETHOS, 2012).		
2.41	A entidade conta com políticas e/ou procedimentos para acolher críticas de grupos ou partes interessadas no que tange à natureza de seus processos, produtos ou serviços? (ETHOS, 2012).		
2.42	Os membros dos Conselhos expõem à população dados periódicos sobre aspectos econômico-financeiros e sociais de suas atividades? (ETHOS, 2012).		
2.43	A fundação possui um planejamento estabelecendo metas de curto, médio e longo prazo? (MAXIMIANO, 2010).		
2.44	Os membros dos Conselhos consultam os demais colaboradores da fundação antes de tomar decisões que irão repercutir nas rotinas de trabalho? (MOTTA e BRESSER-PEREIRA, 2004).		
2.45	A entidade adota mecanismos de controle que visam minimizar erros e corrigir procedimentos inadequados? (ETHOS, 2012).		
2.46	As mudanças e adaptações, de forma geral, são implementadas com facilidade nos momentos que se fazem necessárias? (MOTTA e BRESSER-PEREIRA, 2004).		
TOTAL DE RESPOSTAS POSITIVAS			

Fonte: Elaborado pelo autor (2013).

5.4.3 Tabulação e sistematização dos dados quantitativos e qualitativos

Após obter resposta às questões supracitadas, sugere-se que os resultados sejam tabulados e sistematizados da seguinte maneira, considerando o total de respostas positivas e indagações por perspectiva:

Tabela 11 – Sistematização dos Dados Quantitativos e Qualitativos

Perspectivas de Análise	Questões Quantitativas			Questões Qualitativas			Resultado Final por Perspectiva
	Pontuação	Fator	Resultado	Pontuação	Fator	Resultado	
Aprendizado/Crescimento	X1	X1 / 6		X2	X2 / 8		
Clientes/Sociedade	W1	W1 / 8		W2	W2 / 18		
Financeira	Y1	Y1 / 6		Y2	Y2 / 8		
Processos Internos	Z1	Z1 / 5		Z2	Z2 / 12		
Resultado por Categoria							
RESULTADO FINAL							

Fonte: Elaborado pelo autor (2013).

Tal sistematização se faz essencial, uma vez que possibilita uma visão mais objetiva acerca da *performance* nas quatro perspectivas de análise, além de conferir notas equitativas às quatro dimensões investigadas, atribuindo-se pesos isonômicos a todos os elementos. Com efeito, tais indicadores viabilizam um justo dimensionamento acerca das carências e

potencialidades fundacionais através de uma análise pluridimensional, além de nortear a interpretação do contexto empírico em que a entidade investigada está situada.

Sem dúvida, o conhecimento do significado, dos limites e potencialidades dos indicadores sociais pode ser de grande utilidade para os diversos agentes e instituições envolvidos na definição das prioridades sociais e na alocação de recursos do orçamento público. Se bem empregados, os indicadores sociais podem enriquecer a interpretação empírica da realidade social e orientar de forma mais competente a análise, formulação e implementação de políticas sociais. (JANNUZZI, 2002).

Através da análise aqui proposta, faz-se possível compreender quais as perspectivas que carecem aprimoramento, além de revelar quais as dimensões que apresentam melhor *performance*. Porém, as singularidades e fragilidades de cada perspectiva deverão ser apreciadas a partir das respostas específicas atribuídas a cada uma das questões elencadas nos questionários.

A interpretação das especificidades das questões poderá revelar o grau de eficácia pontual dos procedimentos e a observância ou negligência dos elementos-chave do Terceiro Setor levantados por Heckert e Silva (2008): gestão por conselhos, natureza privada, ausência de lucros, independência e voluntariado.

5.4.4 Captação da imagem externa da fundação

No que tange à abrangência das fontes informativas propostas nesta metodologia, além da análise quantitativa efetuada sobre os índices (de natureza impessoal) e da análise qualitativa efetuada sobre as respostas dos Conselhos Fundacionais, ainda vale lembrar que Brandão et al. (2008) destaca a importância de se obter múltiplas fontes de dados nos processos de avaliação, sendo os usuários dos serviços um fator crucial nesse mister.

Fazendo uma analogia com a avaliação de desempenho no setor público, mostra-se oportuna a concepção das pluralidades perceptivas destacadas por Catelli e Santos (2004, p. 445): “as múltiplas e contínuas interações do governo, entidades governamentais e sociedade, inerentes ao processo dinâmico de gestão pública, refletem diferenças de percepção do valor criado entre os agentes públicos e privados”.

Diante desta constatação, os resultados das questões quantitativas e qualitativas concernentes ao Terceiro Setor deverão ser confrontados – outrossim – com as respostas obtidas junto aos cidadãos situados no entorno destas entidades (enquanto usuários e/ou

usuários potenciais), sugerindo-se que, neste caso específico, as seguintes questões sejam respondidas pela população patobranquense aleatoriamente inquirida:

Tabela 12 – Imagem Externa: Variáveis de Percepção

IMAGEM EXTERNA DA FUNDAÇÃO – VARIÁVEIS DE PERCEPÇÃO						
Instruções de Preenchimento: Indique seu grau de concordância para as afirmações abaixo, considerando as seguintes alternativas: A) Concordo Totalmente, B) Concordo, C) Sou Indiferente, D) Discordo, E) Discordo Totalmente.						
CÓDIGO	AFIRMAÇÃO	ALTERNATIVAS				
		A	B	C	D	E
3.1	Conheço os trabalhos desenvolvidos pela fundação "X". (CATELLI e SANTOS, 2004).					
3.2	Desempenharia algum serviço voluntário junto a essa entidade. (QUINTAIROS, SILVA, COSTA e OLIVEIRA, 2009).					
3.3	Trabalharia como assalariado nessa entidade. (DRUCKER, 2012).					
3.4	Considero os trabalhos dessa fundação importantes para a região. (PINTO, 2005).					
3.5	Esta fundação me inspira confiança. (SHIU, VAUGHAN e DONNELLY, 1997).					
3.6	Acredito que as atividades desempenhadas pela entidade atendem às expectativas da sociedade. (CARVALHO e LEITE, 1997).					
3.7	Considero que esta fundação atua de forma independente, sem estar subordinada a uma entidade, empresa ou órgão público específico. (PAES, 2010).					
3.8	Acredito que os processos desempenhados por essa fundação apresentam menor burocracia do que geralmente se observa em órgãos públicos. (MOTTA e BRESSER-PEREIRA, 2004).					
3.9	Considero que esta entidade possui finalidades não-lucrativas. (HECKERT e SILVA, 2008).					
3.10	Acredito que a estrutura, instalações e equipamentos desta fundação são adequados para o bom desempenho de sua missão. (PAES, 2010).					

Fonte: Elaborado pelo autor (2013).

Visando identificar o perfil dos respondentes e subsidiar uma análise contextualizada para os diferentes grupos entrevistados, sugere-se que as seguintes questões classificatórias também sejam respondidas pelo público indagado nas questões acima, considerando critérios adotados pelo IBGE (2012) e pela literatura do Terceiro Setor:

Tabela 13 – Imagem Externa: Variáveis Classificatórias

IMAGEM EXTERNA DA FUNDAÇÃO – VARIÁVEIS CLASSIFICATÓRIAS	
Instruções de Preenchimento: Assinalar apenas as alternativas condizentes com o seu perfil.	
ALTERNATIVAS	PERGUNTA
Questão 1	Você já participou dessa fundação como:
A	Membro de Conselho

	B	Funcionário
	C	Voluntário
	D	Doador
	E	Usuário dos serviços
	F	Nunca participou
Questão 2	Você se declara:	
	A	Homem
	B	Mulher
Questão 3	Sua idade está entre:	
	A	0 até 14 anos
	B	15 até 19 anos
	C	20 até 59 anos
	D	60 anos ou mais

Fonte: Elaborado pelo autor (2013).

Por conseguinte, as respostas atribuídas às questões inerentes à imagem externa da Fundação servirão de subsídio na interpretação dos resultados emanados preliminarmente do Questionário Quantitativo e do Questionário Qualitativo desenvolvidos nos tópicos precedentes, além de respaldar a aferição acerca da observância dos elementos-chave do Terceiro Setor estipulados por Heckert e Silva (2008).

5.4.5 Evidências do mapa estratégico e o enquadramento dos indicadores

Após reunir o arcabouço de dados necessários para uma avaliação baseada em múltiplas fontes, surge a demanda por instrumentos de auxílio na consecução de uma interpretação lógica, clara e efetiva destas informações. Por deveras, ao decidir pela interpretação de indicadores em uma perspectiva pluridimensional, faz-se mister efetuar algumas escolhas elementares no que tange à sistemática/lógica hermenêutica dos dados (ALVES, DENARDIN e SILVA, 2011).

A fim de respaldar a análise destes dados, a presente pesquisa sugere a utilização de um Mapa Estratégico no afã de nortear a interpretação qualitativa das informações – sobretudo numéricas – evidenciadas a partir dos questionários, subsidiando a mensuração dos impactos gerenciais e da *performance* dos processos em múltiplas perspectivas. Nesse sentido, Mészáros (2008) argumenta que é necessário romper com a lógica cartesiana se quisermos contemplar a criação de uma alternativa metodológica significativamente diferente das propostas unidimensionais.

Seguindo esse prisma, nota-se a relevância de uma visão epistemológica holística, haja vista as possibilidades avaliativas emanadas de instrumentos pluridimensionais como o Balanço Social e os Indicadores Ethos, integrados a metodologias estratégicas como BSC,


SERVQUAL, GET e DEA, os quais (juntos) são capazes de evidenciar – com objetividade – as múltiplas nuances do Terceiro Setor.



Assim, o alinhamento estratégico, por meio da utilização de ferramentas como o BSC e o mapeamento estratégico, pode ser responsável pelo alcance dos objetivos traçados, pela detecção das competências centrais da organização e também pela promoção de sinergia entre parceiros, processos e organização. (MOREIRA e MUNCK, 2010, p. 88).

Nesse sentido, os pressupostos teóricos que norteiam a aplicação dos diferentes instrumentos utilizados na construção da metodologia ora proposta, sugerem a disponibilização de ferramentas estratégicas e sistematizadas capazes de auxiliar nas diferentes etapas avaliativas, bem como, na interpretação objetiva dos resultados finais da coleta de dados.

Na visão de Saviani (2008, p. 12) “para produzir materialmente, o homem necessita antecipar em ideias os objetivos da ação, o que significa que ele representa mentalmente os objetivos reais”. Portanto, ciente da importância das representações mentais na elaboração de estratégias, buscou-se conciliar os constructos metodológicos dos instrumentos aqui explanados com os objetivos elementares vislumbrados para organizações do Terceiro Setor, dando origem ao seguinte mapeamento estratégico:

Tabela 14 – Mapeamento Estratégico

PERSPECTIVA	<i>Missão: Promover mudanças sociais</i>	
	ESTRATÉGIA	CÓDIGO
Clientes/Sociedade	Agir conforme as normas de direito social e as políticas públicas	2.11, 2.12, 2.17, 2.18 e 2.26
	Consolidar o caráter não lucrativo da fundação	2.9, 2.10, 2.23 e 3.9
	Atuar com responsabilidade sócio-ambiental	1.7, 1.8 , 1.9, 1.10, 1.12, 1.13, 1.14 , 2.13, 2.14, 2.15, 2.16, 2.19, 2.20, 2.21, 2.22, 2.24, 2.25, 3.4, 3.5 e 3.6
		
Processos Internos	Agir com transparência	1.21 , 2.42 e 3.1
	Elevar a efetividade dos Conselhos	2.35, 2.36, 2.38, 2.39, 2.40, 2.41, 2.44 e 3.7
	Reduzir o grau de burocracia procedimental	2.46 e 3.8
	Aumentar a produtividade e a eficiência	1.22 , 1.23 , 1.24 , 1.25 , 2.37, 2.43 e 2.45

		
Aprendizado/Crescimento	Investir na qualificação dos colaboradores	1.6 e 2,6
	Aumentar o número de colaboradores e voluntários	1.1, 1.2 , 3.2 e 3.3
	Otimizar o aproveitamento do capital intelectual disponível	2.1 e 2.4
	Viabilizar o aprimoramento contínuo	2.2, 2.3 e 2.8
	Elevar o grau de satisfação interna	1.3 , 1,4, 1.5 , 2.5 e 2.7
		
Perspectiva Financeira	Honrar seus compromissos financeiros	1.15, 1.16 e 1.17
	Reduzir o grau de endividamento	1.18 e 2.28
	Agir conforme as normas fiscais e contábeis	2.27, 2.31, 2.32, 2.33 e 2.34
	Elevar o grau de independência econômico-patrimonial	1.19 , 2.29, 2.30 e 3.10
	Melhorar o desempenho na gestão dos recursos	1.20
Obs.: Os códigos em negrito se referem aos índices passíveis de obtenção através de consulta ao SICAP.		

Fonte: Elaborado pelo autor (2013).

Nessa instância da pesquisa, entende-se de forma ainda mais nítida que os reflexos da atuação organizacional produzem efeitos em diferentes nuances, repercutindo direta e indiretamente no entorno por meio de variados ângulos passíveis de mensuração, fazendo-se necessário ilustrar as estratégias e os respectivos indicadores de desempenho a fim de melhor compreender as diferentes perspectivas de análise, tal como sugere o Mapa Estratégico acima.

Ligando os constructos, têm-se os arcos direcionados, os quais, embora façam o mapa parecer um diagrama de causa e efeito, buscam representar não só esse tipo de relacionamento mas também a conexão de explicações a consequências, opções a resultados, ações a objetivos. (RIEG e ARAUJO FILHO, 2002).

Portanto, ao utilizar o Mapa Estratégico, traça-se um panorama geral da Fundação investigada, possibilitando compreender em maior profundidade quais as implicações de cada um dos indicadores no desempenho institucional, além de permitir uma visualização mais clara e objetiva das estratégias e dos respectivos indicadores da entidade do Terceiro Setor avaliada.

6. APLICABILIDADE DA METODOLOGIA SUGERIDA

Após desenvolver a metodologia supracitada, julgou-se prudente avaliar a aplicabilidade do instrumento sugerido, de modo a afastar eventuais dúvidas quanto a sua eficácia na evidenciação de dados pluridimensionais.

Tal iniciativa também foi utilizada nos estudos científicos desenvolvidos por Rengel et al. (2012) e Fischer (2005) em suas reflexões realizadas no campo do Terceiro Setor, onde a utilização de *survey* corroborou os pressupostos teóricos percorridos nas etapas precedentes de suas pesquisas.

Segundo Raupp e Beuren (2006, p. 85), “os dados referentes a esse tipo de pesquisa podem ser coletados com base em uma amostra retirada de determinada população ou universo que se deseja conhecer”.

Para tanto, selecionou-se duas Fundações de Direito Privado situadas na Comarca de Pato Branco (Fundação “A” e Fundação “B”, descritas na Tabela 1 das pgs. 79 e 80), considerando as prestações de contas enviadas ao Ministério Público Estadual do Paraná nos últimos dois anos (ano-base 2010 e 2011).

Nesse mister, primeiramente foram tabulados os Dados Quantitativos das Fundações “A” e “B”, a partir das Prestações de Contas e de seus Livros Contábeis; seguido da exposição dos Dados Qualitativos obtidos através de consulta aos Diretores destas duas Fundações, e da população localizada em seu entorno.

6.1 TABULAÇÃO DOS DADOS QUANTITATIVOS DA FUNDAÇÃO “A”

Após consultar as duas últimas Prestações de Contas encaminhadas ao Ministério Público pela Fundação “A”, bem como, os documentos contábeis referentes aos exercícios 2010 e 2011, obteve-se o seguinte panorama:

Tabela 15 – Análise Quantitativa: Perspectiva do Aprendizado e Crescimento da Fundação “A”

ANÁLISE QUANTITATIVA: PERSPECTIVA DO APRENDIZADO E CRESCIMENTO				
CÓDIGO	INDAGAÇÃO	RESULTADO		
		Ano 2010	Ano 2011	
1.1	Qual o índice de colaboradores com vínculo empregatício na fundação? (número de colaboradores com vínculo empregatício na fundação em t / número de colaboradores com vínculo empregatício na fundação em t -1).	1,08	0,99	> melhor
1.2	Qual o índice de colaboradores atuando de forma voluntária na fundação? (número de colaboradores voluntários na fundação em t / número de colaboradores voluntários na fundação em t -1).	0	0	> melhor

1.3	Qual o índice de investimento no corpo funcional? (Total – indicadores sociais internos / folha de pagamento bruta).	1,02	1,06	> melhor
1.4	Qual o índice de investimento em capacitação? (gastos com educação + gastos com capacitação e desenvolvimento profissional) / (folha de pagamento bruta + total – indicadores sociais internos (-) encargos sociais compulsórios).	0	0	> melhor
1.5	Qual o índice de rotatividade de pessoal? (nº de demissões + nº de admissões / 2) / nº de funcionários ativos.	0,50	0,50	< melhor
1.6	Qual o índice de elevação produtiva sob qualificação? (gastos totais com educação, capacitação e desenvolvimento profissional em t / receita operacional em t) / (gastos totais com educação, capacitação e desenvolvimento profissional em t - 1 / receita operacional em t - 1).	2,94	2,61	> melhor
TOTAL DE ÍNDICES QUE EVOLUÍRAM NO ÚLTIMO ANO		1		

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Quanto à perspectiva acima, destaca-se que os códigos 1.1 e 1.6 apresentaram desempenho negativo em 2011, ao passo que os códigos 1.2 e 1.3 revelaram a ausência de investimento em capacitação e a inexistência de voluntários entre 2010 e 2011, contrariando preceitos básicos de Drucker (2012) e Francischini (2005).

Tabela 16 - Análise Quantitativa: Perspectiva Acerca dos Clientes/Sociedade da Fundação “A”

ANÁLISE QUANTITATIVA: PERSPECTIVA ACERCA DOS CLIENTES/SOCIEDADE				
CÓDIGO	INDAGAÇÃO	RESULTADO		
		Ano 2010	Ano 2011	
1.7	Qual o índice de contribuições sócio-ambientais por destinações espontâneas? (total de contribuições para a sociedade + total dos investimentos em meio ambiente) / resultado operacional.	3,14	10,39	> melhor
1.8	Qual o índice de transferência de recursos via tributação? (Tributos (-) encargos sociais / resultado operacional).	0,10	0,67	> melhor
1.9	Qual o índice de investimento em projetos sociais? (Total das contribuições para a sociedade / resultado operacional).	3,14	10,39	> melhor
1.10	Qual o índice de investimento em projetos ambientais? (Total de investimentos em meio ambiente / resultado operacional).	0	0	> melhor
1.11	Qual o índice de investimento em cultura? (investimento em cultura em t / investimentos em cultura em t - 1).	0,64	3,14	> melhor
1.12	Qual o índice de investimento em educação? (investimento em educação em t / investimentos em educação em t - 1).	1,28	1,10	> melhor
1.13	Qual o índice de investimento em saúde e saneamento? (investimento em saúde e saneamento em t / investimentos em saúde e saneamento em t - 1).	0,95	1,06	> melhor
1.14	Qual o índice de distribuição do valor adicionado? (Total do valor adicionado a distribuir / 1000).	2112,45	2414,19	> melhor

TOTAL DE ÍNDICES QUE EVOLUÍRAM NO ÚLTIMO ANO	6
---	----------

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Na perspectiva acerca dos Clientes/Sociedade, observou-se desempenho negativo no código 1.12, bem como, a ausência de investimento em projetos ambientais. Por outro lado, constatou-se que 75% dos indicadores revelaram evolução entre 2010 e 2011.

Tabela 17 - Análise Quantitativa: Perspectiva Financeira da Fundação “A”

ANÁLISE QUANTITATIVA: PERSPECTIVA FINANCEIRA				
CÓDIGO	INDAGAÇÃO	RESULTADO		
		Ano 2010	Ano 2011	
1.15	Qual o Índice de Liquidez Geral? (Total do ativo circulante + Ativo realizável a longo prazo) / (Total do passivo circulante + Exigível a longo prazo).	2,41	2,58	> melhor
1.16	Qual o Índice de Liquidez Corrente? (Total do ativo circulante / Total do passivo circulante).	2,41	2,58	> melhor
1.17	Qual o Índice de Liquidez Seca? (Total do ativo circulante (-) contas convênios ativas (-) estoques (-) despesas pagas antecipadamente) / Total do passivo circulante.	2,41	2,58	> melhor
1.18	Qual o Índice de Endividamento? (passivo circulante + exigível a longo prazo) / (patrimônio social líquido).	30,14	28,09	< melhor
1.19	Qual o Índice de Imobilização do Patrimônio Líquido? (ativo permanente / patrimônio social líquido)*100.	0,22	0,21	< melhor
1.20	Qual o Índice de Retorno Sobre o Ativo? (Superávit ou déficit do exercício / Total do ativo)*100.	17,48	5,53	> melhor
TOTAL DE ÍNDICES QUE EVOLUÍRAM NO ÚLTIMO ANO		5		

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Comparando a perspectiva Financeira dos anos 2010 e 2011, verificou-se uma *performance* negativa apenas no Retorno Sobre o Ativo, ao passo que 83,33% dos índices avançaram no transcorrer de 2011.

Tabela 18 - Análise Quantitativa: Perspectiva dos Processos Internos da Fundação “A”

ANÁLISE QUANTITATIVA: PERSPECTIVA DOS PROCESSOS INTERNOS				
CÓDIGO	INDAGAÇÃO	RESULTADO		
		Ano 2010	Ano 2011	
1.21	Qual o índice de transparência? (número de dados informados nas Prestações de Contas / dados solicitados nas Prestações de Contas).	0,92	0,85	> melhor
1.22	Qual o índice de produtividade em atividades primárias? (resultado operacional / receita líquida).	0,19	0,06	> melhor

1.23	Qual o índice de produtividade geral do trabalho? (superávit ou déficit / número de empregados).	12169,26	4152,97	> melhor
1.24	Qual o índice de geração de receitas? (receita total efetivamente obtida no exercício / receita total prevista para o exercício).	1,08	1,12	> melhor
1.25	Qual o índice de efetivação de despesas? (despesa total prevista para o exercício / despesa total efetuada no exercício).	0,97	0,77	> melhor
TOTAL DE ÍNDICES QUE EVOLUÍRAM NO ÚLTIMO ANO		1		

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

A partir da tabela acima, nota-se que os códigos 1.21, 1.22, 1.23 e 1.25 evidenciaram desempenho negativo entre 2010 e 2011, sugerindo a existência de expressivas deficiências na gestão dos Processos Internos, negligenciando preceitos de Drucker (2012), Maximiano (2010), Grazioli e Rafael (2011) e Instituto Ethos (2012).

Efetuando-se uma análise geral, os dados supracitados indicam que a Fundação “A” apresentou evoluções nas quatro perspectivas do BSC; entretanto, a perspectiva acerca dos Clientes/Sociedade e a perspectiva Financeira foram as que apresentaram melhor desempenho na comparação com o exercício anterior. Por outro lado, a perspectiva dos Processos Internos e a do Aprendizado e Crescimento foram as que apresentaram menores avanços, revelando decréscimo em diversos indicadores.

6.2 TABULAÇÃO DOS DADOS QUANTITATIVOS DA FUNDAÇÃO “B”

Assim como foi efetuada a tabulação dos Dados Quantitativos da Fundação “A”, igualmente efetuou-se um levantamento das Prestações de Contas e dos dados contábeis encaminhados nos últimos dois anos pela Fundação “B”, obtendo-se o seguinte quadro de indicadores:

Tabela 19 – Análise Quantitativa: Perspectiva do Aprendizado e Crescimento da Fundação “B”

ANÁLISE QUANTITATIVA: PERSPECTIVA DO APRENDIZADO E CRESCIMENTO				
CÓDIGO	INDAGAÇÃO	RESULTADO		
		Ano 2010	Ano 2011	
1.1	Qual o índice de colaboradores com vínculo empregatício na fundação? (número de colaboradores com vínculo empregatício na fundação em t / número de colaboradores com vínculo empregatício na fundação em t -1).	1,22	2,00	> melhor
1.2	Qual o índice de colaboradores atuando de forma voluntária na fundação? (número de colaboradores voluntários na fundação em t / número de colaboradores voluntários na fundação em t -1).	1,32	1,00	> melhor

1.3	Qual o índice de investimento no corpo funcional? (Total – indicadores sociais internos / folha de pagamento bruta).	1,28	1,32	> melhor
1.4	Qual o índice de investimento em capacitação? (gastos com educação + gastos com capacitação e desenvolvimento profissional) / (folha de pagamento bruta + total – indicadores sociais internos (-) encargos sociais compulsórios).	0	0	> melhor
1.5	Qual o índice de rotatividade de pessoal? (nº de demissões + nº de admissões / 2) / nº de funcionários ativos.	0,18	0,50	< melhor
1.6	Qual o índice de elevação produtiva sob qualificação? (gastos totais com educação, capacitação e desenvolvimento profissional em t / receita operacional em t) / (gastos totais com educação, capacitação e desenvolvimento profissional em t - 1 / receita operacional em t - 1).	0,75	1,42	> melhor
TOTAL DE ÍNDICES QUE EVOLUÍRAM NO ÚLTIMO ANO		3		

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Na perspectiva do Aprendizado e Crescimento, verificou-se que a Fundação “B” obteve desempenho negativo nos códigos 1.2 e 1.5, destacando a inexistência de investimento em capacitação nos exercícios 2010 e 2011, fato que contraria as prescrições de Francischini (2005), bem como, Lacombe e Heilborn (2003).

Tabela 20 - Análise Quantitativa: Perspectiva Acerca dos Clientes/Sociedade da Fundação “B”

ANÁLISE QUANTITATIVA: PERSPECTIVA ACERCA DOS CLIENTES/SOCIEDADE				
CÓDIGO	INDAGAÇÃO	RESULTADO		
		Ano 2010	Ano 2011	
1.7	Qual o índice de contribuições sócio-ambientais por destinações espontâneas? (total de contribuições para a sociedade + total dos investimentos em meio ambiente) / resultado operacional.	3,58	16,95	> melhor
1.8	Qual o índice de transferência de recursos via tributação? (Tributos (-) encargos sociais / resultado operacional).	0,01	0,06	> melhor
1.9	Qual o índice de investimento em projetos sociais? (Total das contribuições para a sociedade / resultado operacional).	3,58	16,95	> melhor
1.10	Qual o índice de investimento em projetos ambientais? (Total de investimentos em meio ambiente / resultado operacional).	0	0	> melhor
1.11	Qual o índice de investimento em cultura? (investimento em cultura em t / investimentos em cultura em t - 1).	0	0	> melhor
1.12	Qual o índice de investimento em educação? (investimento em educação em t / investimentos em educação em t - 1).	1,13	1,17	> melhor
1.13	Qual o índice de investimento em saúde e saneamento? (investimento em saúde e saneamento em t / investimentos em saúde e saneamento em t - 1).	0,76	1,12	> melhor
1.14	Qual o índice de distribuição do valor adicionado? (Total do valor adicionado a distribuir / 1000).	171,95	172,41	> melhor
TOTAL DE ÍNDICES QUE EVOLUÍRAM NO ÚLTIMO ANO		6		

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Através de uma análise comparativa entre os exercícios 2010 e 2011, a pesquisa revelou que não houve *performance* negativa em nenhum dos índices; entretanto, constatou-se a inexistência de investimento em cultura e projetos ambientais nos dois exercícios investigados, negligenciando as diretrizes de Reis e Medeiros (2007).

Tabela 21 - Análise Quantitativa: Perspectiva Financeira da Fundação “B”

ANÁLISE QUANTITATIVA: PERSPECTIVA FINANCEIRA				
CÓDIGO	INDAGAÇÃO	RESULTADO		
		Ano 2010	Ano 2011	
1.15	Qual o Índice de Liquidez Geral? (Total do ativo circulante + Ativo realizável a longo prazo) / (Total do passivo circulante + Exigível a longo prazo).	6,79	2,69	> melhor
1.16	Qual o Índice de Liquidez Corrente? (Total do ativo circulante / Total do passivo circulante).	6,79	2,69	> melhor
1.17	Qual o Índice de Liquidez Seca? (Total do ativo circulante (-) contas convênios ativas (-) estoques (-) despesas pagas antecipadamente) / Total do passivo circulante.	6,79	2,69	> melhor
1.18	Qual o Índice de Endividamento? (passivo circulante + exigível a longo prazo) / (patrimônio social líquido).	1,03	2,28	< melhor
1.19	Qual o Índice de Imobilização do Patrimônio Líquido? (ativo permanente / patrimônio social líquido)*100.	1,04	0,96	< melhor
1.20	Qual o Índice de Retorno Sobre o Ativo? (Superávit ou déficit do exercício / Total do ativo)*100.	9,37	3,09	> melhor
TOTAL DE ÍNDICES QUE EVOLUÍRAM NO ÚLTIMO ANO		1		

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Na perspectiva Financeira, constatou-se um desempenho negativo nos códigos 1.15, 1.16, 1.17, 1.18 e 1.20, ou seja, 83,33% dos índices evidenciaram decréscimo entre 2010 e 2011.

Tabela 22 - Análise Quantitativa: Perspectiva dos Processos Internos da Fundação “B”

ANÁLISE QUANTITATIVA: PERSPECTIVA DOS PROCESSOS INTERNOS				
CÓDIGO	INDAGAÇÃO	RESULTADO		
		Ano 2010	Ano 2011	
1.21	Qual o índice de transparência? (número de dados informados nas Prestações de Contas / dados solicitados nas Prestações de Contas).	0,90	0,89	> melhor

1.22	Qual o índice de produtividade em atividades primárias? (resultado operacional / receita líquida).	0,12	0,03	> melhor
1.23	Qual o índice de produtividade geral do trabalho? (superávit ou déficit / número de empregados).	3279,76	383,32	> melhor
1.24	Qual o índice de geração de receitas? (receita total efetivamente obtida no exercício / receita total prevista para o exercício).	1,51	1,11	> melhor
1.25	Qual o índice de efetivação de despesas? (despesa total prevista para o exercício / despesa total efetuada no exercício).	0,71	0,92	> melhor
TOTAL DE ÍNDICES QUE EVOLUÍRAM NO ÚLTIMO ANO		1		

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Quanto à perspectiva dos Processos Internos, os dados revelaram decréscimo nos códigos 1.21, 1.22, 1.23 e 1.24, sendo o índice de efetivação de despesas o único índice que evoluiu no transcorrer dos anos 2010 e 2011.

No que tange à efetivação de despesas e à geração de receitas, Paes (2010) argumenta que:

É a partir do confronto entre as metas estabelecidas na previsão anual e o que efetivamente foi realizado no período que a Promotoria julga a atuação da entidade. Por essa razão, não deve a previsão ser encarada como uma peça fictícia, mas como uma estimativa que se aproxime ao máximo da realidade. (PAES, 2010, p. 479).

Destarte, através de uma análise geral, constatou-se que – assim como a Fundação “A” – as tabelas indicaram que a Fundação “B” também apresentou evoluções nas quatro perspectivas do BSC; entretanto, a perspectiva acerca dos Clientes/Sociedade e a perspectiva do Aprendizado e Crescimento foram as que apresentaram melhor desempenho na comparação com o exercício anterior. Ao revés, a perspectiva Financeira e a perspectiva dos Processos Internos foram as que apresentaram menores avanços, revelando decréscimo em diversos indicadores.

6.3 TABULAÇÃO DOS DADOS QUALITATIVOS DA FUNDAÇÃO “A”

Considerando que a metodologia em questão também sugere a aplicação de instrumentos qualitativos, efetuou-se a tabulação das respostas atribuídas pelos diretores das Fundações “A” e “B” nesta seara.

Destarte, segue – primeiramente – os dados referentes à Fundação “A”:

Tabela 23 – Análise Qualitativa: Perspectiva do Aprendizado e Crescimento da Fundação “A”

ANÁLISE QUALITATIVA: PERSPECTIVA DO APRENDIZADO E CRESCIMENTO			
CÓDIGO	INDAGAÇÃO	RESULTADO	
		SIM	NÃO
2.1	A fundação possui um controle acerca da formação intelectual e experiência profissional de seus membros e colaboradores?	X	
2.2	A fundação conta com mecanismos ou sistemas formais para avaliação periódica do desempenho de seus membros e colaboradores?		X
2.3	A fundação possui políticas e mecanismos para ouvir, avaliar e acompanhar posturas, preocupações, sugestões e críticas dos colaboradores, com o objetivo de agregar novos aprendizados e conhecimentos?	X	
2.4	Na contratação de novos profissionais, a entidade dá prioridade aos colaboradores internos para aproveitar os talentos existentes?	X	
2.5	A fundação oferece plano de carreira a seus colaboradores?		X
2.6	A organização valoriza e incentiva o desenvolvimento profissional de sua equipe por meio de cursos e treinamentos?	X	
2.7	A fundação possui políticas com metas para reduzir a distância entre a maior e a menor remuneração paga pela entidade?	X	
2.8	Como forma de melhorar seus produtos ou serviços e a relação com seus clientes/sociedade, a fundação analisa as dúvidas, sugestões e reclamações recebidas e as utiliza como instrumento para aperfeiçoar suas atividades?	X	
TOTAL DE RESPOSTAS POSITIVAS		6	

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Embora tenha sido constatado um desempenho positivo em 75% dos indicadores voltados ao Aprendizado e Crescimento, a pesquisa revelou a inexistência de avaliações periódicas (código 2.2) e a falta de um plano de carreira a seus colaboradores (código 2.5).

Tabela 24 - Análise Qualitativa: Perspectiva Acerca dos Clientes/Sociedade da Fundação “A”

ANÁLISE QUALITATIVA: PERSPECTIVA ACERCA DOS CLIENTES/SOCIEDADE			
CÓDIGO	INDAGAÇÃO	RESULTADO	
		SIM	NÃO
2.9	Os lucros/superávit são revertidos em prol de melhorias no desempenho fundacional?	X	
2.10	Os objetivos e propósitos estatutários estão sendo observados pela fundação?	X	
2.11	A fundação é gerencialmente e ideologicamente independente?		X
2.12	Existe preocupação em conciliar as estratégias fundacionais em relação às Políticas Públicas?	X	
2.13	A fundação tem uma definição clara acerca de quem é seu público-alvo?	X	

2.14	O público-alvo da fundação é condizente com a realidade da comunidade local?	X	
2.15	A entidade expõe publicamente seus compromissos éticos e sociais por meio de material institucional, pela internet ou de outra maneira adequada às suas partes interessadas?	X	
2.16	A entidade estimula a coerência entre os valores e princípios éticos da fundação e a atitude individual de seus colaboradores?	X	
2.17	Os critérios utilizados na contratação de pessoal são isentos de práticas discriminatórias?	X	
2.18	As dependências da fundação possuem recursos que facilitam o deslocamento e a convivência de pessoas com deficiência?		X
2.19	Os membros e colaboradores da fundação buscam compreender os problemas da população e se empenham no encaminhamento de soluções?	X	
2.20	A fundação divulga a importância do trabalho voluntário?	X	
2.21	A fundação busca envolver os cidadãos nos projetos com os quais colabora?	X	
2.22	A fundação faz um levantamento das necessidades locais antes de iniciar seus projetos na comunidade?	X	
2.23	A fundação planeja suas ações visando maximizar seu impacto social a longo prazo?	X	
2.24	Avaliando suas atividades na comunidade, a fundação acredita que obteve resultados positivos?	X	
2.25	A fundação participa de comissões ou grupos de trabalho relacionados à defesa e promoção dos interesses da comunidade?	X	
2.26	A fundação desenvolve projetos em parceria com o governo federal, estadual ou municipal?		X
TOTAL DE RESPOSTAS POSITIVAS		15	

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Na perspectiva acerca dos Clientes/Sociedade, verificou-se *performance* negativa nos seguintes indicadores: 2.11, 2.18 e 2.26. Logo, entre os itens que merecem maior atenção, destaca-se a inexistência de projetos em parceria com o governo, a subordinação a ideologias de outra entidade, e a necessidade de melhorias na acessibilidade.

Segundo Paes (2010, p. 368) “os administradores de uma fundação não são seus donos e muito menos donos do patrimônio fundacional, tampouco continuam pertencendo aos instituidores os bens depois da personificação da entidade”. Nesse sentido, a gestão do patrimônio e dos recursos fundacionais deve ocorrer com vistas à promoção do bem público, jamais no sentido de defender interesses privados ou de outras instituições.

Por conseguinte, as Fundações de Direito Privado devem atuar com independência em relação aos seus instituidores, bem como, exercer suas atribuições com autonomia perante terceiros. Assim, entende-se que a subordinação a ideologias de outra entidade desvirtua os propósitos estatutários da Fundação “A”.

Tabela 25 - Análise Qualitativa: Perspectiva Financeira da Fundação “A”

ANÁLISE QUALITATIVA: PERSPECTIVA FINANCEIRA			
CÓDIGO	INDAGAÇÃO	RESULTADO	
		SIM	NÃO
2.27	A fundação elabora seus demonstrativos contábeis e financeiros observando as normas brasileiras de contabilidade?	X	
2.28	A fundação apresentou saldo positivo ao final do último exercício financeiro?	X	
2.29	A fundação é capaz de assegurar seu funcionamento sem que haja doações e/ou transferência de recursos por terceiros?	X	
2.30	A fundação possui imóvel e instalações próprias?		X
2.31	Os diretores e conselheiros da fundação exercem suas atividades sem qualquer remuneração?	X	
2.32	A fundação exerce um controle sobre seu patrimônio através de inventários periódicos?	X	
2.33	A fundação contabiliza a depreciação de seus bens?	X	
2.34	A fundação efetua retenções e recolhimentos dos encargos trabalhistas nos pagamentos destinados aos seus colaboradores efetivos e trabalhadores autônomos?	X	
TOTAL DE RESPOSTAS POSITIVAS		7	

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Quanto à perspectiva Financeira, verificou-se um desempenho geral bastante satisfatório; entretanto, a ausência de imóvel e instalações próprias reduz a independência e autonomia patrimonial da Fundação “A”.

Tabela 26 - Análise Qualitativa: Perspectiva dos Processos Internos da Fundação “A”

ANÁLISE QUALITATIVA: PERSPECTIVA DOS PROCESSOS INTERNOS			
CÓDIGO	INDAGAÇÃO	RESULTADO	
		SIM	NÃO
2.35	A fundação é composta por um Conselho Executivo, um Conselho Fiscal, e um Conselho Deliberativo ou Curador?	X	
2.36	Cada um dos membros atua em apenas um Conselho da fundação, sem acúmulo de funções?	X	
2.37	As decisões e processos internos são desempenhados com rapidez?	X	
2.38	As atividades fundacionais denotam fins não-lucrativos?	X	
2.39	As informações sobre a situação patrimonial, econômica e financeira das atividades fundacionais são analisadas por órgão de controle interno?	X	

2.40	As informações sobre aspectos sociais e filantrópicos das atividades fundacionais são analisadas por órgão de controle interno?	X	
2.41	A entidade conta com políticas e/ou procedimentos para acolher críticas de grupos ou partes interessadas no que tange à natureza de seus processos, produtos ou serviços?	X	
2.42	Os membros dos Conselhos expõem à população dados periódicos sobre aspectos econômico-financeiros e sociais de suas atividades?		X
2.43	A fundação possui um planejamento estabelecendo metas de curto, médio e longo prazo?	X	
2.44	Os membros dos Conselhos consultam os demais colaboradores da fundação antes de tomar decisões que irão repercutir nas rotinas de trabalho?	X	
2.45	A entidade adota mecanismos de controle que visam minimizar erros e corrigir procedimentos inadequados?	X	
2.46	As mudanças e adaptações, de forma geral, são implementadas com facilidade nos momentos que se fazem necessárias?	X	
TOTAL DE RESPOSTAS POSITIVAS		11	

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

No que tange aos Processos Internos, a pesquisa evidenciou que 91,66% dos indicadores trazem desempenho positivo, embora o código 2.42 revele limitações na transparência dos processos, contrariando preceitos defendidos pelo Instituto Ethos (2012).

Por fim, a análise global dos dados qualitativos da Fundação “A” permite inferir que a perspectiva do Aprendizado e Crescimento é a que apresenta menor desempenho, enquanto que a perspectiva dos Processos Internos e a perspectiva Financeira foram as que demonstraram melhor proporção de respostas positivas.

6.4 TABULAÇÃO DOS DADOS QUALITATIVOS DA FUNDAÇÃO “B”

Tal como ocorreu na análise qualitativa da Fundação “A”, efetuou-se a tabulação dos dados qualitativos da Fundação “B”, obtendo-se os seguintes resultados:

Tabela 27 – Análise Qualitativa: Perspectiva do Aprendizado e Crescimento da Fundação “B”

ANÁLISE QUALITATIVA: PERSPECTIVA DO APRENDIZADO E CRESCIMENTO			
CÓDIGO	INDAGAÇÃO	RESULTADO	
		SIM	NÃO
2.1	A fundação possui um controle acerca da formação intelectual e experiência profissional de seus membros e colaboradores?		X
2.2	A fundação conta com mecanismos ou sistemas formais para avaliação periódica do desempenho de seus membros e colaboradores?		X

2.3	A fundação possui políticas e mecanismos para ouvir, avaliar e acompanhar posturas, preocupações, sugestões e críticas dos colaboradores, com o objetivo de agregar novos aprendizados e conhecimentos?	X	
2.4	Na contratação de novos profissionais, a entidade dá prioridade aos colaboradores internos para aproveitar os talentos existentes?	X	
2.5	A fundação oferece plano de carreira a seus colaboradores?		X
2.6	A organização valoriza e incentiva o desenvolvimento profissional de sua equipe por meio de cursos e treinamentos?	X	
2.7	A fundação possui políticas com metas para reduzir a distância entre a maior e a menor remuneração paga pela entidade?		X
2.8	Como forma de melhorar seus produtos ou serviços e a relação com seus clientes/sociedade, a fundação analisa as dúvidas, sugestões e reclamações recebidas e as utiliza como instrumento para aperfeiçoar suas atividades?	X	
TOTAL DE RESPOSTAS POSITIVAS		4	

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

No aspecto do Aprendizado e Crescimento, verificou-se que apenas 50% dos indicadores revelam desempenho positivo, destacando-se a ausência de controle acerca dos talentos existentes, de um plano de carreira, e de avaliações periódicas quanto ao desempenho laboral.

Tabela 28 - Análise Qualitativa: Perspectiva Acerca dos Clientes/Sociedade da Fundação “B”

ANÁLISE QUALITATIVA: PERSPECTIVA ACERCA DOS CLIENTES/SOCIEDADE			
CÓDIGO	INDAGAÇÃO	RESULTADO	
		SIM	NÃO
2.9	Os lucros/superávit são revertidos em prol de melhorias no desempenho fundacional?	X	
2.10	Os objetivos e propósitos estatutários estão sendo observados pela fundação?	X	
2.11	A fundação é gerencialmente e ideologicamente independente?	X	
2.12	Existe preocupação em conciliar as estratégias fundacionais em relação às Políticas Públicas?	X	
2.13	A fundação tem uma definição clara acerca de quem é seu público-alvo?	X	
2.14	O público-alvo da fundação é condizente com a realidade da comunidade local?	X	
2.15	A entidade expõe publicamente seus compromissos éticos e sociais por meio de material institucional, pela internet ou de outra maneira adequada às suas partes interessadas?	X	
2.16	A entidade estimula a coerência entre os valores e princípios éticos da fundação e a atitude individual de seus colaboradores?	X	
2.17	Os critérios utilizados na contratação de pessoal são isentos de práticas discriminatórias?	X	

2.18	As dependências da fundação possuem recursos que facilitam o deslocamento e a convivência de pessoas com deficiência?		X
2.19	Os membros e colaboradores da fundação buscam compreender os problemas da população e se empenham no encaminhamento de soluções?	X	
2.20	A fundação divulga a importância do trabalho voluntário?	X	
2.21	A fundação busca envolver os cidadãos nos projetos com os quais colabora?	X	
2.22	A fundação faz um levantamento das necessidades locais antes de iniciar seus projetos na comunidade?		X
2.23	A fundação planeja suas ações visando maximizar seu impacto social a longo prazo?	X	
2.24	Avaliando suas atividades na comunidade, a fundação acredita que obteve resultados positivos?	X	
2.25	A fundação participa de comissões ou grupos de trabalho relacionados à defesa e promoção dos interesses da comunidade?	X	
2.26	A fundação desenvolve projetos em parceria com o governo federal, estadual ou municipal?	X	
TOTAL DE RESPOSTAS POSITIVAS		16	

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Na perspectiva acerca dos Clientes/Sociedade, constatou-se que apenas dois indicadores evidenciaram desempenho negativo, apontando limites na acessibilidade (código 2.18), bem como, a ausência de prognósticos anteriores à realização dos projetos (código 2.22), tal como sugere Maximiano (2010).

Tabela 29 - Análise Qualitativa: Perspectiva Financeira da Fundação “B”

ANÁLISE QUALITATIVA: PERSPECTIVA FINANCEIRA			
CÓDIGO	INDAGAÇÃO	RESULTADO	
		SIM	NÃO
2.27	A fundação elabora seus demonstrativos contábeis e financeiros observando as normas brasileiras de contabilidade?	X	
2.28	A fundação apresentou saldo positivo ao final do último exercício financeiro?	X	
2.29	A fundação é capaz de assegurar seu funcionamento sem que haja doações e/ou transferência de recursos por terceiros?		X
2.30	A fundação possui imóvel e instalações próprias?	X	
2.31	Os diretores e conselheiros da fundação exercem suas atividades sem qualquer remuneração?	X	
2.32	A fundação exerce um controle sobre seu patrimônio através de inventários periódicos?	X	
2.33	A fundação contabiliza a depreciação de seus bens?	X	
2.34	A fundação efetua retenções e recolhimentos dos encargos trabalhistas nos pagamentos destinados aos seus colaboradores efetivos e trabalhadores autônomos?	X	
TOTAL DE RESPOSTAS POSITIVAS		7	

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Quanto à perspectiva Financeira, a tabela acima indica que 87,5% dos indicadores trazem respostas positivas, embora tenha sido constatada a dependência patrimonial em relação a doações e/ou transferência de recursos por terceiros (código 2.29).

Tabela 30 - Análise Qualitativa: Perspectiva dos Processos Internos da Fundação “B”

ANÁLISE QUALITATIVA: PERSPECTIVA DOS PROCESSOS INTERNOS			
CÓDIGO	INDAGAÇÃO	RESULTADO	
		SIM	NÃO
2.35	A fundação é composta por um Conselho Executivo, um Conselho Fiscal, e um Conselho Deliberativo ou Curador?	X	
2.36	Cada um dos membros atua em apenas um Conselho da fundação, sem acúmulo de funções?	X	
2.37	As decisões e processos internos são desempenhados com rapidez?	X	
2.38	As atividades fundacionais denotam fins não-lucrativos?	X	
2.39	As informações sobre a situação patrimonial, econômica e financeira das atividades fundacionais são analisadas por órgão de controle interno?	X	
2.40	As informações sobre aspectos sociais e filantrópicos das atividades fundacionais são analisadas por órgão de controle interno?		X
2.41	A entidade conta com políticas e/ou procedimentos para acolher críticas de grupos ou partes interessadas no que tange à natureza de seus processos, produtos ou serviços?		X
2.42	Os membros dos Conselhos expõem à população dados periódicos sobre aspectos econômico-financeiros e sociais de suas atividades?	X	
2.43	A fundação possui um planejamento estabelecendo metas de curto, médio e longo prazo?	X	
2.44	Os membros dos Conselhos consultam os demais colaboradores da fundação antes de tomar decisões que irão repercutir nas rotinas de trabalho?		X
2.45	A entidade adota mecanismos de controle que visam minimizar erros e corrigir procedimentos inadequados?		X
2.46	As mudanças e adaptações, de forma geral, são implementadas com facilidade nos momentos que se fazem necessárias?	X	
TOTAL DE RESPOSTAS POSITIVAS		8	

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Na perspectiva dos Processos Internos, constatou-se que 4 indicadores apontam *performance* negativa, revelando limitações no controle procedimental (códigos 2.40, 2.41 e 2.45), bem como, na democratização dos processos decisórios (código 2.44), evidenciando algumas das disfunções burocráticas sustentadas por Motta e Bresser-Pereira (2004).

Por derradeiro, uma análise geral dos dados qualitativos em questão, permite inferir que a perspectiva do Aprendizado e Crescimento é a que apresenta menor desempenho, ao

passo que a perspectiva dos Clientes/Sociedade demonstra a melhor proporção de resultados positivos na análise qualitativa da Fundação “B”.

6.5 SISTEMATIZAÇÃO DOS DADOS QUANTITATIVOS E QUALITATIVOS DA FUNDAÇÃO “A”

Após efetuar uma análise individualizada a partir dos instrumentos quantitativos e qualitativos, julgou-se adequado organizar os dados e efetuar uma reflexão global dos resultados destes dois mecanismos formulados para o Terceiro Setor.

Segundo Grazioli e Rafael (2011), a sistematização das informações fundacionais, de modo a permitir a obtenção de dados mais claros quanto às suas ações e aos recursos disponíveis para a consecução de suas finalidades sociais, deve ser tida como primeira premissa a colaborar com o desenvolvimento das Fundações de Direito Privado.

Agrupando os dados das ferramentas quantitativas e qualitativas da Fundação “A”, observa-se que a perspectiva do Aprendizado e Crescimento é a que demonstra o desempenho mais frágil; ao passo que a perspectiva Financeira revela os melhores resultados finais.

Tabela 31 – Sistematização dos Dados Quantitativos e Qualitativos da Fundação “A”

Perspectivas de Análise	Questões Quantitativas			Questões Qualitativas			Resultado Final por Perspectiva
	Pontuação	Fator	Resultado	Pontuação	Fator	Resultado	
Aprendizado/Crescimento	X1=1	X1 / 6	0,166	X2=6	X2 / 8	0,75	0,916
Clientes/Sociedade	W1=6	W1 / 8	0,75	W2=15	W2 / 18	0,833	1,583
Financeira	Y1=5	Y1 / 6	0,833	Y2=7	Y2 / 8	0,875	1,708
Processos Internos	Z1=1	Z1 / 5	0,2	Z2=11	Z2 / 12	0,916	1,116
Resultado por Categoria	1,949			3,374			5,323
RESULTADO FINAL	5,323						

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Convertendo a soma dos Resultados por Perspectiva em termos percentuais, conclui-se que – em uma escala de 0 a 100 – a Fundação “A” obteve o Resultado Final de 66,54:

Tabela 32 – Resultado Final da Fundação “A” em Termos Percentuais

Perspectivas de Análise	Resultado Final por Perspectiva
Aprendizado/Crescimento	11,45
Clientes/Sociedade	19,79
Financeira	21,35

Processos Internos	13,95
RESULTADO FINAL	66,54

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Considerando que a perspectiva do Aprendizado e Crescimento traduz o menor desempenho da Fundação “A”, infere-se que, segundo Quinteiros et al. (2009, p. 78), o objetivo desta perspectiva “é equilibrar e desenvolver as capacidades e habilidades necessárias para a organização concretizar as estratégias e objetivos delineados”. Nesse sentido, presume-se que o aprimoramento deste aspecto poderá alavancar o desenvolvimento nas demais nuances fundacionais.

Ademais, as tabelas acima revelam que existe certo equilíbrio entre os resultados quantitativos e qualitativos, tendo em vista que em ambos os instrumentos a perspectiva do Aprendizado e Crescimento demonstrou ser o viés mais frágil; enquanto a perspectiva Financeira demonstrou estar entre os itens de melhor *performance* nos dois instrumentos.

6.6 SISTEMATIZAÇÃO DOS DADOS QUANTITATIVOS E QUALITATIVOS DA FUNDAÇÃO “B”

Quanto à sistematização dos dados da Fundação “B”, conclui-se que a perspectiva dos Clientes/Sociedade revela o desempenho mais otimizado; enquanto que – assim como na Fundação “A” – a perspectiva do Aprendizado e Crescimento está entre as que apresentam resultado final mais baixo, juntamente com a perspectiva dos Processos Internos:

Tabela 33 – Sistematização dos Dados Quantitativos e Qualitativos da Fundação “B”

Perspectivas de Análise	Questões Quantitativas			Questões Qualitativas			Resultado Final por Perspectiva
	Pontuação	Fator	Resultado	Pontuação	Fator	Resultado	
Aprendizado/Crescimento	X1=3	X1 / 6	0,5	X2=4	X2 / 8	0,5	1
Clientes/Sociedade	W1=6	W1 / 8	0,75	W2=16	W2 / 18	0,888	1,638
Financeira	Y1=1	Y1 / 6	0,166	Y2=7	Y2 / 8	0,875	1,041
Processos Internos	Z1=1	Z1 / 5	0,2	Z2=8	Z2 / 12	0,666	0,866
Resultado por Categoria	1,616			2,929			4,545
RESULTADO FINAL	4,545						

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Transformando a soma dos Resultados por Perspectiva em medidas percentuais, nota-se que – em uma escala de 0 a 100 – a Fundação “B” alcançou o Resultado Final de 56,81:

Tabela 34 – Resultado Final da Fundação “B” em Termos Percentuais

Perspectivas de Análise	Resultado Final por Perspectiva
Aprendizado/Crescimento	12,50
Clientes/Sociedade	20,48
Financeira	13,01
Processos Internos	10,83
RESULTADO FINAL	56,81

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Ademais, comparando a sistematização dos dados da Fundação “A” e da Fundação “B”, nota-se que o baixo desempenho na perspectiva do Aprendizado e Crescimento está – em ambos os casos – acompanhada de uma *performance* reduzida nos Processos Internos, sendo que a Fundação “B” apresentou o Resultado Final mais baixo comparativamente.

Argumentando acerca da importância e repercussões do Aprendizado e Crescimento para as Fundações de Direito Privado, Quinteiros et al. (2009, p. 80) assevera que “a perspectiva de aprendizado e crescimento é a base para a realização das demais perspectivas”.

Quanto ao desempenho comparativo das perspectivas mensuradas no instrumental quantitativo e qualitativo, constatou-se que há equilíbrio nos resultados obtidos através destas duas ferramentas, haja vista que a perspectiva dos Clientes/Sociedade revelou o melhor desempenho tanto nas Questões Quantitativas quanto nas Questões Qualitativas, assim como o Aprendizado e Crescimento se enquadrou entre os mais frágeis.

Feita essa análise preliminar, entende-se como essencial uma maior compreensão das fragilidades específicas dentro de cada uma das perspectivas analisadas, de modo a viabilizar a correção dos pontos negativos e revisar a *performance* em cada uma das estratégias fundacionais contempladas no Mapeamento Estratégico.

6.7 IMAGEM EXTERNA DAS FUNDAÇÕES “A” E “B”

Como instrumento de apoio na análise do Mapeamento Estratégico, utilizou-se um terceiro mecanismo de coleta de dados, o qual se refere à consulta da opinião pública acerca da imagem externa das Fundações “A” e “B”.

Tal iniciativa vem ao encontro das concepções subjetivistas de Touraine (1994), onde se enaltece a importância das percepções dos Sujeitos no processo de ascensão de atores sociais, bem como, na compreensão dos fenômenos sociais hodiernos.

Para Touraine (1994, p. 218) “não existe uma figura única da modernidade, mas duas figuras voltadas uma para a outra e cujo diálogo constitui a modernidade: a racionalização e a subjetivação”.

Nesse sentido, um diagnóstico acerca da opinião pública em relação a pontos estratégicos da Fundação “A” e “B” se mostra crucial na evidenciação das fragilidades e potencialidades fundacionais, sobretudo no que tange aos fatores capazes de despertar a proatividade no atual contexto moderno.

Com efeito, as pessoas naturais começaram a associar-se para atingir determinados fins de maneira mais facilitada, preterindo ou transformando seus interesses particulares, para assim alcançar os objetivos coletivos ou universais almejados. (GRAZZIOLI e RAFAEL, 2011, p. 17).

Sendo assim, compreendendo o protagonismo dos Sujeitos na conjuntura do Terceiro Setor, esta etapa da pesquisa almeja agregar um olhar mais amplo ao velamento fundacional, pois sem que exista uma mudança consistente nas convencionais ferramentas avaliativas, certamente a proposta metodológica em pauta recairia no chamado “conservadorismo dinâmico”. Segundo Guimarães (1997, p. 18) o conservadorismo dinâmico consiste na “tendência inercial do sistema social para resistir à mudança promovendo a aceitação do discurso transformador precisamente para garantir que nada mude”.

Por deveras, ciente de que fatores externos e subjetivos também afetam a *performance* fundacional, foram abordados – entre os dias 11/05/2013 e 04/06/2013 – 50 indivíduos situados em diferentes pontos da cidade de Pato Branco (escolas, universidades, órgãos públicos, estabelecimentos comerciais, ruas e praças), os quais manifestaram seu grau de concordância para questões relacionadas à Fundação “A” e à Fundação “B”, sendo o perfil dos respondentes enquadrado nas seguintes categorias:

Tabela 35 – Imagem Externa: Perfil do Cidadão

PERFIL DO CIDADÃO		
Instruções de Preenchimento: Assinalar apenas as alternativas condizentes com o seu perfil.		
ALTERNATIVAS	PERGUNTA	
Questão 1	Você já participou da Fundação “A” como:	RESPOSTAS
A	Membro de Conselho	2%
B	Funcionário	13%
C	Voluntário	4%
D	Doador	7%
E	Usuário dos serviços	51%
F	Nunca participou	24%

Questão 2	Você já participou da Fundação “B” como:	RESPOSTAS
A	Membro de Conselho	5%
B	Funcionário	7%
C	Voluntário	9%
D	Doador	36%
E	Usuário dos serviços	13%
F	Nunca participou	30%
Questão 3	Você se declara:	RESPOSTAS
A	Homem	40%
B	Mulher	60%
Questão 4	Sua idade está entre:	RESPOSTAS
A	0 até 14 anos	4%
B	15 até 19 anos	28%
C	20 e 59 anos	60%
D	60 anos ou mais	8%

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Considerando os resultados evidenciados na tabela acima, nota-se que as variáveis perceptivas obtidas para a Fundação “A”, assim como as coletadas para a Fundação “B”, emanaram de consulta a uma população eclética, contemplando: homens e mulheres; crianças, jovens, adultos e idosos; funcionários, voluntários, doadores, usuários e não usuários dos serviços fundacionais.

Diante disso, as respostas atribuídas às variáveis de percepção, para cada uma das Fundações investigadas, foram as seguintes:

Tabela 36 – Imagem Externa: Variáveis de Percepção da Fundação “A”

IMAGEM EXTERNA DA FUNDAÇÃO “A” – VARIÁVEIS DE PERCEPÇÃO						
Instruções de Preenchimento: Indique seu grau de concordância para as afirmações abaixo, considerando as seguintes alternativas: A) Concordo Totalmente, B) Concordo, C) Sou Indiferente, D) Discordo, E) Discordo Totalmente.						
CÓDIGO	AFIRMAÇÃO	ALTERNATIVAS				
		A	B	C	D	E
3.1	Conheço os trabalhos desenvolvidos pela Fundação "A".	42%	40%	10%	4%	4%
3.2	Desempenharia algum serviço voluntário junto a essa entidade.	36%	38%	10%	14%	2%
3.3	Trabalharia como assalariado nessa entidade.	52%	24%	10%	6%	8%
3.4	Considero os trabalhos dessa fundação importantes para a região.	40%	48%	12%	0%	0%
3.5	Esta fundação me inspira confiança.	48%	38%	14%	0%	0%
3.6	Acredito que as atividades desempenhadas pela entidade atendem às expectativas da sociedade.	36%	52%	12%	0%	0%
3.7	Considero que esta fundação atua de forma independente, sem estar subordinada a uma entidade, empresa ou órgão público específico.	26%	40%	18%	16%	0%

3.8	Acredito que os processos desempenhados por essa fundação apresentam menor burocracia do que geralmente se observa em órgãos públicos.	34%	40%	26%	0%	0%
3.9	Considero que esta entidade possui finalidades não-lucrativas.	16%	36%	10%	32%	6%
3.10	Acredito que a estrutura, instalações e equipamentos desta fundação são adequados para o bom desempenho de sua missão.	36%	46%	18%	0%	0%

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Tabela 37 – Imagem Externa: Variáveis de Percepção da Fundação “B”

IMAGEM EXTERNA DA FUNDAÇÃO “B” – VARIÁVEIS DE PERCEPÇÃO						
Instruções de Preenchimento: Indique seu grau de concordância para as afirmações abaixo, considerando as seguintes alternativas: A) Concordo Totalmente, B) Concordo, C) Sou Indiferente, D) Discordo, E) Discordo Totalmente.						
CÓDIGO	AFIRMAÇÃO	ALTERNATIVAS				
		A	B	C	D	E
3.1	Conheço os trabalhos desenvolvidos pela Fundação "B".	22%	62%	10%	6%	0%
3.2	Desempenharia algum serviço voluntário junto a essa entidade.	30%	46%	12%	10%	2%
3.3	Trabalharia como assalariado nessa entidade.	20%	38%	16%	16%	10%
3.4	Considero os trabalhos dessa fundação importantes para a região.	48%	52%	0%	0%	0%
3.5	Esta fundação me inspira confiança.	36%	60%	4%	0%	0%
3.6	Acredito que as atividades desempenhadas pela entidade atendem às expectativas da sociedade.	30%	56%	14%	0%	0%
3.7	Considero que esta fundação atua de forma independente, sem estar subordinada a uma entidade, empresa ou órgão público específico.	38%	26%	20%	16%	0%
3.8	Acredito que os processos desempenhados por essa fundação apresentam menor burocracia do que geralmente se observa em órgãos públicos.	30%	44%	18%	8%	0%
3.9	Considero que esta entidade possui finalidades não-lucrativas.	50%	40%	10%	0%	0%
3.10	Acredito que a estrutura, instalações e equipamentos desta fundação são adequados para o bom desempenho de sua missão.	24%	44%	24%	8%	0%

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

A pesquisa em questão evidenciou que há indicadores que denotam *performance* com percentual significativo de insatisfação nos seguintes itens da Fundação “A”: 3.1, 3.2, 3.3, 3.7 e 3.9. No que tange à Fundação “B”, as manifestações insatisfatórias se referem aos seguintes itens: 3.1, 3.2, 3.3, 3.7, 3.8 e 3.10.

Com relação ao grau de insatisfação, e ao percentual de cidadãos que se manifestaram negativamente a esses itens, as pesquisas revelaram que: 8% dos cidadãos desconhecem os trabalhos desenvolvidos pela Fundação “A”, enquanto 6% desconhecem os trabalhos desenvolvidos pela Fundação “B”; 16% não desempenhariam serviço voluntário junto à Fundação “A”, e 12% se recusariam a prestar serviço voluntário junto à Fundação “B”.

No que tange aos aspectos supracitados, vale lembrar que a capacidade de atrair voluntários é um dos elementos mais relevantes para a subsistência de uma Fundação, refletindo diretamente no equilíbrio financeiro e na qualidade dos serviços prestados. Nesse sentido, Drucker (2012, p. 114) alerta que “no final, o que decide o sucesso ou fracasso de uma instituição sem fins lucrativos é sua capacidade para atrair e manter pessoas comprometidas”.

Dando continuidade à análise dos dados, acrescenta-se ainda que 16% dos cidadãos consideram as Fundações “A” e “B” subordinadas à outra entidade, empresa ou órgão público específico; sendo que 14% não trabalhariam como assalariados na Fundação “A”, e 26% se recusariam a trabalhar como assalariado na Fundação “B”.

Entre as principais diferenças constatadas entre as duas Fundações, destaca-se que 38% dos cidadãos consideram que os trabalhos desempenhados pela Fundação “A” têm finalidades lucrativas, ao passo que nenhum dos respondentes considera a Fundação “B” uma entidade com fins lucrativos.

Não obstante, 8% dos respondentes consideram que os processos da Fundação “B” são burocráticos, e que a estrutura, instalações e equipamentos da Fundação “B” são inadequados para o bom desempenho de sua missão; por outro lado, não houve manifestações de insatisfação nesses mesmos aspectos da Fundação “A”.




6.8 FRAGILIDADES ESTRATÉGICAS DA FUNDAÇÃO “A”

Considerando que os indicadores inerentes às quatro perspectivas do BSC estão enquadrados em uma dimensão estratégica específica do Terceiro Setor, julga-se prudente esboçar qual o panorama das fragilidades evidenciadas através do Mapa Estratégico.

Segundo Quinteiros et al. (2009, p. 80) “a configuração do mapa estratégico busca tornar a estratégia organizacional legível a todos os interessados nas atividades desenvolvidas”. Nesse sentido, vislumbra-se que o Mapa Estratégico da Fundação “A”, acompanhado dos indicadores de *performance*, permite traçar o seguinte panorama:

Tabela 38 – Mapa Estratégico da Fundação “A”

PERSPECTIVA	Missão: Promover mudanças sociais	
	ESTRATÉGIA	CÓDIGO
Clientes/Sociedade	Agir conforme as normas de direito social e as políticas públicas	2.11, 2.12, 2.17, 2.18 e 2.26

	Consolidar o caráter não lucrativo da fundação	2.9, 2.10, 2.23 e 3.9
	Atuar com responsabilidade sócio-ambiental	1.7, 1.8, 1.9, 1.10, 1.12 , 1.13, 1.14, 2.13, 2.14, 2.15, 2.16, 2.19, 2.20, 2.21, 2.22, 2.24, 2.25, 3.4, 3.5 e 3.6
		
Processos Internos	Agir com transparência	1.21, 2.42 e 3.1
	Elevar a efetividade dos Conselhos	2.35, 2.36, 2.38, 2.39, 2.40, 2.41, 2.44 e 3.7
	Reduzir o grau de burocracia procedimental	2.46 e 3.8
	Aumentar a produtividade e a eficiência	1.22, 1.23 , 1.24, 1.25 , 2.37, 2.43 e 2.45
		
Aprendizado/Crescimento	Investir na qualificação dos colaboradores	1.6 e 2,6
	Aumentar o número de colaboradores e voluntários	1.1, 1.2, 3.2 e 3.3
	Otimizar o aproveitamento do capital intelectual disponível	2.1 e 2.4
	Viabilizar o aprimoramento contínuo	2.2 , 2.3 e 2.8
	Elevar o grau de satisfação interna	1.3, 1.4, 1.5, 2.5 e 2.7
		
Perspectiva Financeira	Honrar seus compromissos financeiros	1.15, 1.16 e 1.17
	Reduzir o grau de endividamento	1.18 e 2.28
	Agir conforme as normas fiscais e contábeis	2.27, 2.31, 2.32, 2.33 e 2.34
	Elevar o grau de independência econômico-patrimonial	1.19, 2.29, 2.30 e 3.10
	Melhorar o desempenho na gestão dos recursos	1.20
Obs.: Os códigos em negrito se referem aos índices com desempenho negativo.		

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

No que concerne às fragilidades esboçadas, destaca-se que a Fundação “A” traz limitações em 4 das 5 estratégias referentes ao Aprendizado e Crescimento, fato que repercute diretamente no desempenho dos Processos Internos, mormente ao observar que há 3 indicadores evidenciando dificuldades em aumentar a produtividade e a eficiência desta fundação.

Além disso, a Fundação “A” revela dificuldades em agir conforme as normas de direito social e as políticas públicas, sobretudo pelo fato de estar subordinada às ideologias e/ou decisões de outra entidade, fato que influencia fortemente a perspectiva dos Clientes/Sociedade. Outrossim, a inexistência de imóvel e instalações próprias afeta a independência patrimonial da Fundação “A”, gerando uma segunda modalidade de dependência, além da subordinação ideológica já explicitada.

No caso concreto, a pesquisa documental revelou se tratar de uma dependência relacionada ao órgão instituidor da Fundação “A”. Segundo Paes (2010), há casos em que a entidade instituidora da fundação não se desvincula da fundação instituída:

A par de atuarem diretamente na administração, influenciando ou até decidindo sobre o direcionamento das finalidade da fundação, inclusive condicionando seu orçamento (e sua própria sobrevivência), ao estabelecer repasses ou doações de forma indefinida e esporádica. (PAES, 2010, p. 253).




Em contextos como o supracitado, Paes (2010) acredita existir uma anomalia responsável por descaracterizar a personalidade jurídica fundacional, recomendando-se adaptações no sentido de preservar a autonomia ideológica e patrimonial da entidade. Tais intervenções permitirão que a personalidade fundacional não se confunda com a de seus instituidores, axiologicamente concebidos como personalidades públicas ou privadas.

Corroborando os argumentos já explanados, nota-se que o reduzido grau de burocracia procedimental, aliado ao satisfatório desempenho financeiro e ao baixo grau de transparência, aproxima o perfil da Fundação “A” – hodiernamente – ao das entidades tipicamente empresariais.

6.9 FRAGILIDADES ESTRATÉGICAS DA FUNDAÇÃO “B”

No que tange às fragilidades identificadas para a Fundação “B”, as pesquisas permitiram evidenciar o seguinte panorama estratégico:

Tabela 39 – Mapa Estratégico da Fundação “B”

PERSPECTIVA	<i>Missão: Promover mudanças sociais</i>	
	ESTRATÉGIA	CÓDIGO
Clientes/Sociedade	Agir conforme as normas de direito social e as políticas públicas	2.11, 2.12, 2.17, 2.18 e 2.26
	Consolidar o caráter não lucrativo da fundação	2.9, 2.10, 2.23 e 3.9
	Atuar com responsabilidade sócio-ambiental	1.7, 1.8, 1.9, 1.10, 1.12, 1.13, 1.14, 2.13, 2.14, 2.15, 2.16, 2.19, 2.20, 2.21, 2.22 , 2.24, 2.25, 3.4, 3.5 e 3.6
		
Processos Internos	Agir com transparência	1.21 , 2.42 e 3.1
	Elevar a efetividade dos Conselhos	2.35, 2.36, 2.38, 2.39, 2.40 , 2.41 , 2.44 e 3.7
	Reduzir o grau de burocracia procedimental	2.46 e 3.8
	Aumentar a produtividade e a eficiência	1.22 , 1.23 , 1.24 , 1.25, 2.37, 2.43 e 2.45
		
Aprendizado/Crescimento	Investir na qualificação dos colaboradores	1.6 e 2,6
	Aumentar o número de colaboradores e voluntários	1.1, 1.2 , 3.2 e 3.3
	Otimizar o aproveitamento do capital intelectual disponível	2.1 e 2.4
	Viabilizar o aprimoramento contínuo	2.2 , 2.3 e 2.8
	Elevar o grau de satisfação interna	1.3, 1,4, 1.5 , 2.5 e 2.7
		
Perspectiva Financeira	Honrar seus compromissos financeiros	1.15 , 1.16 e 1.17
	Reduzir o grau de endividamento	1.18 e 2.28
	Agir conforme as normas fiscais e contábeis	2.27, 2.31, 2.32, 2.33 e 2.34
	Elevar o grau de independência econômico-patrimonial	1.19, 2.29 , 2.30 e 3.10
	Melhorar o desempenho na gestão dos recursos	1.20

Obs.: Os códigos em negrito se referem aos índices com desempenho negativo.

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Diante do mapeamento supracitado, nota-se que a Fundação “B” apresenta fragilidades em suas quatro estratégias voltadas aos Processos Internos, além de revelar uma *performance* debilitada na maioria dos indicadores pertinentes ao Aprendizado e Crescimento. Acrescenta-se a isso a dificuldade da Fundação “B” honrar seus compromissos financeiros, haja vista que 100% dos indicadores que aferem essa estratégia apontam desempenho negativo.

Como a satisfação dos beneficiários não se traduz diretamente em aumento da receita, o aumento da qualidade do serviço oferecido àqueles pode até, num primeiro momento, ter um impacto negativo para o caixa da organização, uma vez que pode levar ao aumento nos custos das operações sem uma contrapartida financeira imediata. (HECKERT e SILVA, 2008, p. 323).

Por esse modo, nota-se que as dificuldades financeiras são frequentes no âmbito do Terceiro Setor, de modo que há necessidade da Fundação “B” diversificar suas fontes de receita, e – outrossim – aprimorar a gestão dos seus recursos financeiros em face das deficiências ora constatadas.

Ademais, a análise do Mapeamento Estratégico demonstra que a Fundação “B” possui dificuldades em elevar o grau de satisfação interna, contrapondo com um desempenho otimizado em 27 dos 29 indicadores referentes aos Clientes/Sociedade. Nesse sentido, observa-se que as limitações presentes nas outras três perspectivas do BSC afetaram minimamente o cumprimento dos propósitos estatutários da Fundação “B”, não comprometendo os bons resultados gerais na perspectiva dos Clientes/Sociedade.

Os resultados positivos na perspectiva dos Clientes/Sociedade também vêm ao encontro dos preceitos destacados por Pantaleão (2003, 177), reiterando a concepção de que toda “fundação deve almejar a consecução de fins nobres, para proporcionar a adaptação à vida social, a obtenção da cultura, do desenvolvimento intelectual e o respeito de valores espirituais, artísticos, materiais ou científicos”.

Sendo assim, o panorama supracitado revela que a Fundação “B” está operacionalmente e financeiramente atrelada às políticas públicas, destacando-se o caráter burocrático de seus procedimentos e o teor não-lucrativo de suas atividades. Com efeito, tais aspectos aproximam o perfil da Fundação “B” ao dos órgãos tipicamente públicos.

Por derradeiro, recomenda-se que a Fundação “B” busque alternativas que reduzam o grau burocrático de suas atividades, distinguindo-se dos demais órgãos públicos, haja vista que – segundo Silva (2010) – o propósito do Terceiro Setor é proporcionar maior eficiência aos serviços sociais, bem como, viabilizar mais dinâmica às atividades de interesse coletivo.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa revelou que há uma tendência na literatura científica em ampliar os horizontes das prestações de contas a uma perspectiva pluridimensional. Entretanto, as propostas avaliativas elaboradas com um viés sistêmico ainda se mostram escassas, sobretudo quando o enfoque apreciativo se direciona ao Terceiro Setor.

Visando compreender o estado da arte da questão, os termos discorridos nesta dissertação buscaram elucidar o alcance dos estudos realizados até a presente data, e quais as constatações obtidas através das pesquisas realizadas no campo do Terceiro Setor, mormente no que tange aos processos de avaliação de desempenho voltados às Fundações de Direito Privado.

A compreensão dos limites e possibilidades teóricas permitiu traçar um panorama de quais as diretrizes mínimas a serem seguidas nas avaliações de desempenho que se propõem a compreender as múltiplas dimensões do Terceiro Setor; viabilizando, por esse modo, um estudo comparativo entre o “tipo-ideal” e o modelo atualmente aplicado pelo Ministério Público do Estado do Paraná nas prestações de contas das Fundações de Direito Privado.

As prestações de contas recebidas pelo Ministério Público no âmbito do Paraná, segundo dados da pesquisa, são elaboradas a partir da metodologia SICAP (Sistema de Cadastro e Prestações de Contas). A aferição acerca da amplitude deste instrumento revelou claros limites avaliativos, haja vista que apenas 72% das questões quantitativas aqui apreciadas puderam ser parcialmente respondidas através do SICAP, ao passo que nenhuma das questões qualitativas subsequentes puderam ser respondidas através de uma consulta direta ao Sistema de Cadastro e Prestações de Contas.

Os trabalhos de campo, e as evidências do material bibliográfico consultado, apontaram que a postura analítica ministerial tem sido tradicionalmente focada nos aspectos patrimoniais e normativos do Terceiro Setor, razão que certamente repercutiu no reduzido número de indicadores de *performance* produzidos pelo instrumento de prestação de contas em voga.

Diante disso, nota-se que o SICAP ainda se mostra incipiente na evidenciação de dados em uma perspectiva pluridimensional, mas que algumas limitações do sistema já buscam ser superadas pelo Ministério Público na realização de auditorias *in loco* e na interpretação de dados brutos contidos nos livros contábeis.

Entretanto, os trabalhos do *Parquet* poderiam ser otimizados a partir do aprimoramento do SICAP, haja vista que o referido sistema conta com múltiplas interfaces

capazes de abarcar os indicadores e questionários propostos nesta dissertação. Com efeito, uma vez que os referidos dados estejam contidos nas prestações de contas anuais, entende-se que o Ministério Público teria um arcabouço de informações (com validade jurídica) capaz de nortear o aprofundamento dos trabalhos em múltiplas dimensões.

Nesse sentido, a interpretação analítica dos indicadores inseridos no contexto do Mapa Estratégico, permite traçar um diagnóstico multifacetado das Fundações de Direito Privado investigadas pelo Ministério Público, além de viabilizar um aprofundamento objetivo de eventuais fragilidades e inconsistências previamente constatadas.

Os elementos-chave do Terceiro Setor, assim como os imperativos legais contidos na Resolução 2.434/2002 da Procuradoria Geral de Justiça do Estado do Paraná, são desdobrados e contemplados na presente metodologia através de indicadores estratégicos, enquadrados conforme a pertinência das questões.

Tais observâncias teóricas e normativas reforçam a aplicabilidade da metodologia em questão ao contexto do Ministério Público do Estado do Paraná, sobretudo ao explicitar que há aderência dos pressupostos avaliativos em relação aos preceitos normativos específicos na esfera do Paraná.

Portanto, entende-se que há viabilidade teórico-normativa e operacional na proposta metodológica desenvolvida nessa dissertação, uma vez que as diretrizes pluridimensionais aqui esboçadas encontram respaldo legal, e tiveram sua aplicabilidade comprovada no estudo empírico presente nos tópicos finais desta pesquisa.

A utilização do *survey* se mostrou crucial no processo de validação da ferramenta sugerida, de tal modo que expôs na prática as etapas de coleta, tabulação e análise dos indicadores construídos nas etapas preliminares da pesquisa. Esta aplicação revelou a existência de similaridades e idiosincrasias entre duas Fundações de Direito Privado situadas na Comarca de Pato Branco, as quais evidenciaram *performance* bastante distinta nas múltiplas dimensões de análise.

Por esse modo, a etapa empírica permitiu inferir que os 81 indicadores presentes nesta ferramenta podem ser – de fato – obtidos e analisados pelo Ministério Público, destacando-se a importância do Mapa Estratégico na interpretação global das potencialidades e fragilidades estratégicas de cada Fundação. Com efeito, a clareza e o alcance desta metodologia se mostram potencialmente úteis na promoção de um desenvolvimento sustentável.

Nesse sentido, observa-se que a construção de uma metodologia pluridimensional específica para o contexto do Terceiro Setor contribui sobremaneira na promoção do

desenvolvimento regional, mormente a partir do exercício de controles regulares desempenhados através de rotinas de auditoria e prestação de contas multifacetadas, as quais auxiliam na otimização dos trabalhos realizados pelas entidades de interesse social, tanto em termos ostensivos quanto pedagógicos.

Para alcançar um controle efetivo sobre tais organizações, recomenda-se ainda que o Ministério Público utilize o trabalho de profissionais oriundos de diferentes áreas do conhecimento, os quais – em conjunto – se mostram capazes de efetuar uma leitura multidisciplinar acerca dos demonstrativos pluridimensionais aqui esboçados.

Como proposta de estudos futuros, sugere-se que os pressupostos científicos aqui defendidos sejam testados junto a Fundações de Direito Privado de outros estados brasileiros, de modo a subsidiar a aplicação da metodologia aqui sugerida pelo Ministério Público de diferentes entes da federação, haja vista que o *survey* se limitou a dois casos específicos no município de Pato Branco.

Quanto às contribuições deste estudo, nota-se que as reflexões contidas nesta pesquisa trouxeram avanços no âmbito acadêmico, organizacional e profissional, de tal sorte que ampliaram a compreensão científica de um assunto ainda pouco explorado no meio acadêmico, culminando na construção de uma ferramenta avaliativa que poderá ser utilizada diretamente pelas Fundações interessadas em se aprimorar, bem como, pelas diversas Promotorias de Justiça responsáveis pelo velamento fundacional.

Destarte, emerge a convicção de que o viés pluridimensional abordado nessa dissertação traz a amplitude necessária para subsidiar análises contundentes e efetivas no Terceiro Setor, auxiliando o Ministério Público no velamento das Fundações de Direito Privado, de modo que os objetivos gerais e específicos desta dissertação se mostram plenamente alcançados.

8. REFERÊNCIAS

AGUIAR, Andson B. **Um modelo de auditoria social**. In: II Seminário de Responsabilidade Social e Ambiental. Aquiraz: UFC, 2002.

ALMEIDA, Fernando. **O bom negócio da sustentabilidade**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2002.

ALVES, João B; DENARDIN, Valdir F; SILVA, Christian L. **Aproximações entre os principais indicadores de sustentabilidade e as alternativas ao desenvolvimento propostas por E. Leff**. RDE. Revista de Desenvolvimento Econômico, v. 8, p. 59-71, 2011.

ASHOKA H.; MCKINSEY & COMPANY, Inc. **Empreendimentos sociais sustentáveis: como elaborar planos de negócio para organizações sociais**. São Paulo: Peirópolis, 2001.

ASSUMPÇÃO, Jairo J.; CAMPOS, Lucila M.S. **Avaliação de projetos sociais em ONGs da Grande Florianópolis: um estudo sobre modelos relacionados ao foco de atuação**. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 45, n. 1, 2011.

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BANDEIRA, Anselmo A. **Indicadores de desempenho: instrumentos à produtividade organizacional**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2009.

BARROS, Aidin J. P.; LEHFELD, Neide A. S. **Projeto de pesquisa: propostas metodológicas**. Petrópolis: Vozes, 2003.

BATISTA, Daniel G. **Manual de controle e auditoria: com ênfase na gestão de recursos públicos**. São Paulo: Saraiva, 2011.

BECK, Ulrich. **A reinvenção da política: rumo a uma teoria da modernização reflexiva**. In: BECK, Ulrich; GIDDENS, Anthony; LASH, Scott (org.) *Modernização reflexiva*. São Paulo: UNESP, 1997.

BRANDÃO, Hugo Pena et al . **Gestão de desempenho por competências: integrando a gestão por competências, o balanced scorecard e a avaliação 360 graus**. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 42, n. 5, Oct. 2008.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União: República Federativa do Brasil**. Poder Executivo, Brasília, DF, 05 out. 1988.

BRASIL. Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999. **Diário Oficial da União: República Federativa do Brasil**. Poder Executivo, Brasília, DF, 17 jun. 1999.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Diário Oficial da União: República Federativa do Brasil**. Poder Executivo, Brasília, DF, 11 jan. 2002.

BRASIL. Pronunciamento do IBRACON nº 27 de 03 de outubro de 2005. **Comissão de Valores Mobiliários: Instituto dos Auditores Independentes do Brasil**. Normas e

Pronunciamentos de Contabilidade nº 27, São Paulo, SP, 29 dez. 2005.

BRASIL. Resolução CFC nº 837 de 22 de fevereiro de 1999. **Diário Oficial da União: República Federativa do Brasil**. Conselho Federal de Contabilidade, Brasília, DF, 02 mar. 1999.

BUCKMASTER, Natalie. **Associations between outcome measurement, accountability and learning for non-profit organizations**. International Journal of Public Sector Management, United Kingdom, v. 12, n. 2, 1999.

CARDOSO, Miriam Limoeiro. **Sobre as relações sociais capitalistas**. In: LIMA, J. C. F. & NEVES, Lúcia, W. (orgs). Fundamentos da educação escolar do Brasil contemporâneo. RJ: Editora Fiocruz/SPSJV, 2006. p. 25-65

CARDOSO, Ricardo L.; MÁRIO, Poueri C.; AQUINO, André C. B. **Contabilidade gerencial: mensuração, monitoramento e incentivo**. São Paulo: Atlas, 2007.

CARVALHO, Frederico A; LEITE, Valdecy Faria. **A ordem dos atributos afeta a avaliação de qualidade? Uma investigação empírica a partir da versão mais recente do modelo SERVQUAL**. Revista de Administração Contemporânea, Curitiba, v. 1, n. 1, 1997.

CATELLI, Armando; SANTOS, Edilene S. **Mensurando a criação de valor na gestão pública**. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 38, n. 3, Maio/Jun. 2004.

CHAVES, Renato S. **Auditoria e controladoria no setor público: fortalecimento dos controles internos**. Curitiba: Juruá, 2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Manual de procedimentos contábeis e prestação de contas das entidades de interesse social**. 2 ed. Brasília: CFC, 2008.

COUTO, Vitor A. **A privatização do welfare state e o terceiro setor**. RDE - Revista de Desenvolvimento Econômico, Salvador, v. 2, n. 3, 2000.

CUGANESAN, Suresh; LACEY, David. **Developments in public sector performance measurement: a project on producing return on investment metrics for law enforcement**. Financial Accountability & Management, United Kingdom, v. 27, n. 4, Nov. 2011.

DAWSON, Alan. **A case study of impact measurement in a third sector umbrella organization**. International Journal of Productivity and Performance Management, United Kingdom, v. 59, n. 6, 2010.

DINIZ, Maria H. **Direito fundacional**. 2 ed. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2007.

DOLNICAR, Sara; IRVINE, Helen; LAZAREVSKI, Kati. **Mission or money? Competitive challenges facing public sector nonprofit organisations in an institutionalised environment**. Journal of Nonprofit and Voluntary Sector Marketing, London, v. 13, n. 2, 2008.

DONNELLY-COX, Gemma; DONOGHUE, Freda; HAYES, Treasa. **Conceptualizing the**

Third Sector in Ireland, North and South. *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, California, v. 12, n. 3, Sep. 2001.

DRUCKER, Peter F. **Administração de organizações sem fins lucrativos - princípios e práticas.** São Paulo: Cengage Learning, 2012.

DUAN, Haiyan. **A survey of non-profit organizations evaluation methods.** *Asian Social Science*, Canada, v. 6, n. 8, Aug. 2010.

ENGELS, Friedrich. O papel do trabalho na transformação do macaco em homem. In: ANTUNES, R. (org). **A dialética do trabalho.** São Paulo: Expressão Popular, 2004.

FERRAREZI, Elisabete R. **A reforma do marco legal do terceiro setor no Brasil: a criação da lei das OSCIP (Lei 9.790/99).** Brasília: UNB, 2007.

FERREIRA, Cleber J. **Auditoria social: uma proposta inicial de planejamento de auditoria do balanço social.** Florianópolis: UFSC, 2004.

FISCHER, Rosa Maria. **Estado, Mercado e Terceiro Setor: uma análise conceitual das parcerias intersetoriais.** *Revista de Administração da Universidade de São Paulo*, São Paulo, v.40, n.1, p.5-18, jan./fev./mar. 2005.

FRAGA, Rodrigo V.; SILVA, Carlos E. **Balanced scorecard: planejamento estratégico no contexto das organizações do terceiro setor.** *Revista Brasileira de Administração Científica*, Aracaju, v.1, n. 1, dez. 2010.

FRANCISCHINI, Andresa S. N. **Proposta de modelo de análise de balanço social por meio de indicadores de performance baseados no Balanced Scorecard.** In: Instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social. (Org.). *Responsabilidade Social das Empresas: O Papel das Universidades.* 4 ed. São Paulo: Editora Peirópolis, 2005, v. 4, p. 345-378.

FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro.** Belo Horizonte: Fórum, 2011.

FURTADO, Celso. **A nova dependência, dívida externa e monetarismo.** Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1982.

GIDDENS, Anthony. **As consequências da modernidade.** São Paulo: UNESP, 1991.

GIL, Antonio C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, Antonio C. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 6 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GOMES, Maurício Augusto. **Ministério Público na Constituição de 1988: breves anotações.** *Justitia*, São Paulo, v. 51, n. 145, p. 65, jan./mar. 1989.

GOMES, Ricardo C.; LIDDLE, Joyce. **The balanced scorecard as a performance management tool for third sector organizations: the case of the Arthur Bernardes Foundation, Brazil.** *BAR, Braz. Adm. Rev.*, Curitiba, v. 6, n. 4, dez. 2009.

GOODE, William J.; HATT, Paul K. **Métodos em pesquisa social**. 4 ed. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1973.

GRAZZIOLI, Airton; RAFAEL, Edson J. **Fundações privadas – doutrina e prática**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

GREILING, Dorothea. **Balanced scorecard implementation in German non-profit organizations**. International Journal of Productivity and Performance Management, United Kingdom, v. 59, n. 6, 2010.

GUIMARÃES, Roberto P. **Desenvolvimento sustentável: da retórica à formulação de políticas públicas**. In: BECKER, B. & MIRANDA, M (org.). A geografia política do desenvolvimento sustentável. Rio de Janeiro: UFRJ, 1997.

HECKERT, Cristiano R.; SILVA, Márcia T. **Qualidade de serviços nas organizações do terceiro setor**. Revista Produção, São Paulo, v. 18, n. 2, 2008.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Síntese de Indicadores Sociais: uma análise das condições de vida da população brasileira**. Estudos e Pesquisas: Informação demográfica e socioeconômica número 29. Rio de Janeiro: IBGE, 2012.

INSTITUTO ETHOS DE RESPONSABILIDADE SOCIAL EMPRESARIAL. **Indicadores Ethos de Responsabilidade Social Empresarial**. São Paulo: Instituto Ethos, 2012.

JANNUZZI, Paulo M. **Considerações sobre o uso, mau uso e abuso dos indicadores sociais na formulação e avaliação de políticas públicas municipais**. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 36, n. 1, Jan./Fev. 2002.

JOHNSON, Burke R; ONWUEGBUZIE, Anthony J. **Mixed methods research: a research paradigm whose time has come**. Educational Researcher, Minnesota, v. 33, n. 7, Oct. 2004.

KAPLAN, Robert S. **Balanced scorecard and nonprofit organizations**. Boston: Harvard Business School Press, 2002.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Kaplan e Norton na prática**. 11 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

KARDEC, Alan; FLORES, Joubert; SEIXAS, Eduardo. **Gestão estratégica e indicadores de desempenho**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2002.

KENNERLEY, Mike; NEELY, Andy. **Performance measurement frameworks: a review**. In: NEELY, A. (Org.). Business performance measurement: theory and practice. Cambridge: Cambridge University Press, 2004. p. 145-155.

KRAMER, Ralph M. **A third sector in the third millennium**. Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations, California, v. 11, n. 1, 2000.

KUHN, Thomas S. **A estrutura das revoluções científicas**. São Paulo: Perspectiva, 2009.

LACOMBE, Francisco J. M.; HEILBORN, Gilberto L. J. **Administração: princípios e tendências**. São Paulo: Saraiva, 2003.

LEFF, Enrique. **Saber ambiental: sustentabilidade, racionalidade, complexidade, poder**. 4 ed. Petrópolis: Vozes, 2005.

LIMA, Helena M. O.; PINHEIRO, Hugo M. B. **A responsabilidade social da contabilidade: uma proposta de balanço social aplicada ao desenvolvimento local**. In: X Seminário de Contabilidade do Estado do Ceará. Fortaleza: UFC, 2004.

LOPES, José S. L. Sobre **processos de “ambientalização” dos conflitos e sobre dilemas da participação**. Horizontes Antropológicos, Porto Alegre, v. 12, n. 25, jan./jun. 2006.

LÜDKE, Menga; ANDRÉ, Marli E. D. A. **Pesquisa em educação: abordagens qualitativas**. São Paulo: EPU, 1986.

MACHADO, João G. R.; PAMPLONA, João B. **A ONU e o desenvolvimento econômico: uma interpretação das bases teóricas da atuação do PNUD**. Revista Economia e Sociedade, Campinas, v. 17, n. 1, Abr. 2008.

MARCONI, Marina A.; LAKATOS, Eva M. **Fundamentos de metodologia científica**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MAXIMIANO, Antonio C. A. **Introdução à administração**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MENDES, Roselaine C.; OLEIRO, Walter N.; QUINTANA, Alexandre C. **A contribuição da contabilidade e auditoria governamental para uma melhor transparência na gestão pública em busca do combate à corrupção**. In: 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade. Gramado: CFC, 2008.

MENEGUSSI, Elires M. M.; IANESKO, José A. **A importância da auditoria contábil na prevenção e combate aos erros e às fraudes nas organizações**. Revista Eletrônica Lato Sensu – UNICENTRO, Guarapuava, n. 6, jan./dez. 2008.

MÉSZÁROS, István. **A educação para além do capital**. 2 ed. São Paulo: Boitempo, 2008.

MICHELI, Pietro; KENNERLEY, Mike. **Performance measurement frameworks in public and non-profit sectors**. Production Planning & Control, United Kingdom, v. 16, n. 2, Mar. 2005.

MINAYO, Maria C. S. **Ciência, técnica e arte: o desafio da pesquisa social**. In: MINAYO, M. C. S. (Org.). Pesquisa Social: Teoria, método e criatividade. 17 ed. Petrópolis: Vozes, 1994.

MIZRAHI, Saul Eliahú; CANEN, Alberto G.. **Gestão estratégica multicultural baseada no Balanced Scorecard em instituições de ensino**. Revista Ensaio (Fundação Cesgranrio), Rio de Janeiro, v. 20, n. 74, Mar. 2012.

MORAES, Daniela A.; SOUSA, Almir F. **A responsabilidade social e o balanço social da empresa**. São Paulo: USP, 2002.

MOREIRA, Wellington R; MUNCK, Luciano. **O processo de alinhamento entre estratégias e competências organizacionais**. Revista Alcance, Itajaí, v. 18, n. 2, Abr./Jun. 2010.

MORIN, Edgar. **Introdução ao pensamento complexo**. Porto Alegre: Sulina, 2005.

MORIN, Edgar. **O método 3: a consciência da consciência**. 2 ed. Porto Alegre: Sulina, 1999.

MOTTA, Fernando. C. P; BRESSER-PEREIRA, Luis C. **Introdução à organização burocrática**. 2 ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004.

MOYSES FILHO, José E; RODRIGUES, Andrea L; MORETTI, Sérgio L. A. **Gestão social e ambiental em pequenas e médias empresas: influência e poder dos stakeholders**. REAd. Revista Eletrônica de Administração, Porto Alegre, v. 17, n. 1, Apr. 2011.

NETO, Alexandre A. **Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

OLAK, Paulo A.; NASCIMENTO, Diogo T. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (Terceiro Setor)**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, Luís M.; PEREZ, José H.; SILVA, Carlos A. S. **Controladoria estratégica**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

PAES, José E. S. **Fundações, associações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários**. 7 ed. São Paulo: Forense, 2010.

PALMA, Paulo J. **Intervenção nas fundações**. In: PANTALEÃO L. (org.). Fundações Educacionais. São Paulo: Atlas, 2003.

PANTALEÃO, Leonardo. **Fundações educacionais e o Novo Código Civil**. In: PANTALEÃO L. (org.). Fundações Educacionais. São Paulo: Atlas, 2003.

PARANÁ. Resolução nº 2.434 de 30 de dezembro de 2002. **Diário de Justiça do Estado do Paraná**. Procuradoria Geral de Justiça, Paraná, Curitiba, 30 dez. 2002.

PAZ, Adeline C; RIBEIRO Otília D. J; SILVA Tânia M. **Auditoria das obrigações previdenciárias**. Revista Eletrônica de Contabilidade, Santa Maria, v. 8, n. 1, 2007.

PERONI, Vera M. V.; OLIVEIRA, Regina T. C.; FERNANDES, Maria D. E. **Estado e terceiro setor: as novas regulações entre o público e o privado na gestão da educação básica brasileira**. Educação & Sociedade, Campinas, v. 30, n. 108, out. 2009.

PERISSATTO, Emília B. **Projetos de reforma agrária no noroeste do Paraná: disparidades estruturais e impactos**. Maringá: UEM, 2009.

PFITSCHER, Elisete D. **Desenvolvimento sustentável e controladoria**. Florianópolis: NEMAC/UFSC, 2010.

PINHO, Ruth C. S.; ARAÚJO, Luis C. V. **Auditoria em organizações do terceiro setor**. In: XI Encontro de Extensão da Universidade Federal do Ceará. Fortaleza: UFC, 2002.

PINTO, Céli Regina Jardim. **A sociedade civil e a luta contra a fome no Brasil (1993-2003)**. Revista Sociedade e Estado, Brasília, v. 20, n. 1, 2005.

POLANYI, Karl P. **A grande transformação: as origens da nossa época**. Rio de Janeiro: Campus, 1980.

PUTNAM, Robert D. **Comunidade e democracia: a experiência da Itália moderna**. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1996.

QUINTAIROS, Paulo C. R.; SILVA, Marco A. V. R.; COSTA, Érico S.; OLIVEIRA, Edson A. A. Q. **Aplicação do balanced scorecard a uma organização do terceiro setor**. RDE - Revista de Desenvolvimento Econômico, Salvador, v. 11, n. 19, Jan. 2009.

RAFAEL, Edson J. **Fundações e direito: terceiro setor**. São Paulo: Melhoramentos, 1999.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, Ilse Maria. (Org). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

REIS, Carlos N.; MEDEIROS, L. E. **Responsabilidade social das empresas e balanço social: meios propulsores do desenvolvimento econômico e social**. São Paulo: Atlas, 2007.

RENGEL, Silene; CUNHA, Paulo R; KLANN, Roberto C; SCARPIN, Jorge E. **Importância do balanço social para as entidades do terceiro setor sob a ótica dos gestores das APAES da região do Alto Vale do Itajaí/SC**. Revista Pensar Contábil, Rio de Janeiro, v. 14, n. 53, p. 5 - 15, jan/abr. 2012.

RIBEIRO, Antonio L. **Gestão de pessoas**. São Paulo: Saraiva, 2006.

RIBEIRO, Ednaldo A. **A crítica sociológica às abordagens epistemológicas tradicionais e o exercício da cidadania científica**. Acta Scientiarum. Human and Social Sciences, Maringá, v. 30, n. 1, 2008.

RICHARDSON, Roberto J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

RICO, Elizabeth M. **A responsabilidade social empresarial e o Estado: uma aliança para o desenvolvimento sustentável**. Revista São Paulo em Perspectiva, São Paulo, v. 18, n. 4, Dec. 2004.

RIEG, Denise L; ARAUJO FILHO, Targino. **O uso das metodologias "Planejamento Estratégico Situacional" e "Mapeamento Cognitivo" em uma situação concreta: o caso da pró-reitoria de extensão da UFSCar**. Revista Gestão & Produção, São Carlos, v. 9, n. 2, Aug. 2002.

RODRIGUES, Osvaldino M.; GONDIM, Elnora M. **Considerações sobre a educação: uma perspectiva do Self**. Acta Scientiarum. Human and Social Sciences, Maringá, v. 33, n. 2, 2011.

SANTOS, Ariovaldo. **Demonstração do valor adicionado: como elaborar e analisar a DVA**. São Paulo: Atlas, 2003.

SACHS, Ignacy. **Estratégias de transição para o século XXI**. Trad. Ariane Breyton. In: RAYNAUT, C. e ZANONI, M. (org.). Cadernos de Desenvolvimento e Meio Ambiente Nº 1. Curitiba: Editora da UTFPR, 1994. p. 47 – 62.

SAVIANI, Demerval. **Pedagogia histórico-crítica: primeiras aproximações**. 10 ed. Campinas: Autores Associados, 2008.

SAVYTZKY, Taras. **Análise de balanços: método prático**. 7 ed. Curitiba: Juruá, 2013.

SERVA, Maurício; DIAS, Taisa; ALPERSTEDT, Graziela D. **Paradigma da complexidade e teoria das organizações: uma reflexão epistemológica**. Revista de Administração de Empresas, São Paulo, v. 50, n. 3, jul./set. 2010.

SESSIONS, Glenn. **Avaliação em HIV/AIDS: uma perspectiva internacional**. Rio de Janeiro: Associação Brasileira Interdisciplinar de Aids, 2001.

SIEBER, Wolfgang V. **Los actores en la dimensión local**. In: GUTIÉRREZ, F. R. (org.). Manual de Desarrollo Local. Gíjon: Trea, 1999.

SHIU, E; VAUGHAN, E; DONNELLY, M. **Service quality: New horizons beyond SERVQUAL. An investigation of the portability of SERVQUAL into the voluntary and local government sectors**. Journal of Nonprofit and Voluntary Sector Marketing, London, v. 2, n. 4, 1997.

SILVA, Carlos E. G. **Gestão, legislação e fontes de recursos no terceiro setor brasileiro: uma perspectiva histórica**. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 44, n. 6, Dec. 2010.

SILVA, José P. **Análise financeira das empresas**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

SILVA, Maurício C. **Demonstrações contábeis públicas: indicadores de desempenho e análise**. São Paulo: Atlas, 2012.

SOUZA, Marlone W; MACEDO, Marcelo A. S; ALMEDIA, Katia. **Análise da eficiência utilizando a metodologia DEA em organização militar de saúde: o caso da Odontoclínica Central do Exército**. 4º Congresso USP – Controladoria e Contabilidade em Prol do Desenvolvimento, 2007.

SOUZA, Nali J. **Desenvolvimento Regional**. São Paulo: Atlas, 2009.

STRAUHS, Faimara. R; PIETROVSKI, Eliane F; SANTOS, Gilson D; CARVALHO, Hélio G; PIMENTA, Rosângela. B; PENTEADO, Rosângela S. **Gestão do conhecimento nas organizações**. 1. ed. Curitiba: Aymará Educação, 2012.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso extraordinário nº 44.384**. Revista dos Tribunais, São Paulo, v. 299, p. 735, set. 1960.

TORRES, Leandro V. **O Sistema de Cadastro e Prestação de Contas (SICAP) como instrumento de accountability em fundações: um estudo com fundações privadas da comarca de Ribeirão Preto**. São Paulo: USP, 2007.

TOURAINÉ, Alain. **Crítica da modernidade**. Petrópolis: Vozes, 1994.

TREVISAN, Fernando A. **Balanco social como instrumento de marketing**. RAE-eletrônica - FGV-EAESP, São Paulo, v. 1, n. 2, jul/dez. 2002.

TINOCO, João E. P. **Balanco social: uma abordagem da transparência e da responsabilidade pública das organizações**. São Paulo: Atlas, 2001.

TINOCO, João E. P. **Balanco social e o relatório da sustentabilidade**. São Paulo: Atlas, 2010.

TISKI, Sergio. **Introdução à questão da filosofia primeira em Comte**. Acta Scientiarum. Human and Social Sciences, Maringá, v. 32, n. 2, 2010.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Manual de auditoria de natureza operacional**. Brasília: TCU, 2000.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Prestação de contas: fundamento da democracia e exercício de cidadania**. Brasília: TCU, 2012.

VAKKURI, Jarmo. **Research techniques and their use in managing non-profit organisations – an illustration of DEA analysis in NPO environments**. Financial Accountability & Management, United Kingdom, v. 19, n. 3, 2003.

VALLADÃO, Alfredo, V. **Ministério Público junto ao Tribunal de Contas**. Revista dos Tribunais, São Paulo, n. 225, jul. 1954. p. 33 – 39.

WEBER, Max. **Metodologia das ciências sociais**. 4 ed. São Paulo: Cortez Editora, 2001.