

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE ADMINISTRAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO

**METODOLOGIAS DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO COM A CRIAÇÃO DE
VALOR COMO CONTRIBUIÇÃO AO PLANEJAMENTO DAS ORGANIZAÇÕES
SEM FINS LUCRATIVOS**

Eduardo Sergio Ulrich Pace

Orientador: Prof. Dr. Almir Ferreira de Sousa

SÃO PAULO

2009

Livros Grátis

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

Profa. Dra.Suely Vilela

Reitora da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Carlos Roberto Azzoni

Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Isak Kruglianskas

Chefe do Departamento de Administração

Prof. Dr. Lindolfo Galvão de Albuquerque

Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Administração

EDUARDO SERGIO ULRICH PACE

UMA METODOLOGIA DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO COM A CRIAÇÃO DE
VALOR COMO CONTRIBUIÇÃO AO PLANEJAMENTO DAS ORGANIZAÇÕES SEM
FINS LUCRATIVOS

Tese apresentada ao Departamento de Administração da
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da
Universidade de São Paulo como requisito parcial para
obtenção do título de Doutor em Administração.

Orientador: Prof. Dr. Almir Ferreira de Sousa

SÃO PAULO

2009

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Seção de Processamento Técnico do SBD/FEA/USP

Pace, Eduardo Sérgio Ulrich

Metodologias de avaliação de desempenho com a criação de valor
como contribuição ao planejamento das organizações sem fins lucrativos

/ Eduardo Sérgio Ulrich Pace. -- São Paulo, 2009.

365 p.

Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, 2009

Bibliografia.

1. Avaliação de desempenho 2. Terceiro setor 3. Empresas não
lucrativas 4. Ativos intangíveis I. Universidade de São Paulo. Faculdade
de Economia, Administração e Contabilidade II. Título.

CDD – 658.3125

**Dedico este trabalho à
minha querida esposa Renata e aos
meus amados Pedro, Rodrigo e Renato
pela compreensão e apoio nesta jornada.**

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao meu professor orientador nesta tese Prof. Dr. Almir Ferreira de Sousa por seu constante estímulo e dedicação nos trabalhos destes anos, além da longa amizade que se fortaleceu.

Agradeço ao Prof. Dr. Leonardo F.C. Basso, meu orientador que abriu as portas do mundo acadêmico para que nele eu encontrasse a motivação para a pesquisa.

Agradeço à Carolina Burckle e as suas colegas de Secretaria do Departamento de Administração – Finanças pelo apoio, atenção e paciência, além da amizade que tiveram para comigo.

Agradeço ao amigo Prof. Dr. Fabio Frezatti, colega e professor que me honrou com seus conhecimentos e debates sobre temas da contabilidade gerencial.

Agradeço enfaticamente ao amigo Sergio Mindlin pelo apoio nos contatos para a elaboração deste trabalho.

Agradeço ao Prof. Dr. Antonio Sergio Petrilli, mentor e diretor geral do GRAACC, com quem tive interessantes e oportunas conversas para me orientar na compreensão do seu trabalho à frente daquela entidade.

Agradeço aos profissionais do GRAACC que pacientemente se prontificaram a esclarecer minha ignorância sobre aquela obra, em especial à Vera Lucia de Paulo Silva, ao Rogerio Guariniello, à Vera Maria Stuart Secaf, à Tammy Allersdofer, à Patricia Pecoraro, à Dra Monica Cypriano.

Agradeço ao meu amigo Pedro Passos, Vice presidente do Conselho da FNQ, pela gentileza com que me abriu as portas da sua empresa em inúmeros trabalhos acadêmicos e na apresentação aos executivos da Fundação Nacional da Qualidade.

Agradeço a permanente atenção e interesse demonstrados pelo Sr. Filipe M. Cassapo na coordenação da pesquisa no FNQ e aos demais colaboradores que se prontificaram a responder às minhas entrevistas.

Agradeço a atenção dos dirigentes da Fundação ABRINQ especialmente ao Sr. Victor Graça pelo seu interesse neste trabalho.

RESUMO

A literatura acadêmica para o setor das Organizações Sem Fins Lucrativos (OSFL) tem-se caracterizado pela disseminação de métodos de mensuração de desempenho provenientes do setor privado. Trata-se de métodos controversos, limitados e apresentam soluções que muitas vezes não guardam relação com a realidade dessas organizações. A inadequação dos procedimentos contábeis tradicionais na mensuração de valores intangíveis, que caracterizam o valor das ações sociais, levou a um distanciamento da contabilidade financeira e à busca de formas de cálculo alternativas. Por meio do uso de referências substitutas para a obtenção do valor criado e sem pretender obter um padrão de medida único e definitivo, pois o âmbito dos valores sociais é altamente mutável, foi possível ordenar dados ocultos que demonstraram a relevância do voluntariado e o valor ampliado alcançado no cumprimento da missão. Esta tese estudou três organizações, Grupo de Apoio ao Adolescente e à Criança com Câncer – GRAACC, a Fundação Nacional da Qualidade – FNQ e a Fundação ABRINQ – Programa Adotei um Sorriso, que possuem em comum o uso da mão de obra voluntária sob distintas formas, identificando o valor criado pelo uso de dois modelos. O método da Demonstração do Valor Adicionado Expandido (DVAE), que explicita a distância entre os resultados meramente financeiros e os resultados financeiros acrescidos do valor do emprego da mão de obra voluntária, do valor de seu crescimento intelectual e do valor identificado pela missão. Esse modelo distribui o valor gerado aos *stakeholders*, com base em suas contribuições à viabilidade da OSFL, reconhecendo de forma objetiva qual seu peso no valor total criado. O método do Retorno sobre o Investimento Social (SROI) adota como *output* os valores da contribuição da mão de obra voluntária responsável pelo sucesso, o valor para a sociedade da missão cumprida e para o crescimento e satisfação dos voluntários, calculados por meio de *proxies*. Os valores obtidos das demonstrações financeiras e do trabalho voluntário constituem os *inputs*. Esta solução busca reduzir os efeitos dos erros importados com a adoção de valores de programas oficiais, como recomendado pelos teóricos e que guardam pouca relação com a realidade da OSFL. O trabalho demonstra a importância do valor criado pelo voluntariado, que pode atingir entre 34% e 98% de acréscimo em relação aos valores apresentados pela contabilidade financeira, elevando-se esse índice para 42% e 98% quando é considerada a contribuição do sucesso na missão, permitindo concluir que ocorre uma absoluta inadequação nas informações para uso dos diferentes *stakeholders*.

Palavras-chave: avaliação de desempenho; terceiro setor; empresas não lucrativas ; ativos intangíveis

ABSTRACT

The literature for the Non Profit Sector has been characterized by the dissemination of performance measurement methodologies originated from the for profit sector. These methods are controversial, limited and present solutions that many times do not keep relation with the reality of those organizations. The traditional accounting procedures in the measurement of intangible values are considered insufficient to explain the value added by social actions, leading to reduce the practical use of the financial accounting information and to search for alternative forms of calculation. Through the use of substitute references (proxies) for the calculation of the value added and without intending to get a standard and definitive measure, due to the existing volatility in social values, it was possible to arrange hidden data that are capable to explain the relevance of the voluntary workers. This thesis studied three organizations, Grupo de Apoio ao Adolescente e à Criança com Câncer – GRAACC, Fundação Nacional da Qualidade – FNQ and Fundação ABRINQ – Programa Adotei um Sorriso, that in common possess the use of the voluntary work under distinct forms, identifying their value creation through the use of two models: the Expanded Value Added Model (DVAE) that presents the value difference that goes between the financial results and the financial results increased by the value of the voluntary work added to the value of its intellectual growth. This model also distributes the value generated to the stakeholders, on the basis of its contributions to the viability of the OSFL and identifying its importance in the total value created; the Social Return on Investment model (SROI) considers as output the contribution values of voluntary work, success of the mission accomplishments, voluntary growth and its satisfaction calculated through proxies; the values from the financial statements and the contribution values of voluntary work, are considered as inputs. Instead of adopting values of official programs as output, this solution tends to reduce the effect of imported errors of those programs because they tend to have a closer relation with the reality of the OSFL. This thesis presents the relevance of the value added by the voluntary work that can represent an increase in value of as much 34% to 98% over the financial accounting figures and up to 42% to 98% when the mission accomplishments values are added in, confirming its inadequacy for the stakeholders managerial usage.

Keywords: performance measurement; third sector; nonprofit organizations; intangible assets

LISTA DE QUADROS

Quadro 01 - Modelos de regimes no Terceiro Setor.....	6
Quadro 02 - Benefícios fiscais no Brasil.....	63
Quadro 03 - Uma tipologia de stakeholders de organizações sociais e os desafios que devem enfrentar	77
Quadro 04 - Comparação de Sistemas de Desempenho com Indicadores	81
Quadro 05 - Atributos ideais para medidas de desempenho	85
Quadro 06 - Estrutura de objetivos de impacto	112
Quadro 07 - Estrutura e modelo da DVA (tradicional).....	132
Quadro 08 - Número de voluntário treinados em 2008	190
Quadro 09 - Valor médio da hora de consultoria de sócio sênior em escritórios de advocacia	193
Quadro 10 - Cálculo do valor das horas voluntárias doadas no ano à Assembleia Geral, às reuniões de Conselho de Administração e de Diretoria – R\$.....	193
Quadro 11 - Reconciliação das Despesas Contabilizadas para apuração das Compras Externas – 2007 – R\$	196
Quadro 12 - GRAACC - Custo de oportunidade Demonstração do Valor Adicionado Expandido 2 - R\$	198
Quadro 13 - GRAACC - Demonstração do Valor Adicionado Expandido (Trabalho Voluntário + Missão) R\$ - 2007.....	213
Quadro 14 - Cálculo do valor das horas voluntárias doadas no ano à Assembleia Geral, reuniões do Conselho	228
Quadro 15– FNQ Demonstração do Valor Adicionado Expandido - R\$	230
Quadro 16 Demonstração do Valor Adicionado Expandido FNQ – (Trabalho Voluntário e Missão) R\$ - 2007.....	234
Quadro 17 - Cálculo do valor das horas voluntárias doadas no ano à Assembléia Geral, reuniões de Conselho	247
Quadro 18 - ABRINQ – Demonstração do Valor Adicionado Expandido – R\$.....	249
Quadro 19 - Demonstração do Valor Adicionado Expandido – Fundação ABRINQ (Trabalho Voluntário e Missão) R\$ - 2007	263
Quadro 20 - Consolidado das DVAEs analisadas (refere-se apenas à contribuição do trabalho voluntário)	265

Quadro 21 - Consolidado das DVAEs analisadas (refere-se à contribuição do trabalho voluntário e ao valor da missão).....	268
Quadro 22 - Análise dos valores pagos à mão de obra contratada e dos valores incorridos e não pagos à mão de obra voluntária - R\$000	295
Quadro 23 - Análise do Valor Adicionado pela mão de obra voluntária - R\$ 000	295
Quadro 24 - Índices de valor adicionado pela mão de obra voluntária em relação às compras externas	296
Quadro 25 - Análise da distribuição do Valor Adicionado – R\$ 000.....	297
Quadro 26 - Índice estimado de SROI da contribuição da mão de obra voluntária	299
Quadro 27 - Análise da contribuição dos valores pagos à mão de obra contratada em relação aos valores entregues à sociedade, considerados o valor da mão de obra voluntária + o valor da missão – R\$000.....	299
Quadro 28 - Análise do Valor Adicionado pelas OSFL, considerado valor da missão – R\$ 000	300
Quadro 29 - Índices de Valor Adicionado, considerado o valor da missão, em relação às Compras Externas	301
Quadro 30– Análise da distribuição do Valor Adicionado, considerado o valor da missão – R\$ 000.....	302
Quadro 31 - Índice estimado de SROI da contribuição da mão de obra voluntária + o valor da missão.....	303

LISTA DE TABELAS

Tabela 01 - Estimativa do tamanho da amostra de valor social médio mensal atribuído ao voluntário (considerando um erro máximo da estimativa de 25% do valor da média observada)	22
Tabela 02 - Estimativas de erros com relação à média para as entidades que não tiveram respostas com tamanho de amostra suficiente.....	23
Tabela 03 - Princípios para um sistema eficaz de mensuração de desempenho	75
Tabela 04 - A relação entre um modelo lógico e indicadores de desempenho	96
Tabela 05 - Exemplo comparativo de resultados e de impactos em serviços sociais	120
Tabela 06 - Exemplo de valoração de atividades sociais	129
Tabela 07 - Previsão da origem dos recursos para 2008 – R\$ 000.....	151
Tabela 08 - Receitas hospitalares orçadas para 2008 – R\$ 000	151
Tabela 09 - Objetivos, os indicadores do Sistema de Gestão da Qualidade	157
Tabela 10 - Distribuição da origem dos recursos	187
Tabela 11 - Voluntários externos por atividade em 2007	190
Tabela 12– Ganho pessoal percebido conforme pesquisa junto aos voluntários do GRAACC	275
Tabela 13 - Ganho pessoal percebido conforme pesquisa junto aos voluntários da FNQ.....	283

LISTA DE FIGURAS

Figura 01 - Etapas do processo de investigação da aplicabilidade de instrumentos de valoração do trabalho voluntário	16
Figura 02 - Exemplos de diferentes objetivos e usos para a mensuração	83
Figura 03 - Processo facilitador da definição de um programa de objetivos de impacto e de revisão de princípios organizacionais	110
Figura 04 - Estrutura de mensuração de desempenho	122
Figura 05 – A Demonstração de Resultados do Exercício (DRE).....	133
Figura 06 - A Demonstração do Valor Adicionado.....	134
Figura 07 - Apresentação gráfica da DVAE	135
Figura 08 - A demonstração do Valor Adicionado Expandido	138
Figura 09 - Organograma da área de Desenvolvimento Institucional do GRAAC.....	152
Figura 10 - Organograma do Voluntariado 2008 conforme certificação.....	154
Figura 11 - Descrição da atuação do Voluntariado 2008 na área de Desenvolvimento Institucional	155
Figura 12 - Organograma de Fundação ABRINQ – 2008	165
Figura 13 - Organograma da área de Direito à Proteção Especial.....	167
Figura 14 - Rede Nacional da Gestão Rumo a Excelência	178
Figura 15 - Organograma da FNQ.....	181
Figura 16 - Modelo de Excelência da Gestão® - Uma visão sistêmica da gestão	185

LISTA DE GRAFICOS

Gráfico 01 - Crescimento do conhecimento contábil	28
---	----

SUMÁRIO

RESUMO	6
ABSTRACT	8
LISTA DE QUADROS	9
LISTA DE TABELAS.....	11
LISTA DE FIGURAS	12
LISTA DE GRAFICOS	13
SUMÁRIO.....	14
1. INTRODUÇÃO.....	1
1.1 Justificativa do Tema.....	1
1.2 Problema de Pesquisa.....	8
1.3 Hipóteses de Pesquisa.....	8
1.4 Objetivos do Estudo	8
1.4.1 Objetivo Geral.....	8
1.4.2 Objetivos Específicos	9
1.5 Definição das Variáveis.....	9
1.5.1 Variável Independente.....	9
1.5.2 Variável Dependente	9
2. METODOLOGIA DE PESQUISA.....	9
2.1 Metodologias do Trabalho Científico.....	9
2.2 Caracterização da Pesquisa.....	11
2.3 Coleta, Análise e Tratamento dos Dados.....	13
2.3.1 Detalhamento do Instrumento	14
2.3.2 A Coleta de Dados.....	17
2.3.3 Cálculo do Tamanho da Amostra.....	21

2.3.4 Tratamento dos Dados	23
3. A CONTABILIDADE TRADICIONAL E SUAS PECULIARIDADES.....	24
3.1 Ambiente de Mudança da Contabilidade.....	24
4. A GESTÃO ESTRATÉGICA	32
4.1 A Gestão Estratégica nas Organizações Sem Fins Lucrativos (OSFL).....	32
5. O CONTROLE GERENCIAL DAS ORGANIZAÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS.....	37
5.1 O Terceiro Setor.....	37
5.2 As OSFL nos Estados Unidos da América	44
5.3 O Terceiro Setor e as OSFL no Brasil.....	56
5.3.1 Dimensões Institucionais	60
5.3.2 A Contabilidade das OSFL no Brasil	65
5.3.2.1 As Demonstrações Contábeis	65
5.3.2.2 A dinâmica dos Atos Contábeis.....	68
5.4 A Mensuração do Desempenho pelos Métodos Convencionais	72
5.4.1 Definindo Desempenho	78
5.4.2 Tipos de medidas: de resultado e de impacto.....	80
5.4.2.1 Medidas Financeiras	98
5.4.2.2 Medidas Não Financeiras	100
5.4.2.3 A Efetividade.....	104
5.4.2.4 A Accountability.....	107
5.4.2.5 A Comunicação.....	114
5.4.2.6 Os Obstáculos	116
5.4.3 Os Resultados, os Efeitos e os Impactos.....	119
5.4.4 A Mensuração do que é Relevante	123
5.4.4.1 Estimando o Valor de Mercado para as Atividades Voluntárias.....	123
5.4.4.2 Estimando um Valor de Mercado para Outros Itens Não Monetizados	127
6. MODELOS ALTERNATIVOS DE AVALIAÇÃO	131
6.1 A Demonstração do Valor Adicionado Expandido (DVAE).....	131

6.2	A abordagem com Base no Retorno Social do Investimento (SROI).....	139
7.	APLICAÇÃO DOS MODELOS.....	144
7.1	Grupo de Apoio ao Adolescente e à Criança com Câncer – GRAACC.....	144
7.1.1	Características da OSFL e de sua cultura	144
7.1.1.1	Histórico	144
7.1.1.2	Perfil.....	145
7.1.1.3	Áreas de atuação	146
7.1.2	Origem dos Recursos.....	150
7.1.2.1	Perfil da Captação.....	150
7.1.3	Categoria: Papel do Voluntariado (Capital Humano).....	153
7.1.3.1	Prestação do Serviço, Valorização do Voluntário	153
7.1.4	Contabilidade Tradicional e o Voluntariado.....	155
7.1.4.1	Mensuração.....	155
7.1.5	A Qualificação do Serviço Voluntário	156
7.1.6	Conselheiros e Diretores Voluntários.....	158
7.1.7	Voluntários Internos	158
7.1.8	Voluntários Externos	159
7.1.9	Capital Estrutural.....	159
7.1.10	Capital Relacional.....	159
7.2	Fundação ABRINQ.....	159
7.2.1	Características da OSFL e da sua Cultura.....	159
7.2.1.1	Histórico	159
7.2.1.2	Perfil.....	161
7.2.1.3	Áreas de Atuação	161
7.2.2	Origem dos Recursos.....	168
7.2.2.1	Perfil da Captação.....	168
7.2.3	Papel do Voluntariado	169
7.2.3.1	Prestação do Serviço, Valorização do Voluntário	169
7.2.4	Contabilidade Tradicional e o Voluntariado.....	170
7.2.4.1	Mensuração.....	170
7.2.5	Qualificação do Serviço Voluntário e das OSFL Parceiras	170
7.2.6	Conselheiros e Diretores.....	171
7.2.7	Voluntários Internos	171

7.2.8	Voluntários Externos	171
7.2.9	Capital Estrutural.....	173
7.2.10	Capital Relacional.....	174
7.3	Fundação Nacional da Qualidade.....	174
7.3.1	Características da OSFL e da sua Cultura.....	174
7.3.1.1	Histórico	174
7.3.1.2	Perfil.....	176
7.3.1.3	Áreas de Atuação	177
7.3.2	Origem dos Recursos	187
7.3.2.1	Perfil da Captação e Retornos Esperados.....	187
7.3.3	Papel do Voluntariado (Capital Humano).....	188
7.3.3.1	Prestação do Serviço, Valorização do Voluntário	188
7.3.4	Conselheiros e Diretores	189
7.3.5	Voluntários Internos	189
7.3.6	Voluntários Externos	189
7.3.7	Capital Estrutural.....	190
7.3.8	Capital Relacional	190
8	RESULTADOS.....	191
8.1	Grupo de Apoio ao Adolescente e à Criança com Câncer – GRAACC.....	191
8.1.1	Demonstração do Valor Adicionado Expandido (DVAE) do Voluntariado	191
8.1.2	Retorno Sobre o Investimento Social – SROI do Voluntariado	200
8.1.3	O cálculo do Valor Adicionado consideradas a ação do Voluntariado e o sucesso alcançado da Missão do GRAACC.....	211
8.1.4	Retorno Sobre o Investimento Social – SROI, considerada a contribuição do Voluntariado e o nível de sucesso alcançado da Missão.....	214
8.2	Fundação Nacional da Qualidade – FNQ	226
8.2.1	Demonstração do Valor Adicionado Expandido – DVAE	226
8.2.2	O cálculo do Valor Adicionado consideradas a ação do Voluntariado e o sucesso alcançado pela Missão da FNQ.....	232
8.2.3	Retorno sobre o Investimento Social – SROI, considerada a contribuição do Voluntariado e da Missão	235
8.3	Fundação ABRINQ – Programa Adotei Um Sorriso	245

8.3.1 Demonstração do Valor Adicionado Expandido – DVAE do Voluntariado	245
8.3.2 Retorno sobre o Investimento Social (SROI) considerada contribuição do Voluntariado e o nível de sucesso alcançado da Missão.....	250
8.3.3 O cálculo do Valor Adicionado considerados a ação do Voluntariado e o nível de sucesso alcançado da Missão da Fundação ABRINQ.....	261
9. ANÁLISE DAS ENTREVISTAS.....	271
9.1 Grupo de Apoio ao Adolescente e à Criança com Câncer –GRAACC.....	271
9.2 Fundação Nacional da Qualidade – FNQ	279
9.3 Fundação ABRINQ – Programa Adotei Um Sorriso	285
10. ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	292
11 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	303
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	307
APENDICE I.....	343
APÊNDICE II	344
APÊNDICE III.....	345
APÊNDICE IV	347
APÊNDICE V.....	350
APÊNDICE VI.....	351
APÊNDICE VII.....	353
APÊNDICE VIII.....	355
APÊNDICE IX.....	356
APÊNDICE X	357
APÊNDICE XI.....	360
APÊNDICE XI A	361

ANEXO I.....	379
ANEXO II	383
ANEXO III.....	386
ANEXO IV	388
ANEXO V.....	389
ANEXO VI.....	391
ANEXO VII - A.....	393
ANEXO VII - B.....	394

1. INTRODUÇÃO

1.1 Justificativa do Tema

As Teorias Econômicas sobre as Organizações Sem Fins Lucrativos (OSFL)

Este trabalho utiliza a definição apresentada por Hansmann (1980) sobre as OSFL como sendo “uma organização proibida de distribuir, sob a forma financeira, seus superávits àqueles que a controlam”. Logo, podem auferir e reter ganhos, reinvesti-los ou doá-los a outras OSFL sob a forma de bolsas. Algumas organizações retiram todos seus recursos de suas operações comerciais, mas devem retê-los ou reinvesti-los. Essa restrição de não distribuição propicia uma clara distinção que define como as OSFL obtêm seus recursos, como são controladas, como se comportam no mercado, como são percebidas pelos doadores e pelos clientes e como é motivada sua mão de obra.

Ao explicarem os componentes do direito de propriedade das OSFL, Ben-Ner e Jones (1992) afirmam que os principais gestores ou membros do conselho não se apresentam com os mesmos direitos de propriedade das organizações com fins lucrativos: o direito de controlar o uso de um ativo, o direito de retenção dos resultados produzidos pelo ativo e o direito de vender aqueles direitos. Os controladores da OSFL têm um controle atenuado, ou seja, podem controlar e transferir o controle, mas não podem beneficiar-se financeiramente pelo uso dos outros direitos. Numa venda ou conversão para uma entidade com fins lucrativos, o valor obtido deve ser doado por meio de um fundo a outras OSFL, o que não exclui que os controladores possam obter vantagens não financeiras de suas funções.

Se por um lado as OSFL dividem o princípio da limitação de distribuição dos lucros, por outro diferem por se apresentarem numa grande variedade de formas econômicas. Algumas OSFL geram serviços, enquanto outras propiciam fundos e programas de empréstimos a outras organizações. Algumas dependem de doações (materiais, recursos financeiros e trabalho voluntário) (*donative*); outras, de mensalidades dos associados; e outras, de atividades comerciais (*commercial*). Neste último caso, Dart (2004) observa que se distinguem por aplicar elementos organizacionais, estruturas, ferramentas e métricas do setor lucrativo. Elas diferem na forma como seus conselhos diretores são escolhidos e diferem nos serviços oferecidos. Hansmann (1980) classifica todas essas diferenças, enfatizando uma dimensão financeira, que trata da origem dos recursos – por doação ou comercial –, e a dimensão de governança, que distingue as OSFL com poder de eleger um conselho,

pertencendo aos doadores e clientes (*mutual*), daquelas empreendedoras, cujo conselho é perpétuo ou indicado (*entrepreneurial*).

A literatura sobre as OSFL apresenta um número expressivo de trabalhos sobre suas teorias econômicas (Rose-Ackerman, 1986, 1996; Hansmann, 1981), sendo possível arranjá-las, basicamente, em três grupos em relação aos problemas econômicos para cuja solução elas são capazes de contribuir: a falha do mercado, a falha do Estado e a falha das OSFL.

A Falha do Mercado

Weisbrod (1975) procura identificar os possíveis papéis cabíveis às OSFL na economia e identifica na falha de mercado (*market failure*) uma explicação possível, como decorrência de ineficiências de produção ou de alocação de produtos e serviços. Existem três fontes possíveis para explicar essa falha: alguns produtos necessários têm uma oferta insuficiente, o acesso a produtos pode ser restrito, a quantidade ou a qualidade dos produtos não coincide com o prometido ao cliente.

Um caso particular de falha de mercado é a denominada teoria da falha dos contratos desenvolvida por Hansmann (1980, 1981), Nelson e Krashinsky (1973), Nelson (1977), que trata da incapacidade de os consumidores controlarem os produtores por meio de contratos regulares. Falhas de contrato ocorrem quando os consumidores não podem determinar a quantidade e/ou a qualidade dos bens e serviços que lhes são oferecidos, como ocorre com uma creche ou serviços médicos infantis. Nesse caso, a teoria afirma que empresas voltadas para o lucro têm um incentivo à redução da qualidade/quantidade dos serviços oferecidos a determinados níveis de preços, para apropriar-se dos lucros resultantes. As OSFL têm a vantagem de poderem ser controladas por gestores que não acreditam nesse comportamento e não terão incentivo para iludir o consumidor e, sob esse aspecto, elas se apresentam com maior credibilidade do que as organizações voltadas para o lucro (VALENTINOV, 2005).

A teoria da falha dos contratos, além de apresentar uma explicação mais favorável às OSFL que praticam atividades de venda de bens e serviços, pode explicar a prática das doações nessas entidades, pois “uma doação a uma organização com fins lucrativos é apropriada como lucro, enquanto para uma OSFL deve reverter para as atividades sociais, obrigatoriamente” (HANSMANN, 1981, p. 30).

A ocorrência de fontes de falha de mercado, a oferta insuficiente, o acesso restrito a produtos e a quantidade ou a qualidade dos produtos não coincidente com o prometido ao cliente provocam uma resposta do governo e do setor sem fins lucrativos.

A Falha do Estado

O governo resolve o problema da oferta insuficiente produzindo bens coletivos ou contratando o setor privado para fazê-lo. O acesso restrito a bens por ele produzidos pode ser feito de forma seletiva ou subsidiada. Ele supera a falha de contrato e de assimetria de informação impondo transparência, aplicando legislação contra fraudes, limitando o acesso a mercados por meio de licenças e orientando o consumidor na identificação de maus procedimentos. Esses problemas podem ser, em parte, combatidos pelo governo pela coerção fazendo uso de impostos discriminantes, mas ele sofre limitações físicas em sua capacidade de fiscalização e restrições de normas e regulamentos que subordinam as agências governamentais, forçando a delegação de seu fornecimento. A proposta de entrega de valores sociais pelo governo implica que eles estejam amplamente aceitos pelos cidadãos; como há heterogeneidade na população, o consenso é difícil, podendo ocorrer escassez para atender a todos os interessados, afirmam Weiss (1986) e Steinberg (1993). Já as OSFL não são limitadas e podem entregar as atividades sociais esperadas até o ponto em que a demanda seja plenamente satisfeita.

Essas desvantagens demonstram a necessidade de identificar complementaridades entre a busca de valores sociais e as operações dos governos e dos mercados.

Quando mercados falham e governos são parcialmente bem-sucedidos, criam-se as condições para que três teorias justifiquem o papel das OSFL, afirma Steinberg (2006).

A primeira, segundo Weisbrod (1977, 1988), também conhecida como teoria dos bens públicos, lida com a *oferta insuficiente de bens e serviços*. Sua argumentação é de que o Estado supre bens públicos para o eleitor médio. Se uma parte da população apresentar maior necessidade de determinado bem e, como consequência ocorrer uma oferta insuficiente em relação ao nível desejado pelo eleitor mediano, a OSFL será o mecanismo capaz de satisfazer essa demanda residual, por meio de uma produção privada desses bens públicos.

Diferentes autores sustentam a contribuição das OSFL na heterogeneidade das demandas e gostos da população em determinados setores, atestando a validade dessa teoria (LEE e WEISBROD, 1977; FEIGENBAUM, 1980; JAMES e BENJAMIN, 1984).

A segunda teoria responde ao problema do *acesso restrito a produtos e serviços*, de acordo com ela, as OSFL podem utilizar subsídios cruzados para financiar o menor poder aquisitivo dos clientes com o excesso de recursos arrecadado com produtos a preços elevados.

Na terceira teoria, que trata das *falhas de contratos* em oferecer quantidade ou a qualidade dos produtos não coincidente com o prometido ao cliente, elas são resolvidas com a criação das OSFL em que a não distribuição dos lucros reduz os ganhos financeiros (incentivos) de fornecer quantidade ou qualidade inferior. As OSFL, para garantir uma oferta maior de produtos e serviços em quantidade ou qualidade, necessitam um controle mais forte pelos consumidores, afirma Ben-Ner (1986). Quando essa ação se dá por meio das OSFL, ela assemelha-se à ação econômica das cooperativas quando visam à minimização de preços (JAMES e ROSE-ACKERMAN, 1985). As OSFL, sendo imunes à perda de controle por aquisições, podem manter-se fiéis aos princípios dos fundadores sem sofrer ameaças decorrentes de transformações organizacionais. A mera presença de uma OSFL em determinada atividade pode criar externalidades positivas ao transferir credibilidade às empresas lucrativas concorrentes no setor.

A Falha do Setor Sem Fins Lucrativos

Salamon (1987) inova ao identificar as razões das falhas das OSFL, não se restringindo apenas aos aspectos relativos a sua eficiência econômica. A teoria por ele proposta é denominada de *falência do voluntariado* e aborda quatro características da filantropia. Steinberg (2006) sintetiza-as como: o problema da insuficiência filantrópica, que ocorre quando doadores se percebem usados no momento em que outros doadores e fundos de governos se retiram do processo de doar a uma organização; o particularismo filantrópico com foco em grupos étnicos, políticos ou religiosos levando a duplicações e a tratar os problemas na ótica de suas prioridades e não das necessidades sociais mais prementes; as filantropias paternalistas e aquelas amadoras que fazem uso de profissionais menos qualificados em sua gestão.

As OSFL, também, não atendem completamente às três citadas fontes de falha de atuação, ou seja, de oferta insuficiente, de acesso restrito a produtos e de não coincidência da quantidade ou da qualidade dos produtos com o prometido ao cliente. A insuficiência filantrópica limita a capacidade de resposta das OSFL; a falta de credibilidade nas OSFL leva-as a uma dificuldade para a cobrança de preços capazes de subsidiar preços abaixo dos custos; a falha dos contratos pode ocorrer quando elas não consideram a possibilidade de os gestores se apropriarem de ganhos de forma desonesta; as ineficiências de produção e alocação afetam a sobrevivência das OSFL, pois são menos dependentes de seu bom desempenho em relação aos

concorrentes e as OSFL podem não recuperar seus custos na busca por atender às variações da demanda, adotando novamente um comportamento paternalista (HANSMANN, 1981a).

A teoria das três falhas dos setores não assume que um se destaque em relação aos outros e que os outros apenas reajam a suas falhas. Essa abordagem coloca os setores cada um reagindo às falhas do vizinho, observando-se que, de forma predominante, o setor sem fins lucrativos é o primeiro a responder ou a inovar no campo social, dada a inércia que caracteriza os governos, sem, contudo, desconhecer a capacidade de acompanhar dos governos e dos setores voltados para o lucro.

Diferentes perspectivas teóricas têm sido propostas para explicar a resistência e o recente crescimento do setor sem fins lucrativos e podem ser resumidas na ótica de Salamon *et al.* (2000:7) em três corpos de teorias: da *heterogeneidade*, da *interdependência* e da *origem social*. Ao discuti-las, são testadas hipóteses sobre as diferentes forças históricas que constituem os sistemas sociais.

A teoria da heterogeneidade, até recentemente dominante, desenvolvida por Burton Weisbrod, reconcilia a persistência das OSFL com a economia clássica, afirmando que “(...) são destacadas as limitações do mercado em produzir os conhecidos ‘bens públicos’, disponíveis para todos, quer sejam pagos ou não” (WEISBROD, 1975:20). Salamon *et al.* (2000) irão observar se as OSFL podem preencher o lugar do Estado, testando hipóteses capazes de melhor descrever sua atuação e seu tamanho. Ao testar o tamanho do setor, a hipótese estaria em sua relação entre o nível de heterogeneidade da população em termos de religião e de diversidade étnica. Outra hipótese testada seria a existência de uma relação inversa entre seu tamanho e a escala de suprimento pelo governo de bens coletivos e que, dada a falha do Estado, o setor receberia maiores recursos de doações privadas e voluntárias. Concluindo, constataram que há uma ausência de relação entre heterogeneidade populacional e tamanho do setor, que existe uma relação direta entre tamanho do setor e aumento dos gastos sociais do governo e que não há predominância dos recursos privados nas receitas das OSFL. Assim, a tese central de que o setor sem fins lucrativos ocupa o lugar do Estado ausente mostra-se falsa.

A visão de interdependência e colaboração entre o governo e o setor sem fins lucrativos é explicada, em parte, pelo pioneirismo que muitas vezes caracteriza as ações das OSFL, cujas experiências e competências podem direcionar o governo, até mesmo com ações políticas capazes de provocar o envolvimento do Estado. Contudo, “existem limitações que

restringem a capacidade de resposta aos problemas públicos” (SALAMON *et al.*, 2000:10), como as insuficiências relativas à escassez de recursos e ao paternalismo filantrópico incapaz de estabelecer os direitos aos benefícios. Assim, relações de cooperação são mais visíveis quando há maior resistência à presença do Estado ou quando o apoio daqueles associados ao setor sem fins lucrativos interessa ao Estado, levando a uma relação positiva entre gastos do governo e tamanho do setor. Se existe essa cooperação, é necessário conhecer as circunstâncias em que ela se dá, pois as OSFL estão impregnadas nas estruturas econômicas e sociais e, como afirma Seibel (1990:46), “elas não só suprem bens e serviços, mas são também importantes fatores de coordenação política e social”. Conforme os resultados do *Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project* (1999) fica claro que aquelas organizações possuem profundas raízes históricas em todas as sociedades pesquisadas indo além da dimensão grande ou pequena. Dessa forma o projeto descreve pelo menos quatro possíveis modelos de desenvolvimento caracterizados não só pelo papel do Estado, mas também pelo peso do terceiro setor e das forças sociais presentes.

O quadro 01 descreve a importância do estágio dos gastos sociais com o bem-estar em relação à escala do setor sem fins lucrativos, no modelo liberal (Estados Unidos e Austrália) os gastos sociais relativamente baixos estão associados a um setor sem fins lucrativos muito amplo. Do lado oposto, apresenta-se o modelo social democrático (Áustria e Finlândia), com ampla gama de ações políticas e de gastos na área do bem-estar social, reduzindo-se o espaço das OSFL, que atuam mais como veículos de expressão política, social e recreativa no lugar de supridoras de serviços. Entre ambos há dois arranjos de Estados fortes: o corporativo, em que o estado foi induzido a praticar uma causa comum com as OSFL (Alemanha, França, Bélgica, Holanda); e o estatizante, em que o estado pratica baixos níveis de gastos com o bem-estar, apesar de ter a última palavra nas políticas sociais, com favorecimento a segmentos da sociedade, com forte influência religiosa (Japão, Brasil e outros países da América Latina).

Quadro 01 - Modelos de regimes no Terceiro Setor

Gastos do Governo Com Programas de Bem-Estar	Escala de Organizações Sem Fins Lucrativos	
	Pequenas	Grandes
Reduzidos	Estatizante	Liberal
Elevados	Social-democrático	Corporativo

Fonte: Salamon *et al.* (2000:26)

Concluem os autores que uma explicação com base em uma única causa pode ser útil para situações específicas, mas que é necessária uma visão com base nas origens sociais e nos regimes prevalentes de estágio do Estado de Bem-Estar, integrando o setor sem fins lucrativos ao sistema social vigente. Afirmam, ainda, que o papel e a escala do setor longe de serem aleatórios, são subprodutos de um complexo conjunto de forças históricas distintas, passíveis de comparação e análise.

Na direção de melhor compreensão sobre a capacidade de o terceiro setor responder às oportunidades que se lhe apresentam, Salamon (1994) aponta para a necessidade de que ele se desfaça de mitos que o cercam e podem impedir sua melhor evolução e negociação das escolhas que deve fazer. O primeiro mito está associado à crença de que sua ampla flexibilidade tem bases nos ensinamentos morais, religiosos, de ajuda mútua e de participação, capazes de construir uma ideia romântica de capacidade de mudar a vida das pessoas. Sem negar essas possibilidades, as OSFL estão sujeitas aos problemas do crescimento das organizações, burocratizando-se com “tensões entre flexibilidade e eficácia, controles simples e responsabilidade administrativa” (SALAMON, 1994:118). O mito do voluntarismo acredita que as OSFL baseiam-se apenas em ações voluntárias e apoio filantrópico, quando na realidade o Estado tem elevada participação na alocação de seus recursos. Já o mito de que as OSFL são novas, na maior parte dos países, tende a obscurecer suas origens e enfraquecer a percepção de aspectos sociais relevantes. Dessa forma, a melhor compreensão do ambiente por seus responsáveis permitirá melhor utilizar os laços tradicionais e as instituições existentes em novas formas de ação.

Steinberg (2006) propõe ampliar a teoria das três falências com a inclusão de aspectos de uma teoria da oferta quando busca conhecer por que e quando as OSFL são criadas e melhor compreender seus papéis. Um segundo problema com a teoria reside no excessivo foco na eficiência, ou seja, na combinação mais valiosa de produção, mas ela nada fala como os resultados são divididos entre os consumidores. A teoria estuda o lado instrumental – o uso das OSFL para alcançar objetivos como conseguir um emprego, alimentar pessoas, abrigar indigentes. Contudo, trabalhar numa OSFL não é apenas fazer. O amadorismo filantrópico da participação e o estar com pessoas também são papéis cabíveis naquelas organizações.

Enquanto a teoria da oferta para o setor voltado para o lucro tem o objetivo de maximização de resultado e os entrantes movimentam-se em função disso, no setor sem fins lucrativos não existe uma força indutora que os faça ter os mesmos objetivos que os já existentes. Outro aspecto importante dessa teoria reside no fato de ela não explicar por que as

peças doam, quando poderiam contratar uma empresa voltada para o lucro para suprir a pesquisa ou os produtos, sugerindo apenas a preferência em doar às OSFL, afirma Hansmann (1987). Ficam não respondidas outras questões como aquelas propostas por Olson (2002:64): “Por que as pessoas doam se sabem que a doação pode ser insignificante ou nem visível perante terceiros e que não haverá sanções se nada doarem?”. Portanto, para ter-se uma boa teoria, deve ser possível explicar a decisão de entrar no setor e os objetivos de quem entra. Young (1981, 1983) afirma que os objetivos de uma OSFL são definidos pelos objetivos de seus empreendedores, que definem sua cultura e seus estatutos.

1.2 Problema de Pesquisa

Os instrumentos convencionais de mensuração de desempenho utilizados nas organizações sem fins lucrativos (OSFL) não capturam plenamente os resultados por elas alcançados.

1.3 Hipóteses de Pesquisa

1- A prática da mensuração de desempenho dos procedimentos contábeis convencionais, nas OSFL, demanda ajustes que permitam incluir valores ainda não monetizados;

2- Os procedimentos contábeis convencionais ajustados aprimoram a percepção de criação de valor pelas OSFL.

1.4 Objetivos do Estudo

1.4.1 Objetivo Geral

O objetivo principal consiste em investigar a aplicabilidade dos instrumentos de mensuração e de criação de valor pelas OSFL.

1.4.2 Objetivos Específicos

- Caracterizar a inadequação dos procedimentos contábeis tradicionais quando utilizados para explicar os valores intangíveis produzidos pelas OSFL;
- Evidenciar as peculiaridades dos métodos alternativos de estimação de valor das OSFL;
- Investigar a existência e dimensionar os resultados da ação da OSFL, diretamente associados à sua missão (primários), os resultados indiretos de transformação e crescimento sociais (secundários) e os resultados produzidos além das expectativas dos clientes (terciários);
- Dimensionar sob a ótica do retorno social os valores da relação entre *outputs* e *inputs* decorrentes da ação social.

1.5 Definição das Variáveis

1.5.1 Variável Independente

O valor apurado por meio da utilização dos instrumentos não convencionais de mensuração de desempenho utilizados nas OSFL.

1.5.2 Variável Dependente

O valor apurado por meio da utilização dos instrumentos convencionais de mensuração de desempenho utilizados nas organizações sem fins lucrativos.

2. METODOLOGIA DE PESQUISA

2.1 Metodologias do Trabalho Científico

Para Richardson (1989:4), “em sentido genérico, o método em pesquisa significa a escolha de procedimentos sistemáticos para a descrição e explicação de fenômenos”. Esses procedimentos aproximam-se dos métodos científicos, que consistem em delimitar um problema, realizar observações e interpretá-las com base em relações encontradas, fundamentando-se nas possíveis teorias existentes.

De acordo com Cervo e Bervian (2002), o método de pesquisa é a ordem que se deve impor aos diferentes processos necessários para atingir certo fim ou um resultado desejado, ou seja, é um conjunto de processos empregados na pesquisa para a consecução do objetivo.

Köche (1997) explica que o tipo de pesquisa depende de vários fatores, como o problema a ser investigado, sua natureza e situação espaçotemporal em que se encontra quanto à natureza e nível de conhecimento do pesquisador.

Richardson (1989), adotando uma classificação ampla, afirma existirem dois métodos: o quantitativo e o qualitativo. Enquanto o método quantitativo quantifica dados, opiniões e faz uso de instrumentos estatísticos apropriados, tais como percentagem, correlação de variáveis, etc.; o método qualitativo difere do primeiro, entre outras características, por não empregar instrumentos estatísticos no processo central de análise do problema, descobrindo e classificando a relação entre variáveis por meio da aplicação de questionário.

Para o primeiro método, haverá a identificação de uma população-alvo (MALHOTRA, 1994), ou seja, o conjunto de elementos ou objetos que possui a informação procurada e sobre a qual as inferências serão feitas. Para determiná-la com precisão, deve-se traduzir a definição do problema com afirmativas precisas de quem deve e quem não deve ser incluído na amostra, em termos de elementos, unidades amostrais, alcance e tempo. Elemento é o objeto sobre o qual ou do qual se deseja a informação, usualmente o respondente. A unidade amostral é o elemento, ou uma unidade contendo o elemento, que estará disponível para seleção. O alcance refere-se às fronteiras geográficas e ao fator tempo, que constitui o período de tempo considerado.

Pesquisadores que se utilizam da metodologia qualitativa não se preocupam com a enumeração e/ou medição dos eventos estudados nem com o emprego de instrumental estatístico para proceder a sua análise de dados. Partem de questões ou focos de interesse amplos, que têm sua definição à medida que a pesquisa se desenvolve. Trabalham a partir de dados sobre pessoas, lugares e processos obtidos por meio do contato direto do pesquisador com a situação estudada, procurando compreender os fenômenos segundo a perspectiva dos sujeitos, ou seja, dos participantes da situação em estudo (GODOY, 1995). O método qualitativo, em Denzin e Lincoln (2000), é a atividade que coloca o observador no mundo pesquisado, estudando elementos em seu ambiente natural.

Em estudos qualitativos, o enfoque é indutivo na análise de dados, ou seja, são tiradas conclusões a partir de um ou mais fatos em particular ou de determinadas provas.

De forma lúcida, Yin (1988) argumenta que um erro freqüente, ao se decidir por uma estratégia de pesquisa, reside em ignorar que as diferentes formas têm suas vantagens e desvantagens e que elas devem ser hierarquizadas. Assim, estudos de caso seriam apropriados para a fase exploratória, enquanto *surveys* e histórias seriam adequados na fase descritiva e a experimentação seria a única forma de produzir pesquisa explicativa ou causal.

As condições capazes de distinguir as estratégias de pesquisa são: a forma das perguntas de pesquisa (quem, o quê, onde, como e por quê), a amplitude de controle que o pesquisador tem sobre comportamentos e qual o grau de foco em acontecimentos atuais, em oposição a eventos históricos, podendo aplicar a observação direta e entrevistas sistemáticas.

O estudo de caso é uma estratégia de investigação que permite à pesquisa reter as características holísticas e mais significativas dos eventos da vida real (YIN, 1988). É comum que combine técnicas de coleta de dados e pode ser usado na busca de diversos objetivos como prover descrições, testar e gerar teorias (EISENHARDT, 1989). Os casos podem ser selecionados para replicar estudos semelhantes ou fortalecer categorias teóricas que mostrem extremos capazes de reforçar a validade da teoria.

A análise dos casos é preferível quando se trata de descrever eventos contemporâneos que não intervêm nos comportamentos, lidando com uma variedade de evidências – documentos, entrevistas, observações e questionários. Sua generalização só é possível para proposições teóricas e não para populações ou universos, e o objetivo do pesquisador será expandir e generalizar teorias e não generalizações estatísticas (YIN, 1988). Outra aplicação do estudo de caso ocorre quando se busca explicar as relações causais da vida real, que são muito complexas, para estratégias de *survey* ou de experimentação. Essa estratégia pode, ainda, explorar situações em que a intervenção avaliada não tenha um único e claro conjunto de resultados de impacto.

2.2 Caracterização da Pesquisa

A realização do presente trabalho inicia-se a partir da familiarização com a temática da mensuração em sua sistematização como campo teórico especialmente voltado para as OSFL. As análises mais freqüentes quanto a procedimentos de mensuração de resultados tangíveis e intangíveis contidas em trabalhos científicos, artigos e livros concentram-se nas organizações voltadas para o lucro e na atuação do setor público.

O crescente interesse pelo tema parte da premissa, hoje geralmente aceita, de que a administração do desempenho com base em medidas propicia melhor controle organizacional. Assim, um sistema de mensuração de desempenho pode não ser operacional quando não é capaz de gerar um foco apropriado que permita associar o esforço da administração a uma sistemática de valorização e de reconhecimento. Nesse momento, é importante lembrar o que Neely (1998) propõe na abertura de sua obra, quando aponta a postura ingênua daqueles que associam a mensuração de desempenho ao maior controle. Pessoas que estarão sendo medidas irão administrar aquelas medidas e não seu desempenho, relatando ocorrências de forma seletiva, dados serão manipulados e apresentados de formas mais favoráveis, na tentativa de enganar o sistema de medidas. Essas dificuldades, contudo, não pertencem apenas ao mundo das empresas com fins lucrativos ou aos governos. O aspecto relevante reside em se saber qual o grau de importância dessas disfunções.

Enquanto uma mensuração completa faz com que as medidas de desempenho propiciem uma base efetiva de controle econômico, um ambiente com mensuração parcial, que é o mais comum nas dimensões qualitativas, permitirá o surgimento rápido de “incentivos à distorção”, de acordo com os quais gestores e suas equipes terão incentivos para aumentar desempenhos conforme exigido pelas medidas, em detrimento de um desempenho esperado e mais abrangente. Apesar desses obstáculos, as OSFL apresentam alguns aspectos mais favoráveis às pesquisas relativas à mensuração, pois trata-se de organizações menos complexas, com uma missão mais compartilhada e apresentam-se menos propensas a apresentar disfunções como miopias e subotimizações.

Quanto aos procedimentos, a pesquisa é bibliográfica, pois compreende uma ampla revisão da literatura disponível sobre o tema, com um levantamento de artigos, anais de congressos, livros, dissertações e teses, além de outras publicações, visando fundamentar teoricamente o trabalho e subsidiar a análise dos dados coletados.

A pesquisa também é documental, visto que foram obtidos dados a partir de documentos das OSFL analisadas, como relatórios, demonstrações financeiras, registros e estudos por elas praticados em seu acompanhamento de resultados alcançados.

Quanto à natureza das variáveis, a pesquisa é qualitativa, pois busca compreender os significados e características situacionais apresentadas nos questionários e entrevistas, preocupando-se com a validade das informações coletadas, ou seja, se os dados expressam a autenticidade e a visão dos respondentes, com mínima interferência do processo de pesquisa.

A lógica da opção pelo estudo de vários casos – contrastantes quanto a seus objetivos, mas com estruturas operacionais fortemente calcadas no voluntariado – apresenta vantagens em relação ao caso único, quando tomada a frequência das evidências, sendo ela capaz de gerar uma estrutura que descreve as condições em que um determinado fenômeno pode ocorrer, bem como as condições de ele não ocorrer. Nesse sentido foi considerada cada unidade como objeto de diferentes experimentos fazendo uso da replicação, o que difere da lógica da amostragem, em que respondentes múltiplos apresentam-se diante de um mesmo levantamento.

2.3 Coleta, Análise e Tratamento dos Dados

Partindo de uma abordagem teórica, decidiu-se, nesta pesquisa, por um trabalho exploratório, descritivo e explicativo, no sentido de Vergara (1998), que visa prover o pesquisador de maior conhecimento sobre o tema, compreender e descrever as características de uma determinada situação ou fenômeno. Partiu-se de três casos de OSFL: a Fundação Nacional da Qualidade (FNQ), a Fundação ABRINQ e o Grupo de Apoio ao Adolescente e à Criança com Câncer (GRAACC). Intencionalmente, trata-se de OSFL que atuam em segmentos econômicos totalmente diferentes, o que possibilitou replicar e contrastar as práticas existentes e explicitar as ocorrências comuns na gestão voltada para seus públicos interno e externo.

No caso optou-se, em um primeiro momento, por uma pesquisa de campo, por meio de um questionário estruturado em questões semiabertas, utilizando-se uma amostra não probabilística e de conveniência sobre a ação dos voluntários. O principal objetivo do questionário foi verificar a existência de percepções quanto ao valor das horas trabalhadas, o valor de seu crescimento individual e dos benefícios auferidos, além dos ganhos propiciados a terceiros pela prestação de serviços voluntários. Trata-se de pesquisa descritiva, pois busca caracterizar a inadequação dos procedimentos contábeis em uso, identificando e dimensionando como seu conteúdo e amplitude são incapazes de explicar os valores intangíveis produzidos pelo voluntariado nas OSFL.

A análise dos casos implicou um trabalho paralelo de estudos mais detalhados, essenciais para gerar ideias que norteiam a pesquisa. Foram selecionadas categorias de análise e buscadas similaridades entre as particularidades dos casos estudados. Para tanto, foram entrevistados diretores, superintendentes, coordenadores e líderes de processos responsáveis

pela definição de objetivos e metas, questionando seus procedimentos de mensuração de desempenho e de valorização da contribuição do voluntariado e dos níveis de consecução da missão.

Num segundo momento, considerando-se o pouco conhecimento sobre o problema de pesquisa aqui levantado – a existência de impactos qualitativos no cumprimento das missões, direcionou-se o questionamento de modo que os gestores anteriormente entrevistados explicitassem como definem, como medem e como internalizam os resultados intangíveis do cumprimento de seus objetivos e qual sua predisposição em reconhecer o valor criado pelo capital humano, estrutural e relacional em face de sua missão.

2.3.1 Detalhamento do Instrumento

Para Yin (1988), a maioria dos estudos de caso tende a desconsiderar três princípios: o uso de múltiplas fontes de evidenciação, a criação de um banco de dados do caso e a manutenção de um encadeamento das evidências.

Quanto às fontes que validam e aumentam as evidências existem:

- a documentação – memorandos e comunicados, agendas, atas, propostas, relatórios de progresso, estudos e avaliações de projetos;
- arquivos – mapas de controle do desempenho de determinadas atividades, arquivos organizacionais (orçamentos), plantas, pesquisas e levantamentos;
- entrevistas – em que podem ser questionados fatos, opiniões ou seguir um roteiro prévio de perguntas ou, ainda, adotar um formato de *survey*;
- observação direta – pode ser formal ou casual;
- observação do participante – se dá quando o pesquisador pode assumir papéis no caso e participar dos eventos estudados;
- artefatos físicos – uma tecnologia, uma ferramenta ou instrumento, uma peça de arte.

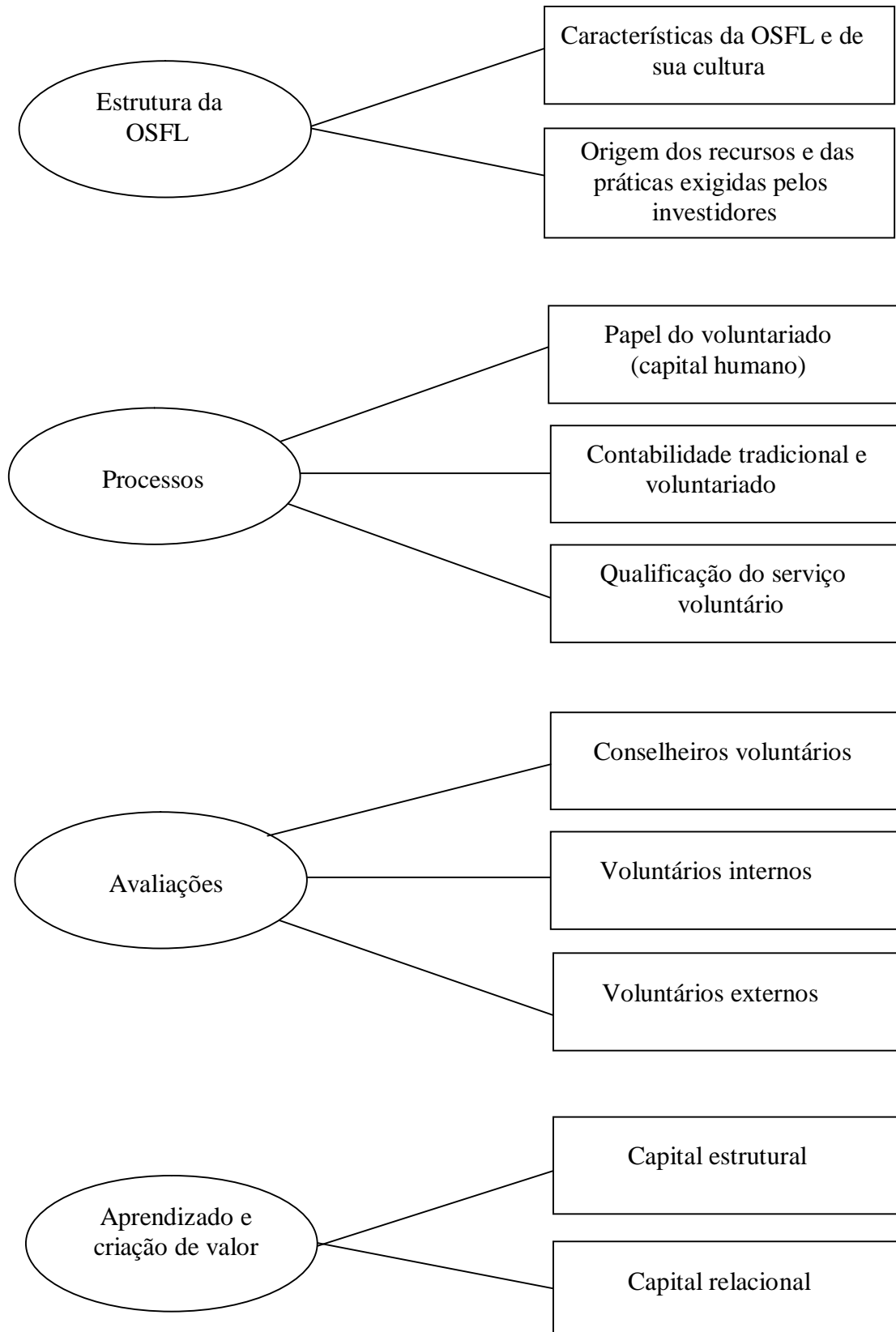
O estudo descritivo-exploratório desenvolveu-se com base nas fontes documentação, arquivos, entrevistas e observação do participante, visando verificar as questões diretrizes do trabalho, tendo como base os referenciais teóricos apontados pelos diversos autores.

Para cada OSFL, foram realizadas entrevistas com os diferentes gestores envolvidos diretamente com as atividades voluntárias e com o planejamento estratégico, seus objetivos e seu monitoramento.

A documentação disponibilizada pelas organizações foi consultada no local e, conforme prescrito por Yin (1988:70) foi desenvolvido um protocolo dos estudos de cada caso, com os instrumentos, os procedimentos e as regras gerais de uso do instrumento, o que acrescenta maior confiabilidade ao trabalho. Essa uniformização permitiu uma visão em *cross-section* dos aspectos contidos nas questões. Trata-se de entrevistas não estruturadas referentes à primeira etapa sobre o papel do voluntariado, contendo questões abertas. Foi elaborado um *framework*, na figura 01, para permitir a composição final do roteiro de entrevista (Apêndices VII/ VIII e IX).

Posteriormente, a partir dos dados pesquisados, efetuou-se a alocação dos dados no *framework*, o que proporcionou a união entre a teoria e as respostas coletadas, permitindo uma visão clara da situação, que proporcionou a análise, interpretação e compreensão das respostas e as conclusões do estudo.

Figura 01 - Etapas do processo de investigação da aplicabilidade de instrumentos de valoração do trabalho voluntário



2.3.2 A Coleta de Dados

A entrevista buscou obter dos entrevistados o que eles consideram os aspectos mais relevantes de um problema, seguindo um roteiro básico estabelecido de acordo com a problemática pesquisada e seu referencial teórico.

A entrevista é capaz de captar uma grande parte da realidade, com perguntas predefinidas, em que o pesquisador procura minimizar os desvios do entrevistado, não disponibilizando, de início, qual seu objetivo final. Alguns cuidados foram tomados no processo (RICHARDSON, 1989):

- explicar o objetivo do trabalho e as razões do tema;
- assegurar o anonimato do entrevistado, quando solicitado, e o sigilo das respostas;
- o entrevistado deve expor algo sobre sua formação, experiência em áreas de responsabilidade e de interesse.

Após a fase de coleta das informações por meio de gravações, a etapa seguinte foi de transcrição de modo a facilitar as consultas e a criação de um arquivo de dados.

No cálculo dos itens que compõem a Demonstração do Valor Adicionado Expandido (DVAE) e o Retorno Sobre o Investimento Social (SROI) foram utilizados:

a) coleta com base nos questionários para o cálculo do valor do trabalho voluntário

Hora-atividade do voluntário

- 1) Cálculo das horas e das tarefas do trabalho voluntário;
 - Descrição das tarefas executadas pelos voluntários;
 - Número de voluntários que executam cada tarefa;
 - Numero de horas-contribuição de cada voluntário para cada tarefa;
 - Número de horas que o voluntário gasta para preparar-se para a tarefa (leitura de manuais, preparação de relatórios, treinamento para um evento);
 - Horas gastas pelo voluntário para deslocar-se até o local de prestação do serviço.

- 2) Para a estimativa do valor de mercado das horas do trabalho voluntário, no questionário foi perguntado ao voluntário de duas das entidades qual sua percepção do valor com base no custo de oportunidade de sua hora, qual o custo de oportunidade em relação a sua hora de lazer e qual o custo numa atividade remunerada semelhante (custo de reposição). Na primeira OSFL ligada à saúde (hospital infantil), decidiu-se utilizar o valor médio da hora de lazer, pois mais de 70% dos respondentes relataram optar por abandonar uma hora de lazer em troca de uma hora de trabalho voluntário. Na segunda OSFL, voltada para a implantação da gestão da qualidade, aquele número alcançou 50% dos respondentes e, também, foi atribuída uma taxa/hora média de lazer com base nos valores apontados nos questionários. A terceira OSFL, por se tratar de profissionais autônomos atuando como voluntários, apresenta um valor específico de seu trabalho mais facilmente identificável, bastando, portanto, calcular a média dos valores de mão de obra declarados e de materiais utilizados. Para as três entidades foi calculado um valor médio para os respondentes que se aplicou à população ativa avaliada.

- 3) Aos níveis de Diretoria e de Conselho foi atribuído a cada indivíduo um valor hora-voluntário, multiplicado pela quantidade de horas dedicadas, com base na média do valor-hora de consultoria praticado por três grandes escritórios de advocacia, ajustado por um fator informado de adequação das competências dos indivíduos à intensidade demanda pelas atividades da OSFL.

- 4) No caso das despesas incorridas, pagas pelos voluntários às suas atividades e não reembolsadas, trata-se de uma espécie de doação e referem-se a deslocamentos na atividade voluntária, estacionamento, refeições, telefonemas, materiais de escritório, cópias, internet, berçário, uniformes. Para as três entidades, foi calculado um valor médio para os respondentes que se aplicou à população ativa avaliada.

- 5) Despesas incorridas pela empresa ou pela OSFL com as atividades voluntárias declaradas pelos voluntários devem ser somadas aos itens anteriores. Aqui também, para as três entidades, foi calculado um valor médio para os respondentes e

aplicado à população ativa avaliada, para fazer parte dos valores da linha Primário na DVAE, na coluna Social.

- 6) Identificação da porcentagem de responsabilidade dos voluntários pelos impactos alcançados.

b) coleta com base em entrevistas de elementos para a definição das *proxys* para cálculo do valor da missão, na DVAE e no modelo SROI.

Valor da Missão

- 1) Estimar o valor futuro das vidas salvas pela atuação da OSFL – identificar os anos de expectativa de vida profissional ativa; identificar os salários médios; obter o valor do rendimento mensal médio do trabalho e coletar o número de vidas salvas pela OSFL.
- 2) Calcular o aumento médio em % nas receitas e associá-lo à variação no Fluxo de Caixa para o Acionista (FCFE) das empresas pelo uso do Modelo de Excelência em Gestão – identificar os FCFE das empresas usuárias e atribuir um índice de responsabilidade do voluntariado pelo seu crescimento..
- 3) Cálculo do valor da inserção do adolescente no mercado de trabalho como decorrência da melhoria da saúde – identificar os anos de expectativa de vida profissional ativa; identificar os salários médios; obter o valor do rendimento mensal médio do trabalho, coletar o número de pacientes atendidos pela OSFL.
- 4) Cálculo do valor da redução de doenças como decorrência da melhoria da saúde bucal.

- 5) Atribuir um valor ao grau de satisfação percebido pelo voluntário no exercício de suas atividades.
- 6) Identificar o valor dos desembolsos realizados e associá-los ao impacto na sociedade.

c) coleta com base nos questionários para o cálculo do valor do crescimento do trabalho voluntário, na linha Secundário, da DVAE

Crescimento do voluntário

Trata-se do resultado Secundário da OSFL, na DVAE e no SROI e foram considerados:

- 1) Habilidades percebidas como tendo sido desenvolvidas na atividade:
 - na captação de recursos;
 - em atividades burocráticas ou técnicas;
 - na operação da organização ou em sua gestão;
 - de conhecimento ampliado sobre métodos de prevenção de doenças ou impacto ambiental;
 - na capacidade de comunicação;
 - na maior qualificação para relações interpessoais.
- 2) Benefícios pessoais (vale observar que nem todas as experiências apresentam obrigatoriamente resultados positivos):
 - maior participação em atividades sociais;
 - maior satisfação pessoal;
 - maior integração comunitária.

No cálculo do valor do crescimento com o trabalho voluntário considerou-se:

- 1) Em questionário, perguntou-se a uma amostra de voluntários qual sua percepção de aquisição ou acréscimo em suas habilidades e/ou aumento dos ganhos pessoais por atuar na OSFL.
- 2) Foi-lhes perguntado, ainda, qual valor seriam capazes de atribuir a esse crescimento se fizessem uso de referências equivalentes, cujos custos estariam disponíveis no mercado (cursos, atividades, eventos) o que lhes permitiu calcular um valor médio, aplicado a todos os voluntários.
- 3) O resultado constitui-se no valor do crescimento para o ano de 2007, identificado na linha Secundário, da coluna Social da DVAE

Impactos das atividades voluntárias sobre terceiros

Trata-se do resultado Terciário da OSFL, na DVAE e no SROI, e foram considerados:

- 1) Em questionário perguntou-se quantas horas foram dedicadas pelos voluntários em atividades *pro bono* (palestras, orientação, assessoria, etc.) decorrentes do conhecimento adquirido no exercício da ação voluntária.
- 2) Identificou-se o valor atribuído com base em custos semelhantes praticados por atividades de cursos, eventos etc.
- 3) Multiplicando-se o número de horas pelo valor sugerido, obteve-se um resultado que permite calcular um valor médio aplicado a todos os voluntários e que consta da linha Terciário, da coluna Social da DVAE.

2.3.3 Cálculo do Tamanho da Amostra

O cálculo do tamanho da amostra (tamanho mínimo necessário) de questionários pesquisados depende do planejamento da análise dos dados e neste estudo o que se pretende é

estimar o *valor social médio mensal atribuído ao trabalho voluntário*, com base no número de questionários respondidos. Para tanto, serão usadas estimativas com base nas amostras de valor declarado coletadas entre os voluntários pesquisados nas três OSFL. Será considerado um nível de significância de 5%, valores de desvios-padrão e de erros de estimativas descritos na tabela 01. O erro máximo de estimativa considerado equivale a 25% da média encontrada na amostra, utilizou-se para cálculo do tamanho da amostra a fórmula:

$$n = \frac{S^2(X)}{(d / z_\alpha)^2}$$

em que z_α é o valor da distribuição normal padrão equivalente ao nível de significância α ; $S^2(X)$ é a variância amostral e d é o valor de precisão, ou erro máximo da estimativa.

Tabela 01 - Estimativa do tamanho da amostra de valor social médio mensal atribuído ao voluntário (considerando um erro máximo da estimativa de 25% do valor da média observada)

	Grupo voluntários GRAACC	Grupo voluntários FNQ	Grupo coordenadores ABRINQ	Grupo voluntários ABRINQ
Média R\$	867,7	1715,6	1476,2	772,3
Desvio-padrão R\$	886,2	1466	1610,2	496,3
Erro máximo da estimativa R\$	216,91	428,91	369,04	193,07
Nível de significância	5%	5%	5%	5%
Tamanho da amostra	64	45	73	25

Considerando-se um erro de 25% do valor da média estimada para cada uma das entidades, o tamanho da amostra mínima necessária é de 64 indivíduos para os voluntários do GRAACC. A amostra atingida foi de 50 respondentes com informação completa, não atingindo o tamanho mínimo para esse erro e esse nível de significância (5%). Para o mesmo tamanho de erro (proporcional à média) e nível de significância, o tamanho da amostra mínima para a FNQ foi de 45 indivíduos, tendo sido obtidos apenas 31 respondentes. A mesma situação ocorre com os coordenadores da Fundação ABRINQ. Apenas o grupo de

voluntários da Fundação ABRINQ atingiu o tamanho de amostra mínima, com 25 respondentes. Dado que não se pretende fazer inferências generalizadas para a população total de voluntários e como as conclusões se restringem à população respondente, não há necessidade de preocupação com o tamanho da amostra. Essa estimativa visa orientar a viabilidade de futuros trabalhos quantitativos com maior precisão.

Na tabela 02, aumentando o erro da amostra do GRAACC para 28% e da FNQ para 30%, a amostra obtida tem tamanho suficiente, com 50 e 31 respondentes, respectivamente. Já a amostra obtida para os coordenadores da Fundação ABRINQ mostrou-se insuficiente, porque aumentaria muito o erro da estimativa.

Tabela 02 - Estimativas de erros com relação à média para as entidades que não tiveram respostas com tamanho de amostra suficiente

	Grupo voluntários GRAACC	Grupo voluntários FNQ	Grupo coordenadores ABRINQ	Grupo voluntários ABRINQ
Média	867,7	1715,6	1476,2	772,3
Desvio-padrão	886,2	1466,0	1610,2	496,3
Erro máximo da estimativa	225	505	900	170
Nível de significância	5%	5%	5%	5%
Tamanho da amostra	60	32	12	33
Percentual de erro com relação à média	26%	29%	61%	22%

2.3.4 Tratamento dos Dados

O tratamento implica a avaliação do material coletado, realizando sua análise aprofundada. Aqui se explicita como são tratados os dados e por que tal tratamento é adequado. Segundo Godoy (1995), a análise dos dados qualitativos envolve a descoberta e a identificação de padrões e temáticas recorrentes, assim como as exceções à regra, visando descrever e interpretar, com certa profundidade, aquilo que está presente nos dados e recolher o que é relevante e atribuir-lhe significado.

A análise de conteúdo consiste em um conjunto de técnicas de análise de comunicações visando obter, por meio de procedimentos sistemáticos e objetivos, a descrição do conteúdo das mensagens, indicativos (qualitativos ou não) que permitam inferir

conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) dessas mensagens (BARDIN, 1977).

Os principais objetivos de uma análise de conteúdo são: ultrapassar as incertezas e enriquecer as interpretações que podem ser aplicadas a todas as formas de comunicação. Suas etapas (BARDIN, 1977) podem ser estruturadas e detalhadas em:

- pré-análise: etapa de organização e sistematização de dados;
- exploração do material, categorização;
- tratamento dos resultados, a inferência e a interpretação.

3. A CONTABILIDADE TRADICIONAL E SUAS PECULIARIDADES

3.1 Ambiente de Mudança da Contabilidade

O propósito básico da contabilidade é fornecer informações financeiras úteis para a tomada de decisões econômicas, capacitando seus responsáveis com ferramentas que quantificam e registram a criação de valor das organizações. A contabilidade constitui-se em instrumento capaz de efetivar controles, tomar decisões e possibilitar previsões quanto à gestão de recursos da organização (ARAÚJO, 2002). É através do uso de suas informações que os gestores poderão implementar seus projetos e conhecer seu comportamento futuro, zelando pela manutenção e continuidade de suas atividades. A contabilidade, para a consecução de seus objetivos, deve possuir um “arquivo básico de informação contábil” (IUDICIBUS, 2000:19), que se constitui no instrumento gerador de dados hábeis capazes de serem arranjados em “demonstrativos segundo as necessidades dos usuários” (ARAÚJO, 2002:124), capazes de produzir informações para o sistema de gestão das organizações.

Quanto à forma como suas informações são utilizadas, bem como a finalidade de seu uso, houve uma alteração de foco, passando de ferramenta de auditoria e de crédito para apoio à tomada de decisão. A existência de diversos requisitantes de informações no mundo dos negócios está fortemente associada ao fato de que para cada um deles deve ser gerado um tipo de informação diferenciado. Os usuários externos (acionistas, sindicatos, governos) basicamente recolhem informações das ferramentas da contabilidade financeira. Horngren (2000) enfatiza ter ela sua finalidade associada a prover informação ao usuário externo. Esta é uma das razões para a contabilidade financeira ter regras tão rígidas, consistentes e precisas,

com suas convenções e postulados fundamentais que norteiam o aprendizado da ciência contábil.

O balanço patrimonial, a demonstração do resultado do exercício, a demonstração de origens e aplicações, a mutação do patrimônio líquido e a demonstração do fluxo de caixa são algumas das demonstrações financeiras geradas pela contabilidade financeira.

Acionistas avaliando o desempenho dos administradores; o mercado quantificando o valor das ações; os investidores querendo saber o montante de dividendos; os bancos financiadores da empresa impondo cláusulas restritivas vinculadas ao balanço patrimonial; o Estado analisando o impacto fiscal nas empresas com bases nas políticas econômicas adotadas e a sociedade julgando a responsabilidade social de uma empresa, são alguns dos agentes requisitantes de informações daquela contabilidade financeira.

Santos (1999:8) afirma de forma atual:

A Contabilidade passou a ter relevância no cenário econômico como um todo, deixando de ser instrumento importante apenas no auxílio prestado no cálculo e identificação dos valores que servem como base para recolhimento de imposto, análise para a concessão de crédito ou pagamento de dividendos, e com isso começa a ocupar espaço bastante importante nas relações sociais; ou seja, a Contabilidade tem demonstrado que sua base de dados para prestação de informações deve passar a ser um dos principais instrumentos de balizamento nas relações do homem e das empresas que estejam inseridas em um mesmo contexto social.

Na acelerada dinâmica do ambiente empresarial, maior competição entre as empresas, alta tecnologia, necessidade de tomada de decisões rápidas e certeiras, além dos processos globalizantes, são fatores que expõem as necessidades dos gestores por informações relevantes. Inserida nessas mudanças, a contabilidade apresentou uma evolução drástica no foco e na forma de expressar-se. No início, era suficiente o simples levantamento de estoque, o que é feito através de uma contagem física; hoje o gestor necessita de informações do valor de uma ação, em qualquer parte do globo, no instante da tomada de sua decisão.

Com o interesse dos vários agentes de mercado, o aumento do capital investido, o desenvolvimento do mercado de capitais nos Estados Unidos e em alguns países europeus (fazendo com que milhares de pessoas se tornassem acionistas), surge a necessidade da correção das demonstrações financeiras. Para validar essas informações, é criado um agente fora do ambiente da empresa, capaz de conferir as informações por ela fornecidas. Surge um novo requisitante das informações da contabilidade financeira, as auditorias independentes. Elas são criadas devido a uma demanda do mercado e são responsáveis por criar princípios

básicos de contabilidade, homogeneizando critérios contábeis de modo a existir comparação entre as demonstrações financeiras de empresas diferentes, e por propiciar a comparação de suas demonstrações financeiras ao longo do tempo. Segundo Hendriksen e Van Breda (1999), a crise da bolsa de Nova York em 1929, ao gerar a obrigatoriedade de pareceres de auditoria, consolidou a força das auditorias independentes.

Visando apresentar o crescimento dramático da curva de demanda de conhecimento da área, com impacto também para a gestão das OSFL, o gráfico 01 apresenta uma evolução histórica das ciências contábeis, com as diversas etapas superadas pela contabilidade. A ilustração dessa evolução é de autoria do pesquisador Dr. Leo Herbet, do *US Accounting Office*, com início em 1775 e término em 1975, sendo complementada por Soutes e de Zen (2004). No gráfico são apresentados os estágios evolutivos e as perspectivas da contabilidade gerencial. A preocupação primária dos contadores, auditores independentes, fiscais de renda na criação e desenvolvimento da contabilidade financeira consiste, portanto, em resolver seus problemas. Para tanto, essas entidades utilizam uma contabilidade financeira erguida no pilar do princípio da prudência (BROOKS, 1988). Com isso a contabilidade resolve seus problemas de mensuração monetária, mas não se transforma em instrumento de gestão. Essa postura tornou a contabilidade, por muito tempo, um mero instrumento auxiliar, relegada a uma estagnação por não ter identificado todo seu potencial no campo gerencial.

Em 1987, em pleno período de transformação política, econômica e tecnológica mundial, Robert S. Kaplan e H. Thomas Johnson publicam a obra *Relevance Lost – Rise and Fall of Management Accounting*, em que afirmam que os sistemas de contabilidade gerencial existentes estavam deixando de fornecer informações úteis e oportunas para as atividades de controle de processos, avaliação de custos dos produtos e avaliação de desempenho dos gerentes. Diversos autores que se seguiram testemunham em seus trabalhos a forte influência representada por aquela obra na pesquisa e na prática da contabilidade gerencial (ROSLENDER, 1996; LUFT, 1997; DRURY e TAYLES, 1997; BURNS e VAIVIO, 2001).

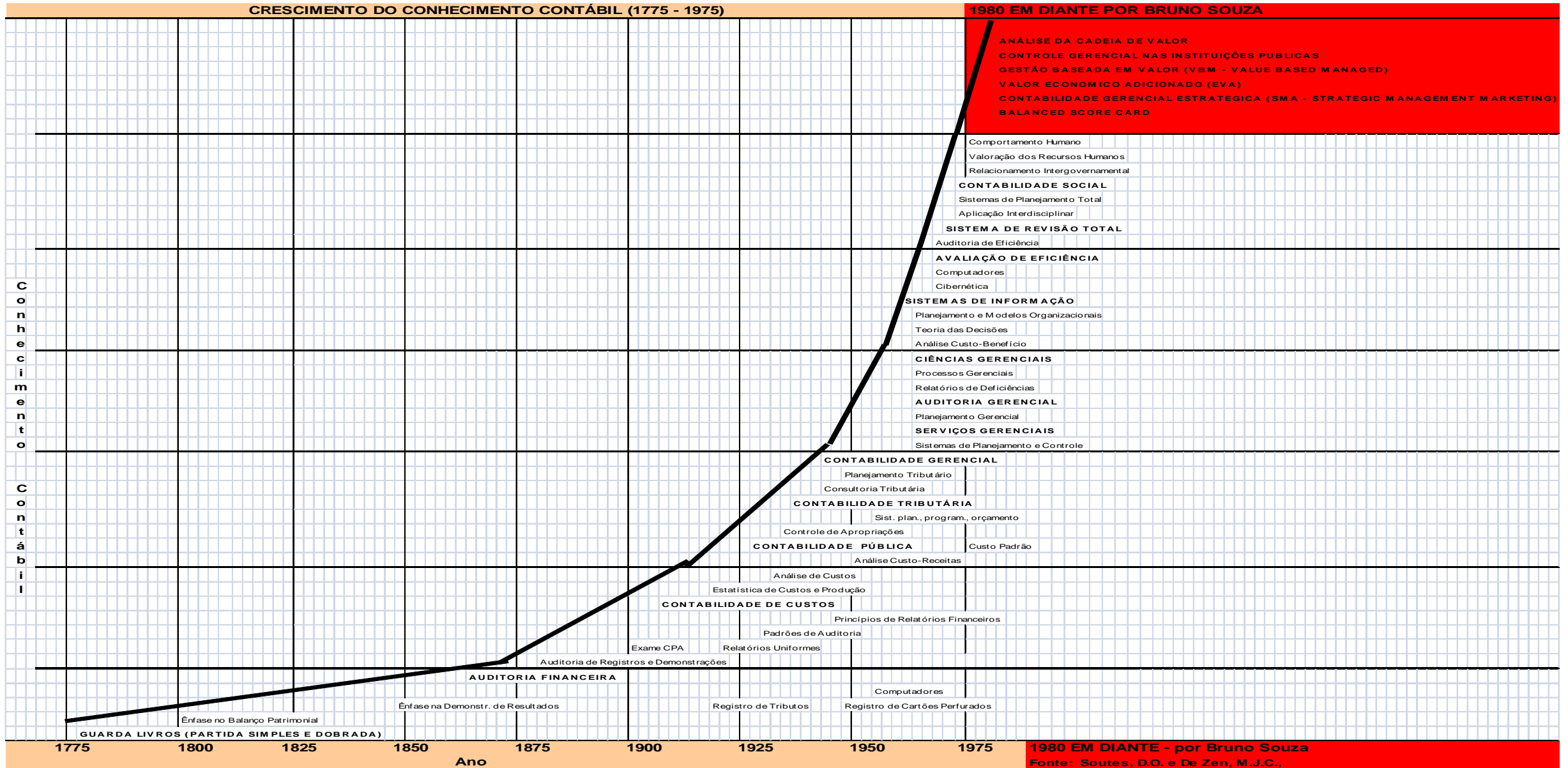
O crescimento das organizações e a descentralização da gestão, a influência da informação contábil para usuários externos, o aumento da competição, a automação dos sistemas de informação, a maior complexidade dos ativos por elas controlados e a necessidade de relatar seus impactos sociais e ambientais levam a contabilidade a uma nova postura. Para que aqueles gestores não se frustrem ao tentar utilizar apenas a contabilidade financeira em face desse ambiente mutável, cabe uma nova abordagem que venha sanar essas necessidades e

passa a ser aceita como uma eficiente forma de auxílio no desempenho de sua nova missão, ou seja, auxiliar os gestores na tomada de decisões.

Para ser eficiente nesse auxílio, não basta uma contabilidade financeira tradicional, com dados aglutinados e focada nos agentes externos. Dessa necessidade, ressurgiu a contabilidade gerencial cujos usuários internos, dada sua maior facilidade e liberdade para requisitarem informações, dispõem de todas as ferramentas para a gestão dos negócios. Assim, passam a fazer uso de instrumentos de custeio baseados em atividades do *balanced scorecard*, do orçamento anual, da gestão baseada em atividades e do método de avaliação de desempenho com base em valor.

Segundo Martins (2003), é importante lembrar que essa nova visão por parte dos usuários não data de mais que algumas décadas. Kaplan e Atkinson (1989) defendem que a contabilidade gerencial deve fornecer informações para auxiliar os administradores em suas atividades de planejamento e controle. A coleta, a classificação, o processamento, a análise e a comunicação de informações aos gestores constituem atividades que devem ser executadas de forma eficiente e eficaz, auxiliando os gestores na consecução de seus objetivos organizacionais. Para Norgard (1985), o propósito da contabilidade gerencial é gerar dados úteis às pessoas que administram uma empresa – os usuários internos em lugar dos externos –, sendo as informações gerenciais construídas sob medida para atender a necessidades específicas, levando a contabilidade gerencial a concentrar-se em papéis importantes dentro da administração da organização: o auxílio ao controle das operações e o apoio na tomada de decisões.

Gráfico 01 - Crescimento do conhecimento contábil



Fonte: Souza (2007).

Quanto ao controle das operações, a contabilidade gerencial deve fornecer informações que auxiliem a organização a criar seus bancos de dados dentro de padrões próprios de modo a preparar, por exemplo, seus orçamentos e acompanhar o resultado realizado em relação ao previsto. Munidos dessas informações, os administradores poderão identificar as divergências e procurar ajustar-se, em tempo hábil, na busca da meta pretendida.

Já com referência ao apoio à tomada de decisões por parte dos gestores, a contabilidade gerencial assume um papel de importância ímpar, pois dá suporte às decisões de planejamento estratégico (tanto de curto, médio ou longo prazo), decisões de planejamento operacional, além de viabilizar decisões interdisciplinares como a cooperação entre a contabilidade gerencial e o marketing (*strategic marketing management accounting*). Nesse caso, estará fornecendo suporte aos gestores no que tange à escolha de mix de produtos, administração de preços de venda, opção entre comprar ou produzir, entre outras decisões estratégicas.

Deve-se considerar a contabilidade como um conhecimento dinâmico, em plena mudança, e é ótimo, segundo Burns e Vaivio (2001) e Napier (2006), que essas mudanças não se interrompam, pois trata-se de um processo contínuo na contabilidade (SCAPENS, 2006).

O poder da informação contábil, demonstrado nos últimos anos com os recentes desastres empresariais ocorridos na economia americana, obriga a um convívio entre as duas formas de contabilidade, respeitadas as particularidades de foco da informação, de finalidade e de oportunidade temporal de seu fornecimento.

Quanto ao foco da informação, a contabilidade financeira é completamente oposta à gerencial. Enquanto a financeira está voltada para pessoas e organizações externas à entidade (acionistas, credores, investidores, governo), a contabilidade gerencial volta-se para os usuários internos (diversos níveis de gerência interna, englobando executivos, administradores e funcionários). Porém, cabe lembrar que a contabilidade financeira também possui utilidade para os gestores internos, assim como a contabilidade gerencial também é admirada e muitas vezes requerida, porém na maioria das vezes não é conseguida, pelos usuários externos. Em consequência disso, a regulamentação é preparada e regida pelos agentes utilitários dessas informações. Enquanto a contabilidade financeira é dirigida por regras e princípios fundamentais de contabilidade elaborados por agentes externos (conselhos de classe, auditoria independente), por leis de autoridades governamentais, resoluções de agências corporativas, a contabilidade gerencial é regida pelos agentes internos, usando simplesmente a regra

universal da “utilidade da informação” (custo x benefício). Com base nessas regras, a contabilidade financeira acumulou alguns adjetivos claros: objetiva, histórica, verificável, comparável, confiável, consistente e precisa. Já a contabilidade gerencial está sujeita aos juízos de valor, é subjetiva, nem sempre precisa, porém com agilidade no fornecimento da informação.

A finalidade da informação de ambas as contabilidades é a tomada de decisão. Porém, o usuário externo tem com a contabilidade financeira apenas relatórios resumidos, preocupados com a organização como um todo, querendo medir e comunicar fenômenos econômicos, cujas implicações comportamentais são secundárias. Já os usuários internos têm com a contabilidade gerencial relatórios mais detalhados, preocupados com as partes da companhia, com seus produtos, com todos os departamentos e áreas de responsabilidade, gerando informações mais ricas, desagregadas, informando as decisões, as ações e os resultados por unidade requisitante, preocupada com medidas e relatórios que também vão influenciar os próprios gestores em seu comportamento diário.

Finalmente, o efeito temporal sobre as duas contabilidades é nítido. A contabilidade financeira fornece informações históricas de uma organização, eventos ocorridos, normalmente em bases anuais, semestrais, trimestrais, eventualmente mensais, com um prazo de fornecimento de informações após o encerramento de uma atividade ou período, podendo o profissional responsável entregar com prazo de mais de três meses do fato ocorrido. Já a contabilidade gerencial está preocupada com os planos para o futuro, assim, utiliza-se de informações sobre o passado, estima as informações de um futuro esperado, sem preocupação de periodicidade, porém pode chegar ao preciosismo de informações por semana, dia, hora, até minuto, devendo ser gerada na medida em que o gestor dela necessitar para sua tomada de decisão.

O IMA – *Institute of Management Accounting* (1998: 3) – define contabilidade gerencial como:

(...) um processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação da informação (financeira e operacional) utilizado internamente pelos gestores para planejar, avaliar e controlar e para assegurar o responsável dos seus recursos.

Vale ressaltar que a inclusão de informações não financeiras no escopo da contabilidade gerencial não constou da versão original da definição acima (ATKINSON *et al.*, 2000).

Quanto à avaliação de desempenho, a crítica recai, em particular, sobre a pressão em atingir metas de resultado de curto prazo, utilizando medidas retiradas da contabilidade financeira, que pouco têm a ver com a realidade econômica e tecnológica das operações. Johnson e Kaplan (1987) advogam a complementação dessas medidas tradicionais com indicadores não financeiros, como uma volta às origens da contabilidade gerencial, que, segundo eles, é a forma de prover informações para apoiar a melhoria de eficiência das operações.

Na visão de Kravchuk e Schack (1996), evidencia-se o interesse crescente em todos os setores econômicos, ao final dos anos 1980, em praticar um ambiente eficaz de gestão e, para tanto, faz-se necessário incorporar um sistema de medidas que assegure o alinhamento das atividades com o objetivo maior da organização. Os indivíduos, por sua vez, devem poder perceber e influenciar as ligações existentes entre suas atividades, além de atuar sobre o valor da corporação. A qualidade da tomada de decisão concernente a cada atividade e sua execução, também, será influenciada pela existência de um sistema de controle e de medidas apropriadas.

Assim, quando se desejar incluir outros tipos de controles organizacionais (ex.: medidas de avaliação de desempenho) além do âmbito restrito à contabilidade, faz-se necessário o uso do termo controle gerencial (NECIK e PACE, 2006).

O controle gerencial é um dos elementos do processo de estratégia das organizações, mais especificamente, ele representa um dos mecanismos administrativos que contribuem para a implementação de estratégias (GOVINDARAJAN, 1988, e MINTZBERG *et al.*, 2006, *apud* BRAGA *et al.*, 2006). Ele pode ser entendido como o processo de guiar as organizações em direção a padrões viáveis de atividade em um ambiente caracterizado por mudanças, exercendo o papel organizacional de permitir que gestores influenciem o comportamento de outros membros organizacionais na direção de estratégias adotadas (BERRY *et al.*, 2005; ANTHONY e GOVINDARAJAN, 2002). Para cumprir seu papel organizacional, o sistema de controle gerencial necessita de informações obtidas por diferentes mecanismos de controle, dentre os quais, os sistemas de contabilidade gerencial (DRURY, 2004)

4. A GESTÃO ESTRATÉGICA

4.1 A Gestão Estratégica nas Organizações Sem Fins Lucrativos (OSFL)

As OSFL, assim como quaisquer organizações voltadas para o lucro, enfrentam um ambiente altamente competitivo, caracterizado por uma elevada demanda por serviços pela comunidade, aliado a uma crescente dificuldade na obtenção de recursos de capital e de mão de obra. Adicionalmente, é lugar comum a preocupação com o desenvolvimento de conceitos de gestão estratégica adequados às peculiaridades dessas organizações (BACKMAN, GROSSMAN e RANGAN, 2000; SALAMON *et al.*, 1999; STONE, BIGELOW e CRITTENDEN, 1999).

Diferentes conceitos de gestão estratégica surgiram nas três últimas décadas fazendo uso ampliado de indicadores capazes de traduzir a estratégia em lugar das demonstrações financeiras subordinadas a princípios de registros das transações. A responsabilidade pela crescente diferença entre o valor de mercado das ações e seus valores de livro tem sido atribuída ao capital intelectual ou aos ativos intangíveis (KAPLAN e NORTON, 2001). Dentre diferentes conceitos de estratégia competitiva referentes à organização industrial (O/I), à teoria da visão com base em recursos (RBV), à teoria da visão com base no conhecimento (KBV), ao *balanced scorecard* (BSC) e ao capital intelectual (IC), aquele que melhor caracteriza o papel dos denominados ativos intangíveis nas áreas em que as demonstrações financeiras falham é o IC (EDVINSSON, 1997; EDVINSSON e MALONE, 1997; SVEIBY, 1997). Vale lembrar aqui a posição contrária de Williamson (1989), cuja teoria dos custos das transações para os mercados com fins lucrativos deve ser respeitada, no que couber, pelas OSFL, quando se opõe à estratégia e ao posicionamento como fatores críticos, afirmando ser inútil ter estratégias se custos excessivos de produção, distribuição ou organização inviabilizam uma operação.

Enquanto partes essenciais das teorias da Resource-based View (RBV) e da Knowledge-based View (KBV) podem ser encontradas nos elementos de gestão do IC, como se verá mais adiante, o BSC, apesar de se tratar de modelo aceito em muitas empresas voltadas para o lucro, não tem nas OSFL aplicabilidade de suas premissas. Assim, a existência estável de clientes-alvo (MOURITSEN, LARSEN E BUKH, 2005) ou a busca da maximização dos resultados entre duas organizações (GOOLD, 1997) não se verificam nas OSFL quando elas respondem a inúmeros públicos, diferentes daqueles que lhes proporcionam apoio material (BROWN e KALEGAONKAR, 2002), por exemplo, quando

uma empresa terceiriza os serviços de uma OSFL para atender à demanda social de uma determinada população. Apesar de as relações de causa e efeito entre as quatro perspectivas do BSC serem consideradas lógicas e não exatamente causais (NORREKLIT, 2000, 2003), esta condição não se aplica às OSFL, pois as expectativas e demandas dos vários grupos a elas associados podem ser conflitantes. Também a perspectiva limitante do BSC em relação ao ambiente externo, que aborda apenas os clientes, pode ser mais ampla quando tratada pelas OSFL, levando seus gestores a desconsiderar toda a amplitude possível de sua ação (BONTIS *et al.*, 1999). A importância da inovação e do talento no corpo funcional e nos voluntários não encontra destaque e valorização na aplicação do BSC, o que pode desencorajar a adesão de colaboradores talentosos.

Quando Kaplan e Norton (2001) adaptam o BSC para aplicação às OSFL e a perspectiva financeira é substituída por uma perspectiva que reflete os objetivos dos doadores e contribuintes, ela é colocada em mesmo nível com a de clientes, o que não condiz com a necessidade de existir uma relação de causa e efeito, além da necessidade de a dimensão social estar no centro da estratégia, pois quase sempre se constitui na verdadeira razão de ser da organização.

O BSC descreve a organização como uma cadeia de valor capaz de aproximar as necessidades do cliente a seus produtos, fazendo uso de estratégias competitivas, com um arranjo organizacional vertical e indicadores ligados por uma causalidade. Já o IC percebe a organização como uma rede heterogênea de competências e de recursos capaz de entregar determinado valor, utilizando uma estratégia com base em competências (GRANT, 1998; HAMEL e PRAHALAD, 1994), com relações organizacionais laterais e com indicadores complementares. Ele permite que indicadores não financeiros façam parte dos relatórios das organizações (BONTIS *et al.*, 1999; JOHANSEN, MARTESSON e SKOOG, 2001; OLVE *et al.*, 1999; PETTY e GUTHRIE, 2000). Enquanto o BSC relata o histórico do conteúdo orçamentário, o IC (MOURITSEN, LARSEN e BUKH, 2005:67) narra os recursos da organização e “gera valor através do conhecimento, habilidades, talentos e conhecimento dos funcionários. Trata-se do foco da literatura voltada para as competências essenciais” (ROOS *et al.*, 1997:35). Ao final do século passado, os gestores já aceitam que “pessoas e não o dinheiro, os imóveis ou os equipamentos são os diferenciais críticos de uma organização” (FITZ-ENZ, 2000:1).

Afirma Grant (1998:181):

(...)in a world where customer preferences are volatile, the identity of customers is changing, and the technologies for serving customer requirements are continually evolving, an externally focused orientation does not provide a secure foundation for formulating long-term strategy. When the external is in a state of flux, the firm's own resources and capabilities may be a much more stable basis on which to define its identity. Hence, a definition of a business in terms of what it is capable of doing may offer a more durable basis for strategy than a definition based upon the needs which the business seeks to satisfy.

Quanto à direção da autoridade, as organizações que valorizam o IC desenvolvem relações laterais menos hierárquicas e a ação ocorre nas margens da organização, em que funcionários e suas equipes estão mais aptos para fazer face aos desafios corporativos do que em uma unidade central remotamente localizada. Se o ambiente externo está em estado de fluxo, necessita-se de velocidade de resposta, porém, com recursos e competências estáveis, é possível desenvolver perspectivas de longo prazo, reafirma Grant (1998).

A capacidade de inovar, inventar e raciocinar é capaz de alterar a estrutura de capital e recriar as condições para antecipar-se às novas situações, não sendo privilégio da alta administração e encontra-se, idealmente, em toda a organização. Bontis e Fitz-enz (2002) identificam que a essência do capital humano, como parte principal do IC, reside na aguçada inteligência dos membros da organização. Como destacado por Nonaka (1994), a alta administração desenha o futuro da organização ao articular metáforas, símbolos e conceitos que norteiam as atividades criadoras de conhecimento dos funcionários. O capital humano deve ser capaz de internalizar em suas rotinas diárias a capacidade de se autodirigir, cabendo, portanto, papel relevante aos aspectos motivacionais. Há liberdade para operar dentro dos limites definidos com os gestores que administram com metáforas, com senso comum e com as tecnologias e processos do capital estrutural.

Os indicadores do IC não podem ser consolidados num modelo absoluto, segundo Edvinsson e Malone (1997). Eles não são capazes de mostrar valor por si sós, pois seu objeto não é o conhecimento e, sim, as atividades de gestão do conhecimento e sua relação com uma estratégia de gestão. A coerência dos indicadores existe quando atuam dentro de uma estrutura, de uma linguagem comum e de um horizonte comum na busca de complementaridade entre os recursos do conhecimento e das competências.

Ao elaborar seu mapa de gestão sobre a causalidade do capital humano e os resultados econômicos, Bontis e Fitz-enz (2002) destacam que o componente inicial essencial para a redução do giro e maior retenção de funcionários-chave é o desenvolvimento de competências

na alta administração e que os sentimentos dos funcionários (satisfação, motivação e comprometimento) têm impactos positivos amplos sobre a gestão de IC, do conhecimento e do desempenho da organização.

O conceito de IC é definido por Stewart (1997) como recursos organizacionais relacionados à criação de riqueza por meio do investimento em conhecimento, informação, propriedade intelectual e experiência, sendo que nesses recursos três componentes inter-relacionam-se: o capital humano, o capital estrutural e o relacional (BONTIS, 1998; ROOS *et al.*, 1997). Uma definição mais sucinta de IC, porém abrangente, é a da *Intellectual Capital Services Ltd.*: trata-se de quaisquer recursos intangíveis ou sua transformação, que estão sob algum grau de controle de uma organização e que se somam a sua criação de valor (ROOS *et al.*, 1997).

O capital humano compreende vários recursos como atitude, competências, experiências e habilidades, conhecimento tácito, capacidade de inovar e talento das pessoas (CHOO e BONTIS, 2002; GUERRERO, 2003; ROOS e JACOBSEN, 1999). Ele constitui o conhecimento tácito existente na mente das pessoas da organização (BONTIS, 1999; BONTIS *et al.*, 2002), sendo importante como fonte de inovação e de renovação estratégica (BONTIS; 2002; BONTIS, KEOW e RICHARDSON, 2000; WEBSTER, 2000). Um nível mais elevado de capital humano está associado à maior produtividade e maiores níveis de remuneração, segundo Wilson e Larson (2002), sendo do interesse das organizações recrutar e desenvolver os melhores e mais brilhantes recursos de modo a alcançar vantagem competitiva (BONTIS *et al.*, 2002), sendo válido observar que esta não é a realidade do setor das OSFL. Esses valores estratégicos estão fundamentados no papel que exercem na execução estratégica da organização: numa loja de varejo, por exemplo, os vendedores têm um papel essencial na satisfação do cliente; enquanto, numa loja de descontos, o cliente busca limpeza e facilidade de acesso aos produtos e a contribuição dos vendedores é quase nula, pois o cliente é orientado para preços. Assim, as competências e os comportamentos esperados da força de trabalho são muito diversos e, portanto, as formas de gestão e medidas de mensuração de desempenho demandadas irão diferir (HUSELID, BECKER e BEATTY, 2005).

O capital estrutural, segundo Grasenick e Low (2004) e Roos *et al.* (1997), é composto pelo aprendizado na função como decorrência do conjunto de conhecimento que permanece na organização ao final do dia, compreendendo todos os reservatórios de conhecimento não humanos, como bases de dados, processos manuais, estratégias, rotinas, cultura

organizacional, publicações e direitos, que são capazes de criar valor para a organização (BONTIS *et al.*, 2000; ORDOÑEZ DE PABLOS, 2004).

Já, o capital relacional caracteriza as relações formais e informais com os *stakeholders* externos e sua percepção da organização, bem como a troca de conhecimento entre eles (BONTIS, 1998; FLETCHER *et al.*, 2003; GRASENICK e LOW, 2004). Adicionalmente, constitui-se em elemento multiplicador ao conectar o capital humano e o estrutural com outros *stakeholders* externos (ORDÓÑEZ DE PABLOS, 2004). A interdependência entre aqueles componentes e a gestão do fluxo de conhecimento entre eles permite à organização obter o maior retorno de seu IC (SUBRAMANIAM e YOUNDT, 2005). Trata-se do conhecimento intrínseco à cadeia de valor organizacional, como destacam Bontis e Fitz-Enz (2002).

Quanto ao emprego de metodologias de IC para as OSFL, pode-se afirmar que elas são capazes de apresentar melhor capacidade de adequação aos desafios do setor, dadas suas raízes de foco interno provenientes da teoria das competências essenciais (GRANT, 1998, *apud* MOURITSEN, LARSEN e BUKH, 2005). Dessa forma, as estratégias existentes e suas mudanças advirão de iniciativas internadas e não de forças externas, principalmente governamentais, levando a uma aceitação mais rápida e com menor resistência de parte dos funcionários e dos voluntários, de acordo com Speckbacher (2003).

O IC tem a capacidade de ser usado simultaneamente por diferentes usuários, em diferentes localizações e ao mesmo tempo, o que o torna menos competitivo internamente, sendo capaz de criar novo conhecimento quando articulado e motivado, ou seja, criar retornos crescentes (PEPPARD e RYLANDER, 2001). Esta característica não competitiva é importante para as OSFL, pois estimula o compartilhamento dos recursos e do conhecimento na busca de soluções voltadas para o social e a não competição entre as organizações. Bontis *et al.* (1999) argumentam que o IC é flexível e de fácil compreensão e Norreklit (2000) sugere que a eficácia de um modelo decorre de quanto ele se encontra presente na linguagem da organização e sendo comunicado internamente. Para Medina-Borja e Triantis (2001), o desenho de um sistema de desempenho deve fazer parte das operações rotineiras, portanto um modelo para as OSFL deve ser simples e de fácil entendimento, capaz de propiciar as desejadas mudanças no comportamento e nos valores das pessoas.

A falta de um padrão de medidas financeiras para os objetivos das OSFL que lhes permita comunicar e melhor comparar seu desempenho, torna-as mais vulneráveis quando subordinadas às técnicas de gestão estratégica voltadas apenas para economias de custos e de

valor do dinheiro aplicado. Na abordagem de IC, existe uma visão que vai além de objetivos a alcançar em termos de recursos intelectuais. Trata-se de identificar a capacidade e o conhecimento do que a organização pode fazer, obrigando seus líderes a focar seus objetivos na dimensão social. Esses objetivos podem sofrer distorções decorrentes de operarem em ambientes de contratos comerciais com os setores privados voltados para o lucro ou com setores governamentais (ROOS, 1998).

Ao não se caminhar para uma valorização do IC, corre-se o risco de uma inadequada alocação de recursos intelectuais, com tomada de decisão com pouca informação e com processos de planejamento piores, com elevação do giro de funcionários, com treinamento e desenvolvimento insuficientes, com gestores e voluntários inexperientes e incapazes de transformar dados em informações estratégicas (KONG, 2007). Essas carências também são identificadas por Salamon (1987) quando ele aponta para a necessidade de um novo marco de redefinição das funções das OSFL, de suas relações com o ambiente externo e de suas formas de operar.

Nas OSFL, em geral, e naquelas objeto deste trabalho especificamente, pode-se perceber a relevância do IC em suas operações diárias em que o foco na clientela pode ser substituído por um foco nos “relacionamentos” (OLVE, ROY e WETTER, 1997), capaz de mostrar o que de relevante está ocorrendo com o ambiente em que as OSFL atuam, seja em relação a seus clientes diretos, internos e externos, e suas necessidades, seja em relação às pressões externas que sobre eles atuam.

5. O CONTROLE GERENCIAL DAS ORGANIZAÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS

5.1 O Terceiro Setor

O terceiro setor pode ser identificado como decorrência do sistema de bem-estar (*welfare system*) composto pelo mercado, o Estado e o conjunto privado das famílias, tratando-se de uma área intermediária do espaço público das sociedades civis. Tradicionalmente, existe concordância entre os autores Evers (1994) e Salamon (1994) sobre os fatores simultâneos que levam a uma percepção da perda de parte do papel do Estado em

suas sociedades e que atingiu o Estado do Bem-Estar, combinado com a crise do desenvolvimento dos países do Terceiro Mundo (decorrente da inadimplência na dívida externa), com a crise da consciência ambiental e a crise do socialismo, como modelo de planejamento e gestão. O advento da informatização e das comunicações e a expansão urbana, decorrentes do crescimento das economias, pressionam por mais bens e serviços de cunho social, multiplicando as manifestações da insatisfação com o papel dos governos e das empresas privadas voltadas para o lucro.

Para Evers (1994:161), o “terceiro setor deve ser concebido como uma dimensão do espaço público das sociedades civis, sem uma clara fronteira, sendo visualizado como espaço de tensão com a interseção de diferentes discursos e debates”. Assim, a denominação terceiro setor aborda uma das dimensões da sociedade civil organizada, focando apenas os aspectos de seus serviços e não no desenvolvimento da compreensão dos outros papéis e dimensões, tais como partes de uma atitude cívica, de um projeto de reforma ou de um discurso.

Cabe observar que a primeira referência ao terceiro setor ocorreu em 1972, com a publicação do artigo *The untapped potential of the “third sector”*, de Amitai Etzioni, na *Business and Society Review*. Nele o autor defende uma política social de governo que deveria incentivar a criação e o fomento de organizações privadas sem fins lucrativos.

Cabe ao *Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project* a recuperação do termo “terceiro setor” e sua divulgação uniforme, internacionalmente. Diferentes eventos no final dos anos 1980 propiciam o surgimento de bibliografia especializada Kramer (1984), James (1989), Anheier e Seibel (1990), McCarthy, Hodgkinson e Sumariwalla (1992), a criação da *International Society for Third Sector Research* (1992), do periódico acadêmico *Voluntas – International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations* (1990) e o projeto *Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project*, lançado em maio de 1990, visando conhecer seu impacto nas diferentes nações (ALVES, 2002).

Outras denominações – como “setor da caridade”, “setor independente”, “setor voluntário”, “organizações não governamentais”, “economia social”, “filantropia” –, que explicam partes de um movimento setorial maior, tornam mais difíceis os estudos relativos aos desafios genéricos de gestão: como ser capaz de avaliar as mudanças que influenciam seu desempenho, como avaliar seu desempenho, como garantir sua sustentabilidade.

Adicionem-se a essas dificuldades outros desafios específicos relativos ao foco em seus objetivos – que devem ser formulados com clareza para a sociedade –, à legitimidade das

transformações perpetuadas capazes de mobilizar a sociedade, aos processos de desenvolvimento dos modelos de gestão e de estrutura organizacional (FISCHER, 1998)

A denominação de terceiro setor como caracterizadora de um dos setores da economia foi precedida pela identificação no âmbito dos estudos de economia como a soma das famílias em um determinado território ou *households* (DONNELLY, 1981; HENSHER, 1985; ORTMEYER e FORTUNE, 1985), envolvendo um grande numero de pessoas interagindo entre membros de uma família, amigos, vizinhos, membros de uma comunidade e membros voluntários. Billis (1989) identifica esse setor como constituído por parentes, amigos, vizinhos que, sem contratos formais, são capazes de solucionar problemas sociais, ou seja, com base na ajuda mútua, e o denomina “setor pessoal”. Segundo Smith (1991:138), essa denominação “está presente desde a década de 70 e, por seu tempo de existência e pela satisfação provocada nos seus membros, ele deveria ser o primeiro setor”. O autor sugere que esse setor vai além da solução de problemas e envolve, principalmente, cuidados com pessoas, sendo a ajuda mútua secundária ou menos importante. Trata-se, afirma ele, “de relações não explícitas, informais e de difícil caracterização”.

Essa ótica, contudo, não tem sido aquela predominante, cabendo destacar que a análise do setor voluntário, na maioria dos estudos (CORNUELLE, 1965; LEVITT, 1973; ROCKEFELLER III, 1978; NIELSEN, 1979), é tida como o real terceiro setor. Nos anos 1980, surgem autores com a expressão “sem fins lucrativos”, em vez de setor voluntário, setor independente ou terceiro setor (SALAMON e ABRAMSON, 1982; JAMES, 1989; WEISBROD, 1988), sem contudo desaparecerem os termos voluntário (VAN TIL, 1990), independente (HODGKINSON e WEITZMAN, 1986) e terceiro setor (KRAMER, 1984; WEISBROD, 1988). A organização *International Society for Third-Sector Research* (ISTR), ao definir sua missão, mostra como seu uso tem sido sinônimo de outras denominações, afirmando “promover a pesquisa e a educação nos campos das sociedades civis, filantropia e no setor sem fins lucrativos” (<http://www.istr.org/about>), sendo esta a denominação a ser utilizada neste trabalho.

Em seu artigo seminal, Lohmann (1989) observa naqueles aspectos classificatórios o tom predominantemente negativo das comparações entre a ação voluntária com o mercado e com as organizações voltadas para o lucro. Ou seja, “as negativas nos dizem mais sobre o que o setor sem fins lucrativos não é do que sobre o que ele é” (LOHMANN, 1989:367). Assim, por exemplo, Anthony e Young (1984:38) definem as OSFL como “aquelas cujo objetivo é outro que não realizar lucros para seus proprietários”. Juntamente com Steinberg (1990),

Zaltman (1979), caracteriza-as, também, com a ausência de uma medida de lucro e com a utilização de controles gerenciais inadequados. Já Hansmann (1980, 1987), Weisbrod (1977), Rose-Ackerman (1986) justificam a origem do modelo econômico das OSFL como uma “falha de contrato”, “falha de governo” ou como uma organização necessária ao preenchimento de uma ausência do Estado, conforme visto anteriormente.

Dado que praticamente todas as teorias sobre as OSFL contêm aquela conotação negativa, há uma tendência, segundo Lohmann (1989), a aceitar-se que não existem bases independentes para sua existência, justificando-se apenas pelas falhas das demais instituições. Podem ser apontadas como razões da incorreta classificação:

- a) algumas OSFL se parecem e agem como organizações comerciais, ainda que em sua maioria não o façam. Atividades comerciais ou semelhantes às atividades de negócio podem ser definidas, de forma mais simples, como “uma atividade sustentável não habitual nas OSFL, desenhada para ganhar dinheiro” (SKLOOT, 1987: 381) e que se caracteriza pela distinção com base na principal motivação ou meta da atividade e não por aspectos de processos e de organização da atividade. São exemplos lojas de museus, consultorias, estacionamentos de hospitais. Outros autores – Dees e Elias (1998), Brinckerhoff (2000), Emerson e Twersky (1996) – destacam a necessidade de as OSFL atentarem para outros aspectos inerentes à atividade comercial, tais como a disciplina dos mercados, o foco nas inovações mercadológicas, na eficiência e nas estruturas de custos reduzidos, bem como na linha dos resultados financeiros. Portanto, uma OSFL está organizada à volta de motivações compostas por valores e objetivos sociais e voluntários, mas com menor preocupação com os meios e as estruturas necessários para sua consecução;
- b) a Teoria Econômica, já com Adam Smith, classificava-as como não produtivas, colocando-as fora dos limites econômicos e a visão utilitarista da maximização da utilidade não percebia numa ação voluntária os elementos capazes de explicar a escolha com base na alocação racional. Um exemplo relativamente recente é o Departamento de Comércio dos Estados Unidos que, até 1981, ainda classificava essa atividade nas contas nacionais como ‘consumo’, não medindo outros tipos de ação voluntária na formação da renda nacional.

A definição de setor sem fins lucrativos consiste na rede de organizações caracterizadas por limites, legais ou éticos, e com a distribuição dos resultados das operações

aos *stakeholders* (HANSMANN, 1987). Já o trabalho voluntário, que tão bem caracteriza o setor, é definido como a atividade não obrigatória, de participação sem coerção e sem remuneração direta ou equivalente ao valor do trabalho, em favor de pessoas fora da família. Boulding (1973), de forma ampliada, denomina-a de a “economia do amor” e Sugden (1984) a vê como “reciprocidade”.

Quando as sociedades são capazes de identificar objetivos comuns, universais e indivisíveis, passíveis de serem alcançados com amplo e diversificado conjunto de linhas de ação coletivas, constituem o que Lohmann (1992) denomina de bens comuns. Dado que é praticamente impossível uma ação coletiva vingar sem recorrer a recursos econômicos, é necessário que se formem grupos ou associações que originem a economia comum e os bens comuns a ela associados. Numa definição parcial, trata-se de uma produção privada de bens públicos, sabendo que associações de colecionadores de carros antigos ou de observadores de pássaros nada têm em comum com bens públicos. Pretende Lohmann (1992), com os conceitos de setor comum e bens comuns, sintetiza os diferentes paradigmas existentes nos estudos do voluntariado e do setor sem fins lucrativos.

Esses bens diferenciam-se dos bens de mercado privados ou públicos por exclusão e por custos e benefícios; não envolvem grande número de compradores/vendedores e não fazem uso de mecanismos de preços. Eles são capazes de transformar valores econômicos (dinheiro e bens) em valores não econômicos (religiosos, filosóficos, científicos, artísticos e de caridade) e vice-versa. A interação com o mercado ocorre, principalmente, por meio de serviços e não de objetos que são produzidos e consumidos simultaneamente.

Na busca da melhor caracterização das organizações capazes de produzir transformação e impacto, Smith (1991) identificou, ainda, a importância do que ele denomina de *grassroots associations* (GA) e cujo mapeamento tem sido quase nulo. Essas associações não devem ser confundidas com programas voluntários de OSFL, de agências governamentais ou de projetos ligados a organizações com fins lucrativos, pois lhes falta autonomia. Dentro de uma perspectiva social o autor caracteriza as GAs como:

- locais, autônomas, administradas por voluntários, são grupos sem fins lucrativos com um grupo de voluntário afiliados;
- denominadas associação de voluntários, diferem de programas voluntários que constituem verdadeiros departamentos de organizações, formando a maior parte do terceiro setor;
- uma associação voltada para a ajuda mútua fora do ambiente familiar;

- seus membros tendem a ser originados nas categorias sociais de mais alta renda e educação ou de atividades de prestígio;
- o ambiente externo das GAs influi na participação e na forma de filiar-se;
- elas nascem em áreas mais modernas, que dispõem de mais transporte, comunicação, desenvolvimento de infraestrutura, mais objetivos diferenciados, níveis econômicos elevados, grande adensamento populacional, com fatores histórico-culturais predominantes, sem direcionamento/repressão governamental, maior mobilidade;
- As GAs são os grupos mais versáteis, pois são simples de criar, mas tendem a ter uma vida curta, pois são fáceis de dissolver;
- sua essência reside na inclusão de pessoas com interesses comuns, atitudes e origens sociais comuns e grande comprometimento de apoio entre seus membros;
- quanto mais exclusiva a filiação, mais importante o *status* para a seleção de seus membros;
- pode ou não existir uma coordenação supralocal;
- a ideologia tem papel relevante na forma de socialização, comprometimento e de recrutamento de seus membros;
- a liderança é mais importante nestas organizações, pois uma deficiência nessa área pode destruí-las; as lideranças tendem a emergir do interior e não são recrutadas externamente;
- sua flexibilidade e versatilidade lhes possibilitam serem alvo de experimentação e de inovação social e seu insucesso tem baixos custos (tempo do trabalho voluntário); podem gerar organizações de sucesso e serem cooptadas pelo governo;
- tendem a ser independentes de recursos materiais, tendo como ativo principal o comprometimento;
- seu tamanho maior pode levar a burocratização, centralismo e redução da combatividade, com dependência de fundos externos.

Seu impacto se dá com:

- a) apoio social/ajuda e serviços entre seus membros, podendo evoluir para não associados;
- b) estímulos, informações e experiências tendem a ser repassados ao público externo;
- c) mais saúde, satisfação e alegria entre seus membros;
- d) ações e influências sociopolíticas de seus membros sobre terceiros;

- e) impactos econômicos com apoio e reciclagem na obtenção de emprego de seus membros e de terceiros.

Quando Austin (2000), Brinckerhoff (2000), Frumkin e Andre-Clark (2000), Moore (2000) e Weisbrod (1998) referem-se às atividades comerciais ou de negócios existentes nas OSFL, destacam que outro aspecto objeto de pesquisas e discussões recentes está relacionado com a existência de superposição entre os setores sem fins lucrativos e aqueles voltados para o lucro. Nos estudos de caso de Johnson (2001), Zimmerman e Dart (1998), Emerson e Twersky (1996) Shaw *et al.* (2002) há uma complexidade ampliada de conteúdo, que não é transparente naquela denominação. Como parte dessa complexidade, Dart (2004) discute como o termo *business-like* ou voltadas para o lucro pode ser compreendido nas atividades das OSFL e identifica como objetivos comerciais podem ser compatíveis, ainda que de forma limitada, com os objetivos daquelas organizações.

A distinção entre os termos “sem fins lucrativos” e “voltadas para o lucro” reside no fato de que o primeiro se refere a “valores voltados para ações sociais entrelaçados com elementos de voluntarismo, com poucas referências aos meios e estruturas utilizados para alcançá-los” (DART, 2004:204).. Já o segundo refere-se à “fusão entre a motivação por resultados, o uso de ferramentas de gestão e de organização desenvolvidas para ambientes voltados para o lucro” (DART, 2004:205).

Essas atividades comerciais foram definidas por Skloot (1987) como atividades sustentáveis, relacionadas, mas não habituais nas atividades daquelas organizações, visando a receitas financeiras. Essa é uma distinção com base em um objetivo primário e não em características intrínsecas ou da atividade da organização, que não considera como a atividade é realizada. Assim, Dees e Elias (1998) destacam a necessidade de se organizarem de forma diferente para serem mais competitivas e Brinckerhoff (2000) e Dees e Economy (2001), apontam para a necessidade de ajustes quanto à disciplina de mercado, ao foco nas inovações do mercado de atividades sociais, à eficiência com estruturas reduzidas de custos e a uma visão financeira dos resultados finais, que constituem preocupações dominantes no ambiente de captação de recursos.

Dart (1992, 2004) apresenta sua visão particular de como é possível coexistirem objetivos comerciais com objetivos não voltados para o lucro, ainda que de forma limitada, apesar das objeções de Weisbrod (1986) Di Maggio (1986) e Zimmerman e Dart (1998), que alegavam poder ocorrer uma degradação do foco das OSFL. Em seus estudos é possível um alinhamento entre os objetivos sociais e os objetivos *business-like*, apesar de provocar uma

troca entre serviços baseados apenas em valores sociais de atendimento às necessidades básicas por aumentos de qualidade e quantidade de outros serviços, também com valores sociais. O autor constatou que “outras formas de suprimento de valiosos serviços de cunho social diminuíram quando se aumentou o foco na geração de receitas serviços” (DART, 2004:209). Acredita-se que objetivos comerciais possam ser compatíveis somente com um reduzido grupo de valores tradicionalmente pertencentes ao setor não lucrativo, podendo até, em alguns casos, inibir o desenvolvimento de valores sociais (EMERSON e TWERSKY, 1996).

Skloot (1987) enfatiza a necessidade da utilização de recursos provenientes das atividades comerciais para uso em benfeitorias de infraestrutura ou programas mais relevantes das OSFL. A escassez de fundos como fator limitador da ampliação dos programas (ZIMMERMAN e DART, 1998) constitui outro exemplo possível da necessidade de uso de recursos. Uma terceira possibilidade de opção de uso foi identificada por Dart (2004), pela ação indireta de busca da consecução da missão pela OSFL quando ela usa os fundos para ajustar salários de seus profissionais.

Dessa forma, essas atividades voltadas para o lucro nas OSFL demandam não só motivação e metas diferenciadas em relação às atividades tradicionais, mas também uma quantidade de ferramentas adequadas a tais práticas. Atividades de cunho comercial e de negócios devem ser entendidas como uma combinação da motivação para o lucro com a aplicação de instrumentos com um desenho gerencial e organizacional provenientes do ambiente voltado para o lucro.

5.2 As OSFL nos Estados Unidos da América

Já em 1989, Drucker afirma que as organizações de voluntariado e sem ânimo de lucro haviam sofrido uma mudança significativa em sua concepção da gestão do trabalho: "Vinte anos antes, *management* era uma palavra feia para os que estavam envolvidos nas organizações sem fins lucrativos. Isso significava negócio e as entidades não lucrativas tinham orgulho de estar livres do pecado da comercialização" (DRUCKER, 1989)

Mas a realidade modifica-se, torna-se mais complexa e crescem as demandas das organizações de voluntariado. Nesse sentido, acrescenta:

as organizações não lucrativas estão, é evidente, ainda dedicadas a 'fazer o bem'. Mas, também, já verificam que as boas intenções não podem substituir a gestão e a liderança, a responsabilidade, o desempenho e os resultados. Estes requerem a gestão e isso, por sua vez, começa com a missão das organizações (DRUCKER, 1994:4).

Essa afirmação sintetiza a crença predominante entre os especialistas no tema das OSFL: as últimas duas décadas significam para elas a perda da "ingenuidade" e a adesão à tendência predominante da lógica empresarial na estruturação das organizações do terceiro setor. A título de ilustração, nos últimos tempos aparecem, nos documentos produzidos e divulgados por organizações do terceiro setor de maior porte e com maior visibilidade, termos como 'controle', 'eficácia', 'coordenação', 'planejamento', 'estratégia' e 'desempenho', que exemplificam essa tendência.

Ainda que não sejam empresas de negócios, as OSFL, como manifesta Handy (1984) têm 'clientes' aos quais se destinam seus serviços e devem financiar as próprias atividades, fato que as obriga a pensar em termos próximos aos costumeiros nas empresas que visam ao lucro.

A conseqüente transferência das técnicas das organizações mercantis de caráter privado e das empresas do setor público para as organizações do terceiro setor tem originado maior divisão do trabalho e das tarefas, uma estrutura hierárquica mais concentrada, o uso do planejamento estratégico como instrumento de gestão, maior complexidade administrativa e a formalização dos processos de gerência.

Sujeitas às exigências das subvenções públicas e privadas para execução dos projetos, as OSFL começam a funcionar como empresas e intermediários financeiros, o que significa que, ao tempo em que contam com um importante número de voluntários, necessitam de pessoal fixo e especializado que obtenha seus salários dos projetos aprovados. Essa burocratização faz aumentar os custos de pessoal, de infraestrutura e comunicação, junto aos de marketing e arrecadação de fundos.

Outro aspecto relevante que se manifesta nas OSFL refere-se ao crescimento da importância dos ativos intangíveis como fator decisivo na obtenção da vantagem competitiva, que caracteriza o final do século XX, levando as organizações à busca de como melhor medi-los e apresentá-los aos gestores, aos financiadores e aos doadores de recursos. O valor desses ativos depende do ambiente organizacional e da estratégia e não pode ser isolado dos processos que os transformam em resultados financeiros, dado o fato que balanços são

lineares e cumulativos, o que não ocorre com os ativos intangíveis. Estes podem criar valor para a organização, mas dificilmente podem ter valor claramente associado ao desempenho esperado.

Sintetizando uma visão ideal, Brava *apud* Araújo (2002:3), afirma:

Para o Banco Mundial e outras instituições multilaterais, o Terceiro Setor, tendo à frente as ONGs (sic), tem um importante papel executor de políticas sociais, articulado e complementar à ação do Estado. (...) essas instituições sem fins lucrativos (...) são eficientes, baratas, não desperdiçam recursos com burocracia, não são corruptas, apresentam resultados muito mais significativos que a ação do Estado.

Essa visão em parte tem sido constatada nas OSFL quando elas são mais eficientes e apresentam melhores resultados do que as atividades desenvolvidas pelo Estado. Entretanto, os elementos avaliados pela contabilidade da forma atual não permitem fazer essa comparação, não sendo possível verificar se os recursos recebidos estão sendo aplicados de forma eficiente e se os resultados obtidos são melhores se comparados aos desenvolvidos por outras entidades ou formas de organização.

O desenvolvimento alcançado pelas OSFL na economia dos Estados Unidos da América é útil na busca de aperfeiçoamento das normas aplicáveis ao Brasil. O *Accounting Principles Board*, por meio do APB4, reafirma que o objetivo da contabilidade é fornecer informações financeiras úteis para a tomada de decisões econômicas, pautando-se pela busca de objetivos qualitativos de relevância, compreensibilidade, oportunidade, verificabilidade, neutralidade e uniformidade. As informações contábeis devem ser úteis para todos os interessados na tomada de decisões e, para tanto, existem os padrões do *Statement of Financial Accounting Concepts 2* (1980) ou SFAC2 (EPSTEIN *et al.*, 2004).

Dentro do conceito de *Specialized Industry*, a interpretação e aplicação do GAAP reconhecem diversas características que distinguem as entidades do terceiro setor das empresas privadas, nos Estados Unidos. Estas obtêm seus recursos por meio de operações de troca com lucro ou de injeções de capital dos proprietários. Aquelas existem para produzir bens e serviços sem fins lucrativos, captando seus recursos de terceiros que com ela dividem o objetivo de atingir uma missão comum nas áreas da educação, pesquisa, caridade, religião.

Elas podem ser controladas por terceiros, mas seus recursos não podem ser destinados ao uso pessoal, devendo sempre estar vinculados aos objetivos da entidade. Estão excluídas dessa categoria aquelas organizações voltadas para a produção de ganhos econômicos tais

como dividendos, descontos, planos previdenciários proporcionais a suas participações em cooperativas de crédito, fundos mútuos, cooperativas em geral.

Os relatórios financeiros que devem ser elaborados são padronizados dentro dos princípios do *Board*, respeitados os seguintes objetivos: ser úteis aos usuários tornando-se compreensíveis; dar visão dos volumes, prazos, riscos dos fluxos esperados de caixa; informar sobre os recursos econômicos, ônus e efeitos das transações e eventos da empresa; informar o desempenho passado e suas expectativas; detalhar como a empresa movimenta o seu caixa e sua liquidez; analisar como gestores movimentam recursos e seus possíveis conflitos de interesse; auxiliar os gestores a decidir em favor dos acionistas.

Segundo o *Statement of Financial Accounting Concepts* nº 4, nos Objetivos das Demonstrações Financeiras para *Nonbusiness Organizations* (1980, *apud* WILEY, 2004), as entidades objeto são aquelas que:

- a) recebem volumes expressivos de doadores que não esperam receber nenhum pagamento ou benefício econômico proporcional aos recursos doados, b) oferecem bens e serviços com outros objetivos que não lucro ou seu equivalente, c) apresentam ausência de qualquer titularidade que possa ser objeto de compra, venda, transferência ou devolução ou caracterize a possibilidade na participação do valor residual dos bens da entidade em caso de sua liquidação;
- apresentam determinadas transações incomuns no setor voltado para o lucro, como doações, bolsas e a ausência de transações com proprietários;
- como não há uma linha definida entre entidades com e sem fins lucrativos, as demonstrações financeiras, também, irão apresentar-se dessa forma;
- organizações que geram dividendos, custos reduzidos / subsidiados ou outros tipos de benefícios econômicos diretamente e proporcionais para seus proprietários, sócios ou participantes;
- são objeto dessa norma: organizações assistenciais, igrejas, fundações e outras organizações como hospitais e escolas sem fins lucrativos, que recebem parte significativa de seus recursos financeiros que não da venda de bens e serviços.

Algumas OSFL possuem elevada capacidade de autofinanciar-se graças aos preços que conseguem cobrar por serviços e produtos, o que não ocorre com a maioria delas, logo o conhecimento de quando determinados volumes irão ocorrer e a incerteza de seu recebimento tornam o fluxo de caixa a demonstração relevante para credores e outros interessados no sucesso da entidade. Nesse momento, o conceito de superávit ou déficit torna-se um indicador

importante de desempenho e nesses casos a entidade estará mais bem enquadrada no *Concepts Statement 1*.

Apesar das diferentes óticas, os doadores das entidades estão atentos às informações que atendam a seus interesses sendo, contudo, necessário que outros indicadores sejam desenvolvidos, como a natureza e qual a relação entre entradas e saídas de recursos e informações sobre os serviços prestados e sua efetividade. Como não há medidas decorrentes da concorrência de mercado, estipulam-se outros controles: orçamentos, controles sobre as restrições de uso dos fundos, responsabilização dos gestores pelo cumprimento de metas e de rotinas de processo.

Quanto à forma de obtenção de recursos, as OSFL também diferem daquelas com fins lucrativos quando, ao vender bens e serviços, não são obrigadas a cobrir todos os custos ou ter lucros, dado que podem contar com outras fontes de recursos como contribuições ou recursos de cunho previamente direcionados. Tal fato não as inibe na captação de recursos de dívida, o que já se torna inviável para as empresas com fins lucrativos que operam com prejuízo (EPSTEIN *et al.*, 2004).

Os doadores de recursos apresentam perfil diverso quanto à motivação para doar, pois não esperam nenhum retorno econômico ou um retorno não proporcional aos valores doados.

Assim, doadores diferem daqueles que se beneficiam dos produtos e serviços. Portanto, fatores não econômicos constituem na maioria das vezes a razão das contribuições, predominando o interesse pela continuidade e ampliação dos objetivos da entidade. As pessoas que buscam atuar nessas entidades não procuram, na sua maioria, ganhos financeiros, mas prestígio e reconhecimento. Doadores ou órgãos de governo podem restringir a liberdade de dispor dos recursos por meio de alocações orçamentárias ou de restrições impostas pelos doadores.

A informação financeira é, normalmente, expressa em unidades monetárias; outras informações podem ser expressas em outras unidades ou podem ser não quantitativas, mas sempre se relacionam com informações financeiras, que, porém, são limitadas em propiciar medidas de qualidade dos bens e serviços oferecidos. A informação é *ex-post* aos eventos, histórica, e compara resultados atuais com orçamentos passados. Além da informação financeira, faz-se necessário, para aqueles que têm relações econômicas com o setor, outros dados sociais, econômicos e políticos provenientes de outras fontes. Como toda a informação tem um custo, sendo difícil sua mensuração, nem todos concordam que seus benefícios justificam esses custos (Epstein *et al.*, 2004).

São inúmeros os grupos interessados nas informações financeiras das entidades do terceiro setor. Alguns grupos, porém, destacam-se:

- fontes de recursos – aqueles diretamente compensados, como credores, fornecedores e funcionários, e aqueles não diretamente compensados – associados, contribuintes, doadores;
- usuários – todos os beneficiários dos serviços;
- Entidades de classe, entidades governamentais reguladoras, conselho de administração – fiscalizam a conformidade com a legislação em vigor, com as agências de governo e com os estatutos;
- gestores – responsáveis pelo desempenho nas diferentes funções da execução das tarefas rotineiras, bem como de representação da entidade, de captação de recursos.

Enquanto a forma como a entidade cumpriu suas metas interessa aos doadores; aos contribuintes interessa conhecer se o Estado cumpriu desempenho semelhante ou pior. Os fornecedores, credores e funcionários percebem a entidade como uma fonte de caixa para o pagamento de seus bens e serviços prestados. Governantes necessitam dos dados para avaliar suas políticas setoriais e alguns grupos necessitam de informações especializadas como doadores via projetos que restringem o uso dos recursos, realizando avaliações regulares de cumprimento das condições. Gestores, conselhos e comitês internos são definidos como públicos internos que necessitam informação para fins de planejamento e controle em face das metas orçadas e saldos disponíveis para uso.

Dado que as decisões dos contribuintes com a entidade estão relacionadas a sua capacidade de continuar prestando serviços, algumas avaliações terão de ser feitas sobre dados passados e como os gestores têm desempenhado suas funções. As informações sobre os recursos disponíveis, seus compromissos e seus recursos econômicos possibilitam identificar pontos fortes e fracos, avaliar o desempenho financeiro e sua capacidade de continuar prestando serviços, além de permitir visualizar os fluxos de caixa potenciais. Uma análise da natureza dos fluxos de entrada e saída vai considerar aspectos relativos a sua perpetuidade, ao risco de restrições, a sua relação com as operações ou não, de modo a reorientar o sentido de seus programas. Atenção deve ser dada à contabilização por competência, que apresenta as informações quando elas ocorrem, em vez de quando geram efeitos de caixa, devendo haver preocupação com o processo como o caixa é obtido e usado e não só com o início e o final do processo (EPSTEIN *et al.*, 2004).

Como os resultados nas entidades não podem ser medidos em termos de vendas, lucros ou de retorno sobre os investimentos, os doadores nem sempre conseguem conhecer os bens e serviços oferecidos e, dado que não são beneficiários desses atos, necessitam da informação sobre os esforços realizados e os objetivos alcançados. O uso de sistemas de custeio nos principais programas produz resultados relevantes, confiáveis, comparáveis, verificáveis e neutros. A entidade deve relatar, ainda, aspectos relativos a sua liquidez em seus pagamentos, empréstimos, como obtém e gasta recursos ou outros ativos líquidos. Relatórios da diretoria e dos gestores podem enriquecer a informação sobre fatos relevantes capazes de afetar a entidade, explicando seu impacto financeiro, as hipóteses assumidas e os métodos utilizados.

Adicionalmente, devem ser referidos os Pronunciamentos do GAAP aplicáveis às OSFL:

- FAS 93 – Reconhecimento da Depreciação pelas OSFL, 1987: constitui o primeiro princípio específico para o setor emitido pela FASB. Exige que as entidades depreciem seus ativos e identifiquem os saldos das maiores classes de ativos;
- FAS 116 (junho 1993) – Contabilização das Contribuições Recebidas e Realizadas: define padrões para o reconhecimento e a apresentação das contribuições recebidas e realizadas e exige que sejam mensuradas pelo valor justo e reconhecidas no período de realização da contribuição e aplicável a qualquer contribuição de ativos. Trata do reconhecimento dos serviços doados como receita quando este for especializado e precisar ser contratado caso não obtido por doação, mas também reafirma que os mesmos não serão reconhecidos caso não existam critérios objetivos de mensuração. A entidade ainda deverá explicitar a natureza, a finalidade e a extensão das contribuições de serviços recebidos no período e a quantia reconhecida como receita. Essa diretriz ainda incentiva as entidades a divulgar em notas explicativas o verdadeiro valor das contribuições de serviços não reconhecidas como receitas;
- FAS 117 (junho 1993) – Demonstrações Financeiras para OSFL: define padrões para as demonstrações financeiras genéricas emitidas pelas entidades sem fins lucrativos e um conjunto completo de demonstrações financeiras, como posição financeira, demonstração das atividades, fluxo de caixa e notas explicativas. Exige que os dados dos ativos líquidos, suas receitas, despesas, ganhos e perdas sejam classificados com base na existência e na não existência de restrições impostas pelos doadores;
- FAS 124 (novembro 1995) – Contabilização para Investimentos Realizados por OSFL: define padrões para que títulos de renda variável tenham seu valor justo

prontamente determinado e que títulos de crédito sejam apresentados por seu valor justo e capaz de realizar uma pronta apresentação na demonstração de atividades dos ganhos e perdas incorridos. Estabelece, ainda, padrões para relatar o retorno sobre investimentos, aí incluídas as perdas incorridas com fundos vinculados pelo doador;

- FAS 136 (junho 1999) – Transferência de Ativos para OSFL ou para um Fundo de Caridade: capta ou apenas retém contribuições para terceiros; apesar de sua aplicação direta ser restrita a algumas entidades, indiretamente todas as entidades devem atender a essa exigência, pois podem ser beneficiárias de captações realizadas pelas primeiras.

Quando duas OSFL se fundem, é necessário determinar se houve uma troca de valores equivalentes (neste caso aplicam-se os padrões do FAS 141) ou se trata de uma contribuição que deva ser reportada de acordo com o FAS 116. Neste caso, a contribuição será medida pelo excesso do valor de mercado dos ativos adquiridos sobre os passivos assumidos, mas, tratando-se de uma entidade sem fins lucrativos, não será reconhecido nenhum valor intangível atribuível à entidade em operação (*goodwill*), o que deve ser feito nas empresas que visam ao lucro.

Em situações em que a soma dos valores passivos assumidos exceder a soma dos valores dos ativos adquiridos, a compradora deve reconhecer o excesso como um ativo intangível não identificável.

Se a adquirente é uma empresa com fins lucrativos, deve-se aplicar o FAS 142; contudo, se a adquirida é outra OSFL ou uma empresa com fins lucrativos a ser convertida em OSFL, devem-se considerar duas possibilidades para a contabilização do *goodwill* após uma compra:

- entidades que atuam com receitas de taxas ou outras formas de onerar terceiros por seus bens e serviços deverão usar o método definido pelo FAS 142 para cálculo do *goodwill* equivalente;
- as demais entidades deverão usar um sistema de gatilho que elimina o *goodwill* na ocorrência de algum evento. Na data da compra, definem-se as razões da elevação do *goodwill* e os gatilhos.

Existem dois AICPA AAG que definem padrões para as OSFL: o *Health Care Organizations*, aplicável às entidades com atividades no segmento de saúde, e o *Not-for-Profit Organizations*, que é aplicável a todas as demais entidades. Ambos discutem os aspectos da preparação das demonstrações financeiras e para fins de auditoria, com uma lista de todos os pronunciamentos do GAAP e suas aplicações:

- SOP 94-3 – Relatórios de Partes Relacionadas pelas OSFL: define padrões de consolidação pelas OSFL de investimentos em empresas com fins lucrativos e sem fins lucrativos. Descreve, também, a abertura necessária quando entidades relacionadas não são consolidadas, pois não atingem os critérios de controle ou de vantagem econômica;
- SOP 98-2 – Contabilidade de Custos de OSFL e Entidades Estaduais e Municipais que incluem captação de doações: define padrões para a classificação de despesas incorridas em atividades que combinam programas ou gestão e itens gerais com captação de doações. Exige que todos os custos daquelas atividades sejam classificados como despesas de captação de recursos;
- SOP 02-2 – Contabilização de Derivativos e Atividades de *Hedge* por OSFL ou Organizações de Saúde e Esclarecimento de Indicador de Performance: explicita que o indicador requerido a ser apresentado na demonstração financeira dessas organizações é semelhante às receitas provenientes de operações contínuas de uma entidade com fins lucrativos.

Conceitos e Regras Aplicáveis

Demonstrações Financeiras – destinam-se a auxiliar doadores, credores e demais partes relacionadas, que possibilitam a atuação das OSFL na compreensão dos serviços prestados e sua capacidade de continuar nessa atividade. A maior parte das demonstrações exigidas pelo FAS 117 é semelhante às demonstrações financeiras das empresas voltadas para o lucro. Contudo, existem três diferenças de conteúdo e de forma:

- a) não existindo o objetivo de lucro, não há indicadores de desempenho comparáveis ao lucro líquido ou resultado da última linha. De fato, os melhores indicadores de desempenho serão medidos não em unidades monetárias, mas em efetividade com que a entidade é capaz de atingir sua missão. Porém, como a unidade monetária é a medida das demonstrações financeiras,
 - 1) as receitas e as despesas são relatadas por seus valores brutos e não líquidos,
 - 2) as despesas são classificadas com base em programas e suas atividades, em vez da classificação com base em conceitos contábeis (salários, depreciação, etc.);
- b) dado que a última linha não constitui uma medida de desempenho, mas apenas uma mudança nos ativos líquidos para o período, não há necessidade de identificar

as diferentes fontes do resultado. Todas as receitas, despesas, lucros e perdas podem ser apresentados numa única demonstração;

- c) as OSFL recebem doações que podem estar sujeitas a restrições de parte dos doadores, afetando os tipos e níveis de serviços oferecidos pela entidade. Dado que essas restrições podem ser abrangentes, recorrentes e até permanentes, as demonstrações financeiras devem refletir a natureza e a amplitude dessas restrições, bem como mudanças que possam ter ocorrido no período analisado.

Ativos Líquidos e Mudanças nos Ativos – ao relatar a natureza e a amplitude das restrições, deve-se distinguir entre os ativos líquidos com restrição permanente, daqueles parcialmente restritos, daqueles sem restrição, com notas explicativas ou na própria demonstração. Variações nas restrições devem ir para o balanço e as receitas, despesas, ganhos e perdas para o período devem ser classificados pelas três classes de ativos líquidos, conforme as restrições e o balanço passam a apresentar as variações de cada tipo de ativo e no total de ativos. Transações e eventos que não alteram os ativos líquidos como um todo, mas apenas sua classificação, serão relatados separadamente como reclassificação. Exemplo: ativos sem restrição aumentam e ativos temporariamente restritos decrescem quando a compra de um ativo atende a uma restrição imposta por um doador que impõe restrição sobre compra de ativo com a doação.

Receitas – são apresentadas no balanço como ativos líquidos sem restrições, a menos que exista alguma restrição declarada. Receitas de operações de vendas de bens e serviços são classificadas como sem restrições. Elas só aumentam os ativos restritos se o doador impuser limites. Exemplo: uma doação de um veículo para uma biblioteca em que a receita da venda seja usada para compra de livros infantis, faz com que essa receita aumente temporariamente ativos restritos. Receitas de investimentos aumentam ativos não restritos, a menos que o doador exija que a doação seja investida e o retorno desse investimento utilizado para um propósito específico. Exemplo: um doador contribui com R\$ 85.000 em títulos para um parque e exige que os ganhos desses recursos fiquem retidos e reinvestidos, até alcançarem o valor de R\$ 100.000. Esse valor será conservado intacto e as receitas por ele geradas serão utilizadas para a compra de plantas raras. Enquanto não se atinge o valor de R\$ 100.000, as receitas do investimento aumentam permanentemente os ativos com restrição. Após atingir R\$ 100.000, as receitas de investimento aumentam temporariamente os ativos com restrição, e a restrição vence no uso daqueles fundos para compras de plantas.

O FAS 116, que trata de contabilização de Contribuições Recebidas e Contribuições Realizadas, exige que as doações sejam reconhecidas como receitas na data da doação e mensuradas por seu valor de face, independentemente da forma de sua contribuição. Assim, restrições impostas pelo doador não alteram o período de reconhecimento da doação, pois as restrições só afetam a classificação da doação como um aumento nos ativos com restrição permanente. Por outro lado, doações com condições impostas pelo doador afetam o momento de reconhecimento. Dado que uma transferência de ativos sujeita às condições impostas pelo doador ainda não é uma contribuição, sua transferência condicional não é reconhecida como uma receita de contribuição enquanto as condições totais não se completarem. Logo a distinção entre restrições impostas pelo doador e condições impostas pelo doador é relevante para o momento de seu reconhecimento. Se as decisões estipuladas forem ambíguas e não puderem ser esclarecidas com o doador, serão consideradas condicionais.

Promessas incondicionais de doar valores em espécie são reconhecidas nas demonstrações financeiras quando a promessa é feita e recebida. Se o doador não deixar claro em que período os valores devem ser usados na entidade, ele deverá aumentar temporariamente os ativos com restrição de uso.

De forma similar, quando há um agente ou *trustee* e ele transfere sujeito a uma condição que ainda não foi cumprida, o beneficiário não reconhecerá seus direitos em potencial sobre os ativos. Se um beneficiário tem direitos incontestes de receber determinado fluxo de caixa de determinado fundo, ele reconhecerá seus direitos medindo-os por meio do valor presente do fluxo de caixa esperado.

O valor de serviços voluntários recebidos por uma organização pode ser reconhecido em determinadas circunstâncias. Serviços capazes de criar ou ampliar ativos não financeiros (ex.: construção de um imóvel) são reconhecidos como receita de contribuições seja por meio da valoração das horas de serviço, seja da mudança no valor do ativo não financeiro.

Outros serviços gratuitos só poderão ser reconhecidos se:

- exigem serviços especializados;
- os serviços são prestados por pessoas possuidoras daquela habilidade, esses serviços deveriam ser contratados fora da entidade se não houvesse a doação;
- trabalhos voluntários outros, que não os acima, devem ser relatados em termos de natureza, amplitude e tempo de prestação e relatados em relatórios à parte.

A organização que mantém obras de arte e outras antiguidades de valor não deve reconhecer doações que são adicionados à coleção, a menos que se capitalize toda a coleção.

Itens que não fazem parte de coleções devem ser reconhecidos como receitas e avaliados pelo valor de mercado do bem recebido.

Despesas – são reconhecidas como reduções de ativos disponíveis. Caso se financie uma despesa com fundos com restrição, isso não torna as despesas restritas, ao contrário retira a restrição dos recursos, provocando sua reclassificação. As despesas devem ser classificadas por atividades funcionais que descrevam as principais categorias de programas relacionados com os objetivos da entidade e despesas de apoio são as demais atividades (Ex.: captação de recursos, administração).

O FAS 117 apoia, mas não exige, uma análise das despesas por itens, como salário, encargos, aluguéis depreciação, etc., mas auxilia no melhor entendimento dos gastos fixos e demais gastos. Organizações voluntárias e organizações voltadas para assistência social são obrigadas a discriminar esses itens.

O FAS 93, que trata do reconhecimento das despesas de depreciação, exige que se depreciem os ativos utilizados pela entidade: edifícios e equipamentos, exceto obras de arte. Se a entidade demonstrar que 1) um ativo tem um valor cultural, histórico ou estético e que deve ser mantido perpetuamente e que 2) ela tem a capacidade de proteger e preservar aquele valor, sem reduzi-lo, a depreciação não precisa ser reconhecida. Atividades de programas e atividades de apoio devem receber a alocação das despesas de depreciação no que lhes couber.

Muitas organizações arrecadam contribuições como parte das atividades dos programas principais ou suprem suas necessidades de gastos administrativos, por exemplo: uma entidade que possui um programa de redução de câncer pode enviar uma mala direta de campanha de fundos e incluir instruções sobre uma dieta saudável. Quando a campanha de arrecadação é conduzida em conjunto com uma atividade de apoio, trata-se de uma atividade conjunta.

O SOP 98-2 estabelece padrões para relatar esses custos conjuntos: admite que sejam despesas de captação. Caso o objetivo, o público e o conteúdo sejam compatíveis, apropria-se da seguinte forma: - custos identificados com uma função específica a ela são atribuídos; - custos conjuntos serão distribuídos entre captação e programas apropriados ou funções administrativas, pois não podem ser diretamente identificados com um componente da atividade.

Custos conjuntos são aqueles de empreender atividades conjuntas não diretamente identificadas com algum componente específico da atividade, sendo eles: salários, serviços

profissionais, papelaria, impressão, correios, propaganda, comunicações, locações. Se um dos três critérios não for atendido, todos os custos das atividades conjuntas devem ser relatados como despesas de captação.

A lei *Sarbanes-Oxley Act* (SOX), de 30 de julho de 2002, também exigiu das companhias abertas a adesão a novos padrões de governança, que ampliam o papel dos conselhos na supervisão de suas operações financeiras e nos procedimentos de auditoria. As proposições repercutiram no setor das OSFL, provocando iniciativas voltadas para a implantação de novas normas, além de alterar práticas de governança já existentes.

Recomenda-se às OSFL que praticam auditorias anuais ou que apresentam determinado volume de receitas a criação de um comitê independente, com membros com conhecimentos específicos na área financeira e contábil. Reuniões de revisão com a auditoria externa são recomendadas, devendo os auditores ser trocados a intervalos regulares e não poderão prestar outros serviços à OSFL. O presidente e o responsável financeiro, ainda que não estejam sujeitos a sanções específicas, devem atentar para a precisão dos dados e ter ampla compreensão dos demonstrativos financeiros, fazendo com que seu entendimento por terceiros seja o mais amplo possível. Quanto a comportamentos de conflito de interesse, como empréstimos para executivos, eles são proibidos, devendo ser aprovados apenas pelo conselho da OSFL, após análise da documentação, dos valores e das condições. Idealmente, deve-se desenvolver uma política para conflitos de interesse, devendo os membros gestores divulgarem anualmente seus potenciais conflitos.

A divulgação das informações financeiras devem se dar pelo preenchimento de formulários oficiais, que devem ser disponibilizados publicamente, respeitando os princípios da oportunidade, precisão e abrangência. As demonstrações financeiras, quando auditadas, devem ser de fácil acesso público.

A SOX possui duas normas de aplicação obrigatória também pelas OSFL: a proteção às denúncias com punição para qualquer procedimento de retaliação contra quem denuncia; a punição por alteração, ocultação, falsificação ou destruição de qualquer documento que venha a impedir seu uso em processos oficiais.

5.3 O Terceiro Setor e as OSFL no Brasil

A introdução da expressão terceiro setor e o início das pesquisas no Brasil para o setor decorrem da difusão da pesquisa do *Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project* no

país, com Leilah Landim e Rubem César Fernandes. Há, em diferentes trabalhos, a associação do termo terceiro setor aos termos “sem fins-lucrativos”. Para Alves (2002), trata-se de um termo guarda-chuva em que se incluem vários tipos de organizações e no qual, ao mesmo tempo, incluem-se também diferentes marcos teóricos.

As OSFL estão em transformação no Brasil desde os anos 1970, quando se constituíram em movimentos sociais relativos a direitos civis e combate à pobreza, operando com uma atitude altamente crítica em relação ao Estado e ao setor privado. O crescimento das OSFL data, especialmente, da crise estabelecida no Estado nos anos 1980. O Estado tido como sustentáculo do modelo de desenvolvimento defronta-se, segundo Bresser (1998), com uma crise definida em três dimensões: a crise fiscal decorrente da perda de crédito e da poupança pública negativa, dados os níveis de inflação; a crise do modo de intervenção do Estado, que consiste no esgotamento do modelo de industrialização baseado na substituição de importações; e a crise do modelo burocrático de gestão pública, associada aos elevados custos e à baixa qualidade dos serviços prestados.

O terceiro setor no Brasil tem como característica primordial a dispersão em inúmeras ações locais, organizadas por entidades religiosas e leigas, cuja totalização configura-se num sistema predominantemente beneficente de profunda participação no mercado. Sob a ótica do mercado, constitui um conjunto de iniciativas individuais para abraçar os interesses coletivos, democratizando o debate do problema das exclusões sociais, considerando que interesses coletivos usualmente não correspondem a investimentos lucrativos. Entretanto, o mercado depende, dentre diversas condições, da ação do terceiro setor, pois lida com o desenvolvimento do ser humano, que é, ao final, o consumidor de seus produtos e serviços (CARDOSO, 2003).

A consciência, segundo a qual o Estado não é o provedor único de bens e serviços destinados a um interesse coletivo, decreta o fim do paternalismo, cultura em que compete à sociedade a mera reivindicação ao setor público dos impasses sociais, sem que ela adote uma postura pró-ativa.

Cardoso (2003) mostra que nas últimas décadas o papel do Estado transforma-se significativamente. Isso se dá à medida que fica evidente a impossibilidade de continuar existindo uma dicotomia entre os setores público e privado nas ações, visando suprir necessidades sociais. Ocorre, então, um importante e rápido crescimento da identificação dos vazios deixados por ambos os setores, com a paralela ocupação desses espaços pelas entidades da sociedade civil.

O Estado toma conhecimento de sua incapacidade de operar no nível micro, com a flexibilidade e agilidade necessárias para atender às demandas da sociedade. A essas dificuldades, devem ser somadas a escala e a abrangência dos projetos que, no nível comunitário, buscam uma eficácia não disponível na burocracia estatal. Dessa forma, a sociedade civil, juntamente com o setor privado, ocupa parte desse espaço.

O setor privado, por meio das empresas inicia um processo de conhecimento de sua responsabilidade social, passando a fazer parte de suas atividades estratégicas. Assim, além do preço e da qualidade de produtos e serviços, as mudanças na qualidade das relações com os *stakeholders* e com o meio ambiente passam a ser reconhecidas como capazes de agregar valor, afirma Itacarambi (2003).

Hoje, as OSFL sofrem pressões para buscar novas formas de sustentação financeira e reduzir sua dependência das agências financiadoras internacionais (cujos recursos estão sendo redirecionados para outras prioridades) e, para tanto, têm necessidade de fortalecer relações com outros organismos privados ou estatais.

No Brasil, entidades assemelhadas ao Instituto Ethos (que possui, entre seus associados, empresas representativas de expressiva parcela do PIB nacional) podem afirmar que a prática de normas de valorização e inserção social está se tornando rotineira, ainda que limitada, pela divulgação do instrumento denominado balanço social.

O terceiro setor possui inevitáveis vínculos com a economia capitalista, podendo dela extrair vantagens competitivas, como ocorre na globalização. A facilidade de comunicar-se sem considerar limitações geográficas permite a elaboração de uma rede de entidades, que permutam experiências e congregam agentes de mesmos interesses (CAMARGO *et al.*, 2001).

Esse avanço social, aliado à crise de confiança no Estado em suprir as necessidades básicas da população, capacita o terceiro setor a combinar a eficiência mercadológica com o interesse público e completar o papel do Estado como agente equalizador das desigualdades sociais.

As entidades são formadas a partir de três pressões externas: movimentos populares, ações de agentes públicos e privados e políticas de governo. Os movimentos populares surgem das ações comunitárias, tendo em vista uma necessidade não atendida. São organizados por aqueles que presenciam em seu cotidiano as minúcias e os impactos do problema predominante. O apoio externo é, também, crucial, a partir de parcerias, doações e intercâmbio com empresas e outras entidades. Seu principal agente externo é a igreja, cujos

efeitos remontam aos primórdios da história. As políticas governamentais, por sua vez, agem no sentido de aliviar a tributação, criar secretarias especiais e reformas estruturais. O Estado brasileiro tem buscado criar o ambiente legal necessário para acolher e facilitar a formalização das relações entre os três setores.

Quanto às organizações de voluntariado podem variar frequentemente entre si, em razão de seus objetivos, suas origens históricas e geográficas, suas formas de financiamento e marco legal ao qual estão subordinadas, mas há consenso em torno de que todas terão de gerir adequadamente seus recursos para conseguir alcançar os objetivos para os quais foram criadas.

A experiência da gestão das empresas privadas e das organizações públicas tem servido de forma inadequada de referência para a gestão das OSFL. Naquelas, a acumulação da riqueza como um benefício apenas para acionistas tem evoluído para uma atuação voltada para como é dividida essa riqueza entre as partes interessadas no negócio. Isto se dá pela manutenção das vantagens competitivas, por exemplo, decorrentes da capacidade de liderança ao fazer uso dos investimentos na gestão do conhecimento ou por reduções de custos e melhorias de produtividade. Portanto, a empresa cria valor para todos e atende aos objetivos sociais, econômicos e do meio ambiente, respeitados os direitos do consumidor e do cidadão.

As OSFL também definem estratégias e objetivos, medem resultados e atuações para sobreviver e desenvolver padrões legítimos e aceitos de eficiência e eficácia. No entanto, a especificidade do setor não lucrativo em aspectos como o financiamento, a definição dos usuários e beneficiários, a articulação entre o pessoal remunerado e os voluntários exigem uma adaptação dos conceitos e técnicas de gestão.

Acredita-se que a principal dificuldade das organizações sem fins lucrativos resida em seus dirigentes, onde ocorrem situações em que os dirigentes são técnicos altamente capacitados e bem intencionados, mas sem nenhum conhecimento ou capacitação gerencial. Existem muitas instituições honestas que realizam um ótimo trabalho, que deverão fechar suas portas por incompetência gerencial.

Os gestores, o governo e a sociedade necessitam saber de forma clara e transparente o valor dos recursos recebidos, a forma de aplicação dos recursos e se as atividades desenvolvidas realmente geram benefícios para a sociedade. Essas informações ajudam a todos os interessados a procederem à análise sobre a gestão dessas organizações.

5.3.1 Dimensões Institucionais

As entidades do terceiro setor regidas pelo Código Civil (Lei n. 10.402/02) podem ser juridicamente constituídas sob a forma de associações ou fundações. Apesar de serem comumente utilizadas as expressões ‘entidade’, ‘ONG’ (Organização Não Governamental), ‘instituição’, ‘instituto’, essas denominações servem apenas para designar uma associação ou fundação, possuidoras de importantes diferenças jurídicas entre si.

Associação é uma pessoa jurídica de direito privado, sem fins econômicos ou lucrativos, que se forma pela reunião de pessoas em prol de um objetivo comum, sem interesse de dividir resultado financeiro entre elas.

Fundação é uma pessoa jurídica de direito privado, sem fins econômicos ou lucrativos, que se forma a partir da existência de um patrimônio destacado por seu instituidor para servir a um objetivo específico, voltado a causas de interesse público.

As diferenças básicas entre uma associação e uma fundação estão relacionadas aos seguintes aspectos:

- uma associação pode ser constituída por pessoas, ter ou não ter patrimônio, com uma finalidade definida pelos associados. Essa finalidade pode ser alterada pelos associados, sendo seu registro e administração mais simples. Ela é regida pelos Artigos 44 a 61 do Código Civil, sendo criada por intermédio de decisão em assembleia, com transcrição em ata e elaboração de um estatuto;
- uma fundação apresenta maior complexidade em sua forma, pois é constituída com patrimônio aprovado previamente pelo Ministério Público, sendo sua finalidade religiosa, moral, cultural ou de assistência, definida pelo instituidor, de forma perene. O instituidor define as regras para deliberações e a fiscalização pertence ao Ministério Público. Seu registro e administração são mais burocráticos, sendo regida pelos artigos 62 a 69 do Código Civil. Pode ser constituída por escritura pública ou testamento. Todos os seus atos de criação, inclusive o estatuto, ficam condicionados à prévia aprovação do Ministério Público.

Além dos registros obrigatórios, as entidades poderão buscar registros facultativos perante o Poder Público, denominados títulos, certificados ou qualificações. No âmbito federal, as entidades podem obter os seguintes títulos: Utilidade Pública Federal; Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEAS); Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) e Organização Social (OS). Dessa forma, as organizações têm

como benefícios diretos: a capacidade de diferenciar-se em relação às demais, demonstrando à sociedade que possuem credibilidade para facilitar a captação de investimentos e doações privados e a obtenção de financiamentos; o acesso a benefícios fiscais e a recursos públicos; a celebração de convênios e parcerias com órgãos do Estado, além de propiciar a utilização de incentivos fiscais pelos doadores.

Uma organização é enquadrada como de Utilidade Pública Federal, com base na Lei n. 91/35 e nos decretos n. 50.517/61 e n. 3.415/00, quando há uma outorga do Ministério da Justiça para desenvolver atividades úteis ao público, de relevante valor social, realizar o bem em prol da coletividade e cumprir os requisitos legais para fazer jus a tal titulação.

Já a obtenção do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEAS) tem sua fundamentação legal na Constituição Federal – art. 203; Lei n. 8.212/91 (Lei de Organização da Seguridade Social e Plano de Custeio) – arts. 4º e 55; Lei n. 8.742/93 (Lei Orgânica da Assistência Social – LOAS) – arts. 1º, 2º e 3º; Decreto n. 2.536/98 e Resolução CNAS n. 177/00. Trata-se de título outorgado pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), órgão vinculado ao Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, às organizações que comprovarem o desenvolvimento de atividades de assistência social. O CEAS é a atual denominação do antigo Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos (CEFF) ou simplesmente Certificado de Filantropia. Segundo a legislação, para obter o certificado, a OSFL deve possuir como finalidade o desenvolvimento de uma das seguintes atividades:

- a) proteger a família, a infância, a maternidade, a adolescência e a velhice;
- b) amparar crianças e adolescentes carentes;
- c) promover ações de prevenção, habilitação e reabilitação de pessoas portadoras de deficiência;
- d) promover, gratuitamente, assistência educacional ou de saúde;
- e) promover a integração ao mercado de trabalho;
- f) promover o atendimento e o assessoramento aos beneficiários da Lei Orgânica da Assistência Social e a defesa e garantia de seus direitos.

As Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), cuja fundamentação legal é a Lei n. 9.790/99 e o Decreto n. 3.100/99, têm sua qualificação outorgada pelo Ministério da Justiça e devem possuir como finalidade o desenvolvimento de uma das seguintes atividades:

- a) promoção da assistência social;

- b) promoção da cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico;
- c) promoção gratuita da educação, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata essa Lei;
- d) promoção gratuita da saúde, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata essa Lei;
- e) promoção da segurança alimentar e nutricional;
- f) defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável;
- g) promoção do voluntariado;
- h) promoção do desenvolvimento econômico e social e combate à pobreza;
- i) experimentação, não lucrativa, de novos modelos socioprodutivos e de sistemas alternativos de produção, comércio, emprego e crédito;
- j) promoção de direitos estabelecidos, construção de novos direitos e assessoria jurídica gratuita de interesse suplementar;
- k) promoção da ética, da paz, da cidadania, dos direitos humanos, da democracia e de outros valores universais;
- l) estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias alternativas, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos nas atividades previstas.

A legislação especifica quais atividades podem ser desenvolvidas mediante execução direta, por meio da doação de recursos físicos, humanos e financeiros, ou ainda pela prestação de serviços intermediários e para pleitear e manter essa qualificação.

Em síntese, afirma Lima (2006), é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, pela Constituição Federal, instituir impostos sobre as organizações elencadas no Art. 150, VI, “c”, que preencherem os requisitos estabelecidos em lei. Os benefícios estendem-se somente aos impostos, compreendendo:

- Imposto de Renda;
- Imposto Sobre Propriedade de Veículo Automotor (IPVA);
- Imposto Sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD);
- Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS);
- Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN);
- Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU);

- Imposto Sobre Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a Eles Relativos (ITBI).

O § 7º do Inciso III do Art. 195 da CF/88 estabelece que: “São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”.

As organizações, desde que cumpridos os requisitos estabelecidos no Decreto n. 2.536, que se enquadrem como organizações beneficentes de assistência social, são isentas das contribuições para a seguridade social de responsabilidade da empresa, mas os descontos efetuados dos funcionários, autônomos e empresas devem ser recolhidos normalmente.

Assim, há no quadro 02 um resumo dos benefícios nas esferas Federal, Estadual e Municipal.

Quadro 02 - Benefícios fiscais no Brasil

ESFERAS	BENEFÍCIOS
FEDERAL	Imposto de Renda, Cofins, CSSL e INSS
ESTADUAL	ICMS, IPVA e ITCD
MUNICIPAL	ISSQN, IPTU e ITBI

Fonte: Lima (2006).

De acordo com o art. 3º da Constituição Federal, que estabelece os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, o Estado deve “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”.

Por sua vez, o art. 6º, que trata dos direitos sociais, define que a educação, a saúde, o trabalho, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância e a assistência aos desamparados constituem direitos sociais dos cidadãos. Sendo assim, é dever do Estado promover o bem-estar de toda a sociedade sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade ou qualquer outra forma de discriminação, atendendo-a principalmente em suas necessidades básicas como saúde, educação, trabalho e segurança.

Em alguns casos, como a educação, a própria Constituição define que será desenvolvida com a colaboração da sociedade. O que vem ocorrendo é que o Estado sozinho não tem conseguido atender todos os direitos constitucionais e necessidades dos cidadãos, sendo necessária, portanto, a participação efetiva da sociedade. Cada vez mais, a sociedade atua em setores não assistidos pelas ações governamentais, sendo essas ações realizadas pela reunião de pessoas que constituem associações e fundações sem finalidades lucrativas.

Entretanto, existem outras cujos objetivos estão restritos a grupos de pessoas, como algumas associações culturais, clubes recreativos, atividades voltadas ao meio ambiente, religiosas, associações profissionais de classe e sindicatos, filantrópicas e voluntárias.

O lucro não é o objetivo dessas instituições, porém é necessário que exista um superávit de caixa em suas atividades para sua manutenção e continuidade. Além de importantes para a sociedade, elas prestam relevantes serviços à comunidade nas diversas áreas onde atuam, principalmente no campo da assistência social. Por outro lado, há, agora, mais espaço para sua expansão, dada a tendência de descentralização na gestão das políticas sociais (desde a Constituição de 1988) pelo Estado, sendo o maior desafio encontrar formas de gestão adequadas às particularidades dessas organizações.

De acordo com o estudo “*As fundações privadas e as associações sem fins lucrativos no Brasil 2002*” (IBGE, 2004), o país tinha naquele ano 275.895 fundações privadas e associações sem fins lucrativos cadastradas oficialmente ou cerca de 5% do total de organizações públicas, privadas lucrativas e não lucrativas existentes. Desse total foram excluídas: Serviço Notarial e de Registro, Serviço Social Autônomo, condomínios de edifícios, Unidade Executora (Programa Dinheiro Direto na Escola), Comissão de Conciliação Prévia, entidade de mediação e arbitragem, partidos políticos, entidades sindicais, fundação ou associação sediada no exterior. Foram consideradas: organizações sociais, OSCIPs, fundações mantidas com recursos privados, filial no Brasil de fundação/associação estrangeira e outras.

Vale observar que a nova lei n. 11.638/07 estende as disposições da lei n. 6.404/76, que dispõe sobre as sociedades por ações, quanto à aplicabilidade de escrituração e elaboração de demonstrações financeiras e obrigatoriedade de auditoria independente às entidades constituídas sob a forma de sociedades por ações abertas ou fechadas e sob a característica de sociedade de grande porte – art. 3º. Tais sociedades de grande porte, ainda que não constituídas sob a forma de sociedades por ações, estão sujeitas às disposições da lei 6.404/76, sobre escrituração e elaboração de demonstrações financeiras e à obrigatoriedade de auditor independente, registrado na Comissão de Valores Mobiliários. São consideradas de grande porte, para os fins exclusivos dessa lei, a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, no exercício social anterior, ativo total superior a R\$ 240 milhões de reais ou receita bruta anual superior a R\$ 300 milhões de reais. A partir de 1/1/2008, essas entidades deverão elaborar demonstrações financeiras individuais de acordo com a lei 6.404/76, com as alterações da lei 11.638/07.

Embora a nova lei não obrigue expressamente as sociedades de grande porte a publicarem suas demonstrações financeiras, a publicação ou a divulgação de tais informações, por quaisquer meios, inclusive eletrônicos (tais como *websites*), é extremamente positiva, uma vez que a transparência apresenta-se como uma das medidas que mais agregam valor à instituição no campo da governança corporativa, especialmente perante investidores potenciais, doadores, institucionais e estrangeiros, consumidores, credores, fornecedores, empregados, governos e a sociedade em geral. Por fim, vale mencionar que, caso as sociedades de grande porte optem pela publicação ou a divulgação voluntária de suas demonstrações financeiras, devem seguir os parâmetros exigidos pela legislação em vigor.

5.3.2 A Contabilidade das OSFL no Brasil

5.3.2.1 As Demonstrações Contábeis

As qualidades esperadas da informação contábil passam a adquirir estabilidade sem ser imutáveis e, segundo Hendriksen e Van Breda (1999:96), são elas:

Qualidades primárias: relevância e confiabilidade.

Componentes das qualidades primárias:

- *relevância* – capacidade de prever valor, de dar *feedback* e oportunidade da informação;
- *confiabilidade* – verificabilidade e fidelidade de representação da realidade.

Qualidades secundárias: comparabilidade com consistência e neutralidade;

Fatores limitantes: custo da informação e sua materialidade.

No Brasil, a contabilidade tanto das empresas do segundo setor, quanto aquela do terceiro setor, é regulamentada pela Lei 6.404/76 e pela Lei 11.638/07, já a do Estado é disciplinada pela Lei 4.320/64.

Mas a simples transposição de padrões contábeis da contabilidade normativa não tem evidenciado o efetivo valor dos serviços prestados por aquelas organizações, pois não contemplam alguns conceitos essenciais, como o de custo de oportunidade. Suas demonstrações contábeis elaboradas e publicadas seguem aquelas usadas pelas entidades com fins lucrativos, com algumas adequações, como patrimônio social ao invés de patrimônio líquido, ou ainda, superávit ou déficit e não lucro ou prejuízo.

A Lei 4.320/64, que regulamenta a divulgação dos dados das sociedades, no Brasil, violenta o princípio da informação útil ao não ser compreensível pela sociedade. Isso se agrava quando ela é aplicada, também, nas OSFL, pois aí o interessado é a sociedade e não apenas o *stockholder*. Elas estão obrigadas a elaborar o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Superávit ou Déficit, a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Social, demonstrações complementadas por Notas Explicativas.

Na busca de uma visibilidade maior das atividades prestadas, a norma criadora das OSCIP obriga-as a apresentar um relatório circunstanciado das atividades desenvolvidas, podendo estabelecer parcerias com o Poder Público, regulamentadas no Termo de Parceria.

Na mesma direção de desonerar as entidades reduzindo seus riscos trabalhistas em face da mão de obra voluntária, é criada a denominada Lei do Voluntariado (Lei n. 9.608/98), que constitui mais uma forma de fortalecer um setor em que há o risco de o Poder Público estar ‘financiando entidades ineficientes’, como afirma Olak (2000:6).

É possível perceber que o uso de princípios da contabilidade normativa do setor voltado para o lucro não contribui para a avaliação das OSFL quando a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), que visa gerar informações sobre a parcela do resultado pertencente aos acionistas, não evidencia, nas OSFL, para os usuários das informações, a maneira como foram obtidos e utilizados seus recursos.

Para Bettiol *et al.* (2005:71), a avaliação dos resultados das OSFL deve ser:

(...) realizada com foco na sociedade, apurando-se tanto os custos e benefícios diretos quanto os custos e benefícios secundários (externalidades), sendo que o custo de oportunidade do superávit apurado nas atividades comerciais e/ou de prestação de serviços corresponderia à totalidade ou parte das despesas das atividades-fim. Contudo, a contabilidade ainda não se encontra em um estágio de evolução em que seja possível computar tanto os custos/despesas quanto as receitas das atividades-fim. O processo de determinação e mensuração do resultado em cada período não é uma tarefa fácil, pois é preciso reconhecer os benefícios diretos e indiretos gerados (receitas) e o momento, bem como estabelecer uma relação direta com os sacrifícios de recursos (custos) para obtê-los. Sendo assim, a abordagem de apuração de resultados é restrita e se reconhecem apenas as despesas/custos das atividades sociais. Tais elementos são lançados contra resultado no momento em que a entidade incorre nesse dispêndio, independente do momento em que o ativo será a unidade geradora de recursos. O resultado desta, por sua vez, é reconhecido em conformidade com os princípios fundamentais de contabilidade.

No que se refere aos aspectos normativos recomendados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) foi editada a Norma Brasileira de Contabilidade – Técnica n. 10, conhecida como NBC T – 10 dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas.

Especificamente, o item 10.4 trata das fundações, o 10.8 das cooperativas, o 10.16 das entidades que recebem subsídios, subvenções e doações e o 10.19 trata das entidades sem fins lucrativos.

A NBC T – 10.19, no item 10.19.1.1, estabeleceu critérios de avaliação, registro de transações e de estruturação das demonstrações contábeis. No item 10.19.2.6, possibilitou tratamento diferenciado para as receitas e doações, subvenções e contribuições recebidas para aplicação específica. Esse tratamento contábil é bastante difundido em diversos países, em especial nos Estados Unidos, que a denomina de Contabilidade de Fundos.

No item 10.19.3.1, a Norma define que as OSFL devem atender ao disposto na NBC T – 3 no que se refere à estrutura das demonstrações (Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultados, Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados e a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR), e na NBC T – 6 no que tange a sua divulgação; o item 10.19.3.2 adapta as denominações Capital para Patrimônio Social e Lucros ou Prejuízos Acumulados para Superávit ou Déficit do Exercício; o item 10.19.3.3 define o uso de notas explicativas em 10 itens. Também, o Regulamento do Imposto de Renda, Lei 9.790/00 das OSCIP, define as demonstrações contábeis a serem preparadas, sem definir a forma como devem ser preparadas, aponta Araújo (2002).

Olak e Nascimento (2000), quando tratam da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados, sugerem sua substituição por uma Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social (DMPS), que explicaria como e por que as diversas contas do patrimônio líquido se alteraram no período. Já a DOAR evidencia as modificações que alteram o capital circulante líquido, mostrando sua origem e sua aplicação. A Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) é outra demonstração relevante que pode ser elaborada, pois apresenta as entradas e as saídas de dinheiro da OSFL, permitindo seu planejamento financeiro.

Olak (1996) identifica a conveniência do uso de uma contabilidade por fundos, como citado anteriormente, como forma de controle de gestão de projetos específicos, quando houver a necessidade de isolar ativos, passivos, patrimônio e resultados, classificando-os em três categorias: fundos sem nenhuma restrição, com restrição temporária e com restrição permanente. O doador poderá avaliar com mais propriedade, a partir de indicadores por ele propostos, a eficiência, a eficácia e a efetividade de seu projeto, realizando comparações com grupos de controle não beneficiados pelas ações da OSFL. Poderão aí ser incluídos vários tipos de fundos, como fundo para imobilização, fundo de bolsas, fundo de pesquisas.

5.3.2.2 A dinâmica dos Atos Contábeis

Na busca de maior consistência e comparabilidade na apresentação de resultados, a utilização das normas do GAAP tentam expressar uma forma coletiva de avaliação com base na melhor teoria contábil e suas aplicações. Por outro lado, trata-se de normas voltadas para a indústria apenas, fazendo uso de uma contabilidade aparentemente objetiva, neutra e livre de valores, mas que deixa de fora as contribuições positivas e negativas de aspectos sociais e ambientais. Adicionalmente, a transição para uma sociedade com base no conhecimento repercute na contabilidade, obrigando-a a rever seus paradigmas e a propor formas para reconhecer ativos do conhecimento ou capital intelectual.

A contabilidade convencional é capaz de verificar com maior precisão os custos, sem contudo ser capaz de associar os benefícios, HENKE (1989). Assim, a identificação de uma receita operacional com base nas receitas de doações, de subvenções, de serviços prestados pelo trabalho voluntário e despesas incorridas, porém assumidas por terceiros, não guardam relação com o volume de atividade operacional e de prestação de serviços da OSFL. Por outro lado, há uma desvinculação entre o fluxo dos serviços prestados por essas organizações e os custos e despesas relacionados aos serviços prestados com o não reconhecimento do trabalho voluntário e as despesas não desembolsadas, mas recebidas como doação, sem a aplicação do custo de oportunidade.

As OSFL são retratadas como usuárias de recursos em vez de criadoras de valor por seus serviços à sociedade, sendo suas informações distorcidas e unilaterais. Para equilibrar os custos conhecidos com os benefícios não medidos, novas ferramentas têm sido testadas. Há diferentes obstáculos a superar, aí incluídos a falta de padrões na definição das entidades (QUARTER, 1992), as inconsistências nos métodos de registro e de comunicação (CHERNY, GORDON e HERSON, 1992), a falta de um acordo sobre os impactos e como medi-los (HENKE, 1989) e a necessidade de indicadores sociais para apoiar na avaliação de resultados não monetizados (LAND, 1996), além da carência de um sólido embasamento teórico (SALAMON, 1995).

Apesar de todos os sinais de que a contabilidade vem caminhando na direção de capturar melhor os impactos sociais das operações com fins lucrativos, na maioria das vezes os setores das OSFL e das cooperativas são deixados de lado. As regras de contabilidade aproveitadas do setor de mercado, quando aplicadas às OSFL, não conseguem explicar de forma clara seu desempenho e as mudanças que se dão na apuração das receitas e do patrimônio, afirma Olak (2000). Elas dependem fortemente de recursos governamentais e de

projetos, o que as obriga a uma maior *accountability* (CUTT e MURRAY, 2000) e, quando se trata de projetos, os prazos são curtos e demandam sistemas caros de informação dos resultados. Dado que seus resultados (impactos transformadores) não envolvem transações de mercado, há a necessidade de uma contabilidade que demonstre com propriedade o valor gerado.

Dessa forma, a contabilidade e seus profissionais devem ser percebidos como participantes ativos na formatação da realidade das OSFL, contrariando a visão de atores passivos que apenas registram informações. Esta é mais uma colaboração possível no processo de melhor compreensão das OSFL como organizações sociais que devem ser estudadas de forma contextual como organismos que afetam e são afetados pelas comunidades. Nesse sentido, Drucker (1994), racionalizando e com uma visão unilateral, lembra que os resultados nas OSFL devem ser procurados fora delas e não em seu interior, o que deixa de lado uma série de considerações sobre os impactos produzidos no ambiente interno e não medidos.

A contabilidade das OSFL é patrimonial para fins legais, mas a necessidade de informações gerenciais provoca um problema grave que é a defasagem entre o que é aprovado e o que é executado, quando se trata de projetos com mais de um ano de duração. No início do projeto tem-se uma receita pelo total e, ao findar-se o primeiro ano, houve um desembolso parcial. Os valores a desembolsar nos anos seguintes devem ter um controle fora do balanço contábil, ou seja, é necessária uma visão matricial da contabilidade, em que o resultado do projeto seja controlado ao longo de sua existência e o resultado da entidade no ano corrente. Dessa forma, o sistema orçamentário de receitas e despesas gera efeitos no balanço patrimonial, através de mutações patrimoniais provenientes de controles orçamentários.

Uma solução proposta por Slomski e Souza (2005) mostra que os resultados econômicos, provenientes da Demonstração de Resultado Econômico, são capazes de medir a eficiência da entidade no uso dos recursos. Ela é composta da:

- (+) Receita Econômica
- (-) Custos Diretos dos Serviços Prestados
- (=) Margem Bruta
- (-) Custos Indiretos Identificáveis aos Serviços Prestados
- (-) Depreciações
- (=) Resultado Econômico

O autor define a Receita Econômica como a multiplicação do custo de oportunidade, que o usuário desprezou ao utilizar o serviço da entidade do terceiro setor, pelos serviços que ela tenha efetivamente executado. Portanto, o Lucro Econômico demonstra que o agenciamento é possível a custo menor do que o preço do mercado; em caso de Prejuízo Econômico, a entidade e a sociedade se obrigam a rever seus custos e questionar seu papel, criando-se um *benchmarking*.

Assim o conceito de custo de oportunidade é tomado como a contribuição para o lucro de que se abre mão pela não utilização de um recurso limitado em sua melhor opção de uso. Nesse sentido, Pereira (*apud* CATELLI, 2001:389) define:

Custo de oportunidade corresponde ao valor de um determinado recurso em seu melhor uso alternativo. Representa o custo de uma alternativa em detrimento de outra capaz de proporcionar um maior benefício, ou seja, é o custo da melhor oportunidade na escolha de uma alternativa.

Dessa forma, uma decisão é decorrente “do confronto entre o benefício gerado pela alternativa escolhida e o benefício que seria obtido pela escolha da melhor alternativa abandonada” (CATELLI, 2001:390), de onde advém o conceito de custo de oportunidade.

De acordo com Slomski e Souza (2005: 98),

(...) nas entidades públicas, para efeito do cálculo da receita econômica, deve-se considerar como custo de oportunidade o menor preço de mercado à vista, com similar qualidade e oportunidade daquele que o cidadão desprezou ao utilizar o serviço público.

Percebe-se, dessa forma, que o custo de oportunidade é um conceito indispensável em todas as organizações e que, também, a sociedade e o governo devem considerar esse aspecto quando da apuração do resultado das OSFL. Portanto, para obter o custo de oportunidade da alternativa de conceder benefícios a essas entidades, deve-se realizar o confronto entre o resultado nelas apurado e aquele que seria obtido pela escolha da alternativa abandonada, ou seja, a contratação de uma empresa com fins lucrativos para a execução dos serviços.

Exemplificando, suponha-se que, em determinada instituição, ocorra a seguinte situação:

Benefícios gerados.....R\$ 1.000,00

Benefícios da alternativa abandonada.....R\$ 1.500,00

No exemplo, o custo de oportunidade a ser considerado quando da apuração do resultado, é de R\$ 1.500,00 (um mil e quinhentos reais). Em termos de resultado há um prejuízo para a sociedade de R\$ 500,00 (quinhentos reais), dado que os benefícios gerados pela instituição são menores que seus custos de oportunidade. Nessa ótica, comparando-se a

alternativa aceita, ou seja, a da execução dos serviços pela instituição, com a alternativa rejeitada, a de não contratar uma empresa com fins lucrativos para prestar os serviços, obtêm-se elementos de análise para avaliar a conveniência da decisão.

Na análise custo-benefício dos programas ou projetos sociais, recomenda-se a aplicação da metodologia do custo de oportunidade para a valoração dos bens e serviços obtidos gratuitamente e composição dos custos da atividade, afirma Ugá (1995).

Uma forma de classificar as atividades sociais das OSFL pode ser aquela recomendada por Bettioli *et al.* (2007), em duas modalidades, abordando a utilidade e as dificuldades decorrentes da identificação de receitas e despesas de cada classificação:

- atividade geradora de recursos (AGR) – deriva seus recursos de projetos de captação, com aplicação restrita ou não, de atividades de prestação de serviços ou comerciais e de seu patrimônio, podendo ocorrer superávit nas demonstrações financeiras;
- atividade-fim – mede os resultados diretos e indiretos (impactos transformadores na sociedade) em que o resultado financeiro será sempre deficitário, uma vez que serão percebidos monetariamente apenas os custos, as despesas e os ativos consumidos na atividade.

Cohen e Franco (1992:378), ao discorrerem a diferença entre avaliação privada e avaliação social de projetos, afirmam que “a avaliação do resultado das instituições sem fins lucrativos deveria ser feita com foco na sociedade, apurando tanto os custos e benefícios diretos quanto os custos e benefícios secundários (ou externalidades)”, fazendo uso de preços sociais e de uma análise custo-benefício.

Portanto, pergunta Paton (2003): “como as organizações sociais podem melhorar o seu desempenho e comunicá-lo?”. Várias propostas de melhoria na mensuração de desempenho têm sido apresentadas na última década:

- mais e melhores formas de mensuração de desempenho, ou seja, mensuração de impacto ou de transformação;
- maior *accountability* por meio de melhores demonstrações financeiras com auditoria e comunicação pública;
- a aplicação de técnicas de *benchmarking* e de melhores práticas, comparando e aprendendo com os outros;

- a aplicação de elementos dos movimentos de busca da qualidade em gestão, qualidade assegurada, satisfação do cliente e modelos de *Total Quality Management*;
- a abordagem com base em recursos humanos;
- o uso de modelos de BSC aplicáveis ao terceiro setor.

5.4 A Mensuração do Desempenho pelos Métodos Convencionais

As origens da necessidade de informações voltadas para os aspectos sociais das empresas surgem com as propostas de Blum (1958) e Goyder (1961), que tratam da ampliação da responsabilidade social corporativa. Preocupam-se com o crescimento do poder das corporações modernas, com sua falta de responsabilização (*accountability*) e de uma contabilização ampliada, a não ser com relação aos acionistas.

Caminhar para uma identificação mais clara desses elementos pressupõe a existência de formas de mensuração. Ela tem um papel importante em qualquer sociedade e Sir William Thompson (mais tarde Lord Kelvin), em palestra, afirma em 1883:

(...) when you can measure what you are talking about and express it in numbers you know something about it; but when you cannot measure it, when you cannot express it in numbers, your knowledge is of meager and unsatisfactory kind.

Ou seja: ‘você não consegue administrar aquilo que você não consegue medir’ é um dos dois mais comuns chavões da literatura da administração do desempenho e que, se fosse totalmente verdadeiro, grande parte da vida das OSFL não seria possível por falta de controle e de direcionamento. O segundo chavão que afirma ‘deve-se administrar com base em números’, também, não explicita como fazê-lo nem quais os perigos desse procedimento. Portanto, fixar objetivos de desempenho e decidir com base em seus resultados, quando há um comprometimento excessivo com determinada interpretação de uma ação, pode levar as organizações a fazer corretamente coisas erradas (THOMAS, 2004).

Neely (1997), ao fazer suas observações sobre as razões que levam as organizações a medir o desempenho, afirma ser necessário:

- verificar a posição em que se encontra em relação aos pontos de partida e de chegada;
- comunicar sua posição, ou seja, seu desempenho;

- confirmar suas prioridades, o que possibilita à organização destacar os pontos mais relevantes e implementar controles organizacionais, ou seja, controles de custos e de gestão;
- medir a influência do comportamento e das atitudes funcionais de modo a desenvolver formas de reconhecimento.

Ao definir a gestão estratégica do desempenho como a visão estratégica capaz de possibilitar o desafio das premissas, melhorar o raciocínio estratégico e informar as decisões aprendendo, Marr (2006) resume suas razões de medir o desempenho em três categorias básicas:

- *compliance* e comunicação – as medidas possibilitam a comunicação com os *stakeholders* e a observância das práticas de conformidade (*compliance*);
- controle do comportamento das pessoas – as medidas permitem motivar e mudar o comportamento das pessoas, definindo o valor de sua remuneração em face dos níveis de desempenho esperado;
- tomada de decisões estratégicas e aprendizado organizacional – informar as decisões, desafiar as hipóteses estratégicas com um aprendizado continuado.

O autor ressalta que a medição do desempenho é necessária para que os gestores saibam como as atividades estão sendo desenvolvidas na organização. Novamente, deve-se ressaltar que as OSFL apresentam grande quantidade de ações e de resultados intangíveis, que levam à utilização de instrumentos de mensuração econômica, que os padrões contábeis costumeiramente não consideram.

O ato de avaliar, afirma Santos (2003:87), significa diferenciar, sendo assim, “(...) os sistemas de avaliação só surgem e se impõem quando os interesses a favor da diferenciação superam os interesses dos que preferem a igualdade indiferenciada”. Nesse sentido, medir desempenho não é tão fácil quanto parece. Dentre os principais aspectos que devem ser observados ao se definir um sistema de medição de desempenho estão: por que medir, o que medir e como medir.

Para Guerrero (2003), mensurações, além de serem necessárias para expressar objetivos e deixar claro quais são os alvos a serem atingidos, são também necessárias para avaliar e controlar os resultados dos processos. Sendo assim, a avaliação dos resultados das atividades requer a mensuração dos desempenhos realizados e planejados.

As práticas de avaliação, afirma Fischer (2005), devem pautar-se por:

- processos contínuos de monitoramento e não pontuais;
- uso de ferramentas consensuadas;
- Serem capazes de mostrar a gestão participativa e interativa;
- serem capazes de adaptar-se à dinâmica da entidade;
- constituir fontes de geração de conhecimento e de crescimento;
- reforço dos compromissos mútuos e explícitos.

De acordo com Peleias (1992:114), “(...) a avaliação de desempenho pressupõe um referencial ou um parâmetro para comparação, contra o qual o desempenho será confrontado – esse parâmetro pode ser expresso tanto em termos físicos ou financeiros, ou ambos” .

Na última década, de forma crescente, observa-se que as OSFL têm-se voltado para a adoção de modelos tradicionais de negócios na tentativa de aperfeiçoar sua eficácia e sua eficiência. Contudo os resultados bem-sucedidos alcançados nas áreas de planejamento estratégico, finanças, marketing, sistemas de informação e desenvolvimento organizacional deparam-se com um aspecto do conhecimento que continua a frustrar os esforços das OSFL.

Trata-se de sua incapacidade em reproduzir um sistema direto e objetivo de mensuração de desempenho. Assim, com base em quais critérios, uma missão baseada em noções abstratas – como recuperar um drogado, alfabetizar uma pessoa ou reduzir o sofrimento de pessoas – pode ter seu sucesso avaliado? Como uma organização pode conhecer com segurança qual é sua contribuição no cumprimento dessas missões? O’Neill e Young (1988) já apontam como característica das OSFL a ambiguidade de seus critérios de desempenho.

Particularizando a complexidade dos ambientes em que atuam as OSFL e a necessidade de contínuos reexames dos usos das medidas de informação, recomendam-se os princípios sugeridos por Kravchuck e Schack (1996), dentre os inúmeros desenhos propostos para a identificação de um sistema eficaz de mensuração de desempenho, conforme a tabela 03.

Tabela 03 - Princípios para um sistema eficaz de mensuração de desempenho

-
1. Formular de forma clara e coerente a missão, as estratégias e os objetivos;
 2. Desenvolver uma estratégia explícita de mensuração;
 3. Envolver usuários-chave nas fase de desenho e de desenvolvimento;
 4. Racionalizar a estrutura programática como forma preparatória à mensuração;
 5. Desenvolver, na medida do necessário, múltiplos conjuntos de medidas para múltiplos usuários;
 6. Levar em consideração durante o processo os clientes dos programas e dos sistemas;
 7. Fornecer a cada usuário detalhes suficientes de modo a propiciar uma visão clara do desempenho;
 8. Periodicamente rever e revisar o sistema de mensuração;
 9. Levar em consideração as complexidades acima, abaixo e laterais da organização;
 10. Evitar uma agregação excessiva das informações.
-

Fonte: Kravchuck e Schack (1996).

Os autores observam, ainda, a necessidade de evitar o uso apenas de medidas em substituição ao conhecimento dos peritos ou dos gestores dos programas. Assim, elas devem ser avaliadas sob a ótica da administração por exceção e devem ser acompanhadas como indicadores para futuras investigações em detalhe. Dessa forma, inicia-se um processo de aprendizado e de adaptação que irá demonstrar as possíveis fragilidades, levando ao desenvolvimento de outro patamar de mensuração, superior ao presente.

Um conjunto de indicadores de medidas de desempenho pode ser considerado um componente de um sistema gerencial mais amplo. Seu impacto pode ser avaliado pela forma como se insere no modelo gerencial, substituindo ou complementando outros instrumentos de gestão. Verweire e Berghe (2003:56) consideram-no “um fator crítico de sucesso para a implementação de uma estratégia”. Com o uso de um contexto ampliado de gestão e não apenas de mensuração, espera-se melhor evidenciar de que forma a contabilidade gerencial está preparada para atender às novas demandas.

O conceito de avaliação utilizado por Chianca (2001, *apud* FISCHER, 2006:1), em seu trabalho sobre a cultura de avaliação nas OSFL, trata da coleta sistemática de informações sobre as atividades, os procedimentos e os resultados de um projeto ou programa social, visando “(...) a identificação, esclarecimento e aplicação de critérios passíveis de serem defendidos publicamente para determinar o valor (mérito e relevância), qualidade, utilidade, efetividade, gerando informações para prestar contas aos públicos interno e externo (...)”. Assim, esse ato está permeado pelos padrões culturais e políticos da sociedade em causa, ou seja, é preciso conhecer os fundamentos que motivaram a criação da entidade, definindo e divulgando com clareza sua missão. Um segundo questionamento, reside em identificar as relações de poder subentendidas numa avaliação, se empregada ou percebida como mecanismo de controle, quando a forma é tão frágil, podendo prejudicar a fidedignidade dos dados e a credibilidade do processo. Paton (2003:6) afirma que frequentemente um *stakeholder* pode achar-se numa posição dominante, o que pode constituir-se “(...) numa forma de diferenciar as várias maneiras que uma organização social pode assumir, permitindo destacar algumas características e desvantagens que elas podem enfrentar”, conforme o quadro 03. Portanto, deve-se atentar para as motivações e prioridades dos agentes, fazendo uso de processos de coleta e análise de dados, com métodos consensuais de interpretação, respeitando o modo de ser e de pensar aí presentes, sabendo que avaliar pode trazer uma relação assimétrica de poder. Talvez as características presentes apenas num monitoramento possam ser mais produtivas.

Quadro 03 - Uma tipologia de stakeholders de organizações sociais e os desafios que devem enfrentar

Tipo de organização	Setor ou exemplo	Desvantagens em potencial
Perda de fundos	OSFL atuando sob contrato	Perda de autonomia e de flexibilidade; padrões reduzidos; inovação limitada
Dependência da equipe de atendimento	Agências que contam com fontes de recursos independentes, servindo crianças e deficientes	Predomínio da visão das equipes em detrimento dos clientes ou dos associados; exemplos nas áreas de saúde e bem-estar social, sindicatos, etc.
Dependência de doação	Campanhas de levantamento de fundos	Sensacionalismo; visão enganosa do público sobre assuntos complexos
Dependência de clientes	Escolas, museus, etc.	Desenvolvimento de um segmento lucrativo em vez daqueles originalmente planejados
Dependência dos membros	Grupos comunitários/ ações cooperativas	Conflitos na tomada de decisão, deterioração ou perda de foco nos objetivos sociais.
Dependência dos beneficiários	Agências de socorro	Forte desgaste, elevado comprometimento em desastres naturais.

Fonte: Paton (2003:7).

Um sistema de mensuração de desempenho com base em indicadores de qualidade ampliada é capaz de produzir ganhos por meio das mudanças no comportamento de seus gestores. Isso pode ocorrer quando internalizam critérios e os transformam em ferramentas capazes de criar valor para os diferentes interessados na organização, ou seja, na linguagem da empresa privada, fazendo com que os retornos excedam os custos do capital. Essas medidas podem ser utilizadas não só como orientação do comportamento do público interno, mas também para relacionar-se com seus diferentes *stakeholders*, que têm como identificar as organizações com desempenho inferior na criação de valor para seus públicos, pressionando

por mudanças na ação dos gestores.

Portanto, a organização, para continuar atraindo recursos, deve submeter-se de forma transparente ao escrutínio daqueles de quem toma os recursos. Contudo, avaliar seu desempenho é tarefa difícil, pois é sabido que não existe uma única técnica para determinar se as decisões da organização produzem o valor esperado.

Segundo Bava (2000:3),

Para o Banco Mundial e outras instituições multilaterais, o Terceiro Setor, tendo à frente as ONGs (sic), tem um importante papel executor de políticas sociais, articulado e complementar à ação do Estado. (...) estas instituições sem fins lucrativos (...) são eficientes, baratas, não desperdiçam recursos com a burocracia, não são corruptas, apresentam resultados muito mais significativos que a ação do Estado (...).

Admite-se, neste trabalho, que a gestão das OSFL constitui área de conhecimento independente, em que:

(...) existem diferenças significativas na:

- a) realidade organizacional das entidades sem fins lucrativos, que as distinguem das entidades com fins lucrativos e governamentais e, portanto, nos
- b) conhecimentos, habilidades, atitudes e valores necessários para gerir essas organizações (O'NEILL e FLETCHER, 1998:35).

Assim, afirma o autor, quando se refere aos resultados, no terceiro setor não há a mesma clareza existente no mercado quanto ao que representa um bom resultado e quais são os melhores indicadores de eficiência e de eficácia. No setor voltado para o lucro, existe um processo de eliminação daqueles menos capazes, que não se verifica com o mesmo rigor no ambiente das entidades sem fins lucrativos. Se a geração de lucro para o acionista como uma missão da empresa (empresa tradicional lucrativa) enfrenta resistência por parte da população (EXAME, 2005 *apud* FREGONESI, 2005), o que dizer da aceitação do conceito de lucro nas entidades sem fins lucrativos? A isto se soma a necessidade de um sistema de apuração de resultado contábil que seja composto por um sistema contábil e de informações e pela existência de gestores capacitados a entender e a empregar metodologias de avaliação adequadas. Ou seja, há falta de uma mensuração adequada da eficácia da operação e que seja capaz de relatar adequadamente o ocorrido.

5.4.1 Definindo Desempenho

Grande parte da literatura entende que desempenho é um fenômeno objetivo, representado por um conjunto de atributos de um programa e de seus impactos na sociedade,

sendo um constructo multidimensional (KAPLAN e NORTON, 1992; BROWN, 1996; KAPLAN, 2001; PROVOST e LEDDICK, 1993; SINK e MORRIS, 1995). Trata-se de compor aspectos sociais que sempre serão contestáveis e em permanente evolução, como sustentado por Paton (2003:5): “Desempenho é o que as pessoas, implícita e explicitamente, envolvidas e dedicadas a uma determinada organização concordarem que seja”. Claro, que essa definição generalizante se distancia dos aspectos de objetividade, confiabilidade e validade científica que se deseja de um sistema de medida de desempenho. Buscar concordância sobre o que constitui desempenho, especialmente desempenho bem-sucedido, torna-se mais problemático pela própria natureza das atividades do setor sem fins lucrativos. Pode existir mais de um objetivo, ele pode ser vago, mutável, controverso e até mesmo conflitante. Trata-se de um fenômeno multifacetado e subjetivo em que atuam numerosos *stakeholders*, o que propicia maior amplitude à divergência de visões sobre o que é desempenho.

As ações sociais contêm um aspecto ritualístico e simbólico quando tentam influenciar ou satisfazer terceiros tais como governantes, suas agências ou organizações doadoras privadas. Aí, ocorre o componente comunicação ao relatar a adoção de um sistema de medidas de desempenho como representante de profissionalização e de seriedade de intenções da organização.

Em resumo, o desempenho capturado por um conjunto qualquer de medidas será sempre uma visão parcial e contextual, refletindo o fato de que as medidas foram definidas, analisadas e interpretadas pelas organizações e pelos indivíduos envolvidos no processo e em determinado momento da organização. Portanto, é algo bem diferente da apregoada objetividade que se afirma existir na utilização de um sistema de mensuração de desempenho sobre a qualidade de um programa ou ações, principalmente quando se tratar de uma OSFL. Dessa forma, dada sua natureza subjetiva, todas as medidas devem permanecer abertas a debate e possível substituição. Quando uma medida deixa de ser questionada, podem estar ocorrendo as seguintes situações, segundo Thomas (2004:20), que vai ao extremo de afirmar que:

(...) quando uma medida tende a não estar focada em dimensões relevantes de desempenho, há uma predominância de uma visão particular dos objetivos e de como atingi-los que anula os possíveis debates, ou a mensuração de desempenho se tornou uma atividade rotineira, parte da vida da organização, de forma que ela perdeu sua credibilidade.

Em qualquer das situações acima, a organização está perdendo em aprendizado e na melhoria de seu desempenho. De forma polêmica, o autor aponta que a aceitação da ambiguidade, pluralidade e controvérsia nesse ambiente deve ser vista como um sinal de saúde organizacional e não como uma forma de confusão, falta de clareza ou de desempenho de baixa qualidade. A arte da mensuração de desempenho reside em encontrar o equilíbrio entre a segurança e o comprometimento com um conjunto específico de medidas *versus* o questionamento e a reformulação desse conjunto de medidas.

5.4.2 Tipos de medidas: de resultado e de impacto

As teorias sobre mensuração datam da antiga Grécia, mas uma definição de medida como a atribuição de numerais de modo a representar determinadas características, é dada por Campbell (1998), em que se percebe a intenção de propiciar uma visão objetiva, uniforme e rigorosa da realidade. Contudo, apesar de serem úteis em algumas áreas mais tangíveis como lucros, retorno sobre ativos, pedidos, número de visitas ou rejeitos, quando se trata de aspectos mais intangíveis das organizações, como cultura organizacional, conhecimento, reputação ou pontos fortes do relacionamento com clientes, é necessário recorrer a medidas indiretas ou *proxies*. O psicólogo Stevens (1946) é apontado como o catalisador da formalização da teoria da mensuração, mas é somente em 1960 que a mensuração foi totalmente definida com a publicação de Scott e Suppes (1958) e Suppes e Zinnes (1963). Já indicadores distinguem-se de medidas, constituem direcionadores mais rústicos e demandam maior cuidado em seu uso, afirmam Pike, Fernström e Roos (2005:492) ao comparar, no quadro 04, um sistema de mensuração com indicadores.

Quadro 04 - Comparação de Sistemas de Desempenho com Indicadores

Sistema de mensuração	Indicadores
<i>Vantagens</i>	
Precisa ser construído adequadamente	Construção rápida
Possibilita uma visão completa do objeto	Facilidade de operação
Os dados podem ser divulgados	
Os resultados servem de padrão	
Os resultados podem servir de base para novas medidas	
Pode ser aplicado a outros modelos de negócio	
Transparente e auditável	
Leva em consideração diferentes ângulos do tema em estudo	
<i>Desvantagens</i>	
Demanda cuidado e tempo para ser construído	Uso específico
A exigência de dados pode ser muito ampla	Não serve como padrão
A exigência de qualidade dos dados é restritiva	Consideram um valor médio único. Não podem ser agregados para valorizar objetos complexos. Existe a possibilidade de duplicação

Fonte: Pike, Fernström e Roos (2005:489-509).

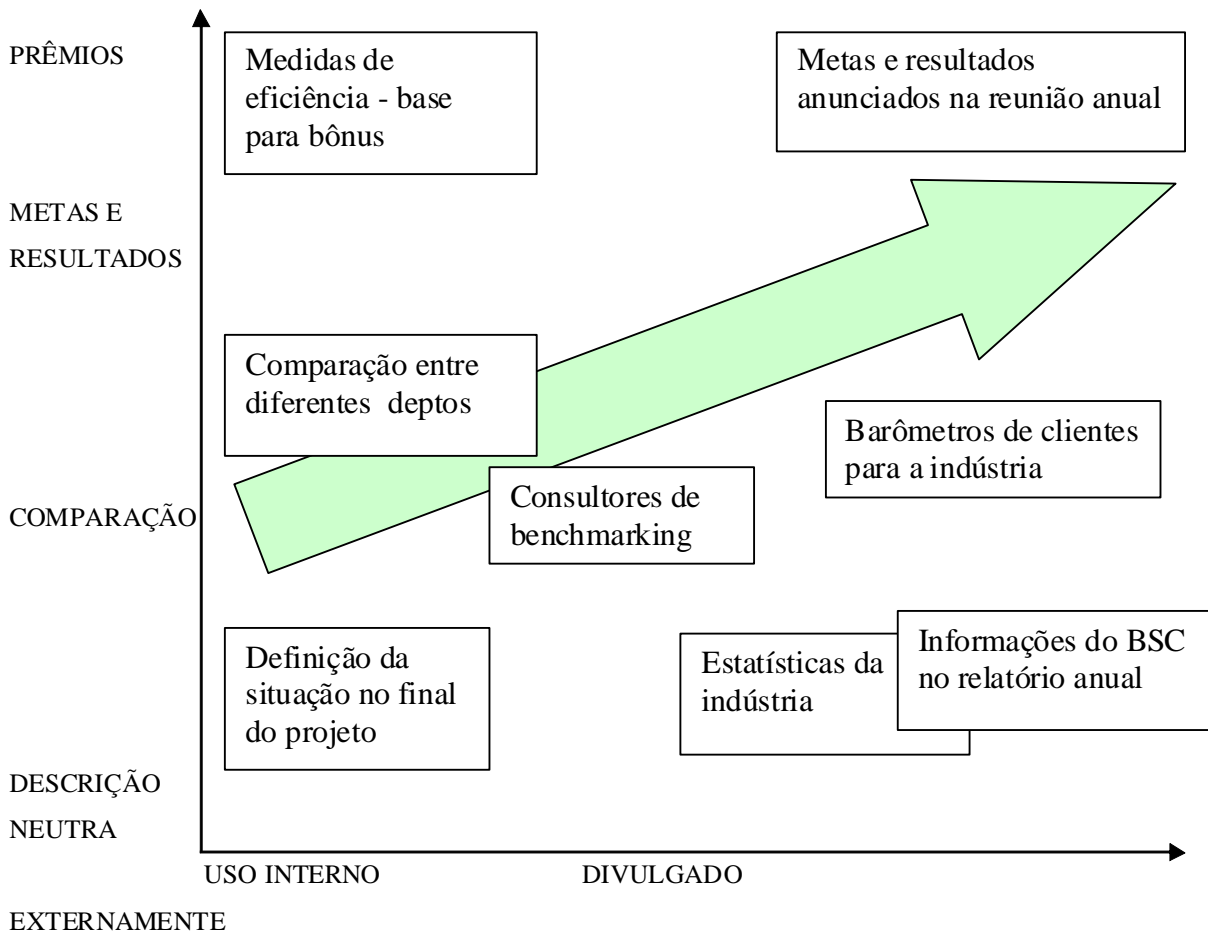
As medidas constituem o indicador mais específico dentre os inúmeros fatores que a administração mais tradicional tende a não apresentar com suficiente clareza, afirmam Olve, Roy e Wetter (1997). Essa situação decorre da imperfeição das medidas, que podem não capturar adequadamente o fenômeno ou podem ser manipuladas, levando a seu questionamento. Isso não deve, contudo, impedir seu uso.

Entende-se por medida uma descrição compacta de uma observação, resumida em números ou palavras, contendo atributos sobre o objeto da análise, afirmam Olve, Roy e

Wetter (1997). Ela deve dar a seu usuário condição para que ele possa interpretá-la e sentir-se confortável sobre o grau de precisão do valor contido no objeto. Assim, as intenções e as necessidades dos usuários definem se um conjunto de medidas pode ser considerado adequado.

É importante distinguir que medidas também são dados, como o são observações não estruturadas. Só existirá informação se seu usuário puder extrair um conteúdo. Já o novo conhecimento só existirá se os dados produzirem uma nova informação para o usuário. Portanto, é importante apreender qual o uso esperado e o propósito de cada medida. A figura 02 descreve como podem variar os graus de utilização das medidas, desde aquelas voltadas para um público interno, até aquelas para a publicação externa. Na parte superior da figura, há uma aplicação mais restrita, ou seja, se for utilizada uma medida inadequada, o resultado será “sub-ótimo”. À medida que se caminha para a direita, o desenho das medidas torna-se mais exigente e, potencialmente, mais sensível.

Figura 02 - Exemplos de diferentes objetivos e usos para a mensuração



Fonte: Adaptado de Olve e Westin, 1996 (*apud* OLVE, ROY e WETTER, 1997:126).

Quanto mais próximas da origem, as mensurações podem ser menos frequentes, faz-se uso de menor número de pessoas entrevistadas e de medidas substitutas no lugar de mensurações dos efeitos reais. Trata-se de uma abordagem menos custosa.

A mensuração de desempenho pode ser definida literalmente como o processo de quantificar uma ação, em que a mensuração é o processo de quantificação e a ação é o que provoca o desempenho, afirma Neely (1997). Pergunta Thomas (2004:1): “O que torna a mensuração de desempenho tão atraente na teoria, mas tão difícil na prática?”. Não existe uma resposta única, fácil e sem controvérsias a esta, aparentemente, simples questão. Há problemas técnicos expressivos para classificar e combinar diferentes medidas de modo a possibilitar um julgamento. Sua real contribuição reside em auxiliar a formular questões e estruturar diálogos sobre como aperfeiçoar determinadas ações. Assim, à medida que o

sistema de medida de desempenho alcança níveis de maturidade, seus desafios residem em influir nas ações capazes de gerar resultados e subsequentemente ser capaz de provocar transformações mensuráveis.

Nessa direção, o *The Swedish National Audit Office* (1996) (RRV) define como as agências do governo devem estabelecer métodos de mensuração e de medidas de resultados para relatar seu desempenho:

(...) Often measures or results are used only as indicators, approximating relationships of broader scope than what the measure normally measures. Indicators are used when it is hard to measure the results of an operation – the results are difficult to obtain or imprecise, or measurement calls for methods which have not yet been fully developed. In such cases we must be satisfied with indicators which only give us an approximate picture of the results of operations. It is essential that users and receivers of information agree on the indicators and their relevance (...). Therefore, how the information is used is often more important than the measurement itself, and the approach and attitudes taken toward measurement are more important than measuring everything using the right technique (RRV, 1994, apud OLVE, ROY e WETTER, 1997:302).

O desenvolvimento de medidas capazes de rastrear *inputs* (fontes de fundos, mão de obra, matérias-primas e outros recursos) e *outputs* (metas, serviços e atividades produzidos) é razoavelmente conhecido e praticado nas OSFL (BROWN e PYERS, 1988; UNITED WAY OF AMÉRICA, 1996, WHOLEY e HATRY 1992). Contudo, há um longo caminho a percorrer quando o assunto é a produção de medidas de impacto ou *outcomes* (transformações na sociedade decorrentes de políticas e programas) com qualidade e que sejam válidos, confiáveis e capazes de serem aceitos para uso corrente das organizações, segundo Thomas (2004). O quadro 05 traz uma lista genérica ideal dos atributos técnicos desse conjunto de medidas, segundo Jackson (1995).

Quadro 05 - Atributos ideais para medidas de desempenho

Clareza – medidas devem ser simples, bem definidas e de fácil compreensão.

Viabilidade – os objetivos estão baseados em expectativas realistas? Eles podem ser alcançados com ações razoáveis?

Consistência – as definições utilizadas para produzir as medidas devem ser consistentes com unidades da organização.

Limitação – concentrado em um número limitado de indicadores-chave (aqueles com maior probabilidade de retorno), ao longo do tempo e entre a sensibilidade a custos.

Importância – as medidas relacionam-se com missão e objetivos e são capazes de comparar situações comparáveis.

Comparabilidade – capacidade de informar os tomadores de decisão?

Controlabilidade – o desempenho só deve ser medido em relação às áreas sobre as quais se tem controle

Riscos contingentes – desempenho depende do ambiente em que a decisão é tomada. Esse ambiente compreende a estrutura da organização, o estilo da gestão, as incertezas e a complexidade do ambiente externo.

Abrangência – as medidas refletem aspectos do comportamento considerados relevantes pelos tomadores de decisão

Oportunidade – as medidas podem ser preparadas e distribuídas com velocidade suficiente para serem úteis aos gerentes.

Não redundantes – cada medida deve ser capaz de contribuir com algo distinto.

Fonte: Adaptado de Jackson (1995a).

Percebe-se, como já visto, que os sistemas de mensuração de desempenho não são sempre objetivos e muito menos neutros em seus efeitos: distribuem autoridade e influência dentro da organização. Uma resultante benéfica é a redução da abrangência de decisões com uma visão estreita e voltada para o interesse pessoal. O que é mais importante, contudo, é que as mesmas medidas, quando em uso por um número amplo de unidades organizacionais,

sejam uniformemente definidas e aplicadas, possibilitem a ligação entre os diferentes níveis e que sejam descomplicadas, significativas e tangíveis para seus usuários (OLVE, 1997).

Flapper *et al.* (1996) afirmam, então, que indicadores de desempenho são fundamentais para todos dentro das organizações, pois informam o que deve ser medido e quais os parâmetros esperados de desempenho.

Como esses sistemas desenvolveram-se e como evoluíram pode ser mais bem compreendido através do conhecimento das forças que os moldaram, alerta Kaplan (2001), sendo raro encontrar-se um único fator como responsável por determinada ação. Normalmente, ocorre uma combinação de fatores e forças que levam a organização a voltar-se para determinada direção.

Uma síntese produzida por Waggoner *et al.* (1999) identifica essas forças em quatro categorias como possíveis formadoras e direcionadoras da evolução e das mudanças incorridas pelos sistemas de mensuração de desempenho organizacional. São elas:

- a) influências internas, ou seja, relações de poder e coalizões de interesses dominantes;
- b) influências externas, ou seja, a legislação e a volatilidade dos mercados;
- c) aspectos do processo, ou seja, formas de implementação e de gestão dos processos políticos; e
- d) aspectos da mudança, ou seja, graus de apoio dos níveis superiores e riscos de ganho ou de perda decorrentes da mudança.

Todos os sistemas de mensuração de desempenho consistem em um número individual de medidas de desempenho que devem ser posicionadas num contexto estratégico, dada sua influência no comportamento das pessoas. Mesmo que se entenda mensuração como um “processo de quantificação”, seus efeitos estimulam a ação e, como apontado por Mintzberg (1979:934), “a estratégia só existe e é praticada se for possível identificar um padrão consistente de decisões e ações na organização”.

A literatura acadêmica destaca exaustivamente o papel e a importância das medidas de desempenho ao focar pessoas e recursos na direção desejada. Kaplan e Norton (1992), entre outros, afirmam tratar-se do desenvolvimento e da aplicação de um conjunto equilibrado de medidas que fazem o melhor uso das medidas existentes e que, ao ampliar os sistemas de mensuração, provocam a melhoria de desempenho da organização.

A coincidência entre as medidas de desempenho e o contexto organizacional constitui o principal problema enfrentado na definição daquelas medidas, afirma Neely (1997:6), quando discute recomendações feitas nesse sentido por dez diferentes autores citados por ele, Dixon (1990), Kaplan e Norton (1992), Globerson (1985), Lea (1989), Lynch e Cross (1991), Fortuin (1988), Maskell (1991), Azzone (1991), Gold (1990), Gold (1991), e busca os elementos que compõem uma “boa” medida de desempenho.

Sob um aspecto administrativo, um sistema de mensuração de desempenho deve ser desenvolvido, desenhado, gerido e avaliado periodicamente para ser capaz de produzir os resultados desejados (GREGORY,1993) e deve compreender os seguintes passos, afirmam Dixon *et al.* (1990) e Neely (1997):

Passo 1 – Garantir o comprometimento da alta direção é essencial se a iniciativa de uso das medidas for para toda a organização, pois sinaliza sua prioridade elevada e que haverá recursos físicos e financeiros para tal;

Passo 2 – Selecionar departamentos, atividades e funções pode ocorrer de forma seletiva e limitada de modo a criar credibilidade, permitir a coleta de informações de custos e de benefícios e eliminar potenciais problemas previamente a uma implantação de maior porte, iniciando por aqueles departamentos ou programas mais interessados;

Passo 3 – Atribuir responsabilidades de coordenação a profissionais ligados ao programa de modo a dar maior credibilidade e responsabilidade;

Passo 4 – Rever e/ou identificar a missão, os objetivos e as metas são etapas do processo de planejamento estratégico;

Passo 5 – Desenhar medidas que permitam acompanhar o progresso em direção aos objetivos e às metas da organização, verificando as práticas de organizações semelhantes. Optar por um conjunto equilibrado que:

- enfatize a qualidade dos serviços e os impactos transformadores em vez de *inputs* ou volumes;
- não inclua nem um número excessivo, nem muito poucas medidas;

Passo 6 – Definir metas mensuráveis de desempenho fazendo uso de formas de *benchmarking* baseadas em níveis ideais de desempenho;

Passo 7 – Adotar procedimentos de coleta de dados e como medir deve responder a questões do tipo:

- informações necessárias – qual informação é necessária e com que frequência?

- métodos de coleta existentes – quais dados já são coletados? Em que grau eles atendem a nossas necessidades? Alguma coleta deve ser descontinuada? Qual nova informação é necessária?
- recursos disponíveis – quais os recursos disponíveis atualmente para coleta de dados?
- limitações – quais limitações devem ser consideradas (fundos, tecnologia, privacidade)?;

Passo 8 – Auditoria periódica dos dados sobre o desempenho de modo a evitar que eles se tornem uma forma mais sofisticada de justificação da existência de um programa / serviço;

Passo 9 – Coletar e analisar informações sobre o desempenho deve responder às perguntas:

- os resultados esperados estão sendo alcançados?
- os dados de tendência mostram uma melhoria no desempenho ou há deterioração?
- como o desempenho se compara com os padrões, alvos ou desempenho de terceiros?;

Passo 10 – Adotar procedimentos de informação é a ligação necessária entre o desempenho e a *accountability*. Obriga a disponibilização da informação em tempo hábil do planejamento e do orçamento, cria incentivos para melhorias dos programas e ajuda a construir apoio do ambiente externo. Ao se adotarem padrões de comunicação, define-se quem deve receber a informação, com que frequência e o que informar;

Passo 11 – Assegurar que exista uma ligação significativa entre a mensuração de desempenho e os processos de tomada de decisões importantes para a organização;

Passo 12 – Aperfeiçoar e rever de forma constante a mensuração de desempenho respondendo às questões:

- o que você espera que as medidas revelem?
- as medidas estão cumprindo bem seu papel?
- que problemas foram encontrados ao se tentar medir o desempenho?
- são necessárias medidas adicionais? Algumas medidas são inúteis?
- os dados são difíceis de serem obtidos? Muito caros de se obter?
- os dados são difíceis de usar?

- quais eventos no último exercício podem influenciar o desempenho corrente?
- como podem ser melhorados os relatórios de desempenho?
- quais mudanças devem ser implementadas na forma de coleta e análise dos dados?

Assim, a plena utilidade desses sistemas ocorre quando forem capazes de ajustar-se às influências externas ou mudanças ambientais, levando parte dos estudos contemporâneos, que buscam explicar a mudança organizacional, “a serem feitos tendo em vista aspectos ambientais como a volatilidade e o posicionamento competitivo” (BARNETT *et al.*, 1995:217).

Aí predominam medidas relativas à satisfação do cliente, em que é comum a existência de diferentes amplitudes de pesquisas de opiniões e de mercados, juntamente com aquelas que se relacionam à mensuração do desempenho da concorrência. Nesse caso, uma das técnicas utilizadas é a do *benchmarking*, segundo Young *et al.* (1993), que constitui uma forma de desenvolvimento de melhores práticas e de soluções inovadoras levando a organização a um desempenho superior (CAMP, 1989).

Todo o movimento na direção da mensuração de desempenho é acompanhado, quase que obrigatoriamente, por exigências de comparação com outras organizações e pela adoção das “boas práticas” já testadas em organizações semelhantes, consideradas referência no setor.

Presume-se que a análise comparativa crie incentivos ao desenvolvimento e ao aprendizado. Contudo, esquece-se seu balanceamento com os riscos envolvidos que ocorrem quando se assume que o que é bom para os outros, também serve para imediata e fácil aplicação em organizações que atuam em contexto diferente. Ou seja, não são analisados possíveis limites objetivos, tais como a ausência de liderança, recursos insuficientes, pessoal limitado e com baixa qualificação, cultura de forte resistência às inovações e custos envolvidos. Paton (2003), analisando as OSFL no Reino Unido, encontrou que muitas organizações empregam a linguagem das boas práticas, mas raramente seguem todos os passos operacionais que as caracterizam.

Com relação aos graus de mudança, cabe observar que eles adentram a organização através de indivíduos (KOTTER, 1996), que provocam o repensar e o redesenhar dos processos, buscando incrementos significativos nas medidas de desempenho e comunicando as razões para tanto. Vale relembrar a existência de aspectos relativos ao uso de poder e de grupos dominantes, levando à ampliação da capacidade de negociação interna. Se por um lado

as medidas de desempenho constituem a variável crítica para a afirmação do sucesso pessoal, da equipe ou de grupos, por outro lado elas não podem deixar de estar em permanente renovação na busca de ganhos ampliados, afirmam Teng *et al.*(1996)..

Diferentes trabalhos tentam testar as diferenças de eficiência entre as OSFL e aquelas organizações voltadas para o lucro (HOLTMANN, 1983; AUSTIN, 1996; CAMPBELL 1998), mas a maioria conclui pela ineficiência das OSFL. Contudo, nem sempre esses resultados são definitivos nem se apresentam nessa mesma direção, dadas as dificuldades metodológicas.

Organizações produzem uma multiplicidade de bens e alguns são absolutamente excluídos dos dados informados, dada a dificuldade de uma mensuração objetiva pela própria natureza. A maior produção daqueles bens leva a uma superestimação de seus custos, levando a uma percepção de uma produção menos eficiente. Por exemplo, hospitais produzem um benefício coletivo ao assegurar uma disponibilidade de capacidade para atender a toda a demanda em caso de um aumento inesperado de uma epidemia. Esse benefício é omitido em todos os estudos empíricos. Portanto, leitos vazios sinalizam ineficiência ou trata-se de produção eficiente de capacidade assegurada, que não é avaliada nos estudos empíricos?

Termos como recursos, atividade, produto e resultado constituem a linguagem corrente da mensuração do desempenho. Usados originalmente nas atividades fabris, eles têm sua explicação com base no processo industrial de produção:

- *recursos* – são a matéria-prima e a mão de obra de uma linha de produção;
- *atividades* – compreendem tudo o que é realizado para transformar os recursos em um produto final;
- *produtos* ou *resultados* – são os bens e serviços acabados;
- *impactos* – é aquilo que ocorre além do processo produtivo, como consequência direta ou indireta do produto.

No setor sem fins lucrativos, predominantemente, os *recursos* escassos são pessoas e dinheiro que relatam os recursos consumidos ou utilizados por um programa, por exemplo: reais gastos, número de funcionários, horas funcionais. As medidas de *input*, também são utilizadas para expressar o nível de necessidade ou de demanda por um determinado serviço, por exemplo: número de alunos inscritos em determinado programa de treinamento. Contudo, essas informações não refletem desempenho e sim o esforço de prestação de um serviço.

Frumkin e Kim (2000), em uma análise de uma década de dados sobre a captação de recursos nos Estados Unidos, destacam que as OSFL, quando se empenham na captação de

recursos, fazem apelo mais para aspectos emocionais da missão e da urgência das necessidades do que para eficiência e eficácia. Assim, a ideia de redução de custos operacionais e de operação com parcimônia nos gastos está mais associada à necessidade de contar com saldos de caixa por mais tempo e de sinalizar que as doações terão um uso eficiente (KIM, 1999). Essa visão parece mais adequada para os aspectos comerciais das OSFL, em que elas terão práticas gerenciais mais ajustadas, enquanto o que realmente é valorizado pelos doadores é o posicionamento estratégico com uma comunicação agressiva da missão.

As *atividades* abrangem todas as etapas que as pessoas envolvidas na elaboração e entrega dos programas sociais realizam, desde relatórios até visitas de campo.

Os *produtos* ou *resultados* são os serviços ou bens disponibilizados para o público-alvo e identificam quanto trabalho foi realizado ou quantas unidades de serviço foram oferecidas. Compreende o número de inscrições ou requisições processadas, o número de unidades de resgate acionadas, o número de pessoas alfabetizadas ou o número de árvores abatidas. Uma comparação com períodos anteriores revela as variações ou a estabilidade do trabalho realizado, exemplificam Osborne e Gaebler (1992):

- número de sessões de aconselhamento oferecidas;
- número de vacinas aplicadas;
- número de empregados alfabetizados;
- número de viciados em drogas acolhidos;

Essas medidas informam quanto foi realizado, mas nada informam sobre com que eficiência ou com qual qualidade o trabalho foi realizado.

Devem-se associar medidas de eficiência que relacionam a quantidade de trabalho realizado com a quantidade de recursos utilizados ou disponibilizados, fazendo uso de unidades monetárias ou de horas trabalhadas em sua realização. Nesse sentido, são frequentemente apresentadas medidas como custos unitários, por exemplo: custo por inscrição processada ou custo por sessão, podendo assumir a forma de unidades produzidas por R\$ 1.000 ou unidades produzidas por hora de trabalho ou, ainda, horas de trabalho por unidade produzida. Há inúmeras outras medidas de eficiência que relacionam trabalho ou tempo de produção de um equipamento, como porcentagem de uso da capacidade plena, ou que comparam taxas de produção com um padrão de eficiência, como:

- horas funcionais por inscrição processada;
- custo operacional por unidade de vacina aplicada.

As organizações devem ficar atentas a não se concentrarem apenas nas medidas de eficiência e abandonar aquelas de efetividade. Como observado por Osborne e Gaebler (1992:3), “não há nada mais tolo do que fazer eficientemente algo que já não é mais necessário”.

Impactos serão os efeitos e as mudanças ocorridas na sociedade atendida pelos produtos da OSFL. Se for possível afirmar que as pessoas que atuam nas OSFL gostariam de ser vistas como capazes de fazer a diferença na vida de quem elas atendem, significa que os indicadores de resultados são mais significativos do que aqueles associados a produtos, atividades e recursos.

Contudo, os indicadores de impactos são o mais difíceis de serem claramente identificados com o que está sendo medido pelo indicador de desempenho em um programa ou projeto. Assim, aquilo que pode ter o maior valor, também é aquilo que apresenta os maiores desafios de mensuração, havendo uma tendência para se deter apenas sobre medidas relativas às atividades e produtos. Dessa forma, identifica-se um dos principais desafios da mensuração do desempenho do setor: o hiato entre o que é mensurável e o que é relevante.

Nas medidas de impacto, afirma Paton (2003), o foco é voltado para os resultados dos programas e a qualidade dos serviços, de modo a conhecer o impacto transformador das ações sobre os clientes, individuais ou comunitários. Trata-se de medidas capazes de relatar como a ação de um determinado programa é capaz de alterar favoravelmente as condições de vida de determinados interessados, identificando, por exemplo, por meio de:

- redução de reincidências em tratamentos de viciados em drogas;
- porcentagem de alunos com alteração positiva em sua renda em função de participação em programa de alfabetização;
- porcentagem de clientes que classificam os serviços de um programa como excelentes.

Se determinados programas apresentarem prazos mais longos, medidas intermediárias e finais poderão ser desenvolvidas, por exemplo, num programa de capacitação de empresas para a exportação:

- Impactos intermediários

- número de empresas voltando-se para a exportação;
- número de empresas desenvolvendo contatos no exterior.

- Impactos finais

- número de empresas com novas vagas para profissionais da área de comércio exterior;
- número de empresas exportando produtos ou serviços.

As medidas de impacto devem trazer consigo elementos de produtividade, ou seja, compreender elementos de eficiência e de impacto em um único indicador. Por exemplo: o custo unitário de um serviço é uma medida de eficiência e o custo unitário de um serviço com um cliente satisfeito é uma medida de produtividade, como no caso do:

- custo de uma vaga preenchida com um determinado nível de qualidade de mão de obra;
- custo por paciente viciado em drogas reabilitado.

Na atuação das OSFL, as medidas mais explicativas são aquelas de impacto e de eficiência.

Um aspecto poucas vezes considerado relevante na formulação das medidas refere-se a quem deve envolver-se com seu desenvolvimento. Uma abordagem que conta com a participação dos diferentes interessados tem maior probabilidade de ser aceita, além de ser técnica e politicamente mais viável. Devem ser consideradas as perspectivas de:

- gerentes e assessores;
- clientes e usuários dos programas;
- entidades doadoras de recursos;
- especialistas em tecnologia da informação;
- auditores;
- outros *stakeholders* atingidos ou que tenham parte da responsabilidade pelos esforços da organização.

Cada um desses grupos pode trazer uma perspectiva diferente e valiosa em relação a suas necessidades e expectativas, possibilitando conhecer como serão utilizadas essas informações e direcionar a seleção de medidas de modo a servir cada audiência.

Os criadores do BSC, Kaplan e Norton (1992), ao proporem a fusão de medidas financeiras e não financeiras perceberam que medidas criam foco para o futuro e as medidas escolhidas pelos administradores comunicam importantes mensagens a todos os níveis e pessoas da organização (KAPLAN e NORTON, 2001a). Assim, buscando uma abordagem ampliada da mensuração do desempenho, os autores afirmam que sua aplicação propicia uma ferramenta capaz de traduzir a visão e a estratégia da organização, comunicando os objetivos estratégicos e motivando o desempenho em face das metas estabelecidas.

Também, é oportuno lembrar a sugestão de Eccles *et al.* (2001), para quem, uma forma, não muito simples, de tornar as medidas de ativos intangíveis e direcionadores de valor

não financeiros tão relevantes quanto as financeiras, seria criar padrões de modo a permitir aos investidores e às empresas que tivessem melhores condições de comparação ou *benchmarking*, conforme anteriormente visto em Young *et al.* (1993) . Isso poderia ser feito pela construção de modelos que mostrassem as relações de causa e efeito entre os *key value drivers*, sendo as medidas mais relevantes testadas por meio da constatação do uso pelos gestores e analistas.

Outro elemento relevante trata da quantidade de indicadores.

A excessiva complexidade de um sistema de mensuração de desempenho pode levar a problemas na implementação e frustra aplicar, mas provavelmente será adotado. Uma forma de mantê-lo simples é limitando o número de indicadores (...) (OFFICE OF THE AUDITOR GENERAL OF CANADA, 2000:7)

A maior complexidade de um sistema aumenta a probabilidade de redução de sua compreensão pelos *stakeholders*. Se um indicador deve ser a expressão do que é mais importante no programa, o excesso de medidas demonstra a incerteza do que se quer relatar. Pode-se não ter a visão clara dos impactos para os quais o programa deveria contribuir e dos passos com os quais ele alcançaria aqueles objetivos.

Não existe regra única para definir a quantidade adequada de medidas, e cada uma delas deve ser questionada, perguntando-se:

- este indicador é realmente necessário?
- o peso adicional criado por este indicador é aceitável?
- os dados de apoio à construção do indicador estão disponíveis?
- o indicador proposto está ligado a algum elemento estrategicamente relevante do programa?

O conjunto de medidas como parte da mensuração de desempenho e do gerenciamento do desempenho não é um fim, mas meio na direção de se alcançarem os objetivos desejados de melhoria de vida.

Tendo como ponto de partida um modelo lógico, capaz de articular os passos e integrar recursos, atividades, produtos e resultados, em face dos objetivos propostos, ele deve ser capaz de propor as bases de um sistema de medidas de desempenho. Schacter (2002:78) afirma que “um conjunto de medidas de desempenho emergirá, quase que automaticamente, quando um modelo lógico for bem construído”. Esse modelo lógico fundamenta-se em hipóteses que possibilitam identificar os principais riscos de insucesso, produzindo planos capazes de minimizá-los. Essas hipóteses podem ser úteis também na proposição de um

programa de avaliação de impactos por meio do qual elas serão validadas ou não. Um modelo lógico tem a vantagem de guiar o analista em sua reflexão sobre os reais impactos, partindo dos resultados e voltando para os produtos, as atividades e os recursos. A modelagem desta sequência resulta na pergunta: “Este programa contribui de forma positiva na vida das pessoas?” (SCHACTER, 2002:78).

Portanto, afirma o autor, um programa de mensuração de desempenho somente será útil e terá significado se existir clareza, entendimento e acordo sobre quais serão os resultados últimos almejados, ou seja, a efetividade. Esses objetivos últimos condicionam a lógica do desenho do modelo e direcionam a seleção de seus indicadores, que podem compor uma mistura de efeitos.

Tomando-se um exemplo apresentado por Schacter (2002), para uma campanha pela redução do câncer de pulmão como decorrência do fumo, tabela 04, percebe-se como é simples produzir indicadores de desempenho e como eles podem apresentar diferentes percepções de seus efeitos. Assim, ao se analisarem os resultados de mudança no nível de doenças relacionadas ao fumo, não é possível estabelecer uma relação de causa e efeito entre a campanha e aquele resultado, logo não faria sentido usar dados sobre doenças de pulmão como medida de desempenho para avaliar aquele programa.

Tabela 04 - A relação entre um modelo lógico e indicadores de desempenho

Níveis de Modelo Lógico	Indicadores Performance	Efeitos Positivos do Indicador	Efeitos Negativos do Indicador
<i>Fatores</i>	gastos em relação ao valor orçado	obtenção de dados: barata e simples	relação com os resultados desejados: fraca
<i>Atividade</i>	número de anúncios produzidos	obtenção de dados barata e simples	relação com os resultados desejados: fraca
<i>Produto</i>	anúncios veiculados	obtenção de dados: barata e simples	relação com os resultados desejados: fraca
<i>Resultado</i>	número de pessoas que veem os anúncios	obtenção dos dados: fácil	relação com os resultados desejados: fraca
<i>Impacto</i>	influência dos anúncios em relação à mudança de atitude das pessoas	moderada	coleta de dados esforço/custo
<i>Impacto</i>	mudança nos níveis de fumo	forte relação com resultados esperados	esforço/custo; coleta de dados; incerteza na relação de causa e efeito
<i>Impacto</i>	mudança nos níveis de doenças relacionadas	apresenta os resultados desejados	incerteza na de causa e efeito

Fonte: Adaptado de Schacter (2002:79).

Assim, pelo quadro, percebe-se que a construção de ferramentas de avaliação apresenta desafios, à medida que se caminha para seu final:

- a existência de incentivos perversos – uma única medida priorizada condiciona o comportamento dos funcionários, logo uma escolha errada dessa medida produzirá significativos comportamentos errados;
- o problema da atribuição – sempre há uma troca entre resultados relevantes e aqueles controláveis (não faz sentido avaliar o desempenho de um programa em relação aos aspectos sobre os quais ele não tem controle);
- a troca entre resultados relevantes e resultados que apresentam mudanças significativas no curto prazo, pois muitos indicadores só serão significativos no longo prazo;
- a troca entre resultados relevantes e resultados que podem ser disponibilizados com baixo custo e pouco esforço – à medida que se aproximam da mensuração dos resultados, os custos e o esforço de coleta elevam-se.

Cabe reconhecer que existirão fraquezas e pontos fortes em qualquer sistema de indicadores e que deverão ser balanceados, sendo necessário informar quais são essas compensações e como elas se ajustam no modelo. No caso dos incentivos perversos, os riscos podem residir na ênfase que se coloca em único indicador ao invés de um balanceamento de medidas. É importante detectar no início o surgimento de sinais de impacto negativo no comportamento funcional. Já nos problemas de atribuição, dadas as dificuldades apontadas, deve-se, segundo Mayne (1999):

- argumentar e demonstrar que o programa pode contribuir na produção de impactos e transformações;
- esclarecer que o programa será administrado com base em resultados e que nem sempre poderá ser possível demonstrar uma ligação de causa e efeito com os resultados desejados;
- demonstrar que o programa está atingindo resultados intermediários significativos.

O autor afirma, ainda, que é necessário distinguir dois tipos de indicadores que podem auxiliar no relato do programa, mas não servem como indicadores capazes de responsabilizar o programa pelos resultados:

- aqueles que apresentam uma tradução superficial do desempenho do programa e sobre os quais se tem um razoável grau de controle e mostram uma conexão lógica com os resultados últimos desejados;
- aqueles que medem elementos relacionados com o programa sobre os quais não se tem controle, mas que devem ser acompanhados, pois têm forte influência sobre o programa, mas os resultados revelados por esses indicadores não podem ser atribuídos ao programa.

5.4.2.1 Medidas Financeiras

Os relatórios financeiros oficiais exigidos das empresas não são capazes de harmonizar, simultaneamente, os diferentes objetivos dos usuários dessas informações. É o que ocorre com os dados que servem de base para a comunidade financeira decidir como investir e para quem emprestar ou os dados que o governo utiliza para identificar as atividades capazes de produzir lucros, investimentos e poupança, assim como medir o Produto Interno Bruto e sua capacidade de arrecadação. Ou ainda, como as empresas têm seus objetivos direcionados pela forma como esses demonstrativos são afetados.

Se, no início do desenvolvimento dos padrões que nortearam essas demonstrações, as inconsistências existentes foram consideradas de pouca importância e não causaram grandes preocupações, no final do século XX, elas aumentaram enormemente com as recentes mudanças provocadas pelo crescimento da importância dos ativos intangíveis.

São conhecidas e exaustivamente lembradas as limitações referentes aos sistemas tradicionais de mensuração financeira como forma de avaliar o sucesso ou o fracasso dos administradores. Maskell (1994, *apud* MANOOCHEHRI, 1999) algumas dessas limitações:

- ausência de relevância – é comum as demonstrações contábeis não estarem diretamente ligadas com a estratégia produtiva, que busca desempenho na satisfação do cliente, na qualidade, na flexibilidade e na inovação. Essas metas estratégicas, bem como os controles operacionais de índices de produtividade, ciclos de produção, taxas de rejeição, não são monitorados pelos relatórios tradicionais;
- distorções nos custos – a apropriação dos custos com base no custeio por atividade busca resolver as distorções provocadas pelo custeio direto;

- falta de flexibilidade – as características de objetividade e consistência, inerentes à contabilidade, tornam seus demonstrativos menos flexíveis para atender às variadas necessidades das diferentes plantas, produtos, processos, departamentos e equipes.

Assim, ao ocorrerem variações no processo produtivo ou de prestação de um serviço, também as medidas devem variar com a frequência e a oportunidade dos relatórios.

Níveis de excelência na área produtiva exigem respostas e retornos rápidos da linha de produção, sendo importante lembrar que a contabilidade não trata os intangíveis, o que ocasiona distorções nos resultados e restrição à busca da excelência produtiva. O excessivo foco nos custos pode restringir melhorias nos projetos. Esse é o caso do custo de um investimento que propicia maior flexibilidade, mas de difícil justificativa, pois a flexibilidade não pode ser nem medida, nem relatada. Ou a maior ênfase na produção de grandes partidas, em oposição à busca da qualidade decorrente de pequenos lotes, da produção sincronizada ou do estoque zero.

Os sistemas tradicionais de mensuração de desempenho comprometem a capacidade das projeções de desempenho, pois a base de dados contábeis orienta a coleta e a análise de dados financeiros históricos, denominados indicadores de ocorrências (*lagging indicators*). A busca da identificação da lucratividade e da participação de mercado, da satisfação e da retenção de clientes, das habilidades dos funcionários, dos volumes de entradas e de saídas, dos prazos e incertezas dos fluxos de caixa futuros, não pode ser vista como indicadores de tendência ou vetores de desempenho (*leading indicators*). Estes apenas indicam o desempenho após a ocorrência dos fatos, ou seja, são indicadores de ocorrência da criação de valor e não estão focados na capacidade de agregar valor futuro. Por exemplo, qual o papel dos indicadores financeiros numa análise de valor econômico (EVA)®, quando esta propõe ajustes às regras contábeis geralmente aceitas e o cálculo do custo do capital nas taxas de retorno do investimento?

Inúmeras são as discussões sobre a relevância do lucro econômico, sobre o lucro para o acionista quanto aos aspectos da remuneração do capital, da recuperação dos investimentos e, em particular, o tratamento dado aos investimentos intangíveis e seus reflexos sobre os resultados de curto prazo. No mesmo sentido, tem sido tratada a correta identificação e contabilização dos prêmios pagos nas compras de empresas, bem como os critérios de contabilização por competência. Ou seja, as práticas contábeis não têm se situado muito além dos padrões geralmente aceitos, com auditorias superficialmente focadas apenas para os

ativos escriturados, ignorando a precisão necessária à identificação do correto valor do negócio.

Dados financeiros auditados têm suas virtudes ao serem comparáveis entre empresas do mesmo setor. Mesmo que medidas financeiras entre empresas não possam ser mecanicamente comparadas, os analistas e investidores conseguem realizar ajustes que as colocam dentro de perspectivas semelhantes. Em segundo lugar, elas estão baseadas em métodos de mensuração razoavelmente consistentes com o uso de combinações entre comparações de *cross-section* e longitudinais que propiciam análises significativas, possibilitando aos investidores julgar a atratividade intrínseca e relativa de investir em determinada empresa ou em seus concorrentes (ECCLES *et al.*, 2001:250).

5.4.2.2 Medidas Não Financeiras

Os indicadores financeiros contribuem para seu entendimento, porém, como são históricos por sua natureza e identificados como indicadores de ocorrência da criação de valor, o mercado reconhece que a análise com base no EVA®, por exemplo, não constituiu uma boa previsão para o desempenho futuro (YOUNG e O'BYRNE 2000). Para obter volumes crescentes de EVA®, será preciso conhecer os indicadores de tendência (*leading indicators*), capazes de sinalizar a criação de valor ou sua destruição antes que os resultados surjam, tendo como principal característica sua especificidade para cada unidade de negócios, sendo voltados para a criação de valor futuro. Medidas proativas capazes de prevenir, antecipar e influenciar os resultados futuros constituem indicadores de tendência. Em contraste, medidas reativas relatam o ocorrido, mostrando os resultados do desempenho do sistema, não sendo úteis nas decisões relativas a futuros desenvolvimentos e ações.

Dessa forma, a utilidade dos indicadores de ocorrência para os administradores desejosos de aperfeiçoar seus processos em ambientes competitivos e em condições críticas será cada vez mais limitada (KAPLAN e NORTON, 1992; VITALE, 1994; ECCLES *et al.*, 1995; LOW *et al.*, 1998; ITTNER, 1998; LOW *et al.* 1999).

Esta não é uma sugestão de que devam ser eliminados os sistemas financeiros tradicionais, contudo medidas agregadas, como ROI, ROE e a receita operacional, não são mais capazes de captar a complexidade e os valores contidos no ambiente empresarial. Esse ambiente está orientado por processos, em que predominam aspectos relativos à identificação de oportunidades, velocidade de aprendizado, inovação, duração dos ciclos, qualidade,

flexibilidade, confiabilidade e capacidade de resposta que precisam ser medidos. Assim, tal qual é feito com os indicadores de desempenho macroeconômicos, medidas de desempenho estratégico identificadas na cadeia de valor empresarial devem preceder e auxiliar na mensuração dos resultados financeiros. Elas exigem sistemas de mensuração ampliados para incorporar medidas confiáveis de previsão do desempenho empresarial, capazes de mostrar não só as implicações dessas estratégias de longo prazo, mas também, se algo está fora de controle, antes que um prejuízo maior ocorra (VITALE, 1994; NEELY, 1998); .

Manoochehri (1999) sugere os seguintes passos para o desenvolvimento de medidas de desempenho:

- a) identificar indicadores de tendência (conforme já foi visto) capazes de produzir melhorias dos resultados financeiros;
- b) manter o foco nas medidas controláveis, ou seja, as medidas atribuídas às unidades de negócio devem ser consistentes com o nível de autoridade, responsabilidade e conhecimento dos responsáveis;
- c) buscar medidas cujos dados e informações não sejam de difícil acesso ou com uma relação custo-benefício desfavorável;
- d) dar atenção não só à mensuração de resultados, mas também à definição e mensuração dos níveis de capacidade e de atividade necessários para a obtenção dos resultados;
- e) atender aos usuários, ou seja, as medidas de desempenho devem ser consistentes com as necessidades dos usuários e verificar se são utilizadas por eles.

Apesar das inúmeras formas de desenvolver boas medidas de desempenho, nem sempre é tão fácil consegui-las. As medidas financeiras apresentam-se muito padronizadas entre as diferentes empresas e setores econômicos e encontram-se subordinadas às normas ditadas pelas autoridades e fundamentadas em práticas contábeis centenárias e de grande aceitação.

Measelle (1994) destaca que “(...) nas organizações voltadas para o lucro, há a necessidade de informações que atendam aos investidores na busca do correto valor de longo prazo dessas empresas, cada vez mais coincidentes com aquelas utilizadas internamente pelos administradores”. Adicionalmente, enfatiza que essas medidas vêm sendo aceitas pelos investidores não apenas como indicadores de ganhos de longo prazo, mas também como capazes de produzi-los. Essa insatisfação com as demonstrações de resultados foi abordada

pelo *Special Committee on Financial Reporting* do *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), que iniciou seus trabalhos em 1991, recomendando fossem, os relatórios financeiros, capazes de

(...) focar com maior atenção fatores com potencial para criar valor de longo prazo, compreendendo medidas não financeiras e explicar o desempenho de processos essenciais, devendo 'alinhar de forma mais harmônica a informação de uso interno da administração superior da empresa com aquela divulgada para o público externo' (AICPA, 1994, *apud* ECCLES *et al*) (1995:2).

Em lúcido discurso sobre como conciliar as relações entre administradores e analistas de mercado, Balog (1991) resume as qualidades referentes aos processos administrativos produzidos pelas empresas que, se divulgados (o que raramente ocorre), podem torná-las atrativas aos olhos desses mercados. Dentre esses processos, ele destaca: os procedimentos para projeções de vendas, os processos de orçamentação e controle, os processos de análise de custo de capital, os procedimentos de fusão e incorporação, os procedimentos inerentes às áreas de pesquisa e de desenvolvimento de recursos humanos.

Visando atender a essas necessidades, diferentes trabalhos foram desenvolvidos na busca de:

- a) identificação de medidas não financeiras úteis para o melhor conhecimento das operações;
- b) desenvolvimento de sistemas estratégicos de mensuração mais abrangentes, compreendendo medidas financeiras e não financeiras;
- c) sistemas de informação de desempenho capazes de alinhar-se com as metas estratégicas e medir seu progresso em relação a elas,

conforme recomendado por Lynch e Cross (1990), Stata (1989), Eccles (1991), Kaplan e Norton (1992), Nanni *et al.* (1992), Vitale *et al.* (1994), Low *et al.* (1998).

Fischer (1994) e Brancato (1995) identificaram três razões para a adoção de medidas não financeiras no setor com fins lucrativos:

- a) o reconhecimento das limitações das medidas tradicionais apenas com base contábil;
- b) a pressão da concorrência;
- c) o crescimento de outras medidas bem-sucedidas.

As pesquisas relativas à importância e à aceitação das medidas não financeiras têm evoluído por diferentes caminhos:

- como indicadores de tendência que propiciam informações sobre o desempenho futuro, em que a prática tem demonstrado grande dificuldade para relacionar essas medidas com desempenhos contábeis;
- como componentes da definição do valor de suas ações no mercado (BRANCATO, 1995; ITTNER e LARCKER, 1995; FOSTER e GUPTA, 1997; ITTNER e LARCKER, 1998);
- na associação entre práticas produtivas avançadas como a qualidade total, o *just-in-time* e a maior flexibilidade produtiva com o uso de medidas não financeiras, que trazem suas dificuldades em alcançar um consenso (DANIEL *et al.*, 1991, YOUNG e SELTO, 1993; ITTNER e LARCKER, 1995);
- no uso de medidas não financeiras em planos de remuneração (BUSHMAN *et al.*, 1996; ITTNER e LARCKER, 1998).

As medidas não financeiras, contudo, apresentam problemas para sua definição, conforme relaciona Manoochehri (1999) :

- não há um grande número de empresas com experiência no uso dessas medidas;
- as medidas variam significativamente entre empresas;
- não é atribuída a devida importância às medidas não financeiras;
- a coleta de dados tem-se mostrado difícil, pois falta implantar um sistema de coleta e análise;
- muitas medidas são subjetivas.

Isso as torna quase impossíveis de serem coletadas, não devendo, porém, impedir o uso das tendências verificadas, ocorrendo, segundo Stivers *et al.* (1999:47), em pesquisa junto às companhias da *Fortune 500*, o que ele denomina de “um hiato de uso das medidas”. Apesar da dificuldade da coleta de dados, seu baixo uso pelos administradores também se deve à má compreensão da importância do impacto de sua atuação sobre aquelas medidas. Esses administradores estariam confusos quanto às formas de reconciliação entre as medidas financeiras e não financeiras, o que ressalta ainda mais a necessidade de treinamento.

Sharpe (1993) e Thomas (2004), ao mostrarem que a informação não é um fator livre de custos, alertam para sua viabilização pelas OSFL. Para produzir dados de desempenho abrangentes, válidos, confiáveis, comparáveis e regulares, há um custo que pode ser elevado e gerar críticas quanto a sua oportunidade, dado que estaria desviando recursos escassos dos programas sociais da organização. A construção de um sistema estratégico de mensuração é

mais do que a simples coleta de dados não financeiros, devendo apresentar equilíbrio e integração, com um desenho que permita destacar fatores críticos de sucesso, fundamentais no processo de decisão gerencial. Ele permitirá aos administradores ver onde o valor está sendo criado, onde são necessários investimentos e melhorias e onde as estratégias da organização estão sendo bem-sucedidas, afirmam Vitale *et al.*(1994), propondo uma metodologia de implementação.

Lynch e Cross (1990) sugerem que, para desenvolver um sistema adequado de mensuração, deve-se mapear os processos, identificando as sequências de atividades e seus principais agentes. O próximo passo será a determinação das áreas em que os indicadores de desempenho são críticos para o sucesso do processo. Os gestores podem usar medidas amplas de desempenho visando verificar se a empresa está fazendo progresso em sua eficiência operacional, mas estas, é preciso lembrar, são apenas medidas de ocorrência. Nesses procedimentos, os gestores estão focados nas ações, que hoje podem produzir melhor desempenho futuro. Assim, a visão da organização voltada para o lucro deve ser traduzida em medidas aplicáveis ao nível das unidades de negócios, sob a ótica financeira e mercadológica.

Esses níveis terão maior dificuldade para identificar medidas direcionadoras do EVA® e atuar sobre elas, por exemplo, afirmam Young e O'Byrne (2000) e sugere o desenvolvimento de indicadores de desempenho capazes de promover comportamentos que levem à criação de valor em que o uso do EVA® não é prático. Para tanto, sugere seja aplicado, naqueles níveis inferiores, o *Balanced Scorecard* (BSC), que sabidamente não constitui apenas um instrumento de identificação de direcionadores não financeiros de valor.

5.4.2.3 A Efetividade

Qualquer referência à eficácia de uma ação traz no seu bojo o conceito de responsabilidade, mais bem definido pela *accountability*, em que um agente reconhece que assumiu um compromisso de fazer e aceitou a responsabilidade moral e legal de fazer o melhor para cumprir aquela obrigação (CUTT e MURRAY, 2000). Essa ação responsável pode apresentar-se de duas formas: a da conformidade, ou seja, cumprir com o que se espera perante as leis e as regras estabelecidas, conformidade (*compliance*) e a de resultados, que é mais conhecida como gestão com base em resultados.

A eficácia nas organizações é um tema muito pesquisado e intuitivo, mas enganoso, afirma Rojas (2000). Os primeiros modelos foram desenvolvidos com a administração por

objetivos de Etzioni (1972), que se mostrou inadequada dado o risco apresentado pela seleção incorreta de objetivos (MILES, 1980; MOHR, 1983). Sucodem-se modelos com foco em um número ampliado de variáveis e na utilização de sistemas e processos específicos capazes de mensurar os meios necessários à consecução dos objetivos, que também se mostram passíveis de manipulações, com efeitos indesejáveis (MILES, 1980). Surgem novos modelos, com Connolly, Conlon e Deutsch (1980), capazes de medir a eficácia, internamente e como função da satisfação do cliente. Mais recentemente são desenvolvidos modelos multidimensionais (ROBBINS, 1983; RIDLEY e MENDOZA, 1993).

As práticas recentes voltadas para a maior eficácia na gestão e nos resultados das OSFL decorrem do interesse acadêmico pelo setor (SPIEGEL, 1990), da demanda dos doadores de fundos por práticas de gestão (EISENBERG, 1997) e pela crescente pressão da concorrência de empresas voltadas para o lucro nas atividades anteriormente exclusivas das OSFL (RYAN, 1999).

Há três áreas em que o desenvolvimento de medidas de desempenho são relevantes: desempenho operacional, desempenho financeiro e implementação de programas em conformidade com as normas e padrões estabelecidos.

O desempenho operacional compreende quatro elementos, segundo Schacter (2002) e Oliveira (1997):

- *relevância* – um programa faz sentido em relação aos problemas que ele pretende resolver (existe uma ligação lógica entre o desenho do programa e os seus objetivos?);
- *eficácia* – fazer as coisas certas, produzir alternativas criativas, maximizar o uso dos recursos, obter resultados e aumentar o lucro;
- *eficiência* – fazer as coisas de maneira adequada, resolver problemas, salvaguardar os recursos aplicados, cumprir seu dever e reduzir custos;
- *efetividade* – manter-se no ambiente e apresentar resultados positivos capazes de ter um impacto de mudança de forma permanente.

O desempenho financeiro deve responder:

- os resultados dos programas estão em linha com os valores orçados?
- as operações financeiras estão sendo administradas de acordo com princípios conservadores de gestão?

Já a implementação de programas em conformidade com as normas e padrões estabelecidos significa que estão sendo respeitadas as leis, os regulamentos, as autoridades e estão dentro de padrões de conduta aceitáveis.

A avaliação de desempenho cumpre seu papel quando existe clareza sobre o que está sendo medido e se conhecem as razões por que está sendo medido. No setor privado, a linha dos resultados mostra claramente a razão que move seus executivos, contando com diferentes indicadores e metodologias para fazê-lo.

Medina-Borja e Triantis (2007) descrevem a dificuldade apontada por Cameron e Whetten (1981) quando demandam, para a definição de efetividade, a identificação dos objetivos de impacto perseguidos e suas respectivas *proxies* capazes de medi-los. Um programa terá efetividade quando apresentar a consecução dos impactos desejados.

O objetivo maior que se apresenta no setor sem fins lucrativos, na maioria das organizações, tem sua base comum na busca da melhoria da qualidade de vida das pessoas, o que nem sempre é facilmente medido em reais. Assim, para aqueles envolvidos na prestação dos serviços, nem sempre há uma clareza sobre o que é alcançado na “última linha”. Essa ambiguidade sobre o que se obtém ao final não existe no setor voltado para o lucro e, raramente, haverá dúvidas sobre o que constitui resultado e desempenho, o que deixa pouco espaço para desacordos sobre o que constitui uma adequada mensuração de desempenho.

Magura e Moses (1987) e Schalock (1995) reconhecem que o desempenho, entendido como a necessidade de as OSFL serem capazes de alcançar os resultados listados em sua missão e seus objetivos, ou seja, demonstrar efetividade, não é um conceito muito claro. O que vem ocorrendo, contudo, é que, até recentemente, os esforços de mensuração de desempenho têm-se limitado às abordagens tradicionais e mais formais, com uma abordagem pouco integrada às atividades rotineiras. Eles vêm sendo tratados como uma abordagem independente das avaliações de produtividade, de qualidade dos serviços e de indicadores financeiros. Assim, é excluída das rotinas das organizações a mensuração de resultados capaz de avaliar o impacto, também conhecida como efetividade dos programas.

Todo processo de planejamento estratégico deve ser capaz de traduzir a filosofia e as razões que explicam a existência da organização, incorporando os impactos esperados, que estarão refletidos na missão, na visão e em seus princípios, indo até a comparação dos impactos obtidos com aqueles desejados, sujeitos a um processo de avaliação que deve sofrer revisões periódicas.

O impacto nos serviços sociais é definido por Magura e Moses (1987) como uma mudança nas condições, no funcionamento ou problemas incorridos por determinado cliente em decorrência de um programa ou serviço, o que nem sempre é de fácil identificação. Para Triantis e Medina-Borja (1996), um impacto é gerado após a produção de um resultado, ou seja, de uma intervenção, dentro de determinado período de tempo. Assim, um treinamento ou um tratamento oferecidos a um cliente constituem o resultado, cujo efeito é a obtenção de uma capacidade, de um emprego, de maior renda ou de sua recuperação, identificados como impacto.

5.4.2.4 A Accountability

O conceito de *accountability*, como foi visto, envolve uma promessa de fazer algo aceitando a responsabilidade legal e moral de fazer o melhor até seu cumprimento. Uma OSFL tem a responsabilidade primeira com sua causa, e as responsabilidades em relação aos doadores e aos afiliados serão importantes se capazes de alinhar-se com a primeira. Por ter uma conotação moral, a *accountability* na OSFL pode abranger a facilitação de seu monitoramento por seus *stakeholders*, especificar formas mais ou menos onerosas na periodicidade das informações, focar resultados de impacto ou atividades e produtos, detalhados em contratos ou apenas por meio de “responsabilidades políticas” (MOORE, 2000).

As relações assimétricas morais e legais entre duas partes socorrem-se da teoria da agência. Para Brown e Moore (2001), contudo, é errado acessar as OSFL por meio dessa ótica por duas razões:

- elas respondem a muitos e diferentes *stakeholders*, o que já foi relatado por Paton (2003), e não fica claro qual é o principal deles de modo a identificar e priorizar suas preferências, principalmente quando as expectativas e demandas não estão alinhadas; existem, ainda, diferentes níveis de poder entre os *stakeholders* e muitas vezes as OSFL procuram rearranjar essas forças. Pode-se concluir que a identificação de quais prioridades direcionam seu desempenho organizacional não é uma pergunta com uma resposta direta;
- as OSFL podem decidir que um *stakeholder* tem mais méritos morais do que outros ou decidir em bases legais ao identificar com quais organizações existem contratos e obrigações, o que iria privilegiar associados ou doadores em detrimento dos clientes.

Poderiam decidir com bases prudenciais, analisando as consequências de resistir a uma demanda ou, ainda, por um julgamento estratégico, balanceando todas as óticas.

Fazendo uso da descrição mais restrita de Thomas (2004:59), diz-se existir *accountability* “(...) quando há um determinado nível de responsabilidade, quando há uma relação de autoridade, ou seja, existe uma relação formal governada por um processo e moldada na prática pelo ambiente e pela cultura à volta”. Essa relação formal envolve ou uma pessoa, ou uma organização, que negocia com terceiros o cumprimento de determinada responsabilidade, com base em expectativas e padrões previamente acordados. Aqueles a quem foi atribuída a responsabilidade respondem por seu desempenho e, habitualmente, estão sujeitos a penalidades e a premiações, segundo o resultado alcançado.

A *accountability* poderá ter sucesso se os responsáveis tiverem a capacidade de obter resultados a partir de uma combinação de autoridade, recursos, controle e um ambiente de apoio positivo, que irão exigir a adesão a diretrizes e a expectativas. Ela falha quando indivíduos ou organizações não alcançam os níveis de desempenho esperado ou quando os níveis de maior responsabilidade deixam de exercer uma liderança no planejamento estratégico e no detalhamento da mensuração do desempenho esperado. O ambiente desejável nas práticas atuais da *accountability* sugere menor ênfase nos aspectos de buscar responsáveis por erros ou omissões, em favor de um maior aprendizado. Portanto, a mudança cultural desejada é aquela que privilegia uma *remedial accountability*, no sentido de assunção da responsabilidade pela correção e pelo ajuste dos problemas, evitando suas recorrências, em detrimento de uma visão punitiva.

Para Oliveira, Avelino e Ribeiro (2004), uma OSFL deve oferecer um sistema aberto ao escrutínio gerencial com integridade em suas ações e missões, respondendo por suas ações e omissões. No Brasil, os autores apontam algumas características limitadoras à prática da *accountability*:

- o fato de não deterem estruturas internas capacitadas para a correta avaliação do desempenho qualitativo e financeiro;
- a falta de transparência para a avaliação externa;
- a ausência de um instrumento capaz de permitir a identificação de problemas e dificuldades gerenciais.

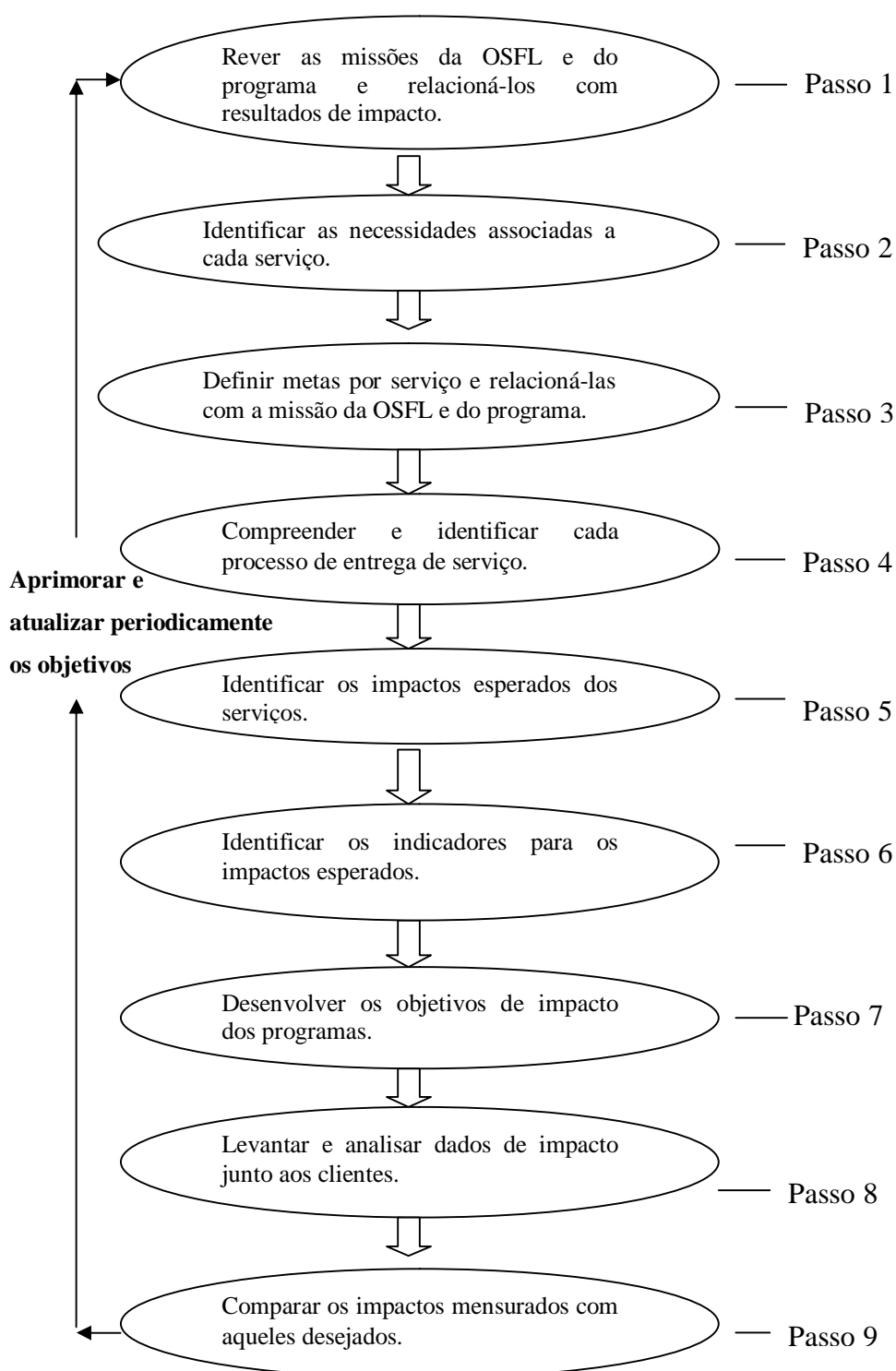
No Brasil, a mencionada criação das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (Lei n. 9.790/99) traz uma contribuição à melhoria da *accountability*, quando prevê um procedimento de avaliação externa de resultados, sendo, porém, reduzido o número de organizações formalizadas sob esse arranjo legal.

Nos Estados Unidos, os já analisados pronunciamentos do FASB n. 4, do *Financial Accounting Board*, determinam quais os requisitos esperados nos relatórios financeiros das OSFL para serem consideradas enquadradas nos padrões esperados de responsabilidade.

Durante a década de 1990, no ambiente público e das OSFL, surgem diversas iniciativas voltadas para a mensuração como resposta às pressões por novas formas de responsabilização e de avaliação BROWN e PYERS, 1988; *UNITED WAY OF AMÉRICA*, 1996; WHOLEY e HARRY, 1992). Elas demandam níveis mais elevados de *accountability* a ponto de fazer com que a mensuração e a demonstração de resultados se tornem essenciais a sua sobrevivência.

Programas de mensuração de desempenho, GPRA e *United Way: Outcome Measurement* (1996) implantados nos Estados Unidos, demonstram a necessidade de formas de avaliação contínuas, capazes de propiciar informações atualizadas dos desempenhos dos programas. O caminho reside na integração prévia, no planejamento estratégico das OSFL, de objetivos com base no impacto desejado, integrando a efetividade como uma dimensão adicional de seu desempenho. Considerando que essa abordagem continuada é essencial e pode ser de difícil implantação para a maioria das organizações, dados os custos de especialistas para implantar e avaliar seus programas, Medina-Borja e Triantis (2001) sugerem uma alternativa, conforme a figura 03, que consiste em desenhar um sistema capaz de controlar todos os elementos de seu desempenho e que faça parte das operações rotineiras, possibilitando sua comparação com objetivos, metas e *benchmarks*. Portanto, os elementos centrais sugeridos serão objetivos e com base em impactos associados com indicadores chave de desempenho. Como já foi visto, as organizações têm apresentado problemas para definir aqueles objetivos e identificar indicadores realistas e mensuráveis de impacto, pois os gestores não estão habituados a pensar dessa forma e também porque aqueles resultados podem ser muito abstratos e mesmo não mensuráveis. Nesse sentido, “(...) no âmbito social e na saúde, os impactos são associados aos benefícios percebidos na qualidade de vida do cliente como resultado direto do serviço”, afirmam Medina-Borja e Triantis (2001).

Figura 03 - Processo facilitador da definição de um programa de objetivos de impacto e de revisão de princípios organizacionais



Fonte: Adaptado de Medina-Borja e Triantis (2001:710).

Por exemplo, na organização *United Way of America* (1996), foram definidas duas possíveis abordagens para identificar resultados de impacto:

- 1- em programas voltados para mudança de comportamento, conhecimento, atitude ou condições da população-alvo, impactos são as transformações, as condições alcançadas pela população em função da existência do programa, sendo seus benefícios observáveis e mensuráveis aqueles associados aos serviços e programas;
- 2- em programas cujo objetivo é a manutenção ou o processamento de serviços prestados à população; em vez de se falar em mudança, o que se busca é a qualidade da prestação dos serviços. Neste caso, a satisfação do cliente e formas de avaliação da eficiência técnica e do desempenho são as melhores medidas.

O modelo proposto mostra que os objetivos de impacto são compostos por duas partes:

- a) uma demonstração dos resultados ou efeitos do programa sobre um indivíduo ou sobre uma comunidade (transformação ou busca da qualidade);
- b) um indicador (medida de desempenho) para o impacto.

O quadro 6 apresenta exemplos de objetivos de impacto aplicados na *American Red Cross*, seguindo as diretrizes da *United Way of America* (1996).

Quadro 06 - Estrutura de objetivos de impacto

OBJETIVO DE IMPACTO		
Efeito desejado → PARA ...	Em quem ou o quê? → O / A ...	Necessidade / problema específico DE MODO A TER...
Capacitar Ampliar Proporcionar Manter etc.	Cliente Família Criança Empresa etc.	Habilidade para... Conhecimentos sobre... Competências para... Capacidade para... etc.

INDICADOR DE DESEMPENHO				
Efeito desejado →	Em quem ou o quê? →	Necessidade específica →	Quantidade exata de resultado →	Tempo necessário para a mudança →
PARA...	O / A.	...DE MODO A TER....	EM.....%	EM..... ANOS
Capacitar Ampliar Manter etc.	Cliente Família Criança Empresa etc.	Habilidade para... Conhecimentos sobre... Competências para... Capacidade para... etc.	30% Em 1000 u. etc.	Em 5 anos Por mês etc.

Fonte: Adaptado de Medina-Borja e Triantis (2001:711).

Há a necessidade de mensurar se os resultados dos programas estão atingindo a população-alvo na forma esperada, o que representa conhecer o impacto planejado. Para tanto, devem-se identificar indicadores que são definidos como “uma medida expressa em dados capazes de auxiliar a quantificar a consecução dos impactos” (*Center for the Civil Society Studies*, 1995). Eles são as partes observáveis e as mensuráveis de um impacto, podendo medir características de um processo ou os impactos de um programa.

O programa proposto para o desenvolvimento de um sistema de mensuração de impacto para as OSFL inicia-se com a ligação de seus resultados de impacto com o plano estratégico, ou seja, deve existir uma relação direta entre aqueles resultados e a missão da organização e as metas de cada programa. Segue-se a identificação atualizada das necessidades de cada beneficiário do serviço/programa e como eles estão auxiliando a população a superá-los. Definem-se, então, as metas para cada serviço/programa, em que se

entende que “meta define uma direção para o serviço/programa por um prazo relativamente longo sem ser obrigatoriamente mensurável”, de acordo com a Medina-Borja e Triantis (2001:624), devendo satisfazer uma necessidade da comunidade, ser coerente com a missão e ser capaz de ser associada pelo menos uma meta a cada serviço.

Nesse estágio é necessário identificar claramente cada processo de prestação de serviço, compreendendo quando se trata de clientes, *stakeholders*, procedimentos ou atividades agregadoras de valor, quais os *inputs* e seus custos, os *outputs* e os resultados advindos do processo. Em seguida identificam-se os impactos que podem ser a transformação ou a qualidade dos processos desejados, em que *inputs*, *outputs*, resultados do processo e impactos do serviço/programa devem ter uma ligação de causalidade. Como decorrência, as organizações devem refletir sobre como mensurar o efeito, ou seja, a amplitude com que o programa está cumprindo seus objetivos e, para tanto, elas devem desenhar uma ferramenta de mensuração. Essa medida deverá ser confiável, válida, crível e capaz de avaliar o serviço/programa.

Com esses elementos, a organização pode elaborar seus objetivos de impacto, dentro de um período de tempo, ou seja, um bom objetivo deverá definir o que ou quem irá mudar, quanto irá mudar e em quanto tempo. Muita atenção deve ser dedicada à definição dos impactos esperados, pois não se deve ampliar em demasia seu número, tornando seus controles onerosos e sua utilização reduzida ou nula. Recomenda-se a identificação de dois ou três resultados de impacto para cada serviço/programa e que esses resultados sejam coerentes com a missão. Dificuldades na identificação da fonte dos dados podem obrigar a uma descrição do processo de sua coleta.

É conveniente sempre ter em mente que esses impactos servirão para avaliar o desempenho da organização. Nesta etapa serão introduzidas outras métricas relacionadas com qualidade nos serviços e eficiência técnica. Segue-se a etapa em que serão desenvolvidos os instrumentos de coleta de dados, serão obtidos os dados e desenvolvidas e testadas as ferramentas de verificação dos clientes antes, durante e após os serviços/programas. A análise e comparação com padrões desejados é o último passo, quando a não consecução dos objetivos deve levar a: alteração nos componentes utilizados no processo ou mudança dos objetivos de impacto e das metas de prestação de serviços de modo a que se tornem mais realistas.

5.4.2.5 A Comunicação

A relevância que com que os aspectos relativos à comunicação se apresentam nas relações das OSFL com seus ambientes internos e externos demanda uma abordagem das relações existentes entre a informação e o conhecimento.

De início, cabe, com Santos (2001), definir a matéria-prima da criação da informação, o dado, que Davenport e Prusak (1998:26) apresentam como um “conjunto de fatos distintos e objetivos, relativos a eventos”.

A informação, para Santos (2001:30), é “uma mensagem com dados que fazem a diferença, podendo ser audível ou visível, e onde existe um emissor e um receptor”. Trata-se de um processo dinâmico que visa ao conhecimento ou, mais simplesmente, informação é tudo o que reduz a incerteza. É um fluxo de mensagens, enquanto o conhecimento é criado por esse próprio fluxo de informação, ancorado nas crenças e compromissos de seu detentor. O valor da informação é determinado em parte pela reação psicológica do usuário à informação e em parte pelos efeitos decorrentes de suas ações continuadas. Um novo conhecimento só tem um efeito positivo quando dados constituem nova informação para quem os recebe.

Assim, quando uma OSFL define qual informação deve alcançar um doador de modo a influenciar sua decisão do que fazer com seus fundos, ela deve estar preparada para a receptividade de sua mensagem.

Leite e Porse (2005) definem conhecimento como o resultado das experiências individuais com o mundo, que é construído pelos aprendizes quando estes resolvem problemas. O conhecimento é construído por meio da interação do indivíduo com o meio social e físico, dependendo tanto das condições do meio (contexto) quanto das condições do indivíduo (crenças e compromissos). É dinâmico, ou seja, está sempre sendo construído (ação) quando os indivíduos acumulam mais informações e tentam transacionar (relacional) com ambientes complexos, ou seja, há uma direção conforme:

DADOS → INFORMAÇÃO → CONHECIMENTO

É por esse motivo que o conhecimento é o coração das organizações, uma vez que permite adaptá-las às rápidas mudanças em seu ambiente, promovendo a melhoria contínua dos processos, visando à vantagem competitiva, “é difícil de ser imitado, copiado e ‘reengenheirado’”; (...) é, ao mesmo tempo, individual e coletivo, leva tempo para ser

construído e é de certa forma invisível, pois reside na ‘cabeça das pessoas’” (TERRA, 2001:213) e é fundamental por “ser capaz de identificar oportunidades que os outros ainda não viram para explorá-las ao máximo” (BROWN *apud* REGO JR., 2001:222). Outro ponto a considerar é o risco da rápida obsolescência desse conhecimento “e a necessidade de gerar aqueles vinculados ao que é crítico para o sucesso do negócio” (EBOLI, 1999:1).

Já a comunicação deve ser entendida como um processo ou fluxo. Antes que ela ocorra, é necessário um propósito expresso em forma de mensagem a ser transmitida. Ela passa de uma fonte para um receptor, sendo codificada e transmitida através de um canal até o receptor que a traduz (decodifica), resultando na transferência de um significado de uma pessoa para outra.

Esse comportamento pode ser observado quando, nos Estados Unidos, a crescente competição por fundos e a grande quantidade de OSFL com missões similares levam a mídia a identificar e classificar as organizações, comunicando o desempenho de modo a direcionar fundos para aquelas que apresentarem melhores índices em custos por meio de uma relação entre despesas administrativas e o total de despesas (WILSON *et al.*, 1999).

Internamente, um comportamento eficaz da gestão pressupõe que todos entendam tanto os planos de ação quanto a informação de que necessita. Ela deve compartilhar os planos, pedir opiniões e comunicar quais informações cada um vai precisar para fazer sua parte. Cada um dos subordinados deve saber o que comunicar, quando, como e a quem comunicar, evitando volumes inúteis de dados, com pouca informação útil. Há dois fluxos para o executivo prestar atenção: do subordinado para o chefe e dele para seus superiores. Ele deve identificar a informação de que necessita, pedi-la e insistir em obtê-la.

Existem evidências que demonstram haver uma relação positiva entre a produtividade dos trabalhadores e a comunicação eficaz. A escolha do canal adequado, a escuta eficaz e a utilização do *feedback* podem auxiliar a tornar a comunicação mais produtiva (LEITE e PORSE, 2005).

O ambiente existente entre os doadores e as OSFL deve caracterizar-se por uma linguagem particular, em que predomine a clareza das expectativas e das obrigações entre eles, cujo vocabulário e cujas definições sejam claras e compartilhadas. É importante para uma implementação de sucesso que uma abordagem com base nos impactos esperados seja compreendida pela OSFL desde o início da relação com seus doadores, de modo a contribuir para seu aprendizado e desenvolvimento.

Adicionalmente, a comunicação, é fundamental para determinar o grau de motivação das pessoas, e deve contar com indicadores que lhes permitam perceber as relações entre o grau de esforço exercido e seu desempenho, entre o desempenho e a recompensa e entre a recompensa e a satisfação de objetivos. Assim, a comunicação tem papel significativo na determinação do papel de motivação de indivíduos. No setor sem fins lucrativos, desde os anos 1980, tem havido uma forte tendência para mudança nas formas de estimular a captação de fundos por meio da valorização da eficiência administrativa e de gestão (LIGHT, 2000).

5.4.2.6 Os Obstáculos

Medina-Borja e Triantis (2007) apontam que a multidimensionalidade da natureza do desempenho das OSFL enfrenta três desafios: decidir quais dimensões devem ser incluídas numa avaliação de desempenho, como mensurar cada dimensão e captar as possíveis relações entre elas.

Os maiores obstáculos à integração entre a medição e a administração são humanos e culturais, não analíticos e técnicos, afirma Thomas (2004). Um bom administrador controla o desempenho dos sistemas sob sua responsabilidade com a ajuda de medidas de desempenho, de seus auxiliares, responsáveis por determinadas tarefas dentro do mesmo sistema, e de cada funcionário na execução de cada etapa do processo.

Adicionalmente, há que considerar os obstáculos institucionais representados por pessoas e organizações que podem relatar seu desempenho com viés. A natureza muito fragmentada da hierarquia existente no setor social e as regras não escritas de tolerância e paternalismo representam barreiras à adoção de um sistema de avaliação de desempenho.

Outra explicação pode ser a financeira, já que sistemas abrangentes e confiáveis são caros. Se os sistemas de mensuração forem indutores da alocação de recursos, tornam-se uma ameaça potencial aos programas e ao pessoal, induzindo os responsáveis a apresentarem dados de forma seletiva.

Entre os obstáculos à transformação que ocorre com a implantação de novas iniciativas e estratégias, está a intensidade da resistência oposta pelos membros de uma organização, que está relacionada com sua percepção dos ganhos e perdas decorrentes da mudança e como a cultura corporativa irá responder (SOLE, 1999). Uma cultura que desencoraja a exposição ao risco e à inovação é obstáculo essencial a uma mudança bem-sucedida visando à implantação de um sistema de mensuração de desempenho. Kaplan e

Norton (2001b:149), ao analisarem princípios que orientam uma organização focada na estratégia, apontam que, para alinhar uma organização a uma estratégia, é preciso enfrentar “silos funcionais” que se constituem em obstáculos à implementação estratégica, dados os conjuntos de conhecimento funcional, a linguagem e a cultura próprias.

As características de uma inovação ou uma nova ideia são seus próprios obstáculos e Rogers (1995), sugere cinco características intrínsecas à inovação:

- a vantagem comparativa como o grau em que a inovação é entendida como superior àquelas ideias ou técnicas que pretende substituir;
- a compatibilidade vista como o grau com que a inovação é vista como consistente com os valores existentes, com a experiência, passada e as necessidades presentes e futuras;
- a complexidade como o grau de dificuldade que uma inovação apresenta para ser entendida e utilizada;
- a experimentação como a capacidade da inovação ser testada de forma limitada;
- a capacidade de observar como a amplitude e os resultados de uma inovação são visíveis.

As OSFL, em particular, enfrentam diferentes dificuldades ao tentarem integrar a inovação, representada pelo método da avaliação dos impactos num sistema de mensuração de desempenho. Dado o papel extremamente crítico exercido pelas forças externas às organizações, torna-se difícil isolar o impacto dos programas desenvolvidos das pressões do ambiente. Essas dificuldades podem ser mais bem caracterizadas por três aspectos: técnicos, financeiros e institucionais (ROGERS, 1995).

Dentre os aspectos técnicos, destacam-se os problemas de comparabilidade e de consistência das medidas ao longo do tempo e entre as organizações. Aliados à falta de concordância sobre o que constitui sucesso, podem levar à falta de padrões claros de avaliação. Entregar informação relevante às pessoas certas, no formato mais adequado e em tempo hábil representa um desafio analítico e prático. As medidas de desempenho mostram dados históricos, logo, pouco auxiliam nas projeções futuras e muitos indicadores constituem dados neutros, ou seja, sem um conteúdo próprio, informando de forma diferente os diferentes públicos.

Os obstáculos financeiros são os mais óbvios: os já citados elevados custos para produção e manutenção da informação capaz de preencher os requisitos das organizações. A resposta tem sido focar um número selecionado de indicadores e fazer uso da agregação dos dados, correndo o risco de que uma grande quantidade de informação se perca. Outra

consequência é a mensuração apenas do que é mensurável: em vez de medir o que é relevante, medir mais a quantidade em detrimento da qualidade ou apenas medir o curto prazo em lugar de conservar séries históricas de dados.

Araújo (2002:25) destaca que, nas OSFL,

(...) a escassez de recursos e a necessidade de mudanças na sociedade podem ser consideradas empecilhos para o alcance da efetividade na maioria das organizações do terceiro setor, principalmente, se for levada em consideração que a demanda por serviços nessas entidades é sempre crescente.

Para Rogers (1995), as principais barreiras institucionais podem ser:

- a dificuldade na definição de medidas operacionais, dado que a missão e objetivos das organizações não se apresentam muito claramente;
- a coleta de dados é inadequada e a organização não conta com recursos técnicos e administrativos para captação de novos dados;
- as equipes não têm o conhecimento e a habilidade para coletar e analisar os dados relevantes do desempenho, confundindo, por exemplo, resultados com impactos, dada a dificuldade na identificação de formas de mensuração de impacto;
- inúmeros impactos só podem ser medidos por meio de metodologias complexas; existe a tendência a incluir indicadores mais simples de ser medidos, mas não vinculados à missão;
- os sistemas existentes de incentivos são incapazes de romper as resistências ou a falta de comprometimento com a mensuração de desempenho;
- a falta de apoio da liderança, pois a tarefa é cansativa e dispendiosa;
- a cultura organizacional não apoia e não promove o uso de medidas de desempenho.

Pessoas na organização podem opor-se e resistir, abertamente ou de forma mais sutil, ao desenvolvimento de um modelo de mensuração de desempenho. A oposição pode vir de pessoas que se sentem sobrecarregadas e temem as novas tarefas inerentes à captura dos dados, talvez em decorrência de uma experiência passada malsucedida e abandonada. Ou estejam pessimistas sobre se os responsáveis realmente delas farão uso na tomada de decisão ou apenas servirão para cortes orçamentários como redução da estrutura ou para outras formas negativas de uso. Controles passam a ser vistos como uma forma de identificar desvios e de encontrar responsáveis, e não de aprendizado da organização. Algumas chefias podem tomar essas ações como um sinal de falta de confiança em suas habilidades. Podem acreditar que esses novos controles sejam um primeiro passo para a aceleração das operações, colocando

maior pressão sobre funcionários e supervisores. Ou, ainda, que desempenhos ineficientes, até agora ocultos, passarão a ser revelados. Uma dificuldade adicional decorre da escassez de modelos causais que propiciem uma atribuição correta das transformações aos programas.

As formas mais comuns de evitar ou de solucionar essas posturas de resistência compreendem:

- envolver os funcionários e voluntários da área operacional e os clientes no desenho de um sistema de mensuração de desempenho;
- desenvolver incentivos que levem os gerentes a utilizarem a informação do desempenho, dando maior flexibilidade operacional e orçamentária como retorno pela maior responsabilidade assumida;
- treinar os gerentes e outros *stakeholders* (voluntários) na compreensão da importância e dos benefícios do sistema.

Não só no ambiente interno, mas em suas relações com os diferentes *stakeholders*, a organização depende fortemente, como foi visto, de suas habilidades em comunicar-se.

5.4.3 Os Resultados, os Efeitos e os Impactos

A análise da literatura mostra que uma OSFL é avaliada como bem-sucedida, com ótimo desempenho, quando consegue balancear três dimensões: qualidade dos serviços, efetividade e eficiência (NYHAN e MARTIN, 1999). Hargreaves e Attkisson (1978) apontam a qualidade dos serviços, consideradas aqui a oportunidade, a atenção e a satisfação relatada pelo cliente, juntamente com a efetividade, como fundamentais nos programas sociais. Já a terceira dimensão, eficiência técnica, considera a relação *input* (recursos utilizados) com os *outputs* (serviços prestados) e como maximizá-la, muito comumente utilizada na avaliação de escolas e serviços de segurança (RUGGIERO e DUNCOMBE, 1995).

A crescente escassez de recursos provenientes de doações tem sido apontada como a principal causa para que as OSFL, na década de 1990, passem a utilizar métricas voltadas para a identificação de impactos e capazes de avaliar, também, as causas de suas ineficiências na oferta dos serviços (RUGGIERO e DUNCOMBE, 1995; SCHALOCK, 1995). A qualidade dos serviços caracteriza-se por sua intangibilidade, heterogeneidade e inseparabilidade entre a produção e o consumo (PARASURAMAN, ZEITHAML e BERRY, 1988) e a qualidade percebida torna-se o critério de julgamento sobre o grau de excelência de uma organização (ZEITHAML, 1987).

A efetividade considera no âmbito das atividades sociais os impactos desejados e as respectivas *proxies* para mensurá-los. A tabela 05 mostra a diferença entre resultados e impactos com base nas diferentes percepções, conhecimento e comportamentos pretendidos do cliente (MEDINA-BORJA e TRIANTIS, 2007).

Tabela 05 - Exemplo comparativo de resultados e de impactos em serviços sociais

Resultados	Impactos
- número de participantes inscritos em um programa de prevenção da AIDS	- mudança de intenções e de comportamento sexual de risco dos inscritos (impacto de curto prazo) - redução da mortalidade em portadores de AIDS (impacto de longo prazo)
- número de abrigos oferecidos durante um acidente da natureza	- redução de desabrigados após o acidente (impacto intermediário)
- número de emergências comunicadas	- redução da ansiedade em decorrência do isolamento dos entes queridos

Fonte: Adaptado de Medina-Borja e Triantis (2007:152).

A noção de eficiência pode ser mais bem tratada como uma combinação ponderada de *outputs* (serviços) em relação a uma combinação ponderada de *inputs* (recursos) (FARREL, 1957). Assim, a capacidade financeira da OSFL é aquela capaz de gerar entradas de recursos ou receitas operacionais, sendo medida pela capacidade de maximizar seu desempenho na geração de receitas (*outputs*), dados os recursos (*inputs*) aplicados na captação de fundos ou

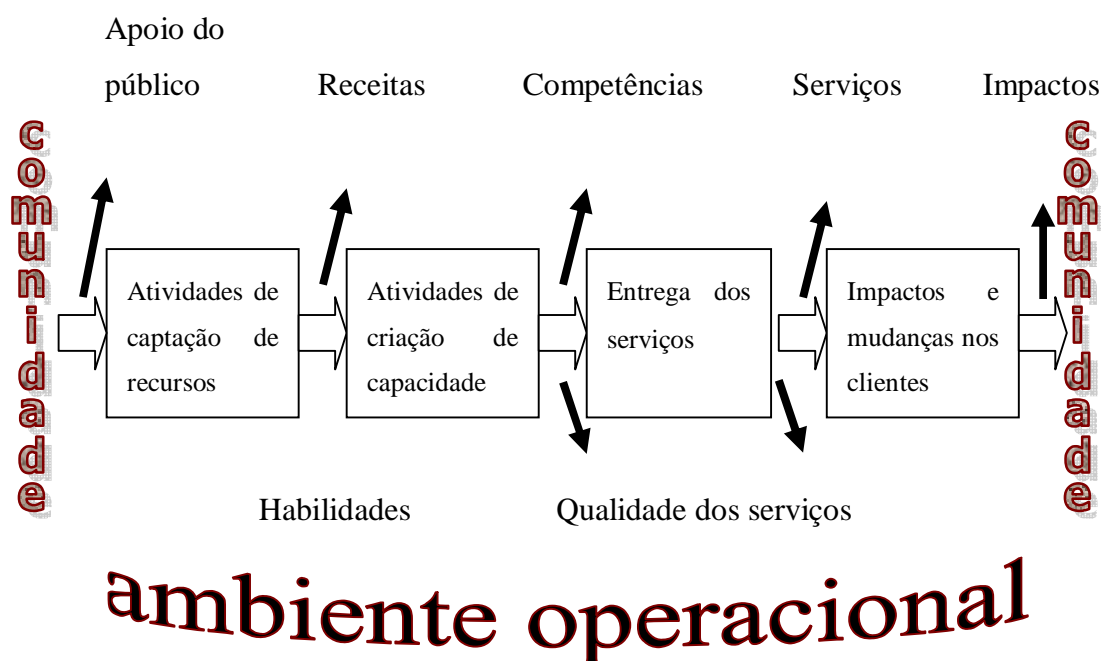
na venda de serviços. A capacidade de oferecer serviços sociais também é avaliada pelo desempenho que maximiza a oferta desses serviços. Portanto, entende-se por eficiência a capacidade de geração de receitas (desempenho financeiro) em relação à capacidade de criação (oferta de serviços).

A tecnologia, os recursos humanos e seu desenvolvimento, a integração dos processos e a produtividade dos fatores são identificados, nos setores com fins lucrativos, como recursos de uma organização. Quando influenciados pelo ambiente de serviços, constituem direcionadores de qualidade de serviços e de desempenho (ROTH e VAN DER VELDE, 1989a; 1991). As OSFL também necessitam de capacidade organizacional, ou seja, da “habilidade de criar centros de responsabilidade capazes de orientar seus administradores na busca da consecução dos objetivos globais da organização”, afirmam Sola e Prior (2001:219), para que possam entregar valor ou uma mudança positiva.

Medina-Borja e Triantis (2007) afirmam que nas OSFL existem quatro processos estruturados de produção, conforme a figura 04:

- quando a OSFL gera receitas via captação junto a órgãos públicos e/ou captação privada;
- quando ela desenvolve capacidade organizacional pela captação de recursos humanos e físicos, treinando e pesquisando;
- quando pelas capacidades criadas são entregues serviços;
- quando gera mudança ou impactos nos beneficiários dos serviços.

Figura 04 - Estrutura de mensuração de desempenho



Fonte: Adaptado de Medina-Borja e Triantis (2007:155).

Para evitar a confusão que costuma ocorrer entre o conteúdo do termo efeito ou *outcome* com os termos resultado ou *output* e impacto ou *impact*, Paton (2003) e Austin (1996) e os sites <http://www.outcomesonline.org.uk/> e <http://www.ces-vol.org.uk> de apoio aos processos de mensuração, explicam que resultados seriam todos os produtos e serviços propiciados como parte da atividade da OSFL, como treinamentos, cursos, seções de apoio ou publicações; efeitos seriam as mudanças provocadas pelos resultados do projeto; impactos seriam os efeitos do projeto verificados em um nível mais elevado, amplo e de mais longo prazo, após a consecução de diferentes efeitos. Assim, explicam a mudança em um grupo maior de beneficiários do que aquele originalmente desejado, e muitas OSFL podem ser as responsáveis pelo impacto e esse nível de mudança pode ser mais difícil de alcançar na vida útil de projetos de curta duração.

Exemplificando, ao se fazer uso daquela terminologia em um projeto que visa reduzir a gravidez em adolescentes, por meio do apoio de um grupo de voluntárias, tem-se que:

Recursos (<i>inputs</i>) →	Resultados (<i>outputs</i>) →	Efeitos (<i>outcomes</i>) →	Impacto (<i>impacts</i>)
Equipe dedicada, recursos financeiros, instalações, propaganda.	Sessões individuais, terapia de grupo, mudança de ambiente.	Aumento na: autoestima, percepção de situações alternativas a uma maternidade precoce, acesso a oportunidades de educação e de formação profissional.	Redução na: exclusão social, gravidez em adolescentes.

5.4.4 A Mensuração do que é Relevante

5.4.4.1 Estimando o Valor de Mercado para as Atividades Voluntárias

Para disponibilizar seus serviços, muitas OSFL confiam em voluntários ou trabalhadores não pagos. Por isso, onde nenhuma transação de mercado é envolvida, esse componente da força de trabalho das organizações não surge nos relatórios contábeis.

Contudo, para organizações nas quais no conjunto das forças de trabalho o voluntário é relevante, esse pode ser um grande descuido. Sem seus envolvimento, o nível de serviço seria drasticamente reduzido; em alguns casos, a organização pode nem operar. Este é o caso, por exemplo, do setor de saúde: dados seus custos crescentes, Tuckman e Chang (1994) consideram que serviços não médicos podem ser obtidos sem um custo direto ao fazer uso do trabalho voluntário. Contudo, essa mão de obra não é totalmente grátis, pois hospitais incorrem em custos de recrutamento, administração, supervisão e treinamento e, excepcionalmente, esses custos são reconhecidos (SUES e WILSON, 1987).

Apesar das dificuldades, faz-se necessário estimar um valor de mercado para serviços voluntários. Existem aí, duas escolas de pensamento:

- a primeira, baseada no referido custo de oportunidade, em que se pode supor que o custo do voluntariado é o tempo que poderia ter sido gasto de outras maneiras, incluindo ser remunerado em outras atividades (BROWN, 1999). Esse tempo poderia ser gasto gerando renda e o custo de oportunidade é ligado à compensação por hora que os voluntários geralmente recebem por trabalhos pagos e por eles prestados. Contudo, esse procedimento pode ser problemático, pois as habilidades relacionadas com o serviço voluntário podem diferir substancialmente daquelas para as quais um salário será recebido. Assim, como imaginar que as horas despendidas por um alto

executivo podem servir de padrão de comparação para suas horas despendidas como voluntário, em uma distribuição de alimentos local? O problema oposto poderia surgir se o voluntário de distribuição de alimentos fosse desempregado e, portanto, sem uma compensação horária. É incorreto sugerir que o serviço não vale nada.

Consideradas as complexidades de estimar custos de oportunidade, incluindo o que o trabalhador remunerado tem de pagar e depois ajustando qualquer benefício adicional, Brown (1999) sugere que valores elevados devem ser aplicados quando voluntários têm mais responsabilidades em relação a seus trabalhos remunerados. Valores mais baixos devem ser aplicados na circunstância oposta.

Variações àquele procedimento são empreendidas por Wolfe, Weisbrod e Bird (1993:35), quando estimam o custo marginal de oportunidade, ao questionarem voluntários sobre o que eles teriam recebido se tivessem trabalhado tais horas adicionais remuneradas. Voluntários que não estavam no mercado de trabalho (aposentados, estudantes, desempregados) “foram questionados sobre o que eles acreditavam que poderiam ganhar se eles decidissem procurar emprego remunerado”. Handy e Srinivasan (2003a), também solicitam, em pesquisa com voluntários, o seguinte: que eles atribuam quanto valem suas tarefas. Portanto, tais procedimentos podem variar, mas todos dividem uma característica em comum: olhar o valor do voluntariado pela perspectiva do voluntário e quanto valem para a pessoa suas horas despendidas como voluntário;

- a segunda escola usa o método de “custos de reposição” (ou substituição) e assim avalia o custo dos voluntários pela perspectiva da organização, como se tivessem que pagar a taxa de mercado por tal serviço. A maioria das pesquisas que estimam o valor dos voluntários utiliza esta metodologia. De acordo com Brudney (1990), a estrutura de custos de reposição assume que funções voluntárias devem ser calculadas de acordo com o valor dos serviços prestados no mercado de trabalho. Muitas organizações simplesmente calculam uma média bruta baseada na média de salário/hora em uma determinada função. Por exemplo, o *Independent Sector* – uma organização sem fins lucrativos nos Estados Unidos – utiliza a média de salário / hora para trabalhadores, não agricultores, publicada no Relatório Econômico do Presidente, mais 12% para benefícios adicionais. No Canadá, Ross (1994) sugere uma média do salário / hora baseado em dados da *Statistics Canada* referentes à função executada. Contudo, a tendência predominante para o orçamento (para a

aplicação de custos de reposição para voluntários) é basear o cálculo no tipo de serviço (BRUDNEY, 1990; GASKIN, 1999;). Por exemplo, a *Community Literacy Ontario* usa uma taxa / hora dos trabalhadores voluntários com base na pesquisa da média anual do salário da equipe de apoio de 94 organizações comunitárias que oferecem treinamento. A *Volunteer Investment and Value Audit* (VIVA), desenvolvida no Reino Unido, usa comparações de mercado baseadas no trabalho executado (GASKIN, 1999).

Uma crítica ao uso de custos de reposição é que voluntários são menos produtivos que trabalhadores pagos e, portanto, o custo de reposição pode superestimar seus valores (BROWN, 1999). Outra crítica reside em que organizações que usam voluntários têm, geralmente, limitações financeiras e, se voluntários estão indisponíveis, elas simplesmente reduzem o nível de serviço. Adicionalmente, as organizações que usam voluntários, ainda que obtenham serviços capazes de agregar valor, também absorvem os já citados custos de treinamento e supervisão. Esse ponto é enfatizado no VIVA que realiza uma análise do custo/benefício baseada na taxa do valor mercado de funções voluntárias (usando custos de reposição) dividido pelas despesas da organização com voluntários (GASKIN, 1999)..

Entre as razões para acreditar-se que o trabalho voluntário tenha uma produtividade inferior na prestação de serviços em relação a um trabalhador pago, estão os salários que constituem forte motivador para um desempenho superior e para procurar manter-se nele. Esse procedimento leva os empregadores a reservarem aos assalariados os postos de trabalho que demandam maior treinamento e em que giro e absenteísmo são mais onerosos, cabendo aos voluntários as atividades com níveis inferiores de treinamento (PACE, BASSO e DA SILVA, 2004).

Por outro lado, voluntários podem apresentar-se com níveis mais elevados de treinamento em geral e com conhecimentos superiores à média da força de trabalho.

Adicionalmente, eles apresentam vantagens no desempenho de algumas atividades, como nas relações que demandam um nível de credibilidade entre um cliente e um voluntário.

Como esses atributos não são geralmente monitorados nem medidos, eles serão mais bem prestados por pessoas que não têm seu sustento diretamente ligado a essas atividades. Sua ocorrência é mais comum na ação de voluntários em hospitais, asilos e na atividade de captação de recursos.

Quando se busca mensurar a atividade voluntária, existem quatro dimensões a considerar, afirmam Cnaan, Handy e Wadsworth (1996):

- livre escolha na atuação voluntária;
- até que ponto existe uma remuneração;
- até que ponto existe um contexto estruturado da ação e até que ponto ele é informal;
- a que distância se encontram os beneficiários da ação em relação à localização do prestador do serviço

Quando o voluntário também é o cliente, pode-se assumir que ele não auferir ganho para si, devendo ser considerado o ganho derivado dos serviços. Raramente um voluntário é o único beneficiário da atividade voluntária. Limites para a definição das atividades classificadas como voluntárias derivam da terceira e quarta dimensões, em que certas atividades confundem-se com responsabilidades pessoais em relação à sociedade (criar um filho, parar no sinal para um pedestre) ou ocorrem ligações pessoais em que podem existir formas de reciprocidade (carona com um vizinho). Assim, redes informais de relacionamentos que participam do tecido social, não fazem parte do trabalho voluntário sem remuneração, aqui considerado.

O voluntariado tem suas raízes nas pessoas voltadas para ações em prol do bem comum, sem esperar qualquer retribuição, atuando em empresas, no governo e nas entidades do terceiro setor. Essa ação caracteriza-se por uma rede de resposta imediata, capaz de produzir mudanças rápidas. É necessário criar um consenso sobre sua integração, desenvolvendo um processo interno de comunicação de objetivos e metas, coordenando suas atividades e propiciando formas de avaliação e de incentivos não econômicos, como sua capacitação e seu crescimento pessoal, reduzindo a rotatividade e o absenteísmo.

Um diagnóstico parcial de alguns aspectos do trabalho voluntário no Brasil mostra que sua presença atingiu 77,6% das entidades filantrópicas de uma amostra de 648 cadastradas no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), distribuídas por 26 Estados (PACE, BASSO e DA SILVA, 2004). Essa importância já foi caracterizada em legislação específica que propiciou novas regras para a contratação de serviços voluntários, Lei 9608, de 18 de fevereiro de 1998. Essa formalização das relações do trabalho voluntário apresentou-se em 42,5%, 214, das entidades respondentes, 504, ou 33% da amostra, 648.

A importância dessa forma de trabalho levou à constatação da existência de uma área de coordenação interna, visando a sua inserção harmoniosa nas entidades, e existente em 44%

dos 504 respondentes. Quanto à análise do esforço de treinamento dos voluntários, apenas 40% ou 199 dos respondentes (504) e 30,7% da amostra dedicam-se a seu treinamento. Este menor investimento em treinamento pode ser explicado pela instabilidade dos quadros voluntários, o que é validado pelo cruzamento do tempo de casa com o número de treinamentos.

Vale observar que, naquele trabalho e em pesquisas anteriores, o Conselho de Administração e outros órgãos assemelhados surgem como elemento relevante com elevada participação voluntária. Conforme dados da mesma pesquisa, 94,6% dos respondentes (613) possuem um Conselho de Administração com responsabilidades legais, financeiras, éticas e morais, além de formação da cultura, ou seja, “como as coisas devem ser feitas”, atuando, também, na busca por recursos em face da crescente competição.

5.4.4.2 Estimando um Valor de Mercado para Outros Itens Não Monetizados

Embora estabelecer um valor apropriado para o trabalho voluntário seja fator predominante na criação de uma estrutura contábil voltada para o valor social, também há outras “produções” (participações) que envolvem transações de mercado e, portanto, abordagens inovadoras são requeridas a fim de avaliá-las. Em um dos primeiros trabalhos em contabilidade voltada para o social, Estes (1976) propõe um número de técnicas criativas. Seus exemplos são altamente relacionados com negócios com fins lucrativos, mas eles são, também, relevantes para organizações sociais.

Avaliação Alternativa

Como o valor desejado não pode ser diretamente determinado, é possível estimar um valor substituto/alternativo. Conforme exemplificado por Estes (1976), o valor de edifícios emprestados a grupos cívicos pode ser estimado pelo valor do aluguel que seria pago pelas instalações comerciais de qualidade similar. No terceiro setor, Olak e Nascimento (2000) afirmam que mensuração e reconhecimento das receitas não guardam proporção direta com o volume de serviços prestados, dado o papel do trabalho voluntário e das doações e subvenções recebidas, que são valorados a preços correntes de mercado. Aqui, como já foi visto em capítulo anterior, há a necessidade do uso do conceito de resultado econômico entendido como a diferença entre a receita econômica e os custos diretos e indiretos incorridos na atividade (SLOMSKI, 1996; OLAK, 2000).

Custo de Restauração

“Certos custos sociais podem ser avaliados ao estimar o desembolso monetário necessário para desfazer ou prevenir um prejuízo” (ESTES, 1976:62). Por exemplo, é possível estimar o custo da restauração de terras danificadas ambientalmente para uso industrial ou residencial. Esse tipo de orçamento de custo é comumente feito em relação a danos ambientais. Assim, o custo associado com a poluição pode incluir os custos hospitalares e o custo associado aos médicos devido ao crescimento de doenças respiratórias pela poluição (QUARTER, MOOK e RICHMOND, 2003).

Análise

Agências governamentais, geralmente, detêm bancos de dados e análises estatísticas que podem auxiliar na estimação do valor de produções sociais. Por meio de tais dados, é possível estimar os ganhos crescentes associados com o voluntariado (DAY e DEVLIN, 1996; DEVLIN, 2000).

Já para Nanus e Dobb (2000), deve-se medir o bem social pelo aproveitamento dos programas, a busca das informações podendo se dar por duas formas:

- pelos bens sociais que ela provê a seus clientes e à comunidade;
- pelo aumento do capital organizacional.

Bens oferecidos aos clientes e à comunidade

Tomando-se como exemplos um programa que visa desenvolver potencialidades sociais e familiares com meninas carentes e um programa de emprego para deficientes físicos, é possível obter dados relevantes a sua avaliação por meio de entradas e despesas da organização.

As entradas documentadas (doações e outras atividades) e as despesas incorridas são valoradas a custos históricos, afetando o patrimônio da entidade e devendo ser entendidas como recursos revertidos para a sociedade, pois salários e outras aquisições externas retornam à comunidade. Os funcionários usam seus salários para fazer aquisições, pagar obrigações e alugueis e sustentar a si e a suas famílias. Itens não pessoais representam aquisições de materiais e equipamentos que a entidade requer para seus serviços. Portanto, as despesas são similares a seus rendimentos – isto é, os valores recebidos são transferidos para a comunidade.

As receitas econômicas não documentadas devem ser valoradas a preços correntes. Para a entidade, que busca desenvolver as potencialidades sociais, algumas atividades desenvolvidas podem ser valoradas pelo modelo apresentado na tabela 06.

Tabela 06 - Exemplo de valoração de atividades sociais

Serviços prestados pela entidade	Atendimentos	Unidade	Menor valor de mercado (R\$)	Valor gerado (R\$)
Aula de arte/cultura	19.899	horas/aula	14,30	284.556
Aula de computação	7.029	horas/aula	15,26	107.263
Atendimento psicológico	198	horas	59,45	11.771
Bolsas de estudo	4.500	curso	300,00	135.000

Fonte: Nanus e Dobb (2000:29).

Valor das Atividades Voluntárias – os valores pagos representam uma contribuição para a comunidade e as despesas serão sempre revertidas à comunidade. Portanto, o valor dos voluntários como recursos ingressantes (receitas) e suas despesas serão iguais.

Emprego e crescimento da qualificação profissional – os efeitos diretos (primários) ou a receita econômica, por exemplo, de um programa de emprego que visa à obtenção de uma posição (treinamento de habilidades que levam ao emprego) e ao crescimento da qualificação profissional (conclusão de um treinamento que aumenta as chances de conseguir emprego) podem ser medidos por:

- valor dos salários médios dos clientes empregados, já considerados os benefícios;
- aumento da qualificação profissional. Dado que o treinamento melhora o potencial para o emprego dos formandos, para aqueles já empregados, toma-se o valor de seu pagamento como medida. Nos casos daqueles não empregados nos primeiros três meses, sua qualificação profissional é monetizada com valores de um programa de treinamento similar no setor privado ou usa o valor *per capita* recebido em doação para o programa de treinamento.

Portanto, têm-se como produções primárias da entidade a aquisição profissional e a qualificação profissional.

Economias realizadas pela sociedade – os valores economizados pela sociedade com os novos empregos (terciários) estão na redução do uso do seguro-desemprego e semelhantes desembolsos oficiais. Outros benefícios recebidos podem ocorrer, por exemplo: orientação vocacional, medicamentos prescritos, tratamento odontológico, dispositivos de comodidade – uma cadeira especial, um leitor de Braille e até suplementos de vestuário.

Alguns recursos de difícil quantificação podem não ter um claro valor de mercado, demandando levantamentos físicos operacionais. Podem ser classificados como produções secundárias, pois, embora informados como recebidos, eles não são a meta principal:

- autoestima aumentada;
- estresse reduzido pelo emprego;
- poder aquisitivo aumentado;
- qualidade de vida;
- saúde melhorada;
- relações familiares melhoradas.

Aumento do capital organizacional

O segundo indicador faz uso de medidas financeiras que auxiliam a mensuração dos aumentos do capital organizacional e decorrem do crescimento de doações, concessões/isenções recebidas e recursos de associados, que são veículos úteis na avaliação da saúde e da viabilidade daquelas entidades. Compõem, ainda, o aumento do capital organizacional as medidas de aumento do capital humano, das instalações e de equipamentos, as contribuições de alianças estratégicas e a qualidade e eficácia dos sistemas operacionais.

Doações, subvenções e contribuições pecuniárias – trata-se de um conjunto de recursos provenientes de terceiros, contabilizados a valores históricos, compreendendo, também, o resultado da venda de bens e serviços.

Despesas não desembolsadas e recebidas como beneficência – a utilização de voluntários reduz a contratação de funcionários remunerados e a cota de contribuição patronal do INSS, gerando economia. Há também a doação de serviços de terceiros, como auditoria, recrutamento e seleção e serviços de contabilidade.

6. MODELOS ALTERNATIVOS DE AVALIAÇÃO

6.1 A Demonstração do Valor Adicionado Expandido (DVAE)

As demonstrações financeiras que analisam o retorno para os acionistas no setor voltado para o lucro não apresentam, como se viu, muita utilidade para as OSFL. Sugere-se, inicialmente, tomar o modelo que tem por base a Demonstração do Valor Adicionado (DVA), que se diferencia da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), pois nesta, seu principal objetivo é mostrar o lucro líquido, a parte do valor adicionado que pertence aos acionistas como investidores de capital de risco. Já na DVA é apresentada, além da parte que pertence aos sócios, a parte dos demais capitalistas que financia a empresa com capital de dívida, a parte dos empregados e aquela que pertence ao governo. Vale lembrar que na DRE essas riquezas, ao serem distribuídas, reduzem o ganho dos acionistas e constituem despesas (SANTOS, 2003).

A DVA contribui para o cálculo do PIB e de indicadores sociais, além de auxiliar a empresa na visualização da contribuição e distribuição da riqueza em seu ambiente. Ela apresenta, em linhas gerais, duas partes com propósitos diferentes, mas complementares. Na primeira parte, calcula-se o Valor Adicionado e na segunda demonstra-se sua distribuição, conforme o quadro 07. Há duas limitações a observar na denominada DVA tradicional, no que se refere, por exemplo, ao trabalho voluntário: primeiro, ela se apoia apenas em dados financeiros, o que não reproduz o verdadeiro desempenho na organização, principalmente no caso das OSFL que contam com o trabalho voluntário; segundo, não são considerados os resultados diretos e indiretos não monetários que as OSFL alcançam no cumprimento de sua missão, ela não considera tampouco o valor agregado à sociedade do crescimento do voluntário por meio de sua participação ou de sua prestação de consultoria *pro bono* a terceiros e a outras OSFL. Dessa forma, Quarter, Mook e Richmond (2003) desenvolveram uma demonstração denominada Demonstração do Valor Adicionado Expandido, que monetiza todos os valores sociais anteriormente não incluídos.

Quadro 07 - Estrutura e modelo da DVA (tradicional)

1- Receitas

Venda de mercadorias, produtos e serviços

Provisão para devedores duvidosos

Não operacionais

2- Insumos adquiridos de terceiros (incluem os valores do ICMS e IPI)

Matérias-primas consumidas

Custos das mercadorias e serviços vendidos

Materiais, energia, serviços de terceiros e outros

Perda / recuperação de valores ativos

3- Valor Adicionado Bruto (1 – 2)

4- Retenções

Depreciação, amortização e exaustão

5- Valor Adicionado Líquido produzido pela entidade (3 – 4)

6- Valor Adicionado recebido em transferência

Resultado da equivalência patrimonial

Receitas financeiras

7- Valor Adicionado Total a distribuir (5 + 6)

8- Distribuição do Valor Adicionado

Pessoal e encargos

Impostos, taxas e contribuições

Juros e aluguéis

Juros sobre o capital próprio

Lucros retidos / prejuízo do exercício

Fonte: Adaptado de Santos (2003:45).

Graficamente, Quarter, Mook e Richmond (2003) resumem, Na figura 05, a justificativa da busca do valor nas OSFL. Primeiramente, apresentam a DRE e o cálculo do valor adicionado. Na DRE o lucro é obtido pela diferença entre Receitas, que compreende o valor de mercado dos bens e serviços vendidos, e as Despesas, que incluem os pagamentos de bens e serviços, salários e benefícios, juros, impostos e a depreciação.

Figura 05 – A Demonstração de Resultados do Exercício (DRE)

Receitas	Despesas
	Superávit/Lucro

Fonte: Adaptado de Quarter, Mook e Richmond (2003:108).

Na figura 06, o valor adicionado é criado quando das receitas são subtraídas as compras de bens e serviços. Trata-se de uma medida da riqueza criada pela organização quando ela agrega valor às matérias-primas, aos produtos e aos serviços pelo uso do capital e do trabalho. Para propiciar esses resultados, ela precisa adquirir bens e serviços externamente. Esse dado é obtido nas demonstrações financeiras. Trata-se da riqueza produzida para um grupo de interessados no sucesso da empresa, mas ainda é uma visão limitada do valor gerado, como pode ser visto na figura 07, onde ao se incluírem os itens não monetizados (sociais) decorrentes da ação da organização, expande-se a visão do valor gerado.

Figura 06 - A Demonstração do Valor Adicionado

Receitas (valor de mercado de produtos primários)	Compras de bens e serviços externos	V A L O R A D I C I O N A D O
	Funcionários	
	Terceiros financiadores	
	Governo	
	Amortizações	
	Superávit / Lucro	

Fonte: Adaptado de Quarter, Mook e Richmond (2003:109).

Portanto, existem duas etapas no cálculo da DVAE: o cálculo do valor adicionado e sua distribuição aos *stakeholders*, e uma ampliação que compreende os itens não monetizados (sociais), o que é graficamente apresentado na figura 07.

Figura 07 - Apresentação gráfica da DVAE

VISÃO LIMITADA	RECEITAS	BENS E SERVIÇOS ADQUIRIDOS EXTERNAMENTE	VALOR ADICIONADO
		FUNCIONÁRIOS E PAGAMENTOS VOLUNTÁRIOS P/TREINAMENTO ETC.	
		INVESTIDORES	
		GOVERNO	
		DEPRECIACÃO	
		SUPERÁVIT	
		TRABALHO VOLUNTÁRIO	
VISÃO EXPANDIDA	DESPEASAS NÃO REEMBOLSADAS AOS VOLUNTÁRIOS	VOLUNTÁRIOS	
	CRESCIMENTO DOS VOLUNTÁRIOS		

Fonte: Adaptado de Quarter, Mook e Richmond (2003:109).

O cálculo do valor adicionado

Na primeira etapa, o primeiro passo do cálculo do valor adicionado reside em conhecer os resultados financeiro e social alcançados com o uso de recursos financeiros e não financeiros na busca do cumprimento de sua missão, fazendo uso da mão de obra voluntária.

Na figura 8, que se segue, é apresentada a DVAE. As três colunas, Financeiro, Social e Combinado, se referem às diferentes fontes de valor adicionado:

- financeiro: proveniente dos dados auditados, que podem ser encontrados na *visão limitada* da demonstração gráfica da figura 07. Esse item é composto de dados provenientes da DRE referentes ao total dos pagamentos primários para o ano, considerando pagamentos de mão de obra, de compras e pagamentos a terceiros,

somados a pagamentos secundários, caso a OSFL possua trabalho voluntário com desembolsos para seu treinamento, formação e manutenção;

- social: apresenta informações não monetizadas que se apoiam em dados de mercado para estimar seu valor. Assim, na análise da mão de obra voluntária são considerados os ganhos primários (horas de trabalho dos voluntários calculadas, mas não pagas), somadas as despesas não reembolsadas e eventuais custos incorridos pela OSFL e não atribuídos aos voluntários, adicionados os ganhos secundários (valor dos benefícios pessoais – aprendizado e crescimento pessoais ou valor que a sociedade não teve de desembolsar para formar o conhecimento) e os impactos terciários, caso existam, produzidos pelos voluntários, agora qualificados na prestação de serviços *pro bono* a terceiros. Quando se analisa o impacto ou valor da missão, existirá um valor gerado pelo programa que terá possíveis efeitos primários, secundários e terciários que se somam ao valor gerado pelo voluntariado;
- combinado: é a soma das duas colunas anteriores, totalizando o Valor Adicionado Expandido. Esse valor adicionado criado é medido pelo resultado da diferença entre seus gastos com compras externas e o valor total dos resultados primários, secundários e terciários.

O valor adicionado total, assim gerado, divide-se em três linhas:

- primária: constituída por despesas que produzem saídas de caixa conforme a Demonstração de Resultados, adicionando-se o valor do trabalho social doado pelos voluntários, portanto não pago financeiramente, em todos os níveis funcionais da OSFL, calculada a hora voluntária com base no valor pesquisado, conforme os níveis de responsabilidade ou com base no valor de atividades de lazer, alternativas à atividade voluntária, adicionando-se as despesas não reembolsadas. Ao trabalho voluntário adiciona-se o valor estimado do impacto da missão;
- secundária: é composta de valores não diretamente relacionados com a missão da organização. Trata-se dos voluntários que atuam nas diferentes funções de uma organização, desenvolvem habilidades, qualificações e capacitam-se, gerando valor por seu crescimento pessoal e, conseqüentemente, valor para a sociedade, que não teve desembolso com esse aumento do conhecimento. Para tanto, multiplica-se o número total de voluntários pelo valor unitário médio obtido através da amostra de respondentes que confirmam ter-se beneficiado pessoalmente da experiência e

identifica-se o valor a ser atribuído. Esse custo pode ser medido por valores declarados para cursos profissionalizantes ou técnicos e por atividades de lazer inerentes às atividades voluntárias. Se considerado o impacto da missão, existirão ganhos secundários para aqueles diretamente por ela beneficiados que se somarão aos ganhos dos voluntários;

- terciária: quando a OSFL, por meio de seus voluntários ou de seus quadros, transfere parte ou todo o conhecimento derivado de sua gestão ou desempenho a terceiros, provocando o surgimento de mais um novo elemento no cálculo do valor adicionado. Assim, por exemplo, a OSFL ou o voluntário, ao fornecer serviços terceirizados de consultoria *pro bono* a outras entidades, gera um valor que pode ser identificado pelo custo de uma consultoria ou pela transferência de conhecimentos a outras organizações, gerando valor para a sociedade.

Com o cálculo e a soma dos valores primários, secundários e terciários, há a totalização de resultados na coluna “Combinado”, obtendo-se o valor total da produção interna (total da coluna Combinado). Deduzindo-se as compras externas = total das despesas (-) (salários e encargos + impostos + juros + depreciação e amortização), obtém-se o valor adicionado total naquela mesma coluna.

Um índice será elaborado relacionando o valor adicionado com as compras externas, mostrando quanto a entidade gera de valor para cada real de bens e serviços adquiridos externamente ou quanto valor ela gera para cada real nela investido. Portanto, uma demonstração completa do valor adicionado deve compreender os impactos do trabalho voluntário, mas, principalmente, aqueles atingidos na busca de sua missão.

Figura 08 - A demonstração do Valor Adicionado Expandido

Demonstração do Valor Adicionado Expandido (1)				
Nome				
Data		Financeiro	Social	Combinado
Resultados	Primário			
	Secundário			
	Terciário			
Total da produção interna (<i>input</i>)				
(-) Bens e serviços adquiridos externamente (A)				
Valor Adicionado Total (B)				
Índice de Valor Adicionado em relação às Compras Externas (B / (A))				
Funcionários	Salários e encargos			
	Treinamento			
Governo	Impostos			
Investidores	Juros			
Sociedade	Contribuições dos voluntários			
Beneficiários secundários				
Beneficiários terciários				
Organização	Depreciação			
Total do Valor Adicionado Distribuído				

Fonte: Adaptado de Mook *et al.* (2004).

Distribuição do Valor Adicionado

A distribuição do valor adicionado criado na DVAE, na figura 8, em sua parte inferior, permite mostrar como ele é distribuído integralmente a um grupo ampliado de *stakeholders*, com base em suas contribuições à viabilidade da OSFL. Dessa forma, ao permitir relacionar

valores entre si e avaliar seus pesos no total do valor criado, reconhece-se qual a real importância de cada um, de forma prática e não apenas teórica.

Exemplificando, na DRE, os salários e encargos são considerados despesas, enquanto na DVAE são uma distribuição de recursos em benefício de determinado grupo afetado pela ação da OSFL, assim, por exemplo, pode-se responder à questão sobre qual a importância e a contribuição da força de trabalho voluntária ao valor gerado pela OSFL.

Assim, a DVAE vai além de um rearranjo das demonstrações financeiras, apresentando informações adicionais relevantes à tomada de decisão e melhor compreensão das características da operação e da dinâmica da OSFL, propiciando o reconhecimento e a valorização de diferentes atores.

6.2 A abordagem com Base no Retorno Social do Investimento (SROI)

A segunda forma de avaliação a ser pesquisada neste trabalho é aquela que toma como base o conceito do Retorno Social do Investimento (SROI) sob a ótica do valor dos resultados advindos das mudanças e utiliza, parcialmente, aquela apresentada por Richmond e Hunnemann (1996). O SROI é uma forma de balanço social para organizações sem fins lucrativos desenvolvida nos anos 1990 e que, segundo Quarter, Mook e Richmond (2003), talvez seja o melhor modelo desenvolvido e idealizado pela fundação americana *Roberts Enterprise Development Fund* (REDF).

O SROI não tenta capturar e quantificar todos os aspectos da criação de valor de um programa sem fins lucrativos, mas a REDF acredita que o modelo pode ser aplicado a outras áreas filantrópicas, tentando aumentar a abrangência dos aspectos analisados.

A REDF defende a existência de um *continuum* de criação de valor para as OSFL, isto é, o valor é criado simultaneamente em três esferas: valor econômico puro, valor socioeconômico e valor social puro. O valor econômico é criado quando existe retorno financeiro sobre um investimento, tal valor é muito comum em empresas lucrativas. Já o valor socioeconômico localiza-se entre o valor econômico e o valor social puro. Este ocorre pela ‘quantificação’ em unidades monetárias do valor social.

Não se pode esquecer que as OSFL criam tal valor pela transformação de recursos, insumos e/ou processos em produtos/serviços destinados à venda (atividade econômica) e pela geração de receitas ou redução de custos para o setor público (atividade social). Já o valor social puro é criado quando recursos, insumos e programas de ação são combinados para

trazer melhoria de vida aos indivíduos ou à sociedade. Por isso, é de difícil mensuração, já que há fatores que não podem ser traduzidos em valores monetários, como o aprimoramento de habilidades e competências ou a experiência adquirida pela execução de um trabalho voluntário.

Esse modelo gera três medidas de valor e três medidas de retorno. De acordo com Quarter, Mook e Richmond (2003), as medidas de valor são:

- a) Valor Empresarial ou Valor Econômico do Negócio: significa o valor econômico da organização, ou seja, valor presente dos excedentes de caixa gerados pela atividade de negócio (exclui os custos da causa social, os subsídios e doações). O valor do negócio pode ser reduzido à fórmula a seguir:

Valor do Negócio (*Market Value Added* ou MVA é o EVA descontado pelo custo do capital próprio ou CCP) = Lucro Operacional (LOP ajustado com base no EVA).

O LOP é facilmente identificado no Déficit ou Superávit do Resultado Contábil do Exercício. Entretanto, há dificuldades para o cálculo do custo de capital, pois devem ser conhecidos: a estrutura de capital da empresa, o custo de capital de terceiros e o custo de oportunidade do capital próprio. O capital próprio é oriundo de doações ou resultado da própria operação apesar de não haver distribuição de resultados e o custo de oportunidade do capital próprio existe a partir do custo de captação de recursos de doação. Assim, baseados no conceito de custo de oportunidade, três alternativas são sugeridas: 1) utilizar o custo do capital de terceiros; 2) utilizar o maior retorno do investimento (ROI) das empresas “concorrentes” por esse tipo de recurso, ou seja, usar a melhor rentabilidade das organizações de terceiro setor que concorrem por doações. Neste caso, também, devem ser considerados os benefícios oferecidos ao doador de recursos, como por exemplo, o benefício fiscal, já que o imposto de renda permite a dedução do gasto em casos específicos; 3) calcular o custo do capital próprio pelo modelo CAPM (*Capital Asset Pricing Model*).

- b) Valor de Proposta Social ou Valor Econômico da Causa Social: refere-se ao valor social criado pela organização, sendo o valor presente da receita adicional e da redução de custos para o governo gerados pela atividade social, reduzidos dos custos dessa atividade. O esforço para calcular o valor da causa social está associado à tentativa de capturar o impacto de tal causa na vida dos indivíduos e em sua comunidade. O fluxo de caixa é calculado com base em quatro elementos: o número projetado de pessoas atendidas, a redução de custo médio para o governo por pessoa, a

média de aumento na receita do governo por pessoa (Imposto de Renda, por exemplo) e os gastos operacionais com a causa social projetados da empresa. Os quatro elementos devem ser projetados para dez anos, como um fluxo de caixa do valor da empresa. O segundo elemento apresenta maior dificuldade em sua estimação, pois é preciso analisar todos os impactos da causa social na comunidade e verificar quais deles acarretam economias para o governo e podem ser traduzidos em valores monetários. Na REDF, que trabalha com o aumento da empregabilidade das pessoas, percebe-se uma redução dos custos para o Estado, principalmente nos programas de bolsa alimentação, nas clínicas comunitárias e pronto-socorros, nos programas de tratamentos a dependentes químicos e nos programas de auxílio judicial;

- c) Valor Misto (Combinado) ou Valor da Entidade (Valor do Conjunto): é calculado somando o total dos valores econômicos (valor do negócio) e sociais (valor da causa social) das organizações, menos o seu total de débitos (dívidas) de longo prazo. Fazendo uma analogia com as empresas lucrativas, o cálculo do valor da entidade assemelha-se ao tamanho do patrimônio líquido ou capital dos sócios.

A primeira etapa do processo se dá pelo cálculo dos valores monetários apresentados anteriormente (do negócio, do propósito social e da entidade). Em seguida é definido o valor do investimento para o cálculo de três índices, que comparam o valor gerado com o investimento requerido para gerá-lo. Portanto, para essas medidas de valor há três medidas de retorno (índices) calculadas:

- Índice de Retorno da Empresa (negócio) – a quantidade de valor da empresa (negócio) divide-se pelo investimento financeiro na organização (Valor Presente do Investimento);
- Índice de Retorno de Propósito Social (causa social) – a quantidade do valor social divide-se pelo investimento financeiro na organização (Valor Presente do Investimento);
- Índice Misto de Retorno (Índice da Entidade) – a quantidade de Valor da Empresa mais o Valor de Propósito Social menos o total de débitos (dívidas), a longo prazo, dividido pelo investimento financeiro nas organizações (Valor Presente do Investimento).

A REDF considera como investimento todo recurso investido antes do período de projeção nos fluxos de caixa trazidos a valor presente, sendo a taxa de desconto do investimento uma média das taxas usadas no cálculo do valor do negócio e no cálculo do valor da causa social, ponderada pela participação no valor da entidade.

O relatório SROI mostra que existe um significado maior, que vai além das “métricas” do SROI, apresentando o contexto da entidade: descreve a organização e sua missão; analisa financeiramente; apresenta o perfil da população-alvo; define valores e analisa os indicadores da metodologia SROI e os principais aspectos que impactam a população. Tudo é avaliado com o objetivo de compreender melhor as entidades ligadas à causa social, dando ao investidor a oportunidade de tomar decisões comparadas, de acordo com sua propensão ao risco e avaliação da entidade. Entretanto, existem limitações: dificuldades em separar os gastos da causa social dos gastos do negócio; geralmente não são contabilizados benefícios importantes no desempenho da entidade (exemplo: doações feitas em mercadorias); o valor do propósito social é calculado com base em valores que afetam o governo, mas a redução de gastos públicos nem sempre acarreta benefícios aos indivíduos, logo o foco central deve estar nos benefícios proporcionados, só que tais benefícios podem ser de difícil mensuração.

Outro modelo de retorno social do investimento que também faz uso de três medidas é o citado por Benson (1999), *apud* Quarter, Mook e Richmond (2003), utilizado para calcular o retorno em programas de treinamento profissional, mas ampliado para calcular o retorno do investimento para a saúde.

Já a fórmula do SROI a ser implementada neste trabalho, apresentada originalmente por Richmond e Hunnemann (1996), é composta dos seguintes elementos:

$$\text{a) taxa de sucesso} = \frac{\text{número de sucessos}}{\text{número de serviços prestados em que:}}$$

taxa de sucesso = mede o impacto real dos serviços das OSFL, aqui denominado de número de sucessos em relação ao total de atendimentos realizados.

Agora já é possível o cálculo de um índice, caso cada sucesso represente uma economia em programas oficiais. Esse índice apresenta quanto cada unidade de investimento produz de retorno econômico e social para cada real gasto, ou seja,

$$\begin{aligned}
 & \text{b) ROI Bruto (\$)} \\
 & \text{valor dos programas} = \text{número de} \times \text{(\$) valor dos sucessos} \\
 & \text{(base na economia criada) –} \\
 & \quad \textit{output} \quad \quad \quad \text{sucessos} \quad \quad \quad \text{(economia em programas} \\
 & \text{oficiais)}
 \end{aligned}$$

Contudo, nesta tese, é sugerida uma alteração na aplicação do modelo de SROI, sugerido por Richmond e Hunnemann (1996). Abandona-se o uso do valor dos programas oficiais como *output* e adota-se o valor da contribuição do voluntariado no sucesso da missão da OSFL, sucesso calculado por meio de *proxies*, quando avaliando o valor do voluntariado. Quando avaliando a totalidade do retorno gerado pelo programa, adiciona-se o valor gerado pelo voluntariado com aquele da missão. Esta solução busca reduzir os efeitos dos erros importados com a adoção de padrões que guardam pouca relação com a realidade da OSFL. O uso de *proxies* também pode provocar distorções, mas sempre elas estarão mais próximas da organização e poderão ser ajustadas e revistas à medida que se ganha consciência do poder explicativo e da utilidade da ferramenta, além da observação de seus impactos.

Em seguida, esse valor é relacionado mediante um quociente com os gastos financeiros incorridos e aqueles sociais não explicitados pela OSFL, identificados pela aplicação, já vista, da DVAE e aqui classificados como *input*, conforme item c, abaixo. O resultado será o retorno para cada real investido ou o nível de produtividade dos recursos aplicados, podendo ser apresentado regionalmente ou por setores;

$$\begin{aligned}
 \text{c) } \textit{input} = & \quad (\$) \text{ gastos com recursos produtivos (total da Produção Interna na} \\
 & \text{coluna Financeiro)} + (\$) \text{ valor do trabalho voluntário (linha Primário,} \\
 & \text{coluna Social da DVAE);}
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 \text{d) novo índice } \mathbf{SROI} = & \frac{(\$) \textit{output}}{(\$) \textit{input}} = \text{quanto cada \$ 1 de investimento} \\
 & \text{produz de retorno para cada \$ 1 de gasto}
 \end{aligned}$$

Esse valor do retorno representa apenas a ótica das entidades, sendo necessária sua validação junto à clientela beneficiada pelos serviços e internalizar esse nível de satisfação ao valor criado. Dessa forma, será possível ter o correto entendimento dos índices de sucesso, considerados os aspectos quantitativos e qualitativos dos serviços prestados.

Sempre que o índice **SROI** < 1 , significa que para cada real investido produziu-se um resultado inferior aos gastos incorridos, devendo esse resultado ser validado por meio de pesquisa sobre a qualidade explicativa das *proxies* utilizadas para o entendimento da contribuição dos voluntários. Em se tratando do sucesso da missão, a pesquisa deve ser direcionada para a verificação do sucesso junto à clientela, considerada uma amostra estatisticamente significativa.

7. APLICAÇÃO DOS MODELOS

7.1 Grupo de Apoio ao Adolescente e à Criança com Câncer – GRAACC

7.1.1 Características da OSFL e de sua cultura

7.1.1.1 Histórico

Em novembro de 1991, nasce o Grupo de Apoio ao Adolescente e à Criança com Câncer, numa casa da Vila Clementino, como uma OSFL que cresce com base na dedicação de profissionais, voluntários e parceiros. Em 1998, esse grupo é capaz de inaugurar um hospital de onze andares, o IOP – Instituto de Oncologia Pediátrica. O hospital do GRAACC constitui-se num Centro de Referência no tratamento do câncer infantil, atendendo gratuitamente crianças e adolescentes de todo o Brasil, com uma assistência de altíssimo nível e realizando milhares de atendimentos/ mês entre consultas, tratamentos quimioterápicos, cirurgias, internações, entre outros.

Equipado com três laboratórios que possibilitam diagnósticos precisos e pesquisas avançadas em Citogenética e Biologia Molecular, em Hematologia e Imunofenotipagem e em Transplante de Medula Óssea, o hospital pode ser comparado aos melhores centros internacionais, pois dispõe de sofisticada tecnologia e excelente infraestrutura. Conta com um Centro de Diagnóstico por Imagem equipado com aparelhos de ressonância magnética, tomografia computadorizada, densitometria óssea, ultrassom com Doppler, raio-X e CR Digital.

A parceria entre a comunidade, a universidade e o empresariado é a responsável pela manutenção e administração do hospital. As atividades científicas, médicas e técnicas do hospital representam o setor de Oncologia do Departamento de Pediatria da Unifesp

(Universidade Federal de São Paulo – Escola Paulista de Medicina), garantindo ao GRAACC estar à frente em projetos de pesquisa de tecnologia de ponta e tratamento do câncer infantil.

A comunidade apresenta-se fortemente na manutenção das atividades da OSFL, bem como o empresariado, por meio de intensa participação e da doação de recursos financeiros, produtos e serviços realizados pelas empresas. Atualmente o GRAACC conta com 427 funcionários contratados.

7.1.1.2 Perfil

Missão

A missão do GRAACC é: “Garantir a crianças e adolescentes com câncer, dentro do mais avançado padrão científico, o direito de alcançar todas as chances de cura com qualidade de vida”.

Visão

Sua visão compreende:

- disponibilização de recursos técnicos, científicos e humanos adequados, atuando como Centro de Referência em Diagnósticos e Tratamento de Câncer Infanto-juvenil;
- apoio multidisciplinar e suporte social, com a finalidade de manter a adesão ao tratamento;
- treinamento e capacitação profissional, buscando multiplicar conhecimento e promover impacto na assistência à saúde do país;
- trabalho constante em parceria, somando esforços com a Comunidade, Universidade e Empresariado, por meio da mobilização de recursos, gestão participativa e potencialização de conhecimento;
- atuação efetiva do voluntariado;
- garantia do acesso ao tratamento a crianças e jovens de famílias de baixa renda.

Valores

São valores do GRAACC:

- competência
- ética
- transparência

- solidariedade
- trabalho em equipe
- igualdade nas relações.

7.1.1.3 Áreas de atuação

Projetos em funcionamento, seus objetivos e novos projetos

Além dos projetos de tratamento, a particularidade dos objetivos do GRAACC demanda uma constante prioridade à ação de humanização hospitalar, com o desenvolvimento de projetos aderentes ao tratamento clínico.

Brinquedoteca

A Brinquedoteca Terapêutica Senninha funciona desde 1998. Ela se origina de uma visão integral do paciente para o desenvolvimento de suas atividades. Trata-se de um espaço integrador da equipe, da criança e da família. Dessa forma, as atividades lúdicas, terapêuticas e recreativas contribuem para a consecução dos objetivos:

- geral – aumento das chances de sobrevivência e melhoria da qualidade de vida durante e após o tratamento das crianças e adolescentes com câncer; tornar o GRAACC um centro modelo de atendimento e polo multiplicador;
- específicos – estimular, através do brincar, o desenvolvimento integral, a recuperação e a autoestima do paciente; contribuir para a melhoria de qualidade do atendimento prestado a seu público e às famílias; contribuir para maior aderência e complacência ao tratamento pelo paciente e pela família; integrar a equipe multidisciplinar à proposta da Brinquedoteca Terapêutica, através da atualização permanente dos profissionais envolvidos e de seus voluntários; atuar como integrador multidisciplinar das diversas áreas da Universidade.

Trata-se de um espaço onde a comunidade pode atuar por meio de contadores de histórias, *clowns*, atividades de artes plásticas e acompanhamento escolar, entre outros. Assim, a Brinquedoteca colabora na reintegração à sociedade, restituindo ao paciente o direito de ser criança.

Ela é dividida em ‘cantos’ tomando como referência os estágios do desenvolvimento cognitivo de J. Piaget. Pensando no desenvolvimento da criatividade e expressão do paciente e de suas famílias, são realizadas oficinas voltadas para ambos, com orientação de profissionais especializados, psicopedagogos, psicólogos, arte-terapeutas, voluntários. As responsabilidades dos gestores abrangem: triagem das doações, empréstimo de brinquedos, vídeos, livros e gibis, higienização, controle do acervo, capacitação dos voluntários, coordenação de eventos e festas, apresentação do projeto. Trata-se de espaço aberto à comunidade onde outras OSFL emparceiradas atuam dentro de uma grade de horário.

Adicionalmente, a Brinquedoteca constitui um polo multiplicador de outras unidades nessa área, propiciando a elaboração de trabalhos científicos, com presença em congressos e simpósios e participando de projetos desenvolvidos pela equipe multidisciplinar do IOP.

Escola Móvel

Criada em 2000, a partir da constatação da elevada evasão escolar em função do tratamento (38%), a Escola Móvel preocupa-se com a questão da escolarização das crianças e dos adolescentes. Nela estagiários da Universidade de São Paulo e voluntários dão suporte para que não ocorra perda do ano letivo. Eles entram em contato com as escolas, para conhecer as dificuldades de aprendizagem, garantindo, assim, a inserção escolar e acompanhando os pacientes onde estiverem no hospital (quimioterapia, internação, unidade de transplante de medula, recepção).

Oficina de mães

A oficina aproxima as mães, propiciando troca de experiências. As atividades são planejadas, gerando uma capacidade de produção de artesanato e a consequente receita para apoio na aquisição dos materiais das oficinas.

Contando histórias, brincar no leito

O objetivo é deslocar-se até os pacientes imobilizados oferecendo livros previamente selecionados, contando histórias oralmente e estimulando mães e acompanhantes a fazê-lo.

Resgatando a autoestima através da informática

Fazer uso do computador para, através de jogos educacionais, auxiliar no resgate da autoestima, com desafios tecnológicos, pesquisas e aquisição de conteúdos pedagógicos.

Manhãs de sol

Sair com as mães / acompanhantes para um dia diferente da rotina hospitalar com a aquisição de novos conhecimentos em diferentes linguagens (teatros, exposições).

Carrinho multimídia

Circula pelos pacientes internados em seus quartos.

Serviço social

Orienta os pacientes e os familiares sobre seus direitos e deveres, capacitando-os para melhor utilizar os recursos disponíveis nas áreas da previdência, trabalhista, isenção de tarifas, isenções tributárias, encaminhamento à Casa de Apoio, recrutamento de doadores de sangue, procedimentos junto ao Serviço Único de Saúde para pacientes de outros estados, repasse de vale transporte, cestas básicas, roupas e remédios de modo a garantir a vinda e a manutenção do tratamento que é de longa duração, em geral.

Projeto Dignidade

Prestação de trabalho voluntário de uma empresa de seguros no auxílio referente ao acompanhamento do responsável ou familiar a agências funerárias para providências quanto aos procedimentos necessários ao traslado do corpo, sepultamento e velório. Este trabalho só é realizado com a anuência da família que é informada pelo serviço social do hospital da sua existência na maioria das vezes após o óbito ou em casos de sepultamento em caso do óbito. Este trabalho teve início em meados de 2003 e persiste até hoje, já foram atendidos 49 pacientes.

Projeto do Curso Profissionalizante para pacientes oncológicos do GRAACC

Orienta e prepara os pacientes, adolescentes na busca de ocupações renumeradas, através de encaminhamento para cursos profissionalizantes de qualidade, gratuitos, oferecidos pela comunidade, credenciados por entidades como Sesi e Senac.

Associação Helene Piccard de Andrade Silva (AHPAS)

Presta assistência no transporte terrestre de crianças com câncer com dificuldade de locomoção de sua residência ao IOP/GRAACC e vice-versa.

Projeto Perna Amiga

Mobilização de recursos financeiros, através de parceiros com a comunidade, para a protetização dos pacientes.

Projeto Felicidade

Visa proporcionar diversão e alegria para as crianças carentes com câncer, animando e incentivando-as a prosseguir o tratamento. Cada um dos pacientes é acompanhado por mais três pessoas da família, e se hospedam de segunda a sexta-feira em hotéis e, diariamente, fazem vários passeios.

Casa de Apoio

Criada em 1993, é um local criado para solucionar o fato de que muitas crianças não têm hospedagem na cidade de São Paulo, o que poderia prejudicar ou interromper o tratamento. Trata-se de uma casa para hospedagem de crianças com acompanhante, durante o tratamento, sem custo. Há, também, apoio com custos de transporte e alimentação para evitar o abandono do tratamento.

Clínica Multidisciplinar de Atendimento aos Pacientes Fora de Tratamento (CForT)

Respeitando a filosofia de que os cuidados com o paciente não terminam com a cura, esta unidade tem como missão - melhorar a qualidade de vida dos sobreviventes do câncer infanto-juvenil a longo prazo, propiciando que cada indivíduo atinja seu potencial máximo na vida adulta; sua estratégia se dá por meio da identificação das sequelas de cada tipo de câncer e respectivo tratamento e visa melhorar a saúde física e mental, a retomada da rotina escolar e social do sobrevivente, através de ações de atendimento multidisciplinar, de educação ao paciente e à família, do treinamento especializado e do apoio à pesquisa clínica.

Critérios de admissão - estar há pelo menos dois anos fora do tratamento e poder realizar uma visita anual ao ambulatório.

A clínica tem planos de ampliação e diversificação, com estudos sobre a qualidade de vida. Atuação sobre os pacientes ainda em tratamento e elaboração de medidas de mensuração de impacto das ações que visam a:

- Prevenção e a educação
- Qualidade na escolaridade

- Ampliação das oportunidades de emprego
- Ações de ‘desvitimização’

Outras OSFL voluntárias são parceiras do GRAACC: Operação Arco-íris com palhaços atuando junto ao pacientes, Projeto Arte Despertar de educação artística e musical Associação Viva e Deixe Viver com leituras aos pacientes.

Expansão do GRAACC – em terreno cedido pela Prefeitura está em curso a elaboração de projeto para a construção de uma nova unidade hospitalar orçada em cerca de R\$ 20.000.000,00 visando a ampliação de leitos para pacientes de alta complexidade, a criação de um novo centro cirúrgico especializado, a ampliação da pesquisa clínica, cirúrgica e biológica e a educação continuada multidisciplinar.

Estatísticas da produção do GRAACC

Tomando como base os dados de 2007, vide Anexo III, tem-se os volumes físicos de resultados controlados que se deram nas áreas de Casos Novos, Consultas Onco, Numero de pacientes e QT, Quimioterapias, Internações, numero de Transplantes de Medula Óssea, Procedimentos Cirúrgicos, Taxa de Ocupação, Média de Permanência, Mortalidade, Escola Móvel Brinquedoteca, Consultas Médicas, Atendimentos de outros profissionais da saúde, Procedimentos Ambulatoriais e Cirúrgicos.

7.1.2 Origem dos Recursos

7.1.2.1 Perfil da Captação

O GRAACC pretende crescer sua captação de recursos para o ano 2008 em cerca de 7,5%, elevando-se a sua receita estimada para R\$ 16.853.711,90, sendo que cerca de 85% dos recursos serão provenientes da ação de telemarketing, do Mac Dia Feliz e dos sócios mantenedores, onde 97% são pessoas físicas e 3% pessoas jurídicas. Vale observar na tabela 08 que o telemarketing (setor de arrecadação) da instituição é composto, desde sua origem, por funcionários, com um crescimento expressivo ano após ano, constituindo-se no maior item da arrecadação.

Tabela 07 - Previsão da origem dos recursos para 2008 – R\$ 000

Receitas hospitalares orçadas para 2008 – R\$000		
SUS	7.740.000	67%
Governo do Estado	600.763	5
Prefeitura	890.000	8
Convênios	2.267.012	20
Total	11.497.000	100%

Fonte: Gerência Financeira GRAACC, julho 2008.

Na tabela 08, tem-se a previsão para 2008 de recursos ligados à atividade hospitalar.

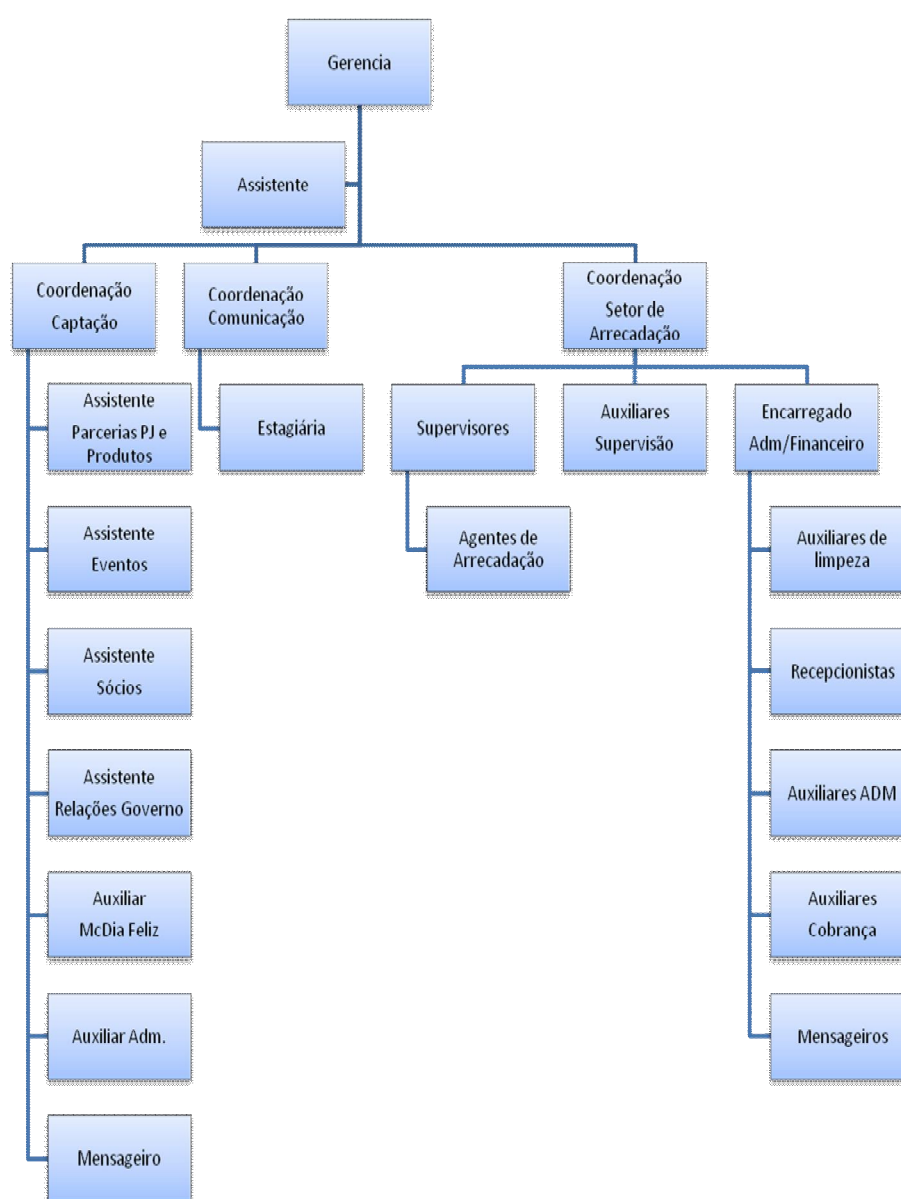
Tabela 08 - Receitas hospitalares orçadas para 2008 – R\$ 000

Doações Esporádicas	900.000,00
Sócios Mantenedores	2.015.827,00
Setor de Arrecadação	9.600.000,00
McDia Feliz	2.700.000,00
Revista Sorria	0
Parcerias PF e PJ	827.500,00
Eventos	415.000,00
Bazar	225.384,90
Produtos	170.000,00
Emendas	0,00
FUMCAD	0,00
Finan. Nac. Inter.	0,00
Total	16.853.711,90

Fonte: Gerência Financeira GRAACC, 2008.

A área de Desenvolvimento Institucional conta com intensa participação direta dos voluntários nas ações de captação de recursos. Nos eventos, nos bazares, nas vendas de produtos, no Mc Dia Feliz e na identificação de sócios mantenedores, compostos na quase totalidade por pessoas físicas, percebe-se intensa colaboração dos voluntários. Apesar de não visíveis no organograma da DI, figura 09, a descrição de suas atividades na figura 10 mostra sua importância.

Figura 09 - Organograma da área de Desenvolvimento Institucional do GRAAC



Fonte: Coletada pelo autor junto à gerência de Desenvolvimento Institucional, em 5 ago. 2008.

7.1.3 Categoria: Papel do Voluntariado (Capital Humano)

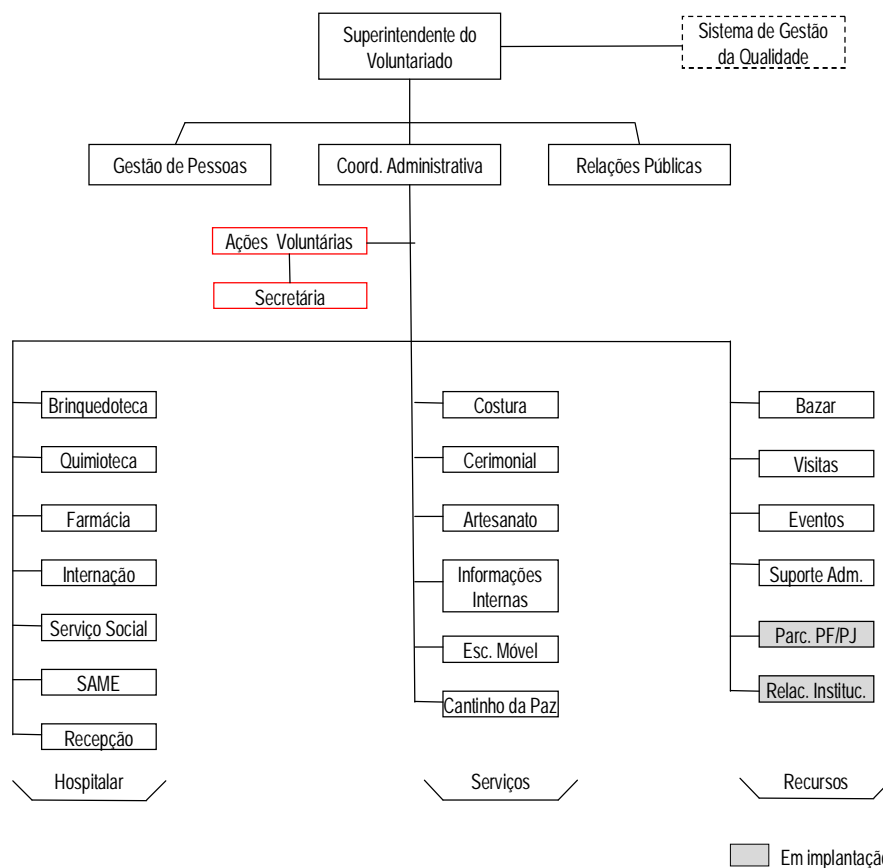
7.1.3.1 Prestação do Serviço, Valorização do Voluntário

O voluntariado tem um papel fundamental na manutenção e sustentabilidade do GRAACC, sendo uma das maneiras mais positivas da comunidade auxiliar a instituição. Atividades fundamentais são desenvolvidas dentro e fora da entidade através de uma rede de solidariedade que ajuda na manutenção da estrutura de atendimento e de apoio às crianças e adolescentes e suas famílias.

Os voluntários participam de todas as áreas do GRAACC e estando divididos em três grandes áreas: a hospitalar, a de serviços em geral e a de recursos em geral e a de recursos, conforme figura 10.

O recrutamento e a seleção se dão após uma visita à instituição onde o candidato se cadastra optando por um setor de sua preferência e, se admitido, passa a trabalhar uma ou duas vezes por semana em períodos de quatro horas, no mínimo, por um ano, contando com um supervisor para os três meses iniciais.

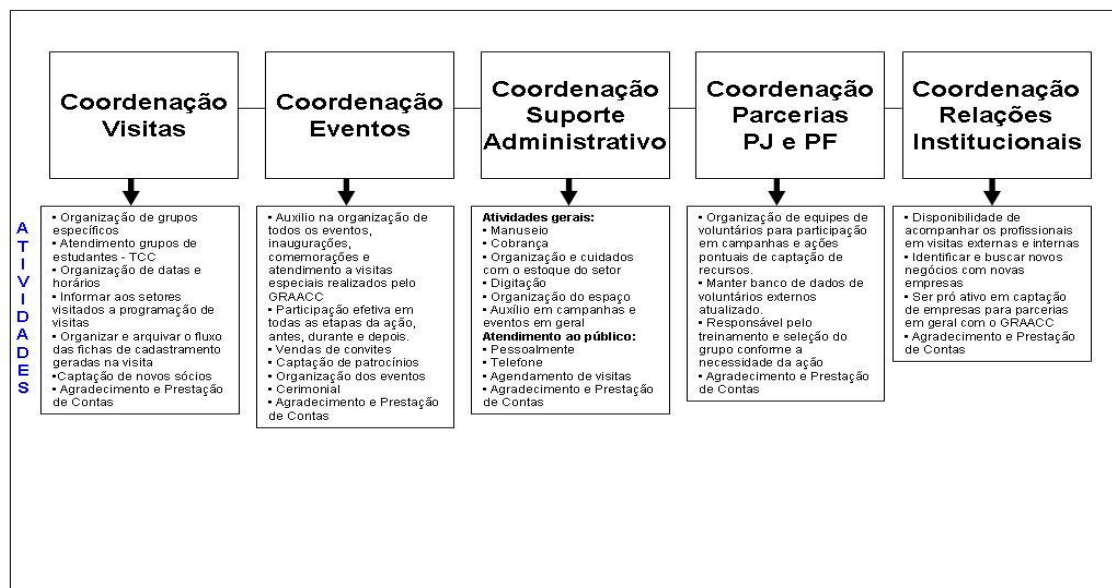
Figura 10 - Organograma do Voluntariado 2008 conforme certificação



Fonte: Coordenação Geral do Voluntariado do GRAACC

A atuação na área denominada de recursos é coordenada em conjunto com a gerência de Desenvolvimento Institucional (DI), responsável pelas ações de captação de fundos para a sustentabilidade da operação. Após a certificação de qualidade foram definidas cinco áreas de atividades na DI onde se concentra o trabalho voluntário, conforme descrição detalhada na Figura 11.

Figura 11 - Descrição da atuação do Voluntariado 2008 na área de Desenvolvimento Institucional



Fonte: Coletado pelo autor junto ao GRAACC em 30 jul. 2008.

7.1.4 Contabilidade Tradicional e o Voluntariado

7.1.4.1 Mensuração

Pode-se afirmar com segurança que, apesar da reconhecida importância da contribuição da atividade voluntária nas diferentes áreas identificadas no seu organograma, em nenhum momento houve uma preocupação do GRAACC em dimensionar o valor gerado por suas atividades, a não ser pelo reconhecimento de senso comum dos médicos, doadores e profissionais administrativos. Assim, sua importância é percebida externamente por suas ações e seu número crescente.

7.1.5 A Qualificação do Serviço Voluntário

Formado por profissionais liberais, aposentados, donas de casa, entre outros, com idade média entre 30 e 60 anos, chegam à instituição após conhecerem o trabalho através de campanhas publicitárias, pessoas que relatam o trabalho realizado, reportagens ou visitas monitoradas.

No ano de 2007 deu-se início ao processo de implantação e certificação de sistema de Gestão da Qualidade no Voluntariado do GRAACC, segunda à norma ISO 9001-2000. A decisão da Diretoria e da Coordenação Geral do Voluntariado visa à busca da melhoria contínua e a criação de um foco claro para a otimização do esforço e energia do voluntário do GRAACC.

O processo teve início com o estabelecimento e divulgação da Política e Objetivos da Qualidade, que fornecem as diretrizes para todo o Sistema de Gestão da Qualidade. Seguiu-se o mapeamento das atividades executadas pelos diversos setores do voluntariado, sendo criado um procedimento específico para cada um deles. Esses procedimentos foram aprovados pelos coordenadores de setor e validados pelos profissionais responsáveis pela área de atuação de cada setor, promovendo uma integração entre voluntários e profissionais.

Com a política e objetivos divulgados e os procedimentos validados, foi elaborada a documentação do sistema, que é composta de manual, procedimentos obrigatórios, procedimentos específicos de cada setor, instruções de trabalho, registros da Qualidade, formulários, e listas de documentos controlados. Os indicadores produzidos nesta fase do Sistema de Gestão da Qualidade foram referentes aos Objetivos da Qualidade, conforme a tabela 09 onde são apresentados os objetivos, os indicadores e como eles estão sendo medidos. Com a documentação elaborada, foram efetuados os treinamentos no sistema, permitindo que os participantes voluntários percebessem a abrangência da dinâmica das rotinas do sistema e fizessem com que ele de fato funcionasse.

Tabela 09 - Objetivos, os indicadores do Sistema de Gestão da Qualidade

OBJETIVOS DA QUALIDADE	INDICADORES DA QUALIDADE	FORMA DE MEDIR
Disseminar a cultura da qualidade em todas as ações do voluntariado	Conhecimento da Missão, Visão, Objetivos e Procedimentos da Qualidade.	PESQUISA COM VOLUNTÁRIOS QUESTÕES <u>1</u> e <u>4</u>
Assegurar a excelência dos processos do voluntariado	Processo de Melhoria Contínua através da Integração entre voluntários do mesmo setor de atuação	PESQUISA COM VOLUNTÁRIOS QUESTÕES <u>2</u> e <u>5</u>
Garantir um corpo de voluntários solidários e com habilidades necessárias nos serviços prestados	Satisfação dos profissionais em relação ao trabalho do voluntariado	PESQUISA COM PROFISIONAIS
Estimular e valorizar o comprometimento e a pró-atividade em cada voluntário	Participação em reuniões do setor, do voluntariado e de ações que visam gerar recursos para a sustentação financeira do GRAACC	PESQUISA COM VOLUNTÁRIOS QUESTÕES <u>3</u> e <u>6</u>
Contribuir no Processo de Captação de Recursos	Valor arrecadado em ações e eventos com participação do voluntário (lideradas ou suportadas)	RESULTADO FINANCEIRO DE CAMPANHAS E EVENTOS COM PARTICIPAÇÃO DO VOLUNTÁRIO

Fonte: Gerência do Voluntariado GRAACC (2008).

Os principais benefícios que a implantação de um Sistema de Gestão da Qualidade traz, é a garantia de que as necessidades do 'cliente' serão avaliadas e atendidas, os erros serão tratados e evitados, o trabalho poderá ser monitorado e avaliado, proporcionando a melhoria contínua.

No caso da ação voluntária, composta por uma grande diversidade de atividades e de pessoas, houve um benefício adicional além dos citados acima. Criou-se uma forte integração do grupo, fazendo com que todos os participantes se sentissem valorizados com o alcance da certificação. Os maiores beneficiados serão o paciente, que poderá contar com um grupo mais qualificado para contribuir na humanização do tratamento, na valorização da vida e na sustentabilidade da instituição e o GRAACC, que será reconhecido mundialmente por ter seu Voluntariado Certificado.

7.1.6 Conselheiros e Diretores Voluntários

Atuam como voluntários os membros dos conselhos e da diretoria assim compostos:

- Conselho de Administração integrado por sete membros, eleitos pela Assembleia Geral, com mandato de quatro anos;
- Conselho Fiscal será constituído por três membros, com mandato por quatro anos, nomeados pela Assembleia Geral;
- Conselho de Administração poderá instituir um Conselho Consultivo composto por representantes da sociedade civil, sendo sua regulamentação objeto de regimento interno;
- Diretoria composta por quatro membros é o órgão executivo do GRAACC, cabendo-lhe executar a política e as diretrizes emanadas do Conselho de Administração.

7.1.7 Voluntários Internos

Em agosto de 2008 a estrutura da ação voluntária conta com 379 voluntários atuando nas diversas áreas da Instituição, conforme o organograma da figura 09.

7.1.8 Voluntários Externos

No caso do GRAACC não se aplica esta classificação, pois todo o esforço da ação voluntária se dá através de pessoas que atuam internamente à instituição.

7.1.9 Capital Estrutural

No exercício de sua atividade os voluntários percebem que acumulam conhecimentos sobre como captar recursos, como organizar eventos, aprendem novas técnicas de artesanato, crescem seu autoconhecimento e valorização da vida, sua satisfação pessoal por se sentir útil, sua auto-estima e confiança. A instituição administra esses ganhos através de ações de reconhecimento e de estímulo, buscando a integração e proporcionando um ambiente de trabalho com responsabilidade, profissionalismo, disciplina e descontração.

7.1.10 Capital Relacional

No exercício de suas atividades o voluntário tem oportunidade de ampliar seu relacionamento internamente e externamente, quando lhe são proporcionadas oportunidades de falar em nome da instituição. Em diversas oportunidades apresentam suas experiências. O fato dos voluntários participarem do GRAACC lhes proporciona maior visibilidade junto à comunidade, ampliando seu reconhecimento público e satisfação pessoal.

7.2 Fundação ABRINQ

7.2.1 Características da OSFL e da sua Cultura

7.2.1.1 Histórico

No fim da década de 1980, inúmeros episódios de violações dos direitos das crianças e dos adolescentes chamam a atenção mundial para a dramática situação da infância no Brasil. Sensibilizados com o problema, empresários do setor de brinquedos propõem uma grande parceria com todos os setores empresariais do País visando mudar esta realidade.

Neste contexto, a Associação Brasileira dos Fabricantes de Brinquedos (ABRINQ) cria, em 1990, dentro de sua estrutura, uma Diretoria de Defesa dos Direitos da Criança (núcleo da futura Fundação ABRINQ) e se junta a organizações que, naquele momento, pressionam o Congresso Nacional pela aprovação do Estatuto da Criança e do Adolescente. Ainda nesse ano é lançado o Prêmio Criança, estratégia de reconhecimento e visibilidade a boas práticas pela infância.

No dia 13 de fevereiro de 1990, mesmo ano em que o Estatuto da Criança e do Adolescente (ECA) é promulgado, a Fundação ABRINQ se torna uma organização com estatuto próprio. Sua apresentação pública como fundação se dá com o lançamento do livro "A Guerra dos Meninos", do jornalista Gilberto Dimenstein, que denuncia o extermínio de crianças e adolescentes no país. Instituição sem fins lucrativos, a Fundação ABRINQ é criada com o objetivo de mobilizar a sociedade para questões relacionadas aos direitos da infância e da adolescência.

Em 1991, a Fundação se encontra com líderes parlamentares e civis para debater a criação dos Conselhos de Direitos da Criança e do Adolescente. Em consequência, deputados estaduais e federais são pressionados a criar, em lei, o Conselho Nacional de Defesa dos Direitos da Criança – CONANDA e o Conselho Estadual de São Paulo.

Em 1992, a Fundação passa também a combater uma das piores violações de direitos de nossas crianças e adolescentes: o trabalho infantil. Firma parceria com a Organização Internacional do Trabalho, por meio do IPEC – *International Program for the Elimination of Childlabor*, para denunciar o problema e sensibilizar e conscientizar a sociedade para a sua solução. O trabalho da Fundação ABRINQ é pautado pela Convenção Internacional dos Direitos da Criança (ONU, 1989), Constituição Federal Brasileira (1988) e Estatuto da Criança e do Adolescente (1990).

A Fundação ABRINQ acredita que a mobilização e a forte articulação entre diferentes grupos que compõem a sociedade brasileira é possível transformar a situação da infância e da adolescência. Ela atua por meio de redes sociais capazes de fazer a diferença nas comunidades onde atuam, participando ativamente da defesa dos direitos da criança e do adolescente, desenvolvendo projetos e aportando suas experiências e capacidades e fortalecendo e fomentando a autonomia desses grupos, organizando formações dirigidas, estimulando sua participação em espaços políticos e em mobilizações, aportando recursos e ampliando seu alcance territorial.

7.2.1.2 Perfil

Missão

A missão da Fundação ABRINQ consiste em promover a defesa dos direitos e o exercício da cidadania de crianças e adolescentes.

Visão

A sua visão busca uma sociedade justa e responsável pela proteção e pelo pleno desenvolvimento de suas crianças e adolescentes.

Valores

São seus valores a ética, a transparência, a solidariedade, a diversidade, a autonomia e a independência.

7.2.1.3 Áreas de Atuação

Projetos em funcionamento e novos projetos

A Fundação ABRINQ se propõe a ser uma ponte entre quem precisa de ajuda e aqueles que querem ajudar. Os recursos arrecadados na sociedade, entre pessoas físicas e jurídicas são utilizados em ações que:

- Oferecem às crianças e adolescentes o acesso à educação, saúde, cultura, lazer, formação profissional e inclusão digital;
- Protegem as crianças e os adolescentes que sofrem violação de seus direitos ou que estão em situação de risco, por meio do combate ao trabalho infantil e da proteção de crianças e adolescentes nas diferentes formas de violência;
- Sensibilizam e conscientizam a sociedade, o setor público, as organizações da sociedade civil e as empresas para se posicionar e participar das questões da infância e da adolescência do nosso país.

Áreas de atuação da Fundação

Prevenção e erradicação do trabalho infantil, educação, políticas públicas, saúde, protagonismo juvenil, voluntariado, inclusão digital, prevenção à violência contra crianças e adolescentes, fortalecimento das organizações sociais de atendimento.

Projetos em funcionamento

Programa Nossas Crianças

Mobiliza e articula recursos técnicos e financeiros da sociedade civil que possibilitem um atendimento de qualidade a crianças e adolescentes em organizações sociais.

Programa A Primeira Infância Vem Primeiro

Contribui para a efetivação dos direitos a educação, saúde e proteção das crianças de 0 a 6 anos no ambiente da educação infantil. Tem como mobilização prioritária a ação Creche para Todas as Crianças.

Programa Prêmio Criança

Identifica, reconhece e dá visibilidade a iniciativas significativas relacionadas à proteção integral de crianças de zero a seis anos no país.

Projeto Mudando a História

Oferece oportunidade de engajamento a jovens para que atuem de forma propositiva na sua comunidade por meio da atividade de mediação de leitura e da multiplicação desta ação.

Projeto Empreendedorismo Juvenil e Microcrédito

Oferece formação e microcrédito a jovens empreendedores para que desenvolvam seus planos de negócios

Programa Biblioteca Viva

Propicia o acesso a livros de qualidade e à mediação de leitura feita por educadores capacitados, ampliando as oportunidades culturais e educacionais de crianças e adolescentes.

Programa Garagem Digital

Promove a inclusão digital de jovens e o desenvolvimento de suas comunidades por meio das tecnologias da informação e da comunicação.

Projeto Presidente Amigo da Criança

Comprometer a gestão do presidente eleito na elaboração e implementação de políticas públicas voltadas a melhoria da situação da criança e do adolescente do Brasil.

Projeto Orçamento Criança

Dá prioridade absoluta à criança e ao adolescente no orçamento público federal.

Projeto Virada de Futuro

Oferece oportunidade de formação a jovens por meio de bolsas de estudos e de ações complementares que visam à ampliação de seu horizonte cultural e afirmação da auto-estima.

Programa Petrobrás Jovem Aprendiz

A Fundação ABRINQ é parceira da Petrobras e promove a inclusão social de jovens em situação de vulnerabilidade social, por meio de sua qualificação social e profissional, contribuindo para a sua inserção no mercado de trabalho.

Programa de Educação Infantil

Contribui para a melhoria da qualidade da educação infantil pela implantação de núcleos que sejam referência no atendimento e na formação de profissionais do seu entorno

Programa Empresa Amiga da Criança

Criado em 1995 mobiliza e reconhece empresas que realizam ações sociais para o público interno e comunidade, promovem e divulgam os direitos da criança e do adolescente, conforme orientações da Fundação ABRINQ, tais como:

- Reconhecer por meio do título de Empresa Amiga da Criança, as empresas que desenvolvam ações em benefício de crianças e adolescentes, filhos (as) de funcionários (as) e comunidades, nas áreas de assistência social, educação e saúde;
- Estimular o aprimoramento das ações sociais para crianças e adolescentes desenvolvidas pelas empresas;
- Contribuir para que as empresas reconhecidas pelo Programa sejam valorizadas por sua atuação social com o público infanto-juvenil.

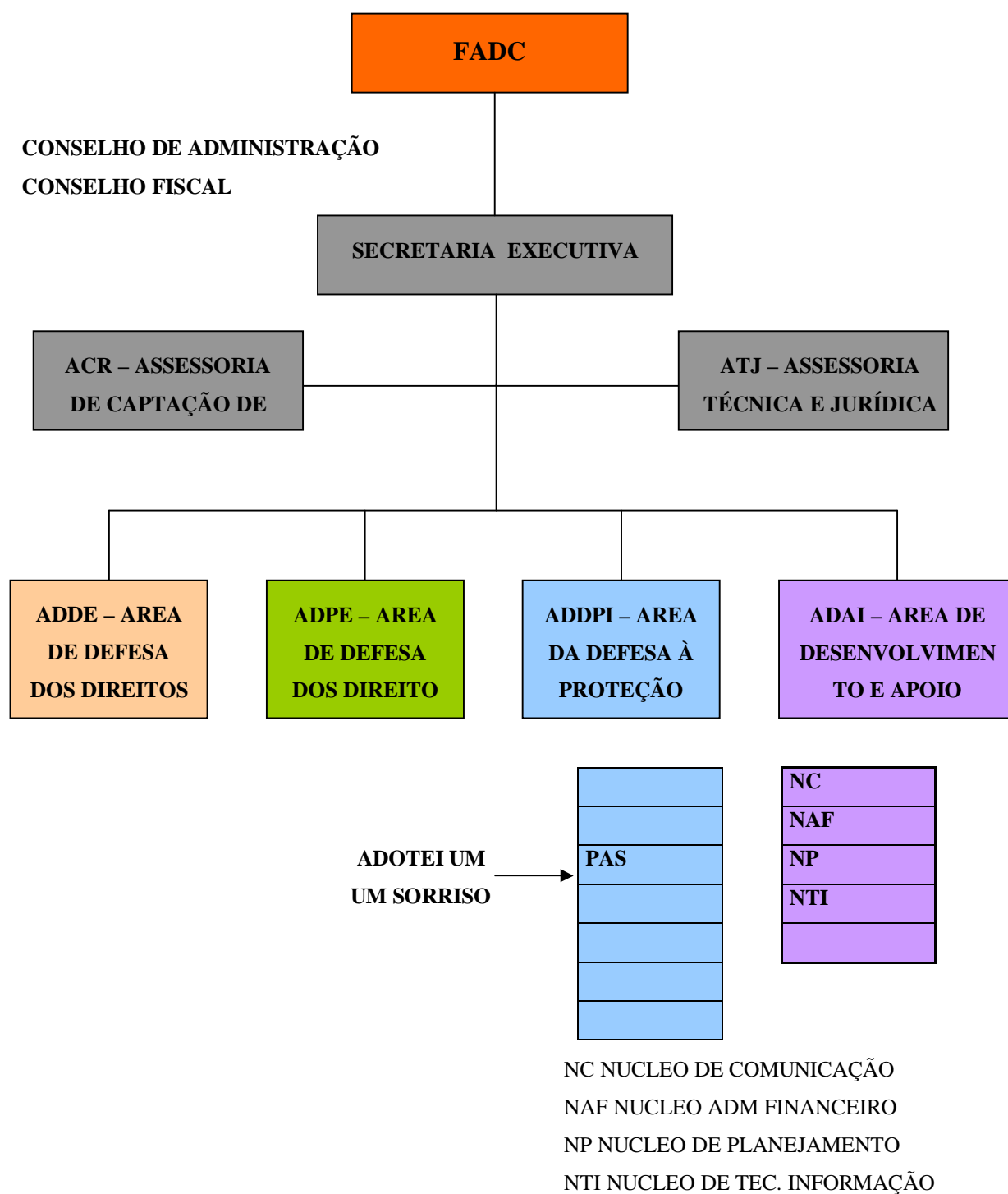
Programa Prefeito Amigo da Criança

Criado em 1996 visa mobilizar e apoiar os municípios que integram a Rede Prefeito Amigo da Criança na implementação de ações e políticas que resultem em avanços nos direitos de crianças e adolescentes, fortalecendo os mecanismos estabelecidos pelo Estatuto da Criança e do Adolescente (ECA). O administrador público deve se comprometer com a Fundação ABRINQ, ainda durante a campanha eleitoral, em desenvolver uma Plataforma Eleitoral dedicada à criança, visando implantar o Orçamento Criança e Adolescente (OCA) na prefeitura.

Programa Adotei um Sorriso

Constitui-se no único programa com o engajamento de profissionais voluntários que buscam contribuir com a melhoria da qualidade de vida de crianças e adolescentes em organizações sociais de atendimento capacitadas para identificar sua própria necessidade de apoio profissional e para utilizá-lo. Ele se localiza no organograma na Área da Defesa à Proteção Integral, figura 12.

Figura 12 - Organograma de Fundação ABRINQ – 2008



Fonte: Coletado pelo autor junto à Fundação ABRINQ em 08 de agosto de 2008.

Organização do Programa Adotei um Sorriso

Objetivos específicos do Programa

- Potencializar o atendimento das organizações sociais
- Mobilizar profissionais voluntários e organizações sociais
- Fortalecer a gestão do voluntariado das organizações sociais

Entregas / produtos previstos

- Animação da rede - monitorar as ações de voluntários, coordenadores e organizações
- Capacitação das organizações sociais - capacitar as organizações sociais em gestão de voluntariado
- Captação de organizações sociais - mobilizar e credenciar organizações sociais
- Captação de voluntários - mobilizar e credenciar voluntários
- Sistema de informação - desenvolver um sistema de informação
- Plano de comunicação - comunicar aos diferentes públicos as ações do Programa
- Renovação do termo de adesão - promover a renovação dos termos e o recadastramento dos voluntários.

O Programa enfrenta alguns fatores críticos de sucesso e alguns riscos como: a receptividade dos Conselhos de Direitos ao Programa e receptividade dos Conselhos e Associações de Classe. Trata-se de uma estrutura extremamente enxuta e de custos reduzidos, como pode ser visto na figura 13.

Figura 13 - Organograma da área de Direito à Proteção Especial



Fonte: Coordenação do Programa Adotei um Sorriso em 25 de junho de 2008.

Estatísticas

Mais de cinco milhões de crianças e adolescentes foram beneficiados com ações desenvolvidas pela Fundação ABRINQ e seus parceiros em todo o país.

Estatísticas do Programa Adotei um Sorriso: no período de 2007, foram beneficiados 5.610 crianças e adolescentes com ações clínicas e o total de beneficiados desde o início do Programa alcança 214.861.

As organizações sociais participantes alcançam 241, sendo que os coordenadores voluntários somam 140 e os profissionais voluntários mobilizados somam 3.566. Participaram 167 municípios no programa, em 23 estados.

7.2.2 Origem dos Recursos

7.2.2.1 Perfil da Captação

A captação de recursos se faz através de diferentes instrumentos que compreendem:

1- Patrocinador máster:



A Copagaz, primeira empresa do Grupo Zahran, começou suas atividades distribuindo uma tonelada de GLP por dia nos estados de São Paulo, Mato Grosso e Mato Grosso do Sul. Aos poucos, a empresa foi conquistando maior parcela do mercado nacional e hoje distribui gás em 19 estados e Distrito Federal e está entre as seis maiores distribuidoras de gás liquefeito do país.

Com foco na responsabilidade social, começou a investir no Adotei um Sorriso desde 2006, mas atua com investimento social desde o seu início.

2- Patrocinador



A Interodonto é uma empresa que oferece assistência odontológica, atuando nas várias especialidades da odontologia. Apoia o Programa Adotei um Sorriso desde 1999, é uma empresa do Grupo Notre Dame, que atua com assistência odontológica. Este apoio tem contribuído com que crianças e adolescentes tenham uma melhoria na qualidade de vida. Com foco na responsabilidade social, vêm investindo em ações comunitárias, com projetos voltados para crianças e adolescentes, e estimulam para que seus funcionários possam desenvolver ações sociais e voluntárias.

3- Apoio institucional



O Centro de Voluntariado de São Paulo – CVSP tem como missão incentivar e consolidar a cultura e o trabalho voluntário na cidade de São Paulo e promover a educação para o exercício consciente da solidariedade e cidadania. O CVSP apoia o Adotei um Sorriso no aprimoramento da gestão de voluntariado das organizações participantes desde 2006 e este ano esta parceria foi reconhecida como apoio institucional.

Os recursos previstos para o orçamento do Programa, em 2008, pelos patrocinadores alcançam R\$ 140.000,00 onde a Interodonto aportará R\$ 24.000,00 e a Copagaz R\$ 116.000,00, sendo que não há qualquer complementação prevista pela Fundação.

7.2.3 Papel do Voluntariado

7.2.3.1 Prestação do Serviço, Valorização do Voluntário

O único programa da Fundação ABRINQ que apresenta atuação de voluntários e o programa Adotei um Sorriso, criado em 1996, e envolve profissionais liberais na melhoria da qualidade de vida de crianças e adolescentes. Os voluntários doam aquilo que possuem de melhor: sua competência técnica. Assim, arquitetos, advogados, dentistas, enfermeiros, fonoaudiólogos, nutricionistas, pediatras e psicólogos utilizam sua especialidade para atender crianças e adolescentes em seus consultórios, ou disponibilizam seus conhecimentos para melhorar o atendimento prestado por organizações sociais à população infanto-juvenil. Iniciou-se com um grupo de dentistas, na região metropolitana de São Paulo.

A boa administração do voluntariado é essencial para o rápido e eficiente encaminhamento da criança para o voluntário, com a consequente melhoria dos atendimentos.

Para tanto, além do profissional diretamente envolvido no atendimento, existe, também, a figura do coordenador local que é um voluntário com o objetivo de mobilizar e articular os profissionais voluntários no município em que reside ou trabalha, coordenando esta ação para o atendimento das crianças e adolescentes encaminhados pelas organizações sociais.

O Programa reconhece os voluntários de duas formas diferentes. Com o selo e com o diploma:

1. Selo Adotei um Sorriso - é um instrumento de reconhecimento e mobilização. Ele atesta a participação do voluntário no Programa, pode ser utilizado na comunicação que o profissional faz com os seus clientes, seja através da papelaria ou no próprio consultório.
2. Diploma - o diploma é a segunda forma de reconhecimento e é validado anualmente. Pode ser entregue pela organização social que encaminhou a criança ou pelo próprio Programa através de correio, esse reconhecimento é realizado nos meses de setembro a dezembro.

7.2.4 Contabilidade Tradicional e o Voluntariado

7.2.4.1 Mensuração

O Programa, apesar de totalmente calcado na ação voluntária, não realiza um processo de identificação do valor gerado pelo profissional sob os aspectos qualitativos de impacto e transformação, deixando que ele seja o único a perceber os resultados sociais intangíveis de seu trabalho. Os principais indicadores físicos avaliados são:

- Articular parceria com OSFL, monitorar seu atendimento e o aumento de emparceiramentos
- Apoiar e mapear as ações e o crescimento do número de coordenadores
- Acompanhar o crescimento do número de voluntários

7.2.5 Qualificação do Serviço Voluntário e das OSFL Parceiras

O programa desenvolve um processo de capacitação, junto às OSFL participantes, para a implementação do trabalho voluntário das diferentes profissões. Elas aprendem a diagnosticar suas necessidades em relação ao trabalho voluntário especializado, bem como a elaborar planos de ação e gerenciar o trabalho. A partir da organização desses eventos de orientação, as OSFL conseguiram significativa melhoria no trabalho com os voluntários, mostrando-se mais preparadas para recebê-los. Vale lembrar que somente são credenciadas pelo Programa Organizações Sociais que atendam gratuitamente a crianças e adolescentes de famílias de baixa renda e que se enquadrem nas seguintes categorias: educação infantil, centros educacionais para crianças e adolescentes, centros educacionais comunitários, cursos profissionalizantes, abrigos, aplicação de medidas sócio-educativas.

Visando divulgar o trabalho voluntário junto aos clientes e fornecedores dos profissionais, foi instituído o selo de reconhecimento do Programa que é renovado anualmente e fornecido exclusivamente aos voluntários atuantes do programa. Este selo não pode ser utilizado por pessoas jurídicas, pois o Programa reconhece apenas a situação do profissional pessoa física.

Os voluntários, as OSFL parceiras, os coordenadores e os voluntários são comunicados dos resultados e das ações do Programa e da Fundação ABRINQ, de ações inovadoras dos coordenadores, por informativos on-line, e-mail, site e telefone, mensal, bimestral e semestralmente. Os conselhos de classe são instados e comunicados das parcerias,

resultados e ações do Programa e da Fundação, via informativo institucional, site, reuniões e relatórios. Também os conselhos de direitos são informados sobre os resultados e ações do Programa e da Fundação.

7.2.6 Conselheiros e Diretores

São órgãos da Fundação ABRINQ:

- O Conselho de Administração composto por dezoito integrantes efetivos, com mandato de dois anos; o Comitê Gestor, composto de quatro membros;
- O Conselho Consultivo, órgão de assessoramento, nomeado pelo Conselho de Administração, constituído, sem limite de número, por pessoas físicas, cujas atividades estejam ligadas à defesa dos direitos da criança e do adolescente, com um presidente e um vice-presidente, nomeados pelo Conselho de Administração para mandato de dois anos;
- O Conselho Fiscal composto de três membros efetivos indicados pela Instituidora, com mandatos de dois anos.

7.2.7 Voluntários Internos

O voluntariado interno é constituído apenas pelos membros dos três Conselhos e do Comitê Gestor.

7.2.8 Voluntários Externos

O voluntário profissional

Podem participar como voluntários do Programa Adotei um Sorriso:

- Território nacional: dentistas;
- Região metropolitana de São Paulo: dentistas, fonoaudiólogos, médicos pediatras e psicólogos;
- Araxá/MG: advogados, arquitetos, dentistas, enfermeiros, fonoaudiólogos, médicos Pediatras, Nutricionistas e Psicólogos.

Para participar como profissional voluntário do Adotei um Sorriso, basta acessar o site www.fundABRINQ.org.br/adotei, e cadastrar-se, aderir ao “Termo de Adesão do Profissional Voluntário”, assinar, anexar cópia da inscrição no conselho de classe e encaminhar para a Fundação ABRINQ. Credenciado o voluntário, uma organização social entrará em contato para agendar a primeira consulta do paciente, no caso de profissionais clínicos, ou agendar uma visita na organização para os profissionais com ação institucional.

O coordenador voluntário terá os seguintes compromissos com o Programa:

- Identificar organizações sociais de atendimento para que crianças e adolescentes possam ser beneficiados por atendimento de profissional voluntário;
- Mobilizar profissionais voluntários no município para atendimento de crianças e adolescentes;
- Identificar parceiros regionais para apoio na divulgação do Programa.
- Buscar apoio do poder público, fazendo a interface com conselhos de direitos, tutelares, poderes judiciário, legislativo e executivo;
- Acesso mensal ao sistema informatizado do Programa;
- Presença nos eventos do Programa Adotei um Sorriso ou designar um voluntário representante;
- Encaminhar informações trimestrais do município para o programa (atividades/dificuldades/avanços);
- Relacionar-se constantemente (e-mail, telefone, fax, fórum...) com o programa.

O atendimento

No dia agendado entre o voluntário e a organização social, a criança/adolescente comparece ao consultório acompanhado de um responsável, portando uma carta de apresentação da organização social e o “Termo de Autorização” do responsável. A presença de um responsável é indispensável para o atendimento da criança/adolescente. Nesta primeira consulta, o profissional explicará o tratamento ao responsável e solicitará a assinatura do “Termo de Autorização”, que ficará em seu poder, junto com o histórico do paciente.

No caso da criança/adolescente necessitar de algum procedimento que o dentista não realize, o voluntário tentará o atendimento em sua rede de contato, motivando mais um profissional a integrar o Adotei um Sorriso. Por conta disso, a criança/adolescente pode ser acompanhada por mais de um profissional voluntário.

O tratamento odontológico poderá ser iniciado na primeira consulta. Se a criança/adolescente não necessitar de curativos, o dentista aplicará os procedimentos

preventivos e agendará o retorno do paciente para seis meses ou quando necessário. Se a criança/adolescente necessitar de procedimentos curativos, eles podem ser iniciados no mesmo dia da primeira consulta e os retornos devem ser programados com o responsável pelo paciente.

O responsável deve ser orientado quanto às faltas, pois se a criança/adolescente tiver mais do que três faltas, consecutivas ou não, e sem justificativa, perderá o direito de participar do Adotei um Sorriso. Esse tópico é de responsabilidade da organização social que indicou a criança/adolescente, mas a orientação do voluntário reforça o comprometimento da família.

Após concluir o tratamento da criança/adolescente, o voluntário preenche a “ficha de atendimento” que tem como objetivo registrar o resumo do histórico do atendimento do paciente. Quando a criança/adolescente completar 18 anos e não precisar mais de retornos para a manutenção, segundo os critérios do Adotei um Sorriso, o atendimento é concluído. O voluntário informa na “ficha de atendimento” a data final do último atendimento e automaticamente fica disponível para atender uma nova criança/adolescente.

7.2.9 Capital Estrutural

O voluntário profissional pode, por exemplo, acumular capital estrutural através da ampliação de seu relacionamento e a possibilidade de envolvimento com a rede credenciada de OSFL. O coordenador também se beneficiará do programa ao adquirir novos conhecimentos de coordenação e operacionais ao identificar as estratégias mais apropriadas à divulgação de suas necessidades. Essas ações poderão se dar através de:

1. Contato Pessoal - Este recurso deve ser sempre utilizado para contato com voluntários
2. Mala-Direta - Utilizado quando há um número maior de voluntários na cidade envolvida. O coordenador local poderá procurar a associação de classe para adquirir os dados desses profissionais e pode buscar uma articulação com a associação de classe para a divulgação do Programa no boletim periódico.
3. Telemarketing - Este recurso agiliza a mobilização, mas há necessidade de equipamentos especiais (linha telefônica e recursos humanos necessários) que nem sempre são possíveis e por isso geralmente são menos utilizados.

4. Mídia em Rádio, Jornal ou TV - A utilização desse recurso é sempre positiva, seja para mobilizar voluntários, fortalecer a imagem do Adotei um Sorriso ou trazer novidades, sob orientação do programa.
5. Participação em Feiras, Congressos e Jornadas – A participação nesses espaços geralmente é conseguida de forma gratuita, promovendo parceria com o órgão organizador do evento, com apoio do programa.

7.2.10 Capital Relacional

No Programa Adotei um Sorriso pode existir capital relacional quando, nas relações com outros *stakeholders* externos, os profissionais voluntários e coordenadores ampliam seu contato com as OSFL. O informativo do programa é outra ferramenta de informação ao voluntário e ao coordenador. É a partir dele que são repassadas informações sobre o que acontece e histórias de sucesso de mobilização. O fato dos voluntários participarem do programa lhes proporciona maior visibilidade junto às suas comunidades, ampliando seu reconhecimento público e satisfação pessoal.

7.3 Fundação Nacional da Qualidade

7.3.1 Características da OSFL e da sua Cultura

7.3.1.1 Histórico

A FNQ – Fundação Nacional da Qualidade é uma entidade privada e sem fins lucrativos criada em outubro de 1991 por representantes de 39 organizações brasileiras dos setores público e privado. Sua principal função era administrar o Prêmio Nacional da Qualidade® (PNQ) e as atividades decorrentes do processo de premiação em todo o território nacional, bem como fazer a representação institucional externa do PNQ nos fóruns internacionais.

A Fundação Nacional da Qualidade evoluiu na formulação de seus padrões a partir dos principais prêmios e modelos de excelência em gestão como o Malcolm Baldrige e ampliou o seu conteúdo com o intercâmbio praticado com a Fundação Europeia da Qualidade, o *Japan*

Quality Award, o *Singapore Quality Award*, o *South Africa Quality Award* e o *Australia Quality Award*.

Em 2004, ao completar 13 ciclos de premiação, a até então chamada de FPNQ - Fundação para o Prêmio Nacional da Qualidade havia cumprido seu papel inicial, voltado ao estabelecimento do PNQ, seguindo as melhores práticas internacionais. Em 2005, a FPNQ lançou um projeto a fim de se tornar, até 2010, um dos principais centros mundiais de estudo, debate e irradiação de conhecimento sobre Excelência em Gestão. Nesse sentido, passou a se chamar **FNQ – Fundação Nacional da Qualidade**, nomenclatura que mantém até hoje.

A retirada da palavra “Prêmio” do nome evidencia uma nova etapa da FNQ, que antes tinha como principal foco de atuação o PNQ. Essa mudança também passa, necessariamente, pela missão da instituição em “disseminar os Fundamentos da Excelência em gestão para o aumento de competitividade das organizações e do Brasil”. Para isso, a FNQ propõe difundir amplamente esse conceito em organizações de todos os setores e portes, contribuindo para o aperfeiçoamento da gestão nas empresas.

Também foram estabelecidos quatro eixos estratégicos com o intuito de pôr a FNQ à frente de suas congêneres mundiais:

1. Premiação
2. Inovação
3. Educação
4. Mobilização

Em síntese os processos de transformação da FNQ contaram com três etapas:

- De 1991 a 1996 - desenvolver estrutura e conquistar credibilidade baseada em sólidos conceitos e critérios de avaliação da gestão das organizações;
- De 1997 a 2003 - consolidar o PNQ como marco referencial para a Excelência em Gestão no País;
- Desde 2004 – conscientizar profissionais e empresários de todo o Brasil da importância de uma gestão eficaz e disseminar os conceitos e fundamentos da excelência que fazem parte do Modelo de Excelência da Gestão® (MEG)

7.3.1.2 Perfil

Missão

Disseminar os fundamentos da Excelência em Gestão para o aumento de competitividade das organizações e do Brasil.

Visão

Ser um dos principais centros mundiais de estudo, debate e irradiação de conhecimento sobre a Excelência em Gestão.

Benefícios de ser uma organização-membro da FNQ

- 1- Atualização constante das melhores práticas de gestão,
- 2- Conhecimento de boas práticas nacionais e internacionais;
- 3- Troca de experiência sobre gestão com organizações de Classe Mundial;
- 4- Ótimas referências para *benchmarking*;
- 5- Participação em eventos exclusivos para membros, como Comitês Temáticos e outras comissões e fóruns técnicos da FNQ, ideais para o fortalecimento do *networking* da empresa;
- 6- Desconto nos produtos, serviços e atividades de capacitação da FNQ;
- 7- Participação em atividades como seminários, congressos, *workshops*, cursos e palestras, com profissionais de organizações altamente qualificadas por suas práticas de gestão;
- 8- Acesso a um variado leque de publicações e materiais específicos sobre práticas de Excelência em Gestão, tais como os Relatórios da Gestão, a revista Classe Mundial, o boletim eletrônico semanal e a revista eletrônica mensal FNQ em Revista;
- 9- Acesso a conteúdo exclusivo dentro do maior portal brasileiro sobre Excelência em Gestão, como o Banco de Boas Práticas e o Sistema de Autoavaliação;
- 10- Permissão para utilizar o Selo de Membro da FNQ, em veículos de comunicação institucionais;
- 11- Direito a uma palestra institucional ministrada pela FNQ;
- 12- Participar ativamente da melhoria da competitividade das organizações brasileiras.

Código de Ética

Existe uma declaração de princípios, regras de conduta, regras de confidencialidade e regras sobre conflitos de interesse que o FNQ, através da ação de seus colaboradores, necessita se pautar por valores e princípios éticos elevados de padrões profissionais, considerando ética, honestidade, dignidade, veracidade, exatidão, imparcialidade, disciplina e sigilo, pois contribui para o aumento do prestígio da instituição e da credibilidade do Prêmio Nacional da Qualidade perante todas as partes interessadas. Para o alcance desses padrões, incluem-se as Regras de Conduta, de Confidencialidade e sobre Conflito de Interesses.

Valores e Princípios da FNQ

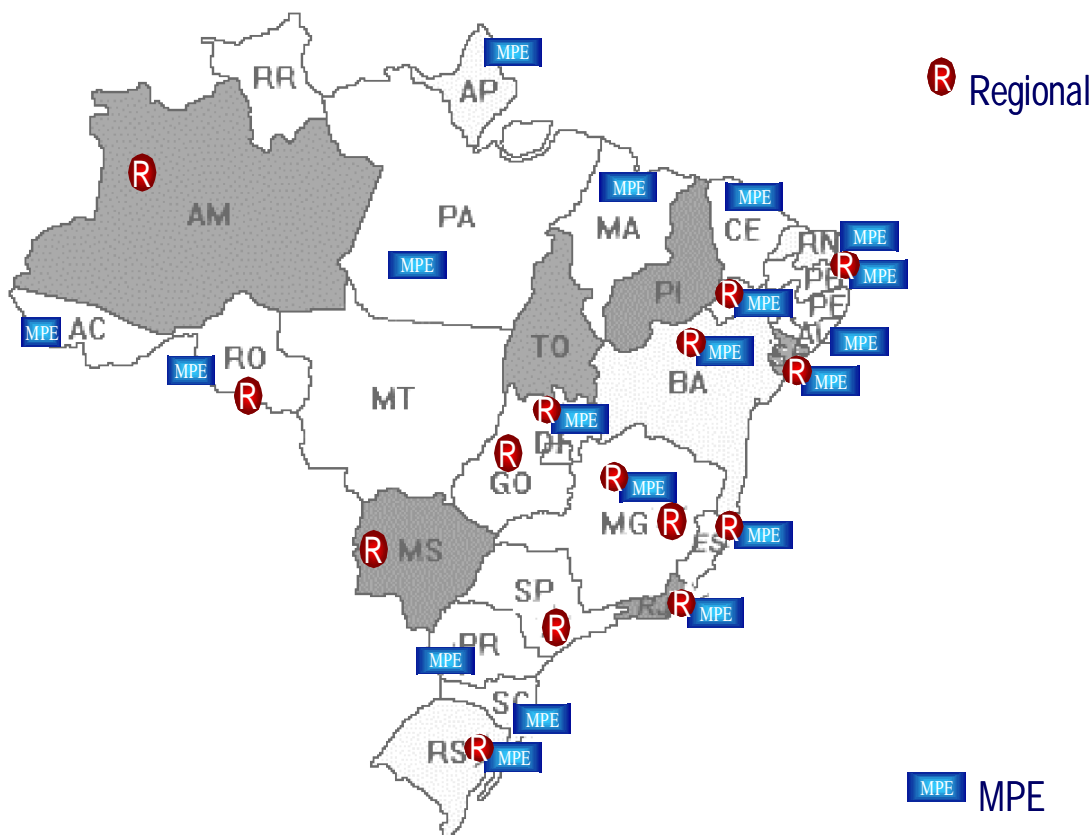
- Ética
- Aprendizado
- Compartilhamento
- Melhoria contínua
- Cidadania

7.3.1.3 Áreas de Atuação

Projetos em funcionamento e novos projetos

A FNQ desenvolveu uma Rede Nacional de Gestão Rumo a Excelência para a disseminação de sua missão que compreende parcerias dedicadas ao programa de qualidade com associações e federações (Regionais), juntamente com cinco outras entidades nacionais, cada uma desempenhando papéis específicos: o Fórum dos Programas Estaduais e Setoriais, o Gespública, o Grupo Gera Ação (Petrobras), o Movimento Brasil Competitivo e o SEBRAE para o atendimento às MPEs, conforme distribuição na figura 14.

Figura 14 - Rede Nacional da Gestão Rumo a Excelência



Fonte: Material de divulgação institucional da FNQ, consultada 27 junho 2008.

SEBRAE

Dando continuidade à parceria com o SEBRAE, firmada em 2004 com a finalidade de disseminar o Modelo de Excelência da Gestão entre as Micro e Pequenas Empresas, foram oferecidos processos de auto-avaliação, avaliação, cursos e seminários, entre outras ferramentas para promover a melhoria das práticas de gestão, de desempenho e de competitividade.

Em 2007, entre as principais ações, com envolvimento de 8.871 pessoas, destaca-se Prêmio de Competitividade para Micro e Pequenas Empresas, uma realização do SEBRAE e do Movimento Brasil Competitivo (MBC) com apoio técnico da FNQ e patrocínio da Gerdau e da Petrobras.

Outra iniciativa importante é o Prêmio SEBRAE Mulher de Negócios, cujo lançamento ocorreu em 2004 com o objetivo de valorizar e estimular o empreendedorismo feminino. Promovida pela Federação das Associações de Mulheres de Negócios e Profissionais do Brasil e pela Secretaria Especial de Políticas para as Mulheres, a ação

também conta com o apoio da FNQ desde 2006. Outras ações realizadas no contexto do convênio com o SEBRAE também devem ser mencionadas, especialmente a capacitação de MPE's no Modelo de Excelência da Gestão e Seminários Regionais em Busca da Excelência (14 seminários realizados em 2007).

Fórum QPC

A participação da FNQ em todas as reuniões do Fórum de Qualidade, produtividade e Competitividade proporcionou uma maior integração com os Programas Estaduais e Setoriais. Em dezembro de 2007, em parceria com o Instituto Paulista de Excelência em Gestão (IPEG), foi realizado o seguinte conjunto de eventos: Encontro Nacional de Examinadores, Reunião do Fórum QPC e Seminário de capacitação de gestores de prêmios e programas, com participação de 30 representantes de programas e prêmios.

Movimento Brasil Competitivo (MBC)

Em 2007, merece destaque, na parceria com o MBC o processo de Planejamento Estratégico da Rede de Prêmios de Competitividade para MPEs, que estabeleceu missão, visão, objetivos estratégicos, projetos e metas para o prêmio para os próximos três anos, com foco na expansão do universo das micro e pequenas empresas auto-avaliadas segundo o MEG, bem como na melhoria da competitividade das empresas candidatas.

Grupo Gera Ação (Petrobras)

Iniciada em 2006, a parceria com a FNQ registrou avanços significativos em 2007, fundamentados, principalmente, na elaboração dos *softwares de Auto-Avaliação da Excelência* facilitando às organizações, independentemente de seu porte ou setor de atuação, a realização de avaliações periódicas do seu estágio de maturidade da gestão organizacional. A parceria apoia, também, a revisão dos *Critérios de Excelência* e das publicações *Compromisso com a Excelência e Rumo a Excelência*, incluindo as versões customizadas para serem distribuídas na Rede Nacional da Gestão Rumo a Excelência.

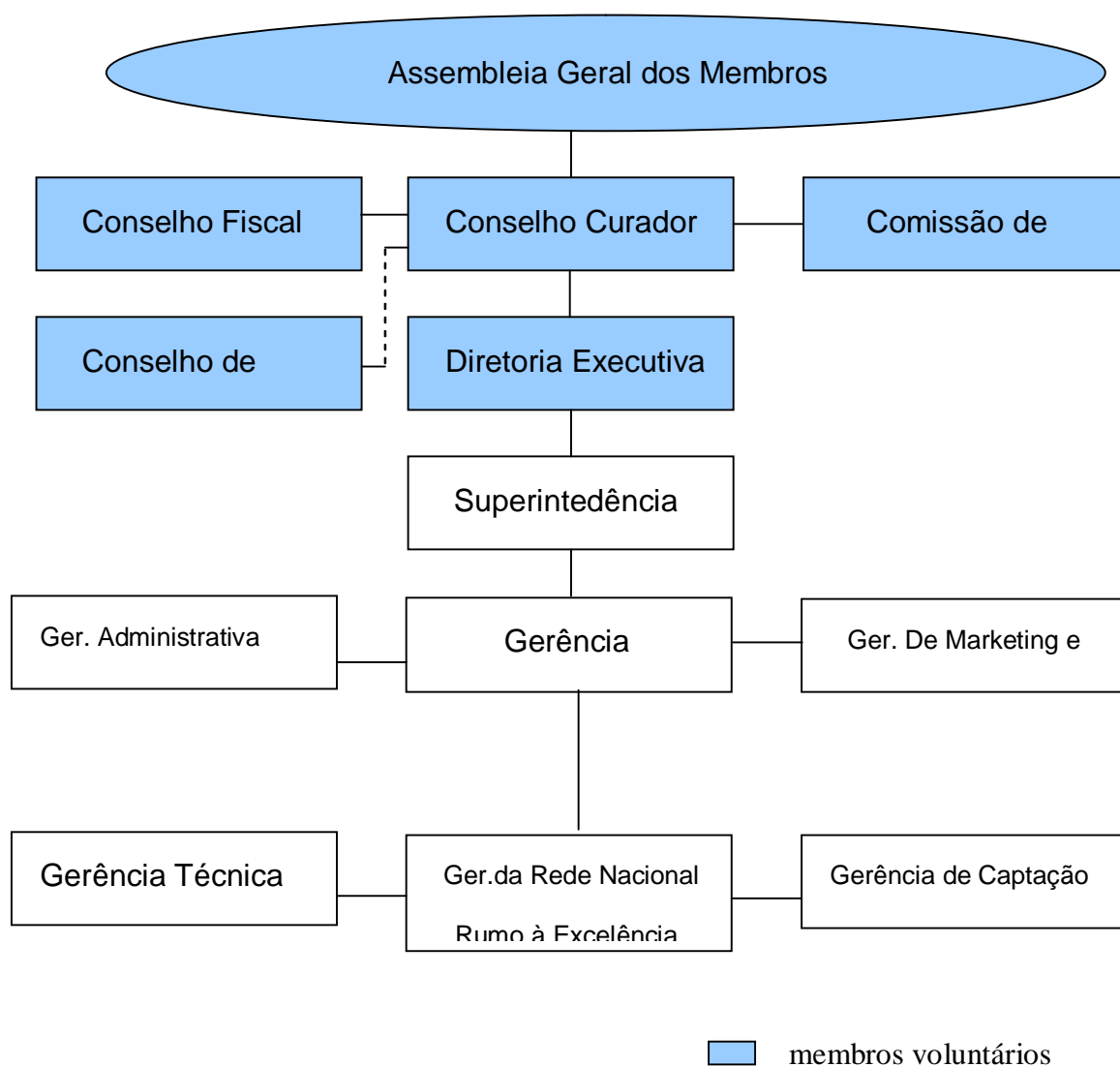
Outro destaque é a parceria com a Endeavor, uma organização sem fins lucrativos que busca promover o desenvolvimento sustentável do Brasil, por meio do suporte a empreendedores inovadores. Em 2007, foi realizada, com base nos critérios do MEG, a avaliação de duas empresas apoiadas pela instituição. Esta parceria será expandida em 2008, devendo contemplar a totalidade das empresas apoiadas pela Endeavor.

A FNQ buscou ampliar o relacionamento com o público acadêmico. Assim, atuou como articuladora de uma parceria entre o Instituto Paulista de Excelência em Gestão (Ipeg) e o SENAC de Santo Amaro, ambos sediados na capital paulista. Os alunos da Faculdade de Engenharia Ambiental foram capacitados pelo Ipeg para atuar como avaliadores voluntários em premiação voltada às Micro e Pequenas Empresas. Outro destaque foi a aproximação com importantes instituições de ensino, entre elas, a Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV-EASP), o IBMEC, a Fundação Dom Cabral, a Escola Politécnica e a Faculdade de Economia e Administração, ambas da Universidade de São Paulo (USP) e Universidade de Araras. Duas parcerias mereceram destaque: a parceria com a FEA-USP, que propiciou apoio técnico ao 16º Seminário Internacional em Busca da Excelência, e com o Núcleo de Inovação da EAESP, da Fundação Getúlio Vargas.

Organização

A FNQ é administrada diretamente pela Superintendência-Geral que auxilia a Diretoria Executiva nas suas funções administrativas. O Superintendente é designado pela Diretoria Executiva, podendo ser destituído a qualquer momento. O cargo não pode ser ocupado por membros do Conselho Curador ou da própria Diretoria Executiva. O Superintendente e todos os cargos subordinados são contratados, conforme figura 15.

Figura 15 - Organograma da FNQ



Fonte: site da FNQ www.fnq.org.br, consultado 25 junho 2008

Mapa estratégico

Resultados: aumentar a competitividade do Brasil por meio da melhoria da gestão de todas as organizações.

Focos de atuação: expandir a adoção do MEG, ser um centro de referência em excelência em gestão e apoiar a melhoria da gestão no setor público.

Processos chave: gestão do conhecimento, premiação e aplicações do MEG, mobilização e comunicação

Organização e gestão: pessoas, fontes de recursos, governança participativa, tecnologia da informação, rede de parceiros.

Objetivos Específicos

A FNQ apresenta-se com flexibilidade, simplicidade da linguagem utilizada e, principalmente, por não prescrever ferramentas e práticas de gestão específicas, faz uso de um modelo útil para avaliação, diagnóstico e orientação de organizações de qualquer porte e segmento, no setor público ou privado, que tenham ou não a finalidade de lucro. Para facilitar a adoção de seu modelo por micro, pequenas e médias empresas, a FNQ promove prêmios e capacitações em parceria com o SEBRAE e outras instituições regionais.

Neste contexto, a FNQ se reposicionou para a criação de produtos que orientem as empresas às práticas de excelência, tais como: cursos e workshops de capacitação, seminários nacionais e internacionais, eventos semanais gratuitos, publicações especializadas, videoteca com dezenas de palestras de grandes líderes empresariais, programas de benchmarking às empresas vencedoras do Prêmio Nacional da Qualidade® (PNQ), que é o maior reconhecimento à qualidade da gestão brasileira, estão entre as ações desenvolvidas pela instituição.

A FNQ disponibiliza com exclusividade para as organizações-membros, os conteúdos produzidos nesses 15 anos de história através dos instrumentos: Relatórios de gestão com as estratégias de gestão das empresas ganhadoras do PNQ, consideradas de Classe Mundial; Casos para Estudo e o Relatório de Avaliação desenvolvido pela FNQ permitem um maior aprofundamento ao estado da arte da gestão para a excelência do desempenho; videoteca onde são armazenados os vídeos com palestras exclusivas que servem para o aprendizado e o aperfeiçoamento sobre vários temas da gestão organizacional; acesso aos Comitês Temáticos e ao Banco de Práticas (trata-se de grupos de estudo formados por membros da FNQ, organizações premiadas e finalistas do Prêmio Nacional da Qualidade (PNQ) com o propósito de incrementar a participação e a troca de experiências de organizações bem-sucedidas, em torno de um tema de grande interesse na atualidade, ou seja, uma sistemática de *benchmarking*).

Produtos e serviços

Programa de Excelência em Gestão (PEG)

Consiste nas ações de preparação para dar condições a cada empresa membro o atingimento dos níveis de excelência previstos pelo Modelo de Excelência da Gestão® (MEG). Trata-se de um programa personalizado por empresa membro, dependendo do nível de maturidade de

gestão em que ela se encontre, utilizando os quatro níveis de serviço da FNQ (cursos, publicações, *networking* e ferramentas).

Cursos

- MEG virtual (gratuito)
- Interpretação dos Critérios de Excelência (ISG com novo posicionamento)
- Como implementar o MEG (curso dos Cadernos)
- PBE / ABE (novo posicionamento)

Publicações

- Critérios de Excelência
- Rumo a Excelência
- Cadernos de Excelência
- Relatórios dos Comitês Temáticos
- Relatórios da Gestão
- Instrução para Candidatura
- Conceitos Fundamentais
- Classe Mundial

Networking

- Banco de Boas Práticas
- Processo de Benchmarking
- PNQ na prática
- Comitês Temáticos
- Encontros FNQ

Ferramentas

- Portal FNQ
- Workshop de auto-avaliação
- Avaliação
- E-MEG (software de diagnóstico e auto-avaliação)
- MEG Índice (comparativo com o mercado)

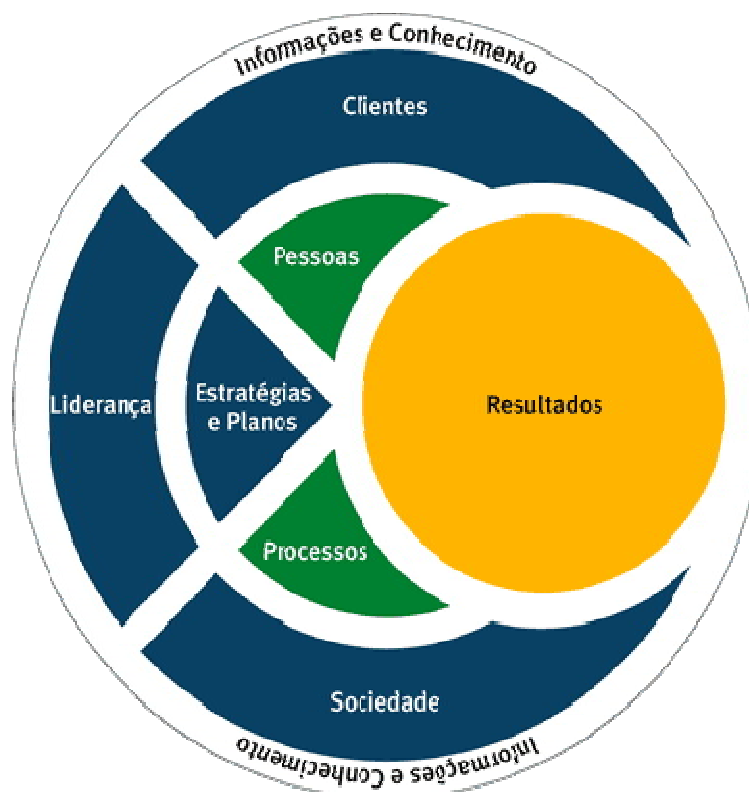
Reconhecimento

- Participação no PNQ

- Participação na comunidade (utilização de selo de membro)

O Modelo de Excelência da Gestão® — MEG, figura 16, está alicerçado sobre um conjunto de conceitos fundamentais e estruturado em critérios e requisitos inerentes a Excelência em Gestão. Os Fundamentos da Excelência expressam esses conceitos reconhecidos internacionalmente e que são encontrados em organizações líderes de Classe Mundial. O MEG utiliza o conceito de aprendizado e melhoria contínua, segundo o ciclo de PDCL (*Plan, Do, Check, Learn*). O MEG e o PNQ são *benchmarking* de modelos internacionais podendo-se destacar o *Malcolm Baldrige National Quality Award* (MBNQA), o *European Quality Award* e o Prêmio Ibero-americano da Qualidade; além de prêmios sul-americanos e mexicanos; estudos da *American Society for Quality* (ASQ), normas ISO 9000 e 14000. Hoje o MEG e o PNQ também são exemplos seguidos por organizações do Brasil e de fora do País que querem desenvolver prêmios e modelos próprios de excelência. Por meio de um processo de aprendizado sistêmico, que inclui a atuação do Comitê Técnico de Critérios de Avaliação e a realização de Fóruns Empresariais, a FNQ atualiza regularmente os Fundamentos da Excelência.

Figura 16 - Modelo de Excelência da Gestão® - Uma visão sistêmica da gestão organizacional



Fonte: site da FNQ www.fnq.org.br, consultado 25 jun. 2008.

O Modelo de Excelência da Gestão® (MEG) baseia-se em 11 fundamentos e oito critérios onde é definida a base teórica de uma boa gestão.

São conceitos de cada fundamento:

1. **Pensamento Sistêmico** - entendimento das relações de interdependência entre os diversos componentes de uma organização, bem como com o ambiente externo.
2. **Aprendizado Organizacional** - busca de um novo patamar de conhecimento para a organização via percepção, reflexão, avaliação e compartilhamento de experiências.
3. **Cultura de Inovação** - promoção de um ambiente favorável à criatividade, experimentação e implementação de novas ideias que possam gerar um diferencial competitivo.

4. **Liderança e Constância de Propósitos** - atuação de forma aberta, democrática, inspiradora e motivadora das pessoas, visando o desenvolvimento da cultura da excelência, a promoção de relações de qualidade e a proteção das partes interessadas.
5. **Orientação por Processos e Informações** - compreensão e segmentação do conjunto das atividades e processos da organização que agreguem valor para as partes, onde a tomada de decisões e a execução de ações têm como base a medição e a análise do desempenho, dadas as informações disponíveis, incluídos os riscos identificados.
6. **Visão de Futuro** - compreensão dos fatores que afetam a organização, seu ecossistema e o ambiente externo no curto e no longo prazo.
7. **Geração de Valor** - alcance de resultados consistentes pelo aumento de valor tangível e intangível de forma sustentada para todas as partes interessadas.
8. **Valorização das Pessoas** - criação de condições para que as pessoas se realizem profissional e humanamente, maximizando seu desempenho via comprometimento, o desenvolvimento de competências e de espaços para empreender.
9. **Conhecimento sobre o Cliente e o Mercado** - conhecimento e entendimento do cliente e do mercado, visando criação de valor de forma sustentada para o cliente e, gerando maior competitividade nos mercados.
10. **Desenvolvimento de Parcerias** - desenvolvimento de atividades em conjunto com outras organizações, a partir da plena utilização das competências essenciais de cada uma, objetivando benefícios para ambas as partes.
11. **Responsabilidade Social**

A eficácia da aplicação da metodologia MEG pôde ser comprovada através de pesquisa conduzida em parceria com a Serasa para 2005 e 2006, ao comparar diversos aspectos de empresas que a adotam com outras que não o fazem. Pelo segundo ano consecutivo, o desempenho das empresas que adotaram o MEG foi sempre superior às que não o adotaram, trazendo ainda resultados financeiros mais rentáveis, consolidando a tendência de crescimento acima da média do setor.

Estatísticas

Os principais indicadores da FNQ, em 2007 foram:

- 54 Movimentos de Qualidade, Produtividade e Competitividade
- 6 mil organizações usuárias do MEG
- 2.266 organizações premiadas

- 536 mil critérios de avaliação distribuídos
- Mais de 1 milhão de horas de trabalho voluntário
- Mais de 222 mil pessoas capacitadas no Modelo de Excelência da Gestão®

7.3.2 Origem dos Recursos

7.3.2.1 Perfil da Captação e Retornos Esperados

As receitas da FNQ vêm das empresas filiadas, da captação de recursos, dos cursos e seminários que promove, da venda de publicações, além de parcerias com outras instituições que a apoiam.

A origem das receitas esperadas se distribui conforme a tabela 10.

Tabela 10 - Distribuição da origem dos recursos

Origem dos recursos	% de participação
Membros (filiados)	23%
Cursos sobre o modelo (avaliadores)	20%
Taxa Prêmio	5%
Eventos	6%
Publicações	2%
Patrocínios	31%
Outros (projetos conveniados)	13%
Faturamento Orçado 2008	R\$ 10.000.000,00

Fonte: Gerência de Marketing e Relacionamento FNQ, 2008

Programa de Patrocínios FNQ 2008

A FNQ para cumprir seus objetivos depende de seus patrocinadores, apoiadores e parceiros para manter suas atividades. Apoiando ou patrocinando os projetos da FNQ, a organização estará expondo sua marca para milhares de profissionais interessados em aprimorar conhecimentos e realizar benchmarking sobre Excelência em Gestão.

São parceiros: Petrobras, CPFL Energia, Promon, Natura, Suzano Papel e Celulose, Albras Alumínio, Arcelor Mittal, Furnas Centrais Elétricas, Gerdau, Sebrae Nacional, Votorantim, Banco Bradesco, Banco Itaú, Fleury.

Em 2007, a instituição contou com 19 patrocinadores, dois apoiadores e oito anunciantes, gerando uma receita próxima de R\$ 3 milhões, valor 20% superior aos R\$ 2,5

milhões contabilizados no ano anterior. Houve 100% de renovação dos patrocínios, demonstrando a credibilidade dos projetos desenvolvidos pela FNQ.

No FNQ a reação ao retorno esperado pelos patrocinadores, apoiadores e parceiros é monitorada de diversas formas como, por exemplo:

- Pesquisa de satisfação dos filiados
- Número de empresas que se desfiliam
- Relatórios de prestação de contas aos patrocinadores
- Disponibilização de senha de acesso à área exclusiva no site

A Fundação Nacional da Qualidade submete-se anualmente a uma avaliação de sua própria gestão, com base nos conceitos fundamentais e critérios do MEG, disseminados pela instituição. Em 2007, o resultado contribuiu para destacar os pontos fortes da entidade e as oportunidades de melhoria, constituindo assim importante direcionador de planejamento da instituição.

7.3.3 Papel do Voluntariado (Capital Humano)

7.3.3.1 Prestação do Serviço, Valorização do Voluntário

Apesar do processo de consolidação de sua equipe executiva, experimentada nos últimos anos, com um crescimento significativo do número de colaboradores (de 11 em 2003 para 27 em 2007), não teria sido viável à FNQ cumprir sua missão sem a inestimável contribuição do trabalho voluntário de Conselheiros, Diretores e uma extensa rede de Examinadores, cuja atuação é essencial para a sustentabilidade dos negócios da instituição.

Outra categoria importante de trabalho voluntário é o realizado pelos Examinadores, profissionais experientes, em geral colaboradores de organizações envolvidas com o movimento da Qualidade, e que atuam como avaliadores (e instrutores) do Prêmio Nacional de Qualidade. Em 2007 a FNQ contou com 552 examinadores efetivos da Banca Examinadora do PNQ, que forneceram mais de 66.240 horas de trabalho voluntário.

7.3.4 Conselheiros e Diretores

São órgãos da Fundação Nacional da Qualidade: o Conselho Curador é o órgão máximo de deliberação e orientação da FNQ, composto por no mínimo oito e, no máximo, quinze conselheiros eleitos em Assembleia Geral, sendo um deles Conselheiro Honorário e os demais Conselheiros Efetivos, com mandato de dois anos; o Conselho Fiscal, composto por no mínimo três e, no máximo, cinco membros efetivos, selecionados dentre os representantes dos instituidores e mantenedores, que cumprirão mandato de dois anos; o Conselho de Notáveis compõem-se de membros efetivos que tenham contribuído com a Fundação ou com a causa da qualidade no País, com mandato de dois anos, indicados pelos membros do Conselho Curador e aprovados pelo Conselho Curador, responsáveis, em caráter consultivo, pela manutenção da cultura e pela preservação da história da FNQ; a Comissão de Supervisão é órgão consultivo técnico composto por no mínimo três e, no máximo, cinco membros nomeados pelo Conselho Curador, a partir de uma lista de 10 candidatos submetida pela Diretoria Executiva, com mandato de dois anos, sem vínculo de qualquer espécie com as candidatas ao Prêmio Nacional da Qualidade – PNQ; a Diretoria Executiva, composta por cinco membros nomeados pelo Conselho Curador com mandato de três anos, não podendo ocupar o cargo da Diretoria Executiva quem for membro do Conselho Curador e vice-versa.

7.3.5 Voluntários Internos

São voluntários nesta categoria os membros do Conselho Curador, do Conselho Fiscal, do Conselho de Notáveis, da Comissão de Supervisão e da Diretoria Executiva.

7.3.6 Voluntários Externos

Os voluntários que se dedicam a diferentes atividades somam 552. A tabela 11 resume sua distribuição, havendo alguns voluntários que realizam mais do que uma tarefa.

Tabela 11 - Voluntários externos por atividade em 2007

Número de Voluntários “juízes”	10
Número de Voluntários “orientadores”	16
Número de Voluntários “seniores relatores”	58
Número de Voluntários “examinadores”	468

Fonte: Dados coletados pelo autor junto ao Líder do Processo de Gestão do Conhecimento, em 16 de julho 2008

7.3.7 Capital Estrutural

A FNQ oferece cursos de formação de instrutores e de examinadores seniores e relatores para integrar a banca do Prêmio Nacional da Qualidade. No quadro 08 pode-se observar o número de voluntários treinados, o que contribui significativamente para o seu crescimento pessoal.

Quadro 08 - Número de voluntário treinados em 2008

Preparação para a Banca Examinadora do PNQ	186
Atualização para a Banca Examinadora do PNQ	242
Curso de Examinadores Seniores	79
Curso de Instrutores	78
TOTAL	585

Fonte: Dados coletados junto ao Líder do Processo de Gestão do Conhecimento, em 16 julho 2008.

7.3.8 Capital Relacional

O crescimento provocado pela formação e aprimoramento dos voluntários resulta numa forte ampliação de oportunidades profissionais e intelectuais, na medida em que se qualificam perante a comunidade como campeões de competência, capazes de disseminar os princípios de excelência. A FNQ estimula seu aprimoramento e sua reciclagem.

8 RESULTADOS

8.1 Grupo de Apoio ao Adolescente e à Criança com Câncer – GRAACC

8.1.1 Demonstração do Valor Adicionado Expandido (DVAE) do Voluntariado

O cálculo do Valor Adicionado pelo Voluntariado

O Apêndice III apresenta as questões submetidas aos voluntários que permitiram mapear o seu valor adicionado. O seu cálculo compõe-se de dois aspectos principais apresentados no quadro 12, denominado Demonstração do Valor Adicionado Expandido (DVAE), nas colunas:

1. Financeiro: compreendendo o total dos pagamentos Primários para o ano, ou seja, os pagamentos de mão de obra, de compras e pagamentos a terceiros, R\$ 29.857.643,45, que é somado ao saldo ainda não utilizado entre entradas e saídas de pagamentos secundários para manutenção, treinamento e formação dos voluntários, apurados pelo valor líquido registrado em seu centro de custos de (R\$ 70.743,27), totalizando \$29.786.900,18;
2. Social: compreende o total das contribuições Primárias dos voluntários calculadas, mas não pagas, ou seja, o valor de suas horas de trabalho, com base na percepção de valor das horas equivalentes de lazer dos voluntários pesquisados, R\$ 4.841.592,86. A esse total, são somados os valores por eles declarados dos benefícios e dos ganhos de crescimento pessoal recebidos, tais como maiores conhecimentos profissionais, nova qualificação, R\$ 3.017.264,48, o que totalizou o valor de R\$ 7.858.857,34.

O valor primário

A contribuição financeira

Na linha Primário, da coluna Financeiro da mesma DVAE, têm-se os pagamentos de mão de obra, de compras e pagamentos a terceiros, no valor de R\$ 29.857.643,45.

A contribuição social ou voluntária

Observando-se o valor da linha Primário, na coluna Social da DVAE, quadro 12, tem-se o valor de R\$ 4.841.592,86 originado do somatório dos valores das:

- Horas/mês trabalhadas com base no valor hora declarado dos 58 voluntários pesquisados, de 379 atuantes nas cinco áreas (visitas, eventos, suporte administrativo, parcerias e relações institucionais) e produzindo um valor hora mês médio que, multiplicado pelo número total de voluntários, gera um valor anual das horas trabalhadas de R\$ 3.736.534,86, para 2007. A hora/mês calculada na DVAE, coluna Social, linha Primário, tomou como base o valor estimado pelo voluntário de sua hora-lazer, dado o nível de respostas alcançado (cerca de 80%) declarando que esta seria a alternativa ao trabalho voluntário e, portanto, representando uma medida mais próxima de sua realidade. Uma análise com base no perfil das ocupações atuais dos voluntários, fora do GRAACC, conforme levantamento junto à Coordenação do Voluntariado, apresenta cerca de 54% composto por atividades do lar, de aposentados e de estudantes, o que aproxima o valor de sua remuneração aos níveis profissionais dos Assistentes do GRAACC, cujo valor médio por hora, com encargos de 70% conforme informado pela área de Recursos Humanos (Anexo IV), alcança R\$ 9,00. Os 46% restantes possuem um nível de qualificação mais elevado, aumentando a remuneração média/hora, com base nos valores praticados pelos funcionários fora do corpo clínico, para R\$20,00. Caso essa metodologia fosse adotada, o valor das horas trabalhadas para 2007 seria de R\$ 2.660.227,14;
- Horas dedicadas pelos voluntários membros dos conselhos e da diretoria, conforme controles de presença nas reuniões. Para tanto, no quadro 10, apura-se, nos controles internos, o número de horas/ano dedicadas à OSFL. Elas são multiplicadas pelo valor/hora de profissionais obtido por levantamento realizado junto a três escritórios de advocacia, para a hora de consultoria de um sócio sênior, resultando num valor médio hora, conforme quadro 09, de R\$ 700,00 e gerando o valor total ano de suas horas voluntárias de R\$ 243.600,00, já ajustado pelo fator de dedicação;

- O valor dos gastos anuais não reembolsados pela OSFL e declarados como incorridos por 57 voluntários em sua atividade, produzindo um valor médio que, multiplicado pelos 379 voluntários atuantes, produz um valor total anual de R\$ 861.458,00.
-

Quadro 09 - Valor médio da hora de consultoria de sócio sênior em escritórios de advocacia

<u>ESCRITÓRIOS</u>	<u>VALOR/HORA EM R\$</u>
Vella e Buosi	500,00
Demarest e Almeida	800,00
Lacaz Martins, Halembeck, Pereira Neto, Gurevich & Schoueri	800,00
Valor médio	700,00

Fonte: Coletado pelo autor junto a escritórios de advocacia.

Quadro 10 - Cálculo do valor das horas voluntárias doadas no ano à Assembleia Geral, às reuniões de Conselho de Administração e de Diretoria – R\$

ÓRGÃO	HORAS/ANO	FATOR	VALOR/HORA (*)	TOTAL
Diretoria	261	100%	700,00	182.700,00
Conselho de Administração e Conselho Fiscal	62	100%	700,00	44.100,00
Assembleia Geral	24	100%	700,00	16.800,00
TOTAL	348		700,00	243.600,00

(*) valor médio conforme quadro 09.

Fonte: Secretaria da Diretoria do GRAACC.

Portanto, a linha Primário, coluna Social na DVAE, quadro 12, totalizará o valor de R\$ 4.841.592,86 composto de R\$ 3.736.534,86 + R\$ 861.458,00 + R\$ 243.600,00.

O Valor Secundário

O valor Secundário é composto pelos gastos financeiros efetivamente despendidos com o voluntariado, apurados pelo valor líquido entre entradas e saídas registradas em seu Centro de Custos, na OSFL, tais como treinamento, formação, materiais e serviços, identificando-se cada conta de despesa incorrida. Para 2008, por falta de dados para 2007, o valor real até julho, somado ao valor orçado do restante do ano, alcançou o saldo positivo de R\$ 70.743,27, conforme quadro da DVAE.

O aspecto social decorre do valor dos ganhos pessoais em conhecimento e qualificação, percebidos pelo voluntário em sua atividade, e que devem ser considerados como parte do valor gerado pela OSFL. Com base na soma dos valores declarados nos questionários, calcula-se o valor médio para os 50 respondentes e, multiplicando-se pelo número total de voluntários, obtém-se o valor do crescimento pessoal de R\$3.017.264,48.

Portanto, a linha Secundária, coluna Social na DVAE totalizará o valor de R\$ 3.017.264,48

O Valor Combinado Total da Produção Interna

A soma dos totais da linha dos valores Primários, referentes às colunas Financeiro e Social, será de R\$34.699.236,31 e os totais da linha dos valores Secundários somarão R\$ 2.946.521,21. A totalização desses valores será combinada no valor denominado Total da Produção Interna de R\$ 37.645.757,52, conforme a DVAE, na coluna Combinado.

A Dedução dos Bens e Serviços Adquiridos Externamente

Como anteriormente definido, o valor adicionado é uma medida da riqueza criada pela OSFL quando ela agrega valor às matérias-primas, aos produtos e aos serviços pelo uso do capital e do trabalho e, para tanto, ela precisa adquirir aqueles bens e serviços externamente. Do valor total da Produção Interna, R\$37.645.757,52, na coluna Combinado, são subtraídas as Compras Externas de bens e serviços, no valor de R\$ 14.549.955,66, obtidos pela Demonstração de Resultado do GRAACC, conforme explicação adiante, resultando no Valor Adicionado Total, R\$ \$23.095.801,86, na DVAE

O Valor das Compras Externas citado acima pode ser calculado com base nos princípios já apresentados no quadro 6, em que capital e trabalho são os elementos que produzem o Valor Adicionado meramente financeiro, tais como salários, encargos e

benefícios funcionais, impostos e taxas, encargos financeiros e a depreciação. No quadro 11, é apresentada a conciliação para a obtenção do valor das Compras Externas, deduzindo-se o valor adicionado financeiro de R\$15.307.687,79 do Total da Produção Interna, R\$29.786.900,18, obtendo-se o total das Compras Externas, incapazes de agregar valor, conforme definição anterior.

Quadro 11 - Reconciliação das Despesas Contabilizadas para apuração das Compras Externas – 2007 – R\$

DESPESA TOTAL (A)	R\$ 29.857.643,45
(-) SALÁRIOS, ENCARGOS, BENEFÍCIOS FUNCIONAIS	
31101.001 – Salários e DSR	6.757.550,61
31101.002 – Adicionais	548.931,92
31101.003 – Horas Extras	-
31101.004 – Prêmios	-
31101.005 – Gratificação	910.187,60
31101.006 – Vale-transporte	331.756,09
31101.007 – Vale-refeição	382.085,00
31101.008 – Cesta Básica	154.962,33
31101.009 – MO-HSP/EPM	486.711,79
31101.010 – Assistência Médica	778.303,11
31101.011 – Seguros de Vida	10.983,48
31101.012 – Contribuições / Sindicatos	
31102.001 – INSS	-
31102.002 – FGTS	644.389,50
31102.003 – IRRF	-
31102.004 – Férias	1.071.639,25
31102.005 – 13º Salário	815.091,90
31102.006 – Indenizações	469.126,58
31102.007 – PIS	81.665,06
(-) IMPOSTOS E TAXAS	
31401.007 – IOF	4.649,20
(-) ENCARGOS FINANCEIROS	
31401.001 – Comissões e Desp. Bancárias	15.412,30
31401.002 – Juros Pagos ou Incorridos	79.270,79
31401.003 – Variação Monet. Pré-Fixada	-
31401.004 – Variação Monet. Obrig. Não Pré-Fixada	-
31401.005 – Variação Cambial	349,38
(-) DEPRECIÇÃO	
31201.022 – Depreciação	1.764.621,90
DESPESA TOTAL C/ CAPITAL E TRABALHO (B)	15.307.687,79
TOTAL DE COMPRAS EXTERNAS (A – B)	14.549.955,66

Fonte: Elaborado pelo autor com base na Demonstração de Resultados do GRAACC – 2007.

O Índice de Valor Adicionado

No quadro 12, pode-se elaborar um indicador de síntese do valor agregado pelo voluntariado e pela OSFL para cada real nela investido, tomando como base as Compras Externas. Fazendo o quociente entre o Valor Adicionado, obtido na coluna Combinado, que é um somatório dos valores Primário, Secundário e Terciário, deduzidas as Compras Externas, e o valor total das Compras Externas, temos: $R\$ 23.095.801,86 / R\$14.549.955,66 = 1,59$. A importância da contribuição da mão de obra voluntária pode ser percebida analisando a coluna Social, que apresenta quanto o voluntariado da OSFL agrega de valor para cada real de bens e serviços adquiridos externamente, ou seja, 0,54. Se os dados não monetizados referidos na coluna Social, linhas Primário e Secundário, referentes ao trabalho voluntário não houvessem sido incluídos, o Índice de Valor Adicionado em relação às compras seria de apenas 1,05. Portanto, a inclusão daqueles itens eleva o índice em 51,4% em relação ao que as demonstrações contábeis apresentam formalmente de movimento financeiro.

Quadro 12 - GRAACC - Custo de oportunidade Demonstração do Valor Adicionado Expandido 2 - R\$

		Financeiro	Social	Combinado
Resultados	Primário	\$29.857.643,45	\$4.841.592,86	\$34.699.236,31
	Secundário	-\$70.743,27	\$3.017.264,48	\$2.946.521,21
	Terciário		\$0,00	\$0,00
Total da Produção Interna		\$29.786.900,18	\$7.858.857,34	\$37.645.757,52
(-) Bens e Serviços adquiridos externamente (A)		14.549.955,66		\$14.549.955,66
Valor Adicionado Total (B)		\$15.236.944,52	\$7.858.857,34	\$23.095.801,86
Índice de Valor Adicionado em relação às Compras Externas B / A		1,05	0,54	1,59
Funcionários	Salários e encargos	\$13.443.384,22		\$13.443.384,22
Governo	Impostos	\$4.649,20		\$4.649,20
Investidores	Juros	\$95.032,47		\$95.032,47
Sociedade	Contribuições aos voluntários + Centro de Custos Voluntariado	-\$70.743,27	\$4.841.592,86	\$4.770.849,59
Beneficiários Secundários aos voluntários	Crescimento pessoal		\$3.017.264,48	\$3.017.264,48
Beneficiários Terciários	Serviços a terceiros		\$0,00	\$0,00
Organização	Depreciação	\$1.764.621,90		\$1.764.621,90
Sociedade	Contribuição da empresa cliente com infra-estrutura	\$0,00		\$0,00
Distribuição do Valor Adicionado Total		\$15.236.944,52	\$7.858.857,34	\$23.095.801,86

Ao calcular-se a DVAE, coluna Social e linha Primário, com base no valor do custo de oportunidade do trabalho voluntário declarado pelo respondente sobre qual valor razoável ele atribui a suas horas de trabalho, percebeu-se que a hora média obtida terá um valor inferior ao valor da hora de lazer, que serviu de base para este trabalho, conforme o quadro 12.

Outras formas de cálculo são sugeridas, porém, como já visto, todos os autores recomendam olhar o valor do voluntariado pela perspectiva do voluntário e quanto vale para a pessoa suas horas despendidas como voluntário.

O cálculo do Valor Adicionado com base no critério *custo de oportunidade*, atribuído pelos pesquisados com base no quanto acreditavam devesse valer sua hora de atividade voluntária, encontra-se no Apêndice I. Neste caso o Valor Adicionado Total alcançaria R\$ 22.355.865,74, e o valor dos salários com encargos seria R\$ 2.996.598,79 e o índice de Valor Adicionado 1,54.

Ao utilizar-se o critério *custo de reposição*, atribuído pelos voluntários com base no valor por eles estimado para um funcionário no exercício de suas atividades voluntárias, o Valor Adicionado será o menor de todos, R\$ \$21.408.912,03, e o valor dos salários com encargos alcança R\$ 2.049.645,07 e o índice será de 1,47, conforme o Apêndice II.

Outra base de cálculo possível reside na relação entre o perfil de qualificação/ocupação do voluntariado, externamente ao GRAACC, e sua participação nas atividades do GRAACC, consideradas as remunerações da OSFL para seus níveis assistenciais e de chefia (54% dos voluntários com atividades do lar, aposentados e estudantes, o que os aproxima do valor de sua remuneração aos níveis profissionais dos Assistentes do GRAACC, cujo valor médio por hora, com encargos de 70%, alcança R\$ 9,00; 46% com um nível de qualificação mais elevado e uma remuneração média/hora com base nos valores praticados pelos funcionários fora do corpo clínico alcançando R\$20,00). Caso seja esta a metodologia adotada, o valor das horas trabalhadas para 2007 será de R\$ 2.660.227,14 e o Valor Adicionado será de R\$ 22.019.494,14 e o índice de 1,51.

Portanto, ao respeitar a indicação da maioria das respostas dos voluntários que afirmam que o uso alternativo do seu tempo de trabalho seria dedicado ao lazer, obteve-se um valor das horas trabalhadas de R\$ 3.736.534,86 e um resultado de Valor Adicionado mais elevado de R\$ 23.095.801,86 e um índice de 1,59, superior ao encontrado nos demais critérios.

Distribuição do valor adicionado

O valor adicionado criado no quadro 12, R\$ 23.095.801,86, tem sua distribuição atribuída ao grupo ampliado de *stakeholders*, já qualificados na DVA com base em suas contribuições à viabilidade da OSFL, comprovando de forma prática seu papel e permitindo abandonar as proposições teóricas sobre a relevância dos *stakeholders* na vida da OSFL. Assim, coube a cada *stakeholder*:

Os funcionários receberam sua parcela em salários, encargos e benefícios no valor de R\$ 13.443.384,22.

Os voluntários receberam com base no crescimento e na experiência adquiridos um valor de R\$3.017.264,48.

O governo recebeu sua parcela de impostos no valor de R\$ 4.649,20.

Os investidores receberam juros no valor de R\$ 95.032,47.

A sociedade foi remunerada pelas horas de trabalho voluntário e despesas não reembolsadas no valor de R\$ 4.770.849,59, constituindo-se no maior valor proporcionado pelos voluntários à sociedade, quando se analisam as três formas de avaliar o valor hora da mão de obra voluntária.

A organização recebeu a parcela de depreciação do ano de R\$ 1.764.621,90.

8.1.2 Retorno Sobre o Investimento Social – SROI do Voluntariado

O índice de SROI nesta etapa visa, inicialmente, captar a contribuição apenas dos serviços da mão de obra voluntária ao sucesso do GRAACC, aqui representado pelos resultados da ação da OSFL. Assim, o sucesso pode ser definido pelo produto da contribuição da mão de obra voluntária pela soma do valor dos serviços oferecidos pelo GRAACC e o valor econômico das vidas salvas. A esse resultado, somam-se os valores dos ganhos de conhecimento percebidos pelos voluntários no exercício de suas atividades e da satisfação por eles alcançada. A soma desses valores será denominada de *output*. Portanto:

$$\text{Valor do sucesso= (output)} = \left\{ \begin{array}{l} \text{(R\$) valor dos serviços + (R\$) valor econômico} \\ \text{proporcionados das vidas salvas (2)} \\ \text{pelos programas} \\ \text{de saúde (1)} \end{array} \right\} \times \% \text{ contribuição da mão de obra voluntária (3)}$$

+ valor do crescimento da mão de obra voluntária (4)

+ valor da satisfação da mão de obra voluntária (5)

em que,

(1) (R\$) valor dos serviços proporcionados = (R\$) SUS + Governo do Estado + Prefeitura +
pelos programas de saúde + Convênios + Filantropia + Déficit

(2) (R\$) valor econômico = (R\$) média do rendimento mensal do trabalho principal (a) x 13 salários vida em atividade (b) x anos de vida em atividade (b) x n° de vidas salvas (c)

(3) 16,22%, contribuição da mão de obra voluntária = estimativa atribuída pelo pesquisador com base na relação existente entre o valor calculado da contribuição voluntária apurada no quadro 12, linha Primário, coluna Social e o valor dos pagamentos contabilizados pelo GRAACC, Anexo II, (R\$ 4.841.592,86 / R\$ 29.857.643,45);

(4) valor do crescimento da mão de obra voluntária = linha Secundário, coluna Social da DVAE, quadro 12

(5) valor da satisfação da mão de obra voluntária = valor das horas de mão de obra voluntária

(a) Rendimento médio real dos ocupados, por sexo, nas Regiões Metropolitanas e Distrito Federal – 1998/2008, em Reais de janeiro de 2008 – Convênio DIEESE/SEADE, TEM/FAT e convênios regionais. PED, elaboração DIEESE; inflator ICV-DIEESE/SP

(b) Estimativa em nov/ 2005 de anos em atividade em que, tomando-se a população ocupada de 15 a 49 anos, tem-se 81% da população, o que permite concluir ser a vida esperada em atividade de 34 anos (49–15) conforme site: www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/noticia_visualiza.php?id_noticia=515&id_pag=1, consultado em 05 de agosto de 2008.

(c) 213 casos novos no ano 2007, com 64% de pacientes curados (média dos últimos 8 anos), conforme Sup. Adm. Hospitalar do GRAACC.

Como já visto, o cálculo do SROI se dá pelo quociente entre o valor dos sucessos produzidos pela entidade, aqui denominado de *output*, com o valor dos gastos da DVAE, denominado de *input*, cujo resultado será o retorno para cada real investido ou o nível de produtividade dos recursos aplicados, podendo, também, vir a ser apresentado regionalmente ou por setores.

Os gastos com investimentos realizados serão relatados pelos *inputs* obtidos com a fórmula:

Valores Adicionados (*input*) = (R\$) receitas de filantropia, hospitalares e outras (exceto Déficit) + (R\$) valor do trabalho voluntário (linha Primário, coluna Social da DVAE, quadro 12)

O valor do retorno (*output*) representa apenas a ótica da entidade e/ou de seus colaboradores, sendo necessárias sua validação junto à clientela beneficiada pelos serviços e a adição desse nível de satisfação ao valor criado, permitindo a obtenção do correto entendimento dos índices de sucesso, considerados os aspectos quantitativos e qualitativos dos serviços prestados. Cabe ressaltar, ainda, que o valor gerado pela imagem das ações do GRAACC não foi computado, bem como não o foi nas demais OSFL pesquisadas. Assim, neste cálculo, alguns valores são considerados de forma limitada, pois não são computados todos os possíveis efeitos decorrentes da vida do indivíduo em sociedade. Não são consideradas, por exemplo, suas contribuições intelectuais, sua contribuição na formação de

um núcleo familiar ou, ainda, o fator multiplicador decorrente de sua renda sobre o nível geral de rendimento da economia.

Vale ressaltar quanto à amostra de respondentes voluntários que, para um erro de 25% do valor da média estimada na entidade pesquisada, o tamanho da amostra mínima necessária seria de 64 indivíduos. A amostra pesquisada foi de 50 respondentes apenas com informação completa, não atingindo, portanto, o tamanho mínimo para aquele erro e o nível de significância desejado de 5%.

Um ajuste necessário na utilização dos dados coletados refere-se à dimensão temporal associada ao valor econômico de uma vida salva, na fórmula do SROI. Como esse valor vai se dar no futuro, é mais conveniente a utilização de valores capitalizados para o *output* (valor da vida salva) e para o *input*, a partir de valores de um ano corrente (2007). Logo, para fins de comparabilidade entre o numerador e o denominador da fórmula do SROI, todos os valores serão capitalizados.

Especificamente, o valor de uma vida salva será construído pela capitalização estimada de sua remuneração pela taxa correspondente ao índice de produtividade total dos fatores referentes ao crescimento em habilidades e competências do indivíduo. Esse índice, para o Estado de São Paulo, no período 1986-1995, calculado com a aplicação do índice de Malmquist, apresentou uma taxa de 2,8% ao ano, conforme Marinho *et al.* (2001). Considerando a necessidade de uma postura mais conservadora nos valores projetados, adotou-se neste trabalho um índice anual de produtividade de 2,5% a.a. Não foi considerado o cálculo de valor para o período de vida após a vida produtiva dado não estarem disponíveis dados específicos sobre a população atendida pelo GRAACC.

1) redefinindo-se a fórmula do valor do *output*, tem-se:

$$\text{Valor do sucesso (output)} = \left\{ \begin{array}{l} \text{(R\$) valor capitalizado} \\ \text{dos serviços proporcionados} \\ \text{pelos programas de saúde (1)} \end{array} + \begin{array}{l} \text{(R\$) valor capitalizado} \\ \text{total das vidas salvas} \\ \text{(2)} \end{array} \right\} \times \left\{ \begin{array}{l} \% \text{ de contribuição} \\ \text{da mão de obra} \\ \text{voluntária (3)} \end{array} \right\} +$$

$$+ \text{(R\$) valor capitalizado do crescimento da mão de obra voluntária (4)}$$

$$+ \text{valor capitalizado da satisfação da mão de obra voluntária (5)}$$

(1) (R\$) valor dos serviços proporcionados = (R\$) SUS + Governo do Estado + Prefeitura
pelos programas de saúde + Convênios + Filantropia + Déficit

(2) (R\$) valor econômico = (R\$) média do rendimento mensal do trabalho principal (a) x 13 x salários vida em atividade (b) x anos de vida em atividade (b) x n° de vidas salvas (c)

(3) 16,22%, contribuição da mão de obra voluntária = estimativa atribuída pelo pesquisador com base na relação entre o valor calculado da contribuição voluntária e o valor dos pagamentos contabilizados (R\$ 4.841.592,86 / R\$ 29.857.643,45), conforme quadros 12 e Anexo II;

(4) valor do crescimento da mão de obra voluntária = linha Secundário, coluna Social da DVAE, quadro 12 ;

(5) valor capitalizado da satisfação da mão de obra voluntária = valor capitalizado das horas de mão de obra voluntária

- **Valor capitalizado dos serviços proporcionados**

Fazendo uso da fórmula para o Valor Futuro de uma Série Uniforme de Pagamentos (SECURATO, 2001:39), considerando o efeito da taxa de produtividade e do custo de oportunidade, tem-se:

$$F = R \left[\frac{(1+i)^n - 1}{i} \right] \left[\frac{(1+i1)^n - 1}{i1} \right]$$

em que

F = valor capitalizado dos serviços proporcionados;

R = valor desembolsado obtido do Fluxo de Caixa da OSFL, Anexo II

i = taxa de produtividade/mês = 0,206% ou 2,5% a.a.

i1 = custo de oportunidade = 0,486% ou 6% a.a.

n = 42 anos calculados em base para 8 anos (dos 10 anos aos 18 anos) + 34 anos

ou

$$R\$ 29.857.643,40 \left[\frac{(1+2,5\%)^{42} - 1}{2,5\%} \right] \left[\frac{(1+6\%)^{42} - 1}{6\%} \right] = \mathbf{R\$ 382.656.844.100,00}$$

- **Valor capitalizado das vidas salvas**

Tomando-se o salário mensal de R\$ 1.158,00 (a) ele será capitalizado por 8 anos (dos 10 aos 18 anos) por capitalização simples:

$$F = R (1+i)^n$$

em que,

F = salário mensal capitalizado por 8 anos

R = salário mensal (a) = R\$ 1.158,00

i = taxa de atratividade ano = 0,486% ou 6% a.a.

n = período de capitalização precedente à vida produtiva 8 anos = período entre os 10 e os 18 anos
ou

valor capitalizado do salário mensal = F = R\$ 1.158,00 (1 + 0,06%)⁸ = 1.845,68

Valor do salário
mensal de uma
vida salva, capitalizado
para um ano

$$= R \left[\frac{(1+i)^n - 1}{i} \right]$$

em que

R = valor do salário mensal no ano 18 = R\$ 1.845,68

i = taxa de produtividade/mês = 0,206% ou 2,5% a.a.

n = número de meses de salários/ano = 12

número de vidas salvas/ ano = 136

ou

$$\text{R\$ } 1.845,68 \left[\frac{1 + (0,00206)^{12} - 1}{0,00206} \right] = \text{R\$ } 22.400,83$$

Valor /ano de todas as vidas = R\$ R\$ 22.400,83 x 136 vidas/ano = R\$ 3.046.512,90.

Capitaliza-se, por uma Série Uniforme de Pagamentos pelo período de vida útil, todas as vidas salvas em um ano, considerados os efeitos da produtividade/ ano e do custo de oportunidade/ ano

$$\text{Valor capitalizado} = R \left[\frac{(1+i)^n - 1}{i} \right] \left[\frac{(1+i1)^n - 1}{i1} \right]$$

total de uma

vida salva

onde

R = valor anual de todas as vidas salvas = R\$ 3.046.512,90.

i = taxa de produtividade/mês = 0,206% ou 2,5% a.a.

i1 = taxa de atratividade ano = 0,486% ou 6% a.a.

n = vida esperada em atividade (b) = 34 anos

ou

Valor capitalizado

$$\begin{aligned} \text{total de vidas salvas} &= \text{R\$ } 3.046.512,90 \left[\frac{(1+2,5\%)^{34} - 1}{2,5\%} \right] \left[\frac{(1+6,0\%)^{34} - 1}{6,0\%} \right] = \\ &= \text{R\$ } 16.697.663.018,00 \end{aligned}$$

- **Valor capitalizado do crescimento da mão de obra voluntária**

Capitaliza-se pela produtividade (2,5%), pois nunca houve desembolso de valores para pagamento dessa mão de obra

$$\text{Valor capitalizado} = R \left[\frac{(1+i)^n - 1}{i} \right] \left[\frac{(1+i1)^n - 1}{i1} \right]$$

da mão de obra

voluntária

em que,

R = valor anual do crescimento da mão de obra voluntária, linha Secundário, coluna Social da DVAE, quadro 12 = R\$ 3.017.264,48;

i = taxa de produtividade/mês = 0,206% ou 2,5% a.a.;

i1 = taxa de atratividade ano = 0,486% ou 6% a.a.;

n = 42 anos calculados para 8 anos (dos 10 anos aos 18 anos) + 34 anos de vida produtiva;

ou

$$\begin{aligned} \text{(R\$) valor capitalizado} &= \text{R\$ } 3.017.264,48 \left[\frac{(1+2,5\%)^{42} - 1}{2,5\%} \right] \left[\frac{(1 + 6\%)^{42} - 1}{6,0\%} \right] = \\ \text{da mão de obra} & \\ \text{voluntária} & \\ &= \text{R\$ } \mathbf{38.669.270.690,00} \end{aligned}$$

- **Valor capitalizado da satisfação da mão de obra voluntária**

Capitaliza-se a satisfação do trabalho voluntário utilizando-se o valor estimado de suas horas de trabalho:

$$F = R \left[\frac{(1+i)^n - 1}{i} \right] \left[\frac{(1+i1)^n - 1}{i1} \right]$$

em que

F = valor capitalizado das horas de trabalho voluntário;

R = valor , linha Primário, coluna Social, quadro 12 ;

i = taxa de produtividade/mês = 0,206% ou 2,5% a.a.

i1 = custo de oportunidade = 0,486% ou 6% a.a.

n = 42 anos calculados para 8 anos (dos 10 anos aos 18 anos) + 34 anos

$$\begin{aligned}
 (\text{R\$}) \text{ valor capitalizado} &= \text{R\$ } 4.841.592,86 \left[\frac{(1 + 2,5\%)^{42} - 1}{2,5\%} \right] \left[\frac{(1 + 6\%)^{42} - 1}{6,0\%} \right] = \\
 \text{do trabalho voluntário} & \\
 &= \text{R\$ } 62.049.924.200,00
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 \text{Valor do sucesso (outputs)} &= (\text{R\$ } 382.656.844.100,00 + \text{R\$ } 16.697.663.018,00) \times \\
 &\times 16,22\% + \text{R\$ } 38.669.270.690,00 + 62.049.924.200,00 = \\
 &= \text{R\$ } 165.494.495.944,00
 \end{aligned}$$

2) Redefinindo-se o **Valor Adicionado (inputs)** por meio de sua capitalização, tem-se:

- **Valor capitalizado das receitas**

Fazendo uso da fórmula para o Valor Futuro de uma Série Uniforme de Pagamentos (SECURATO, 2001:39), considerando o efeito da taxa de produtividade e do custo de oportunidade, tem-se:

$$F = R \left[\frac{(1+i)^n - 1}{i} \right] \left[\frac{(1+i1)^n - 1}{i1} \right]$$

em que

F = valor capitalizado das receitas de filantropia, hospitalares e outras (exceto Déficit), Anexo III

R = valor recebido, obtido do Fluxo de Caixa da OSFL

i = taxa de produtividade/mês = 0,206% ou 2,5% a.a.

i1 = custo de oportunidade = 0,486% ou 6% a.a.

n = 42 anos calculados para 8 anos (dos 10 anos aos 18 anos) + 34 anos

ou

$$\begin{aligned} \text{(R\$) receitas capitalizadas} &= \text{R\$ } 28.141.500,34 \left[\frac{(1+2,5\%)^{42} - 1}{2,5\%} \right] \left[\frac{(1+6\%)^{42} - 1}{6\%} \right] = \\ \text{de filantropia, hospitalares} & \\ \text{e outras (exceto Déficit)} & \qquad \qquad \qquad = \text{R\$ } \mathbf{360.662.084.600,00} \end{aligned}$$

- **Valor capitalizado das horas de mão de obra voluntária**

Capitalizam-se as horas do trabalho voluntário utilizando-se

$$F = R \left[\frac{(1+i)^n - 1}{i} \right] \left[\frac{(1+il)^n - 1}{il} \right]$$

em que

F = valor capitalizado das horas de trabalho voluntário;

R = valor , linha Primário, coluna Social, quadro 12 ;

i = taxa de produtividade/mês = 0,206% ou 2,5% a.a.

il = custo de oportunidade = 0,486% ou 6% a.a.

n = 42 anos calculados para 8 anos (dos 10 anos aos 18 anos) + 34 anos

$$\begin{aligned} \text{(R\$) valor capitalizado} &= \text{R\$ } 4.841.592,86 \left[\frac{(1+2,5\%)^{42} - 1}{2,5\%} \right] \left[\frac{(1+6\%)^{42} - 1}{6,0\%} \right] = \\ \text{do trabalho voluntário} & \\ & \qquad \qquad \qquad = \text{R\$ } \mathbf{62.049.924.200,00} \end{aligned}$$

Valor Adicionado (inputs) = R\$ R\$ 360.662.084.600,00 + R\$ 62.049.924.200,00

= R\$422.712.008.800,00

Portanto, o SROI alcançado com a contribuição apenas da mão de obra voluntária será:

$$\text{SROI} = \frac{\text{R\$ } 165.494.495.944,00}{\text{R\$ } 422.712.008.800,00} = 0,39$$

8.1.3 O cálculo do Valor Adicionado consideradas a ação do Voluntariado e o sucesso alcançado da Missão do GRAACC

A segunda etapa deste trabalho visa à identificação do Valor Adicionado Total do GRAACC, composto pelas atividades do voluntariado e da consecução de sua missão. Seus resultados estão consolidados no quadro 13.

Uma análise inicial de suas colunas Financeiro, Social e Combinado mostra que:

1. na coluna Financeiro estão os pagamentos primários, já vistos, para o ano, considerando os pagamentos de mão

de obra, de compras e pagamentos a terceiros, R\$ 29.857.643,45 (Anexo II), que somado ao saldo ainda não utilizado entre entradas e saídas de pagamentos secundários para manutenção, treinamento e formação dos voluntários, apurado por meio do valor líquido registrado em seu centro de custos de R\$ 70.743,27, totaliza R\$ 29.786.900,18;

2. na coluna Social estão compreendidos: o valor Primário decorrente do cumprimento da missão da OSFL, ou seja, o valor social alcançado pelo GRAACC, obtido a partir do cálculo do valor econômico não capitalizado das vidas salvas, conforme a fórmula do SROI, anteriormente vista, que alcança R\$ 3.046.512,90 (item 8.1.4) que, somado ao valor do trabalho voluntário, calculado, mas não pago, ou seja, o valor de suas horas de trabalho, com base na percepção de valor das horas equivalentes de lazer dos voluntários pesquisados, R\$4.841.592,86, totalizam R\$ 7.888.105,76. Na coluna Social, na linha Secundário, é considerado o valor de R\$ 3.017.264,48, já referido como o valor do crescimento pessoal e a linha Produção Interna, totalizando o valor de R\$ 11.022.250,34;

3. na coluna Combinado, a linha de Produção Interna acumula os valores das linhas Primário, Secundário e Terciário (coluna Financeiro) R\$ 29.786.900,18, que somados com os valores não contabilizados (coluna Social), R\$ 10.905.370,24, resulta no Total da Produção Interna de R\$40.692.270,42;

4. deduzindo-se, na coluna Combinado, os Bens e Serviços Adquiridos Externamente no valor de R\$14.549.955,66, conforme anteriormente calculado, tem-se o Valor Adicionado Total de R\$26.142.314,76;

5. o indicador de síntese do valor adicionado pelo GRAACC, ou seja, da riqueza criada em relação aos bens e serviços adquiridos externamente, é obtido através do quociente entre o Valor Adicionado Total e o valor dos Bens Adquiridos Externamente, $R\$26.142.314,76 / R\$ 14.549.955,66 = 1,80$. A contribuição dada para a sociedade pela OSFL, ao avaliar-se a diferença existente no índice quando são monetizados os valores aqui denominados de Sociais, saindo de 1,05 para 1,80 ou 71,4%, evidencia a importância de analisar com cautela os dados relatados pelas OSFL, bem como suas inferências e conclusões sobre a amplitude e a qualidade de suas ações.

Quadro 13 - GRAACC - Demonstração do Valor Adicionado Expandido (Trabalho Voluntário + Missão) R\$ - 2007

		Financeiro	Social	Combinado
Resultados	Primário	\$29.857.643,45	\$7.888.105,76	\$37.745.749,21
	Secundário	-\$70.743,27	\$3.017.264,48	\$2.946.521,21
	Terciário		\$0,00	\$0,00
externas (B / A)				
Total da Produção Interna		\$29.786.900,18	\$10.905.370,24	\$40.692.270,42
(-) Bens e Serviços adquiridos externamente (A)		\$14.549.955,66		\$14.549.955,66
Valor Adicionado Total (B)		\$15.236.944,52	\$10.905.370,24	\$26.142.314,76
Índice de Valor Adicionado em relação às compras externas (B / A)		1,05	0,76	1,80
Distribuição do Valor Adicionado				
Funcionários	Salários e encargos	\$13.443.384,22		\$13.443.384,22
Governo	Impostos	\$4.649,20		\$4.649,20
Investidores	Juros	\$95.032,47		\$95.032,47
Sociedade	Contribuições dos voluntários + Centro de custos do voluntariado + valor da missão	-\$70.743,27	\$7.888.105,76	\$7.817.362,49
Benefícios Secundários aos voluntários	Crescimento pessoal		\$3.017.264,48	\$3.017.264,48
Benefícios Terciários dos voluntários	Serviços prestados pro bono a terceiros		\$0,00	\$0,00
Organização	Depreciação	\$1.764.621,90		\$1.764.621,90
	Contribuição da empresa cliente	\$ 0,00		\$ 0,00
Distribuição do Valor Adicionado Total		\$15.236.944,52	\$10.905.370,24	\$26.142.314,76

Distribuição do valor adicionado

O valor adicionado criado no quadro 13, R\$26.142.314,76, tem sua distribuição atribuída ao grupo ampliado de *stakeholders*, já qualificados na DVA com base em suas contribuições à viabilidade da OSFL, comprovando de forma prática seu papel e permitindo abandonar as proposições teóricas sobre sua relevância na vida da OSFL. Assim, coube a cada *stakeholder*:

- os funcionários receberam sua parcela em salários, encargos e benefícios no valor de R\$ 13.443.384,22;
- os voluntários receberam com base no crescimento e na experiência adquiridos um valor de R\$3.017.264,48 (cabe observar que neste tópico não foram feitas considerações sobre o valor acumulado pelos diferentes níveis de aprendizado auferidos pela OSFL no decurso da prestação de seus serviços);
- o governo recebeu sua parcela de impostos no valor de R\$ 4.649,20;
- os investidores receberam juros no valor de R\$ 95.032,47;
- a sociedade foi remunerada pelas horas de trabalho voluntário, despesas não reembolsadas e, principalmente, pelo cumprimento da missão do GRAACC no valor de R\$ 7.817.362,49, constituindo-se no maior valor proporcionado à sociedade;
- a organização recebeu a parcela de depreciação do ano no valor de R\$ 1.764.621,90.

8.1.4 Retorno Sobre o Investimento Social – SROI, considerada a contribuição do Voluntariado e o nível de sucesso alcançado da Missão

Um índice de SROI abrangente deve ser capaz de relacionar o valor da contribuição da mão de obra voluntária ao sucesso do GRAACC e ao valor de sua missão cumprida. Para tanto, há que se somar ao resultado da missão o produto da contribuição da mão de obra voluntária e a esse resultado somar os valores dos ganhos de conhecimento e crescimento percebidos por essa mão de obra.

Inicialmente, tem-se a fórmula abaixo para os *outputs*, como medida de sucesso da OSFL:

$$\begin{aligned}
 \text{Valor do sucesso (output)} = & \left(\begin{array}{l} \text{(R\$) valor dos serviços + (R\$) valor econômico} \\ \text{proporcionados pelos programas de saúde (1)} \\ \text{total das vidas salvas (2)} \end{array} \right) + \\
 & + \left(\begin{array}{l} \text{(R\$) valor dos serviços + (R\$) valor econômico} \\ \text{proporcionados pelos programas de saúde} \\ \text{total das vidas salvas} \end{array} \right) \times \begin{array}{l} \% \text{ de contribuição} \\ \text{da mão de obra voluntária (3)} \end{array} + \\
 & + \text{(R\$) valor do crescimento da mão de obra voluntária (4)} + \text{valor capitalizado da} \\
 & \text{satisfação da mão de obra voluntária (5)}
 \end{aligned}$$

em que,

$$\begin{aligned}
 (1) \text{ (R\$) valor dos serviços proporcionados} = & \text{(R\$) SUS + Governo do Estado +} \\
 & + \text{Prefeitura + pelos programas de saúde} \\
 & + \text{Convênios + Filantropia + Déficit}
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 (2) \text{ (R\$) valor econômico} = & \text{(R\$) média do rendimento mensal do trabalho principal (a)} \times 13 \times \text{anos de atividade (b)} \times \text{nº de vidas} \\
 & \text{das vidas salvas} \times \text{salários vida em salvas (c)}
 \end{aligned}$$

(3) 16,22%, contribuição da mão de obra voluntária = estimativa atribuída pelo pesquisador com base na relação entre o valor anteriormente calculado da contribuição voluntária e o valor dos pagamentos contabilizados (R\$ 4.841.592,86 / R\$ 29.857.643,45) (quadro 12 e Anexo II)

(4) valor do crescimento da mão de obra voluntária = linha Secundário, coluna Social da DVAE (quadro 12)

(5) valor capitalizado da satisfação da mão de obra voluntária = valor capitalizado das horas de mão de obra voluntária

(a) Rendimento médio real dos ocupados, por sexo, nas Regiões Metropolitanas e Distrito Federal – 1998/2008, em Reais de janeiro de 2008 – Convênio DIEESE/SEADE, TEM/FAT e convênios regionais. PED, elaboração DIEESE; inflator ICV-DIEESE/SP

(b) Estimativa em nov/ 2005 de anos em atividade em que, tomando-se a população ocupada de 15 a 49, anos tem-se 81% da população, o que permite concluir ser a vida esperada em atividade de 34 anos (49–15) conforme site: www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/noticia_visualiza.php?id_noticia=515&id_pag=1, consultado em 05 de agosto de 2008

(c) 213 casos novos no ano 2007, com 64% de pacientes curados (média dos últimos 8 anos), conforme Sup. Adm. Hospitalar do GRAACC.

Os investimentos realizados serão relatados pelos *inputs* obtidos com a fórmula:

Valor Adicionado (*input*) = (R\$) receitas de filantropia, hospitalares e outras (exceto Déficit) + (R\$) valor do trabalho voluntário (linha Primário, quadro 12)

1) redefinindo a fórmula do valor do *output*, tem-se:

$$\text{Valor do sucesso (output)} = \left(\begin{array}{l} \text{(R\$) valor capitalizado} \\ \text{dos serviços proporcionados} \\ \text{pelos programas (1)} \end{array} + \begin{array}{l} \text{(R\$) valor capitalizado} \\ \text{do total de vidas salvas (2)} \end{array} \right) +$$

$$\left(\begin{array}{l} \text{(R\$) valor capitalizado dos serviços} \\ \text{proporcionados pelos programas} \end{array} + \begin{array}{l} \text{(R\$) valor capitalizado} \\ \text{do total de vidas salvas} \end{array} \right) \times \begin{array}{l} \% \text{ contribuição} \\ \text{da mão de obra} \\ \text{voluntária (3)} \end{array}$$

+ (R\$) valor do crescimento da mão de obra voluntária (4) + valor capitalizado da satisfação da mão de obra voluntária (5)

em que,

(1) (R\$) valor dos serviços proporcionados = (R\$) SUS + Governo do Estado + Prefeitura + pelos programas de saúde + Convênios + Filantropia + Déficit

(2) (R\$) valor econômico = (R\$) média do das vidas salvas x rendimento mensal do trabalho principal (a) x 13 salários x anos de vida em atividade (b) x n° de vidas salvas

(3) 16,22%, contribuição da mão de obra voluntária = estimativa atribuída pelo pesquisador com base na relação entre o valor calculado da contribuição voluntária e o valor dos pagamentos contabilizados (R\$ 4.841.592,86 / R\$ 29.857.643,45);

(4) valor do crescimento da mão de obra voluntária = linha Secundário, coluna Social da DVAE (quadro 12);

(5) valor capitalizado da satisfação da mão de obra voluntária = valor capitalizado das horas de mão de obra voluntária;

(a) Rendimento médio real dos ocupados, por sexo, nas Regiões Metropolitanas e Distrito Federal – 1998/2008, em Reais de janeiro de 2008 – Convênio DIEESE/SEADE, TEM/FAT e convênios regionais. PED, elaboração DIEESE; inflator ICV-DIEESE/SP;

(b) estimativa em nov/ 2005 de anos em atividade em que, tomando-se a população ocupada de 15 a 49 anos, tem-se 81% da população, o que permite concluir ser a vida esperada em atividade de 34 anos (49–15) conforme site: www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/noticia_visualiza.php?id_noticia=515&id_pag=1, consultado em 05 de agosto de 2008;

(c) 213 casos novos no ano 2007, com 64% de pacientes curados (média dos últimos 8 anos), conforme Sup. Adm. Hospitalar do GRAACC.

- **Valor capitalizado dos serviços proporcionados**

Fazendo uso da fórmula para o Valor Futuro de uma Série Uniforme de Pagamentos (SECURATO, 2001:39), considerando o efeito da taxa de produtividade e do custo de oportunidade, tem-se:

$$F = R \left[\frac{(1+i)^n - 1}{i} \right] \left[\frac{(1+i1)^n - 1}{i1} \right]$$

em que

F = valor capitalizado dos serviços proporcionados (Anexo II)

R = valor desembolsado obtido do Fluxo de Caixa da OSFL

i = taxa de produtividade/mês = 0,206% ou 2,5% a.a.

i1 = custo de oportunidade = 0,486% ou 6,0% a.a.

$n = 42$ anos calculados em base para 8 anos (dos 10 anos aos 18 anos) + 34 anos

ou

$$\text{R\$ } 29.857.643,40 \left[\frac{(1+2,5\%)^{42} - 1}{2,5\%} \right] \left[\frac{(1 + 6,0\%)^{42} - 1}{6,0\%} \right] = \text{R\$ } 382.655.552.688,00$$

- **Valor capitalizado das vidas salvas**

Tomando-se o salário mensal de R\$ 1.158,00 (a), ele será capitalizado por 8 anos (dos 10 aos 18 anos) por capitalização simples:

$$F = R (1 + i)^n$$

em que,

F = salário mensal capitalizado por 8 anos

R = salário mensal (a) = R\$ 1.158,00

i = taxa de atratividade ano = 0,486% ou 6,0% a.a.

n = período de capitalização precedente à vida produtiva 8 anos = período entre os 10 e os 18 anos

ou

Valor capitalizado do salário mensal = $F = \text{R\$ } 1.158,00 (1 + 0,06)^8 = \text{R\$ } 1.845,68$

$$\begin{array}{l} \text{Valor do salário} \\ \text{mensal de uma} \\ \text{vida salva, capitalizado} \\ \text{para um ano} \end{array} = R \left[\frac{(1 + i)^n - 1}{i} \right]$$

em que

R = valor do salário mensal no ano 18 = R\$ 1.845,68

i = taxa de produtividade/mês = 0,206% ou 2,5% a.a.

n = número de meses de salários/ano = 12

número de vidas salvas/ ano = 136

ou

$$\text{R\$ } 1.845,68 \left[\frac{(1 + 0,00206)^{12} - 1}{0,00206} \right] = \text{R\$ } 22.400,83$$

Valor /ano de todas as vidas = R\$ 22.400,83 x 136 vidas/ano = R\$ 3.046.512,90.

Capitaliza-se, por uma Série Uniforme de Pagamentos pelo período de vida útil, todas as vidas salvas em um ano, considerados os efeitos da produtividade/ ano e do custo de oportunidade/ ano

$$\text{Valor capitalizado total de uma vida salva} = R \left[\frac{(1 + i)^n - 1}{i} \right] \left[\frac{(1 + i1)^n - 1}{i1} \right]$$

em que

R = valor anual de todas as vidas salvas = R\$ 3.046.512,90.

i = taxa de produtividade/mês = 0,206% ou 2,5% a.a.

i1 = taxa de atratividade ano = 0,486% ou 6,0% a.a.

n = vida esperada em atividade (b) = 34 anos

ou

Valor capitalizado

$$\text{total de vidas salvas} = \text{R\$ } 3.046.512,90 \left[\frac{(1 + 2,5\%)^{34} - 1}{2,5\%} \right] \left[\frac{(1 + 6,0\%)^{34} - 1}{6,0\%} \right] =$$

$$= \text{R\$ } 16.697.663.018,70$$

- **Valor capitalizado da contribuição da mão de obra voluntária no valor dos serviços e no valor das vidas salvas**

Adiciona-se ao fluxo de *outputs* os valores capitalizados da contribuição da mão de obra voluntária (16,22%) (3) ao valor dos serviços e ao valor das vidas salvas ou seja,

$$(\text{R\$ } 382.655.552.688,00 + \text{R\$ } 16.697.663.018,70) = 399.353.215.706,00 \times 16,22\% =$$

$$= \text{R\$ } 64.775.091.597,00$$

- **Valor capitalizado do crescimento da mão de obra voluntária**

Capitaliza-se pela produtividade (2,5%), pois nunca houve desembolso de valores para pagamento dessa mão de obra

$$\text{Valor capitalizado da mão de obra voluntária} = \text{R} \left[\frac{(1 + i)^n - 1}{i} \right] \left[\frac{(1 + i1)^n - 1}{i1} \right]$$

em que,

R = valor anual do crescimento da mão de obra voluntária, linha Secundário, coluna Social da DVAE, quadro 12 = R\$ 3.017.264,48

i = taxa de produtividade/mês = 0,206% ou 2,5% a.a.

$i1$ = taxa de atratividade ano = 0,486% ou 6,0% a.a.

n = 42 anos calculados para 8 anos (dos 10 anos aos 18 anos) + 34 anos de vida produtiva

ou

$$\begin{aligned} \text{Valor capitalizado} &= \text{R\$ } 3.017.264,48 \left(\frac{(1+2,5\%)^{42} - 1}{2,5\%} \right) \left(\frac{(1+6,0\%)^{42} - 1}{6,0\%} \right) = \\ \text{da mão de obra} & \\ \text{voluntária} & \qquad \qquad \qquad = \text{R\$ } 38.669.261.575,60 \end{aligned}$$

- **Valor capitalizado da satisfação da mão de obra voluntária**

Capitalizam-se as horas do trabalho voluntário utilizando-se

$$F = R \left(\frac{(1+i)^n - 1}{i} \right) \left(\frac{(1+i1)^n - 1}{i1} \right)$$

em que

F = valor capitalizado das horas de trabalho voluntário

R = valor Primário, coluna Social (quadro 12)

i = taxa de produtividade/mês = 0,206% ou 2,5% a.a.

$i1$ = custo de oportunidade = 0,486% ou 6,0% a.a.

n = 42 anos calculados para 8 anos (dos 10 anos aos 18 anos) + 34 anos

$$\begin{aligned} (\text{R\$}) \text{ valor do trabalho} &= \text{R\$ } 4.841.592,86 \left(\frac{(1+2,5\%)^{42} - 1}{2,5\%} \right) \left(\frac{(1+6,0\%)^{42} - 1}{6,0\%} \right) = \\ \text{voluntário} & \end{aligned}$$

Primário, coluna

Social (quadro 12) = R\$ 62.049.854.093,70

$$\begin{aligned} \text{Valor do sucesso (outputs)} &= (\text{R\$ } 382.655.552.688,00 + \text{R\$ } 16.697.663.018,00) + \\ &+ (399.353.215.706,00 \times 16,22\%) + \text{R\$ } 38.669.261.575,00 + \text{R\$ } 62.049.854.093,00 = \\ &\text{R\$ } 564.847.422.9741,00 \end{aligned}$$

2) Redefinindo-se o **Valor Adicionado (inputs)** por meio de sua capitalização, tem-se:

Valor Adicionado (input) = (R\$) receitas capitalizadas de filantropia, hospitalares e outras (exceto Déficit) + (R\$) valor capitalizado do trabalho voluntário (linha Primário, coluna Social na DVAE, do quadro 12

- **Valor capitalizado das receitas**

Fazendo uso da fórmula para o Valor Futuro de uma Série Uniforme de Pagamentos (SECURATO, 2001:39), considerando o efeito da taxa de produtividade e do custo de oportunidade, tem-se:

$$F = R \left(\frac{(1+i)^n - 1}{i} \right) \left(\frac{(1+i1)^n - 1}{i1} \right)$$

em que

F = valor capitalizado das receitas de filantropia, hospitalares e outras (exceto Déficit) (Anexo 3)

R = valor recebido, obtido do Fluxo de Caixa da OSFL

i = taxa de produtividade/mês = 0,206% ou 2,5% a.a.

il = custo de oportunidade = 0,486% ou 6,0% a.a.

n = 42 anos calculados para 8 anos (dos 10 anos aos 18 anos) + 34 anos

ou

$$\begin{aligned} (\text{R\$}) \text{ receitas capitalizadas} &= \text{R\$ } 28.141.500,34 \left(\frac{(1+2,5\%)^{42} - 1}{2,5\%} \right) \left(\frac{(1+6,0\%)^{42} - 1}{6,0\%} \right) = \\ \text{de filantropia, hospitalares} & \\ \text{e outras (exceto Déficit)} & \\ &= \text{R\$ } 360.661.468.357,00 \end{aligned}$$

- **Valor capitalizado das horas de mão de obra voluntária**

Capitalizam-se as horas do trabalho voluntário utilizando-se

$$F = R \left(\frac{(1+i)^n - 1}{i} \right) \left(\frac{(1+il)^n - 1}{il} \right)$$

em que

F = valor capitalizado das horas de trabalho voluntário

R = valor Primário, coluna Social, quadro 12

i = taxa de produtividade/mês = 0,206% ou 2,5% a.a.

il = custo de oportunidade = 0,486% ou 6,0% a.a.

n = 42 anos calculados para 8 anos (dos 10 anos aos 18 anos) + 34 anos

$$\begin{aligned}
 & \text{(R\$) valor do trabalho} = \text{R\$ } 4.841.592,86 \left(\frac{(1 + 2,5\%)^{42} - 1}{2,5\%} \right) \left(\frac{(1 + 6,0\%)^{42} - 1}{6,0\%} \right) = \\
 & \text{voluntário} \\
 & \text{Primário, coluna Social (quadro 12)} \quad = \text{R\$ } \mathbf{62.049.854.093,70}
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 \text{Valor Adicionado (inputs)} &= \text{R\$ } 360.661.468.357,00 + \text{R\$ } 62.049.854.093,70 = \\
 &= \text{R\$ } \mathbf{422.711.322.450,70}
 \end{aligned}$$

Portanto, o SROI calculado, considerados os valores encontrados para a contribuição da mão de obra voluntária e para a missão alcançada, será:

$$\begin{aligned}
 \text{SROI} &= \frac{\text{R\$ } \mathbf{564.847.422.9741,00}}{\text{R\$ } \mathbf{422.711.322.450,70}} = 1,34
 \end{aligned}$$

Além do cálculo do SROI, pode-se testar a viabilidade da missão da OSFL em face da taxa de atratividade, sob a ótica do valor econômico da missão alcançada e do valor agregado pela mão de obra voluntária, é possível calcular uma taxa interna de retorno dos fluxos da OSFL.

Para tanto, tomando o investimento inicial (*input*) de R\$32.983.093,20 = (R\$ 28.141.500,34 + R\$ 4.841.592,86), calculam-se os fluxos de caixa do projeto, capitalizados pela taxa de produtividade de 2,5%, como anteriormente visto, que são apresentados em planilha no apêndice X. Os valores referentes ao *output* dividem-se em duas partes: parte dos valores (valor dos serviços proporcionados, a contribuição voluntária aos serviços proporcionados e o valor do crescimento da mão de obra voluntária) é capitalizada por 8 anos (a partir dos 10 anos até os 18 anos, quando se inicia a vida produtiva) e posteriormente por 34 anos; outra parte (valor das vidas salvas e a contribuição voluntária às vidas salvas) é capitalizada por 34 anos referentes à vida produtiva estimada, a partir dos 18 anos. Desta forma obtém-se para o GRAACC uma TIR de 30,46% a.a..

8.2 Fundação Nacional da Qualidade – FNQ

8.2.1 Demonstração do Valor Adicionado Expandido – DVAE

O Cálculo do Valor Adicionado pelo Voluntariado

O Apêndice IV apresenta as questões propostas aos voluntários e que permitiram mapear seu valor adicionado. O cálculo compõe-se de dois aspectos principais apresentados no quadro 14, denominado Demonstração do Valor Adicionado Expandido – DVAE, nas colunas:

1. Financeiro: compreendendo o total dos pagamentos Primários para o ano, ou seja, os pagamentos de mão de obra, de compras e de pagamentos a terceiros, R\$ 6.603.386,34 somados aos pagamentos Secundários para manutenção, treinamento e formação dos voluntários, R\$ 480.300,00, totalizando o valor de R\$ 7.083.686,34, conforme o quadro 15.
2. Social: compreende o total das contribuições Primárias dos voluntários calculadas, mas não pagas, ou seja, o valor de suas horas de trabalho, com base na percepção de valor dos voluntários pesquisados, R\$ 13.807.528,96. A este total é somado o valor por eles declarado dos benefícios e ganhos de crescimento pessoal recebidos, R\$ 8.021.377,78, o que alcançou o valor total de R\$ 21.828.906,74.

O Valor Primário

No valor Primário da OSFL, diretamente relacionado ao voluntariado, existem duas fontes para estabelecer seu valor em 2007: a financeira e a social.

A contribuição financeira

Compõe-se das despesas incorridas, retiradas das demonstrações financeiras auditadas, que não compreendem o valor referente à contribuição das horas de trabalho voluntário. Portanto a linha Primária, coluna Financeiro na DVAE, quadro 15, totalizou R\$ 7.083.686,34.

A contribuição social ou voluntária

Observando-se o valor da linha Primário, na coluna Social da DVAE, quadro 16, tem-se o valor de R\$ 13.807.528,96, cuja origem é:

- Horas/mês trabalhadas com base no valor hora declarado por 31 voluntários pesquisados e 29 respondentes, dos 552 atuantes, que produzem um valor hora médio de R\$ 17.324,79 que, multiplicado pelo número total de voluntários, gera um valor anual de horas trabalhadas de R\$ 9.563.285,79.
- Horas dedicadas pelos voluntários membros dos conselhos e da diretoria, conforme controles de presença nas reuniões. Para tanto, no quadro 14, apura-se, nos controles internos, o número de horas ano dedicadas à OSFL que, multiplicadas pelo valor da hora dos profissionais, tomando como base os dados e os valores do quadro 09, produz um valor médio hora de R\$700,00 e um valor anual para suas horas voluntárias de R\$ 926.520,00, já ajustadas pelo fator de dedicação.
- O valor dos gastos anuais não reembolsados pela OSFL (quilometragem, pedágios, telefonemas, materiais de escritório, uniformes, serviços domésticos) e declarados como incorridos por 16 voluntários em sua atividade, produzindo um valor médio que, multiplicado pelos 552 voluntários atuantes, produz um valor total de R\$ 337.169,00;
- O valor dos gastos não reembolsados pela FNQ referentes ao uso de área, equipamentos, refeições e comunicação da empresa onde atuam os voluntários constitui um valor social peculiar à FNQ, pois ela tem seus voluntários atuando nas empresas de forma descentralizada. Esses gastos declarados como incorridos por 18 voluntários em sua atividade produzem um valor médio que multiplicado pelos 552 voluntários atuantes, resulta em R\$ 2.980.554,67.

Quadro 14 - Cálculo do valor das horas voluntárias doadas no ano à Assembleia Geral, reuniões do Conselho

Curador Fiscal e de Diretoria – R\$

<u>Órgão</u>	<u>horas</u>	<u>Fator</u>	<u>Valor /hora (*)</u>	<u>Total R\$</u>
Presidente do Conselho				
Curador	1536	60%	700,00	645.120,00
Vice-Presidentes do Conselho				
Curador	576	40%	700,00	161.280,00
Diretoria e Conselheiros	560	30%	700,00	117.600,00
Conselho Fiscal	12	30%	700,00	2.520,00
Total	2.684			926.520,00

(*) valor médio conforme quadro 09.

Assim, a linha Primário, coluna Social, na DVAE, totalizará o valor de R\$ 13.807.528,96 composta de R\$ 9.563.285,79 + R\$ 926.520,00 + R\$ 337.169,00 + R\$ 2.980.554,67.

O Valor Secundário

Seu valor é composto pelos gastos financeiros incorridos pela OSFL, que, ao utilizar a mão de obra voluntária, deve propiciar treinamento, formação, materiais, serviços e reembolsos, com um valor no ano de R\$ 480.300,00, sendo seu valor obtido das informações financeiras da FNQ e retirado da linha Primário, coluna Financeiro e registrado na DVAE na linha Secundário, coluna Financeiro.

A fonte Social trata do valor dos ganhos pessoais de crescimento percebidos pelo voluntário decorrentes de sua atividade, mas que devem ser considerados como parte do valor gerado. Com base na soma dos valores declarados nos questionários, calcula-se o valor médio para 27 respostas, dos 31 respondentes e multiplica-se pelo número total de voluntários, obtendo-se R\$ 8.021.377,78, produzindo um valor anual médio a ser adicionado na DVAE ao valor da linha Secundário, coluna Social, conforme quadro 15.

A linha Secundário, coluna Social na DVAE, totalizará o valor de R\$ 8.021.377,78.

O Valor Combinado Total da Produção Interna

Da soma dos totais dos valores Primários das colunas Financeiro e Social, R\$ \$6.603.386,34 + R\$ \$13.807.528,96, obtém-se o valor total da produção interna Primária, R\$ \$20.410.915,30, que é somada com o total da linha Secundário das colunas Financeiro e Social, R\$ 8.501.677,78, resultando no valor total de R\$ \$28.912.593,08, conforme quadro 15, na coluna Combinado.

A Dedução dos Bens e Serviços Adquiridos Externamente

Como anteriormente definido, o valor adicionado é uma medida da riqueza criada pela OSFL quando ela agrega valor às matérias-primas, aos produtos e serviços pelo uso do capital e do trabalho e, para propiciar aqueles resultados, ela precisa adquirir bens e serviços externamente. Do valor total da Produção Interna, R\$ 28.912.593,08, na coluna Combinado, são subtraídas as Compras Externas de bens e serviços, R\$ 3.635.610,37, obtidos por meio da Demonstração de Resultado, resultando no Valor Adicionado Total, R\$ 25.276.982,71.

Como pôde ser visto na Figura 07, capital e trabalho são os elementos que produzem o Valor Adicionado meramente financeiro, em que são computados salários, encargos e benefícios funcionais, impostos e taxas, encargos financeiros e a depreciação, totalizando R\$ 3.448.075,97, que deduzidos do total de Produção Interna (pagamentos financeiros), R\$ 7.083.686,34, permitem identificar o valor de R\$ 3.635.610,37 das Compras Externas.

O Valor Adicionado Total da FNQ, considerados apenas os ganhos de seus aspectos voluntários, será de R\$ 25.276.982,71= R\$ 28.912.593,08 - R\$3.635.610,37, no quadro da DVAE.

Quadro 15– FNQ Demonstração do Valor Adicionado Expandido - R\$

		Financeiro	Social	Combinado
Resultados	Primário	\$6.603.386,34	\$13.807.528,96	\$20.410.915,30
	Secundário	\$480.300,00	\$8.021.377,78	\$8.501.677,78
	Terciário		\$0,00	\$0,00
Total da Produção Interna		\$7.083.686,34	\$21.828.906,74	\$28.912.593,08
(-) Bens e Serviços adquiridos externamente (A)		\$3.635.610,37		\$3.635.610,37
Valor Adicionado Total (B)		\$3.448.075,97	\$21.828.906,74	\$25.276.982,71
Índice de Valor Adicionado em relação às Compras Externas B / A		0,95	6,00	6,95
Funcionários	Salários e encargos	\$3.111.655,83		\$3.111.655,83
Governo	Impostos	\$197.551,14		\$197.551,14
Investidores	Juros	\$0,00		\$0,00
Sociedade	Contribuições dos voluntários +Centro de Custos Voluntariado		\$10.826.974,29	\$10.826.974,29
Benefícios Secundários aos voluntários	Crescimento pessoal		\$8.021.377,78	\$8.021.377,78
Benefícios Terciários	Serviços a terceiros			\$0,00
Organização	Depreciação	\$138.869,00		\$138.869,00
Sociedade	Contribuição da empresa associada à FNQ com sua infra-estrutura		\$2.980.554,67	\$2.980.554,67
Distribuição do Valor Adicionado Total		\$3.448.075,97	\$21.828.906,74	\$25.276.982,71

O Índice de Valor Adicionado

Um indicador sintético do valor produzido pelo voluntariado pode ser calculado no quadro 15, fazendo-se o quociente entre o valor das Compras Externas e o Valor Adicionado, nas colunas Financeiro, Social e Combinado, $R\$ 25.276.982,71 / R\$ 3.635.610,37 = 6,95$. Ele mostra quanto o voluntariado da OSFL agrega de valor para cada real de bens e serviços adquiridos externamente ou quanto valor ela gera para cada real nela investido. Se os dados não monetizados do voluntariado não houvessem sido incluídos, o índice de valor adicionado em relação às compras seria de apenas 0,95, tomando como base apenas os dados contábeis.

Portanto, a inclusão desses itens eleva o índice para o expressivo valor de 6,95 ou 631,5% de aumento.

Distribuição do valor adicionado

O valor adicionado criado, $R\$ 25.276.982,71$, é distribuído aos *stakeholders* da OSFL, atestando a importância de cada um na viabilidade da operação. Assim, coube a cada *stakeholder*:

- os funcionários receberam sua parcela em salários, encargos e benefícios no valor de $R\$ 3.111.655,83$;
- os voluntários receberam com base no crescimento e na experiência adquiridos um valor de $R\$ 8.021.377,78$;
- o governo recebeu sua parcela de impostos no valor de $R\$ 197.551,14$;
- a sociedade foi remunerada pelas horas de trabalho voluntário, pelas despesas não reembolsadas e pelo valor da infraestrutura utilizada das empresas no programa, no valor de $R\$ 10.826.974,29 + R\$ 2.980.554,67 = R\$ 13.808.153,70$;
- a organização recebeu a parcela de depreciação do ano de $R\$ 138.869,00$.

8.2.2 O cálculo do Valor Adicionado consideradas a ação do Voluntariado e o sucesso alcançado pela Missão da FNQ

A segunda etapa deste trabalho visa à identificação do Valor Adicionado Total da FNQ, composto pelas atividades do voluntariado e da consecução de sua missão. Seus resultados estão consolidados no quadro 16.

Uma análise inicial de suas colunas Financeiro, Social e Combinado mostra que:

1. na coluna Financeiro está compreendido o total dos pagamentos Primários para o ano, ou seja, os pagamentos de mão de obra, de compras e de pagamentos a terceiros, R\$ 6.603.386,34, somados aos pagamentos secundários para manutenção, treinamento e formação dos voluntários, R\$ 480.300,00, totalizando a linha Produção Interna com o valor de R\$ 7.083.686,34, conforme o quadro 16;
2. na coluna Social estão compreendidos:
 - a) o valor da linha Primário, na coluna Social da DVAE, quadro 16, com o valor de R\$ 35.212.729,33, composto pelo:
 - valor de R\$ 35.212.729,33 referente ao cumprimento da missão pela FNQ, que é obtido a partir do cálculo do valor econômico estimado de aumento no FCFE provocado pela aplicação do MEG, (4,17% x valor médio do FCFE das empresas pesquisadas (R\$ 844.429.960,00)), em que, 4,17%, valor declarado pelos respondentes como sendo o nível de impacto na receita líquida para as 25 empresas pesquisadas usuárias do MEG, listadas no Anexo VI; R\$ 844.429.960,00, valor médio do FCFE para o ano 2007, das 25 empresas pesquisadas participantes do programa de implantação do MEG; visando validar se há uma relação entre o crescimento das receitas e o seu efeito sobre o FCFE. Utilizou-se o cálculo do Grau de Alavancagem Total que, calculado para 24 das 25 empresas pesquisadas (excluído o *outlayer* CARAIBA S.A.), mostrou que, para 58,3% das empresas pesquisadas, há uma variação positiva do FCFE, quando ocorrem variações positivas da Receita Líquida, conforme o Apêndice XI;
 - O valor das horas/mês de trabalho voluntário, R\$ 9.563.285,79, somadas ao valor das horas dedicadas pelos voluntários membros dos conselhos e da diretoria, R\$

926.520,00, adicionados os gastos não reembolsados pela OSFL (quilometragem, pedágios, telefonemas, materiais de escritório, uniformes, serviços domésticos) e declarados como incorridos, R\$ 337.169,50, e somados os gastos não reembolsados pela FNQ referentes ao uso de área, equipamentos, refeições e comunicação propiciados pelas empresas onde atuam os voluntários, R\$ 2.980.554,67, totaliza R\$ 13.807.528,96;

b) o valor da linha Secundário alcança R\$ 8.021.377,78, referido como o valor do crescimento pessoal;

c) a linha Produção Interna totalizará o valor de R\$ 57.041.636,07;

3. na coluna Combinado, a linha da Produção Interna acumula os valores das linhas Primário, Secundário e Terciário (coluna Financeiro), R\$ 7.083.686,34, somados com os valores não contabilizados (coluna Social), R\$57.041.636,07, resultando no Total da Produção Interna de R\$ 64.125.322,41;

4. deduzindo-se os Bens e Serviços Adquiridos Externamente no valor de R\$

3.635.610,37, conforme anteriormente calculado, tem-se o Valor Adicionado Total de R\$ 60.489.712,04 na DVAE;

5. o indicador de síntese do valor adicionado pela FNQ no cumprimento de sua missão, considerado o valor adicionado pela mão de obra voluntária, ou seja, da riqueza criada em relação aos bens e serviços adquiridos externamente, é obtido por meio do quociente entre o Valor Adicionado Total e o valor dos Bens Adquiridos

Externamente, $R\$ 60.489.712,04 / R\$ 3.635.610,37 = 16,64$.

Novamente, cabe destacar a significativa contribuição dada para a sociedade pela OSFL ao avaliar-se a diferença existente no índice quando são monetizados os valores aqui denominados de Sociais, partindo de 0,95 para 16,64 ou 1.651,6% de aumento. Fica, portanto, novamente evidenciada a importância de analisar com cautela os dados publicados pelas OSFL, bem como as inferências e conclusões propostas sobre a amplitude e a qualidade de suas ações.

Quadro 16 Demonstração do Valor Adicionado Expandido FNQ – (Trabalho Voluntário e Missão) R\$ - 2007

		Financeiro	Social	Combinado
	Primário	\$6.603.386,34	\$49.020.258,29	\$55.623.644,63
	Secundário	\$480.300,00	\$8.021.377,78	\$8.501.677,78
	Terciário		\$0,00	\$0,00
Total da Produção Interna		\$7.083.686,34	\$57.041.636,07	\$64.125.322,41
(-) Bens e Serviços Adquiridos Externamente (A)		\$3.635.610,37		\$3.635.610,37
Valor Adicionado Total (B)		\$3.448.075,97	\$57.041.636,07	\$60.489.712,04
Índice de Valor Adicionado em Relação às Compras Externas (B / A)		0,95	15,69	16,64
Distribuição do Valor Adicionado				
Funcionários	Salários	\$3.111.655,83		\$3.111.655,83
Governo	Impostos			
Investidores	Juros			
Sociedade	Contribuições dos Voluntários + Centro de Custos do Voluntariado + Valor da Missão		\$46.039.703,62	\$46.039.703,62
Benefícios Secundários Aos Voluntários	Crescimento Pessoal		\$8.021.377,78	\$8.021.377,78
Benefícios Terciários	Serviços Prestados			
Dos Voluntários	Pro-bono a Terceiros			
Organização	Depreciação	\$138.869,00		\$138.869,00
	Contribuição da Empresa Cliente		\$2.980.554,67	\$2.980.554,67
Distribuição do Adicionado Total		\$3.448.075,97	\$57.041.636	\$60.489.712

Distribuição do valor adicionado

O valor adicionado criado no quadro 16, R\$60.489.712,04, tem sua distribuição atribuída ao grupo ampliado de *stakeholders*, já qualificados na DVA com base em suas contribuições à viabilidade da OSFL, comprovando de forma prática seu papel e permitindo abandonar as proposições teóricas sobre sua relevância na vida da OSFL. Assim, coube a cada *stakeholder*:

- os funcionários receberam sua parcela em salários, encargos e benefícios no valor de R\$ 3.111.655,83;
- os voluntários receberam com base no crescimento e na experiência adquiridos um valor de R\$8.021.377,78 (cabe observar que neste tópico não foram feitas considerações sobre o valor acumulado pelos diferentes níveis de aprendizado auferidos pela OSFL no decurso da prestação de seus serviços);
- o governo recebeu sua parcela de impostos no valor de R\$ 197.551,14;
- a sociedade foi remunerada pelas horas de trabalho voluntário, despesas não reembolsadas e, principalmente, pelo cumprimento da missão da FNQ no valor de R\$ \$46.039.703,62, constituindo-se no maior valor proporcionado pela OSFL;
- a organização recebeu a parcela de depreciação do ano de R\$ 138.869,00;
- as empresas afiliadas à FNQ contribuíram com R\$2.980.554,67 na criação de valor.

8.2.3 Retorno sobre o Investimento Social – SROI, considerada a contribuição do Voluntariado e da Missão

O índice de SROI visa captar a contribuição dos serviços da mão de obra voluntária no sucesso, aqui representado pelos resultados da ação da OSFL. Assim, identifica-se quanto o voluntariado contribuiu para o sucesso da missão com a implantação do MEG, fazendo uso de valores declarados pelos respondentes pesquisados, ou seja, quanto a FNQ contribuiu ao retorno para os acionistas, mensurado pelo impacto no Fluxo de Caixa Livre para o Acionista (FCFE). Dado que a maior parte da atividade da FNQ é desenvolvida por profissionais voluntários, o resultado do SROI gerado pelo voluntariado confunde-se com o resultado da

missão da Fundação, não sendo relevante seu cálculo separadamente, ou seja, um SROI apenas com a contribuição do trabalho voluntário e outro agregando os níveis de cumprimento da missão, como calculado no caso do GRAACC.

Portanto, inicialmente, tem-se a fórmula abaixo como medida de sucesso da OSFL:

$$\text{Valor do sucesso (output)} = \left\{ \begin{array}{l} \% \text{ média de aumento na receita provocada pelo uso do MEG (1)} \\ (\text{R\$}) \text{ valor médio do Fluxo de Caixa Livre para o Acionista (FCFE) das empresas usuárias do MEG (2)} \end{array} \right\} \times \left\{ \begin{array}{l} \% \text{ de contribuição da mão de obra voluntária (3)} \end{array} \right\} +$$

+ (R\$) valor dos serviços proporcionados (4) + valor do crescimento da mão de obra voluntária (5) + valor capitalizado da satisfação da mão de obra voluntária (6)

em que,

(1) média de aumento na receita provocada pelo uso do MEG = $\frac{\text{média do valor declarado pelos pesquisados de aumento na receita (a)}}{\sum \text{ dos (R\$) declarados de aumento de receita}}$

(2) (R\$) valor médio do FCFE de 25 empresas pesquisadas, usuárias do MEG (b) = resultado de pesquisa junto à CVM das demonstrações financeiras de 25 empresas usuárias do MEG e cálculo de média simples

(3) % de contribuição da mão de obra voluntária na consecução da missão = 33% estimados pelos voluntários da FNQ;

(4) valor dos serviços proporcionados = linha total da Produção Interna, coluna Financeiro da DVAE (quadro 15);

(5) valor do crescimento da mão = linha Secundário, coluna Social da DVAE (quadro 15)
de obra voluntária

(6) valor capitalizado da satisfação da mão de obra voluntária = valor capitalizado das horas de mão de obra voluntária.

(a) 4,17% obtidos das declarações dos respondentes como sendo o nível de impacto na receita líquida pelo uso do MEG nas 25 empresas pesquisadas listadas no Anexo VI;

(b) valor médio do FCFE, calculado para 25 empresas participantes do programa de implantação do MEG, conforme demonstração nos Apêndices XI e XIA. A utilização do FCFE na mensuração do sucesso da missão da FNQ justifica-se, pois a maior competitividade resulta na busca da maximização do valor da empresa para o acionista, que é representado pelos direcionadores de valor margem, risco, vantagem competitiva e crescimento de receita, contidos no cálculo do valor presente, por meio do uso do FECE descontado. Observa Damodaran (1996:133), que “fluxos de caixa do acionista diferem do resultado líquido, pois são fluxos residuais após o atendimento de desembolsos de capital e necessidades de capital de giro que poderão divulgar lucros positivos e crescentes ao mesmo tempo em que se deparam com FCFE negativos. Visando validar se há uma relação entre o crescimento das receitas e seu efeito sobre o FCFE, utilizou-se o cálculo do Grau de Alavancagem Total. O GAT calculado para 24 empresas (excluído o *outlayer* CARAIBA) mostrou que, para 58,3% das empresas pesquisadas, há uma variação positiva da FCFE, quando ocorrem variações positivas da Receita Líquida. Dessa forma, é aceitável admitir que o impacto na receita líquida se reflita no FCFE pela aplicação do MEG.

O cálculo do SROI se deu por meio do quociente entre o valor dos sucessos produzidos pela entidade, aqui denominado de *outputs*, com o valor dos gastos da DVAE, denominado de *inputs*, cujo resultado será o retorno para cada real investido ou o nível de produtividade dos recursos aplicados.

Valor Adicionado (*input*) = (R\$) gastos com recursos produtivos (Total da Produção Interna, coluna Financeiro) + (R\$) valor do trabalho voluntário Primário (coluna Social)

Dado que os resultados da missão da FNQ, que consiste na disseminação dos fundamentos da Excelência em Gestão para o aumento de competitividade das organizações nacionais, somente se verificarão no futuro, é necessária a utilização de valores capitalizados para as variáveis componentes do *output* e do *input* a partir de valores de um ano corrente. Assim, o sucesso da missão é medido pelo valor da contribuição esperada ao aumento na receita e consequente melhoria do FECE das empresas usuárias do MEG, bem como pelo valor da ação da mão de obra voluntária e o valor do aumento de conhecimentos dessa mão de obra. Logo, para fins de comparabilidade entre o numerador e o denominador da fórmula do SROI, todos os valores serão capitalizados.

Especificamente, o valor econômico do crescimento do faturamento será construído, de forma conservadora, pela capitalização da taxa estimada para o índice de produtividade total dos fatores (2,5% a.a.), referentes ao crescimento em habilidades e competências do indivíduo, utilizando os mesmos critérios aplicados ao GRAACC.

Neste cálculo, alguns valores são considerados de forma limitada, pois não são computados todos os possíveis efeitos decorrentes da vida do indivíduo em sociedade.

1) redefinindo a fórmula do valor do *output*, tem-se:

$$\text{Valor do sucesso (outputs)} = \left\{ \begin{array}{l} \% \text{ média de aumento} \\ \text{na receita provocada} \\ \text{pelo uso do MEG (1)} \end{array} \right\} \times \left\{ \begin{array}{l} (\text{R}\$)\text{valor capitalizado} \\ \text{médio do Fluxo de Caixa} \\ \text{Livre para o Acionista} \\ \text{(FCFE) das empresas} \\ \text{usuárias do MEG (2)} \end{array} \right\} \times \left\{ \begin{array}{l} \% \text{ de contribuição} \\ \text{da mão de obra} \\ \text{(voluntária) da} \\ \text{FNQ (3)} \end{array} \right\} +$$

$$+ \left\{ \begin{array}{l} (\text{R}\$) \text{ valor capitalizado} \\ \text{dos serviços proporcionados (4)} \end{array} \right\} + \left\{ \begin{array}{l} \text{valor capitalizado do crescimento da} \\ \text{mão de obra voluntária (5)} \end{array} \right\} +$$

$$+ \left\{ \begin{array}{l} (\text{R}\$) \text{ valor capitalizado da satisfação da mão de obra voluntária (6)} \end{array} \right\}$$

- **Valor capitalizado do aumento médio do FCFE**

Fazendo uso da fórmula para o Valor Futuro de uma Série Uniforme de Pagamentos (SECURATO, 2001:39), considerando o efeito da taxa de produtividade e do custo de oportunidade no aumento do FCFE das empresas usuárias do MEG, tem-se:

$$F = R \left[\frac{(1+i)^n - 1}{i} \right] \left[\frac{(1+il)^n - 1}{il} \right]$$

em que

F = aumento do FCFE capitalizado, decorrente da aplicação do MEG, considerada a contribuição voluntária

$$R = \text{itens (1), (2) e (3)} = 4,17\% \times \text{valor médio do FCFE (R\$ 844.429.960,00)} \times 33\% = \text{R\$ 11.620.200,69}$$

$$i = \text{taxa de produtividade/mês} = 0,206\% \text{ ou } 2,5\% \text{ a.a.}$$

$i1$ = custo de oportunidade = 0,486% ou 6,0% a.a.

n = 42 anos calculados para 8 anos (dos 10 anos aos 18 anos) + 34 anos

ou

$$\text{aumento de FCFE} = \text{R\$ } 11.620.200,69 \left[\frac{(1+2,5\%)^{42} - 1}{2,5\%} \right] \left[\frac{(1+6,0\%)^{42} - 1}{6,0\%} \right] =$$

capitalizado

$$= \text{R\$ } 148.924.491.908,00$$

- **Valor capitalizado dos serviços proporcionados**

R = valor desembolsado obtido da DVAE (linha Total da Produção Interna, coluna

Financeiro, quadro 15

$$\text{Valor capitalizado dos serviços} = \text{R\$ } 7.083.686,34 \left[\frac{(1+2,5\%)^{42} - 1}{2,5\%} \right] \left[\frac{(1+6,0\%)^{42} - 1}{6,0\%} \right] =$$

proporcionados

$$= \text{R\$ } 90.784.524.133,40$$

- **Valor capitalizado do crescimento da mão de obra voluntária**

$$\text{Valor capitalizado da mão de obra} = R \left[\frac{(1+i)^n - 1}{i} \right] \left[\frac{(1+i1)^n - 1}{i1} \right]$$

voluntária (linha
Secundário, quadro 15)

em que,

R = valor anual do crescimento da mão de obra voluntária (linha Secundário, quadro 19) =
R\$ 8.021.377,78

i = taxa de produtividade/mês = 0,206% ou 2,5% a.a.

il = taxa de atratividade ano = 0,486% ou 6,0% a.a.

n = 42 anos calculados para 8 anos (dos 10 anos aos 18 anos) + 34 anos de vida
produtiva

ou

$$\text{valor capitalizado} = \text{R\$ } 8.021.377,78 \left[\frac{(1+2,5\%)^{42} - 1}{2,5\%} \right] \left[\frac{(1 + 6,0\%)^{42} - 1}{6,0\%} \right] =$$

da mão de obra

voluntária

$$= \text{R\$ } 102.801.977.628,00$$

- **Valor capitalizado da satisfação da mão de obra voluntária**

Capitalizam-se as horas do trabalho voluntário utilizando-se

$$F = R \left[\frac{(1+i)^n - 1}{i} \right] \left[\frac{(1+il)^n - 1}{il} \right]$$

em que

F = valor capitalizado das horas de trabalho voluntário

R = valor calculado na DVAE, linha Primário, coluna Social, quadro 16, R\$
13.807.528,96

i = taxa de produtividade/mês = 0,206% ou 2,5% a.a.

i_1 = custo de oportunidade = 0,486% ou 6,0% a.a.

n = 42 anos calculados para 8 anos (dos 10 anos aos 18 anos) + 34 anos

ou

$$\begin{aligned} \text{(R\$) valor do trabalho} &= \text{R\$}13.807.528,96 \left[\frac{(1 + 2,5\%)^{42} - 1}{2,5\%} \right] \left[\frac{(1 + 6,0\%)^{42} - 1}{6,0\%} \right] = \\ \text{voluntário (linha} & \\ \text{Primário, coluna Social,} & \quad = \text{R\$ }176.957.291.151,00 \\ \text{quadro 15)} & \end{aligned}$$

sendo,

$$\begin{aligned} \text{Valor do Sucesso (output)} &= \text{R\$ }148.924.491.908,00 + \text{R\$ }90.784.524.133,40 + \text{R\$} \\ & \quad 102.801.977.628,00 + \text{R\$ }176.957.291.151,00 = \\ & \quad = \text{R\$ }519.468.284.820,00 \end{aligned}$$

2) Redefinindo-se o Valor Adicionado (*input*) por sua capitalização, tem-se:

- **Valor capitalizado dos gastos com recursos produtivos**

Fazendo uso da fórmula para o Valor Futuro de uma Série Uniforme de Pagamentos (SECURATO, 2001:39), considerando o efeito da taxa de produtividade e do custo de oportunidade, tem-se:

$$F = R \left[\frac{(1+i)^n - 1}{i} \right] \left[\frac{(1+i1)^n - 1}{i1} \right]$$

em que

F = valor capitalizado das receitas

R = valor das receitas consumidas, obtido do Fluxo de Caixa da OSFL = R\$ 7.083.686,34

i = taxa de produtividade/mês = 0,206% ou 2,5% a.a.

i1 = custo de oportunidade = 0,486% ou 6,0% a.a.

n = 42 anos calculados para 8 anos (dos 10 anos aos 18 anos) + 34 anos

ou

$$\begin{aligned} (\text{R\$}) \text{ receitas capitalizadas} &= \text{R\$ } 7.083.686,34 \left[\frac{(1+2,5\%)^{42} - 1}{2,5\%} \right] \left[\frac{(1+6,0\%)^{42} - 1}{6,0\%} \right] = \\ &= \text{R\$ } 90.784.524.133,40 \end{aligned}$$

- **Valor capitalizado das horas de mão de obra voluntária**

Capitalizam-se as horas do trabalho voluntário utilizando-se

$$F = R \left[\frac{(1+i)^n - 1}{i} \right] \left[\frac{(1+i1)^n - 1}{i1} \right]$$

em que

F = valor capitalizado das horas de trabalho voluntário

R = valor calculado na DVAE (linha Primário, coluna Social, quadro 15), R\$ 13.807.528,96

i = taxa de produtividade/mês = 0,206% ou 2,5% a.a.

i1 = custo de oportunidade = 0,486% ou 6,0% a.a.

$n = 42$ anos calculados para 8 anos (dos 10 anos aos 18 anos) + 34 anos

ou

$$\begin{aligned} \text{(R\$) valor do trabalho} &= \text{R\$}13.807.528,96 \left(\frac{(1 + 2,5\%)^{42} - 1}{2,5\%} \right) \left(\frac{(1 + 6,0\%)^{42} - 1}{6,0\%} \right) = \\ \text{voluntário (linha} & \\ \text{Primário, coluna Social,} & \\ \text{quadro 15)} & \qquad \qquad \qquad = \text{R\$ }176.957.291.151,00 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Valor Adicionado (input)} &= \text{R\$ }90.784.524.133,40 + \text{R\$ }176.957.291.151,00 = \\ &= \text{R\$ }267.741.815.284,40 \end{aligned}$$

Portanto, seu índice de SROI será:

$$\text{SROI} = \frac{\text{R\$ }519.468.284.820,00}{\text{R\$ }267.741.815.284,40} = 1,94$$

Buscando testar a viabilidade da missão da OSFL em face da taxa de atratividade, sob a ótica do valor econômico da missão alcançada e do valor agregado pela mão de obra voluntária, é possível calcular uma taxa interna de retorno dos fluxos da OSFL.

Utilizando os conceitos de investimento inicial (*input*) de R\$ 20.891.215,30 = (R\$7.083.686,34 + R\$ 13.807.528,96), calculam-se os fluxos de caixa do projeto, capitalizados pela taxa de produtividade de 2,5% a.a., como anteriormente visto, que são apresentados em planilha no Apêndice X.

Os fluxos de caixa associados ao valor da missão (*output*) são medidos por sua contribuição ao aumento do Fluxo de Caixa Livre para o Acionista (FCFE) graças ao uso do MEG, adicionado ao valor dos serviços proporcionados e ao valor do crescimento da mão de obra voluntária, que são capitalizados por 42 anos, apenas com o objetivo de criar uma

condição de comparação entre as entidades analisadas (Apêndice X). Dessa forma, obtém-se para a FNQ uma TIR de 94,02% a.a.

8.3 Fundação ABRINQ – Programa Adotei Um Sorriso

8.3.1 Demonstração do Valor Adicionado Expandido – DVAE do Voluntariado

O Cálculo do Valor Adicionado pelo Voluntariado

O Apêndice III apresenta as questões propostas aos voluntários que permitiram mapear seu valor adicionado. O foco das questões reside nas relações com o voluntariado atuando no Programa Adotei um Sorriso. Esse programa busca potencializar o atendimento das organizações sociais, mobilizando profissionais voluntários, organizações sociais e fortalecendo a gestão de seu voluntariado. Ele realiza uma coordenação entre os clientes finais desse programa de saúde bucal em crianças cadastradas junto às OSFL. Dois são os aspectos identificados no quadro 18:

1. financeiro: compreendendo o total dos pagamentos primários para o ano, considerando os pagamentos de mão de obra, de compras e pagamentos a terceiros somados aos pagamentos secundários para manutenção, treinamento e formação dos voluntários, totalizando o valor de R\$ 158.922,94;
2. social: compreendendo o total das contribuições primárias dos voluntários calculadas com a pesquisa, ou seja, o valor de suas horas de trabalho, com base na percepção de valor dos voluntários pesquisados. A esse total, é somado o valor por eles declarado dos benefícios e dos ganhos de crescimento pessoal recebidos e que alcançou R\$ 4.255.415,26.

O Valor Primário

No valor primário da OSFL, diretamente relacionado ao voluntariado, existem duas fontes para estabelecer seu valor: a financeira e a social.

A contribuição financeira

Compõe-se das despesas incorridas, retiradas das demonstrações financeiras auditadas, no valor de R\$ 158.922,94, que não compreendem o valor desembolsado com os voluntários referentes a treinamento, formação, capacitação e materiais de comunicação.

Portanto, a linha Primário, coluna Financeiro na DVAE (quadro 18) totalizará R\$ 154.595,75.

A contribuição social ou voluntária

Tomando-se como base o valor anual de R\$ 34.294,00 referentes à mão de obra, os materiais aplicados no tratamento das crianças e eventuais gastos incorridos pelos voluntários e não reembolsados pela OSFL, declarados por 31 voluntários pesquisados, tem-se como valor médio R\$ 1.106,26. Multiplicando-se esse valor pelos 3566 cadastrados e ativos no Programa, produz-se um valor de R\$ 3.944.916,26, para o ano de 2007. A esse valor, devem ser adicionadas as horas dedicadas pelos voluntários membros dos conselhos e da diretoria da Fundação ao Programa, conforme controles internos. Para tanto, no quadro 17, apura-se, nos controles internos, o número de horas ano dedicadas à OSFL que, multiplicadas pelo valor da hora dos profissionais, tomando como base os dados do quadro 9, produzem o valor total de suas horas voluntárias de R\$ 28.224,00, ajustadas pelo fator de dedicação. Somando-se esse valor com o valor gerado pelo voluntariado, R\$ 3.944.916,26, totaliza-se a contribuição voluntária de R\$ 3.973.140,26. Esse valor deverá compor, na DVAE, a linha valor Primário, na coluna Social, conforme se verá mais adiante.

Quadro 17 - Cálculo do valor das horas voluntárias doadas no ano à Assembléia Geral, reuniões de Conselho

Consultivo, Fiscal e Diretoria

<u>Órgão</u>	<u>Horas</u>	<u>Fator</u>	<u>Valor /hora (*)</u>	<u>Total R\$</u>
Conselheiros	432	6%	700,00	18.144,00
Diretores	144	6%	700,00	6.048,00
Conselho Fiscal	96	6%	700,00	4.032,00
Total	672			28.224,00

(*) valor médio conforme quadro 09.

Fonte: informações da Gerência de Desenvolvimento Institucional.

A linha Primário, coluna Social, na DVAE, totalizará, portanto, o valor de R\$ 3.973.140,26 ou R\$ 3.944.916,26 + R\$ R\$ 28.224,00.

O Valor Secundário

Aqui os valores são compostos pelos gastos financeiros efetivamente despendidos pela OSFL com o voluntariado, tais como treinamento, formação e capacitação apurados pelo acompanhamento orçamentário e que somou \$4.327,19 e será o valor da linha Secundário, coluna Financeiro, registrada na DVAE (quadro 18).

A fonte social aborda o valor dos ganhos pessoais de conhecimento percebidos pelo voluntário em sua atividade como coordenador dos voluntários e o Apêndice I indica como foram identificados esses valores. Foram pesquisados oito casos, cujo valor informado foi de R\$ 16.130,00, sendo o valor médio por coordenador $R\$ 2.016,25 = (R\$16.130,00 / 8)$, o que, multiplicado pelos 140 coordenadores considerados ativos, resulta no valor de R\$ 282.275,00, na linha Secundário, coluna Social na DVAE.

O Valor Combinado Total da Produção Interna

Com a soma dos totais dos valores da linha Primário, nas colunas Financeiro e Social obtém-se o valor total da Produção Interna Primária, R\$ 4.127.736,01, que somada com o total da linha Secundário, nas colunas Financeiro e Social, R\$ \$286.602,19, resulta no valor R\$4.414.338,20, conforme a DVAE, na coluna Combinado.

A Dedução dos Bens e Serviços Adquiridos Externamente

Como anteriormente definido, o valor adicionado é uma medida da riqueza criada pela OSFL quando ela agrega valor às matérias-primas, aos produtos e serviços pelo uso do capital e do trabalho e, para propiciar esses resultados, ela precisa adquirir bens e serviços externamente. Do valor total da Produção Interna, R\$ 4.414.338,20, são subtraídas as Compras Externas de bens e serviços que não produzem valor adicionado, R\$ 90.044,37, obtidas pela Demonstração de Resultado da OSFL. O Valor Adicionado Total do Programa Adotei um Sorriso, apenas considerados seus aspectos voluntários, será, portanto, R\$ 4.324.293,83, na DVAE.

O Índice de Valor Adicionado

Um indicador sintético do valor produzido pelo voluntariado permite analisar o retorno por valor aplicado em bens adquiridos externamente ou qual o valor gerado pela OFSL para os recursos nela investidos. Ele pode ser calculado pelo quociente entre o valor das Compras Externas e o Valor Adicionado obtido nas colunas Financeiro, Social e Combinado, conforme a DVAE. Esse indicador é útil se a OSFL é capaz de apresentar um volume de compras externas relevante, demonstrando sua capacidade de geração interna de valor. No Programa da ABRINQ, por ser ele altamente dependente da mão de obra voluntária e não administrar compras externas significativas, esse índice perde poder de explicação. Assim, se os valores não monetizados não houvessem sido incluídos, o índice de valor adicionado em relação às compras seria de apenas 0,76. Com a inclusão desses itens, o índice eleva-se para 48,02, ou seja, 6.218%, e para cada real investido no Programa houve uma geração de valor de R\$ 48,02.

Quadro 18 - ABRINQ – Demonstração do Valor Adicionado Expandido – R\$

		Financeiro	Social	Combinado
Resultados	Primário	\$154.595,75	\$3.973.140,26	\$4.127.736,01
	Secundário	\$4.327,19	\$282.275,00	\$286.602,19
	Terciário			\$0,00
Total da Produção Interna		\$158.922,94	\$4.255.415,26	\$4.414.338,20
(-) Bens e Serviços adquiridos externamente (A)		\$90.044,37		\$90.044,37
Valor Adicionado Total (B)		\$68.878,57	\$4.255.415,26	\$4.324.293,83
Índice de Valor Adicionado em relação às Compras Externas B / A		0,76	47,26	48,02
Funcionários	Salários e encargos	\$64.551,38		\$64.551,38
Governo	Impostos	\$0,00		\$0,00
Investidores	Juros	\$0,00		\$0,00
Sociedade	Contribuições dos			
	voluntários		\$3.973.140,26	\$3.973.140,26
Benefícios Secundários aos voluntários	Crescimento pessoal	\$4.327,19	\$282.275,00	\$286.602,19
Benefícios Terciários	Serviços a terceiros		\$0,00	\$0,00
Organização	Depreciação	\$0,00		\$0,00
Total de Valor Adicionado Distribuído		\$68.878,57	\$4.255.415,26	\$4.324.293,83

Distribuição do Valor Adicionado

O valor adicionado criado, R\$ 4.324.293,83, é distribuído aos *stakeholders* da OSFL, atestando a importância de cada um na viabilidade da operação. Assim, coube a cada *stakeholder*:

- os funcionários receberam sua parcela em salários, encargos e benefícios no valor de R\$ 64.551,38;
- a sociedade foi remunerada pelas horas de trabalho voluntário e despesas não reembolsadas no valor de R\$ \$3.973.140,26;
- os voluntários receberam como apoio ao crescimento e desenvolvimento um valor de R\$ 286.602,19.

8.3.2 Retorno sobre o Investimento Social (SROI) considerada contribuição do Voluntariado e o nível de sucesso alcançado da Missão

O índice de SROI visa captar a contribuição dos serviços da mão de obra voluntária no sucesso, aqui representado pelos resultados da ação da OSFL. Assim, identifica-se quanto, no Programa Adotei um Sorriso, o voluntariado contribuiu para o sucesso da missão por meio da recuperação da saúde bucal, permitindo a inserção de jovens no mercado de trabalho e sua melhoria na redução de doenças futuras e qual o valor do crescimento dos voluntários.

Dado que a maior parte da atividade do Programa é desenvolvida por profissionais voluntários, o resultado do SROI gerado pelo voluntariado confunde-se com o resultado da missão, não sendo relevante seu cálculo separadamente, ou seja, um SROI apenas com a contribuição do trabalho voluntário e outro agregando os níveis de cumprimento da missão, como no caso do GRAACC.

Inicialmente, tem-se a fórmula abaixo como medida de sucesso da OSFL:

Valor do sucesso = (R\$) valor dos serviços contabilizados aplicados pela ABRINQ no Programa (1) + (R\$) valor econômico da inserção do adolescente no mercado de trabalho (2) + valor da redução de doenças (3) + (R\$) valor do crescimento da mão de obra voluntária (4) + valor capitalizado da satisfação da mão de obra voluntária (5)

em que,

(1) (R\$) valor dos serviços contabilizados = (R\$) conforme demonstrações financeiras do Programa

(2) (R\$) valor econômico da inserção do adolescente no mercado de trabalho = (R\$) média do rendimento mensal do trabalho principal (a) x 12 salários no ano (b) x anos de vida em atividade (b) x população atendida pelo Programa, recuperada para inserção no mercado de trabalho (c)

(3) valor da redução de doenças = % de redução de doenças (d) x população atendida pelo Programa x gasto público *per capita* com saúde (e) x esperança de vida (f)

(4) valor do crescimento da mão de obra voluntária = linha Secundário, coluna Social da DVAE (quadro 18)

(5) valor capitalizado da satisfação da mão de obra voluntária = valor capitalizado das horas de mão de obra voluntária

(a) Fundação SEADE, DIEESE, MTE/FAT, Pesquisa de Emprego e Desemprego – PED – (R\$ Nov. 06) corrigido pelo ICV; (R\$1.158,00);

- (b) Estimativa em nov/2005 de anos em atividade em que, tomando-se a população ocupada de 15 a 49 anos, tem-se 81% da população, o que permite concluir ser a vida esperada em atividade de 34 anos (49 – 15) conforme site www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/noticia_visualiza.php?id_noticia=515&id_pag=1, consultado em 05 de agosto de 2008;
- (c) Estimativa levantada junto aos voluntários da porcentagem de impacto (inserção) do tratamento bucal no total de adolescentes no Programa (20%);
- (d) Estimativa informada pelos voluntários da porcentagem de impacto (redução de doenças), dado o tratamento bucal no total de adolescentes do Programa (80%);
- (e) Valor do gasto público *per capita* com saúde no ano de 2006 (ano disponível mais recente), conforme dados do Ministério da Saúde/Secretaria Executiva/Área de Economia da Saúde e Desenvolvimento/Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde – SIOPS (Gasto Estadual e Municipal); SPO/SE e Fundo Nacional de Saúde – FNS (Gasto Federal), site <http://tabnet.datasus.gov.br/cgi/tabcgi.exe?idb2007/e0602.def>, consultado em 20/12/2008, (R\$ 449,93);
- (f) Esperança de vida ao nascer ambos os sexos: estimativa obtida junto ao site <http://tabnet.datasus.gov.br/cgi/idb2007/a11t.htm>, consultado em 20/12/2008, projeções preliminares do IBGE para o ano 2006 (72,35 anos).

Os investimentos realizados serão relatados pelos *inputs* obtidos com a fórmula:

Valor Adicionado (*input*) = (R\$) valores orçados + (R\$) valor do trabalho voluntário, linha Primário, coluna Social, do quadro 18

Dado que, o valor econômico da inserção dos pacientes no mercado de trabalho e o valor da redução de suas doenças ao longo da vida graças à melhoria da saúde bucal dar-se-ão no futuro, é necessária a utilização de valores capitalizados para as variáveis componentes do *output* e do *input*, a partir de valores de um ano corrente. Logo, para fins de comparabilidade entre o numerador e o denominador da fórmula do SROI, todos os valores serão capitalizados.

Especificamente, o valor econômico da inserção dos pacientes no mercado de trabalho será construído pela capitalização estimada de sua remuneração, capitalizada pela taxa correspondente ao índice de produtividade total dos fatores, referentes ao crescimento em habilidades e competências do indivíduo. Esse índice, para o Estado de São Paulo, no período 1986-1995, calculado pelo índice de Malmquist, apresentou uma taxa de 2,8% ao ano, conforme Marinho *et al.* (2001). Considerando a necessidade de uma postura mais conservadora nos valores projetados, adotou-se neste trabalho um índice anual de produtividade de 2,5%.

Nesse cálculo alguns valores são considerados de forma limitada, pois não são computados todos os possíveis efeitos decorrentes da vida do indivíduo em sociedade. Assim, não são consideradas, por exemplo, suas contribuições intelectuais, sua contribuição na formação de um núcleo familiar ou, ainda, o fator multiplicador decorrente de sua renda sobre o nível geral de rendimento da economia.

1) redefinindo-se a fórmula do valor do *output*, tem-se que:

$$\begin{aligned}
 \text{Valor do sucesso (output)} &= (\text{R\$})\text{valor capitalizado dos serviços proporcionados, contabilizados e aplicados no Programa} \\
 &+ (\text{R\$})\text{valor capitalizado da inserção do adolescente no mercado de trabalho} \\
 &+ (\text{R\$})\text{valor capitalizado da redução de doenças} \\
 &+ (\text{R\$})\text{valor capitalizado do crescimento da mão de obra voluntária} + \\
 &+ (\text{R\$})\text{valor capitalizado da satisfação da mão de obra voluntária}
 \end{aligned}$$

- **Valor capitalizado dos serviços proporcionados**

Fazendo uso da fórmula para o Valor Futuro de uma Série Uniforme de Pagamentos (SECURATO, 2001:39), considerando o efeito da taxa de produtividade e do custo de oportunidade), tem-se:

$$F = R \left[\frac{(1+i)^n - 1}{i} \right] \left[\frac{(1+il)^n - 1}{il} \right]$$

em que

F = valor capitalizado dos serviços proporcionados contabilizados e aplicados no Programa

R = valor desembolsado obtido do Fluxo de Caixa da OSFL

i = taxa de produtividade/mês = 0,206% ou 2,5% a.a.

il = custo de oportunidade = 0,486% ou 6,0% a.a.

n = 62,35 anos = esperança de vida de 72,35 anos (f) - 10 anos (idade média das crianças atendidas quando entram no Programa

ou

$$\begin{aligned} \text{Valor capitalizado} &= \text{R\$ } 158.922,94 \left[\frac{(1+2,5\%)^{62,35} - 1}{2,5\%} \right] \left[\frac{(1+6,0\%)^{62,35} - 1}{6,0\%} \right] = \\ \text{dos serviços} & \\ \text{proporcionados} &= \text{R\$ } 14.290.827.533,00 \end{aligned}$$

- **Valor capitalizado da inserção do adolescente no mercado de trabalho**

Tomando-se o salário mensal de R\$ 1.158,00 (a), ele será capitalizado por 8 anos (dos 10 aos 18 anos) por capitalização simples:

$$F = R (1+i)^n$$

em que,

F = salário mensal capitalizado por 8 anos

R = salário mensal (a) = R\$ 1.158,00

i = taxa de atratividade ano = 0,486% ou 6,0% a.a.

n = período de capitalização precedente à vida produtiva 8 anos = período entre os 10 e os 18 anos

ou

valor capitalizado do salário mensal = $F = \text{R\$ } 1.158,00 (1 + 0,06)^8 = 1.845,68$

Valor do salário
mensal capitalizado
para um ano

$$= R \left(\frac{(1+i)^n - 1}{i} \right)$$

em que

R = valor do salário mensal no 18º ano = R\$ 1.845,68

i = taxa de produtividade/mês = 0,206% ou 2,5% a.a.

n = número de meses de salários/ano = 12

número de inserções no mercado de trabalho/ ano (c) = 20% x 3539

ou

valor do salário = R\$ 1.845,68 $\left(\frac{1 + 0,00206)^{12} - 1}{0,00206} \right) = \text{R\$ } 22.400,83$
mensal capitalizado
para um ano

Valor /ano capitalizado de todas as inserções = R\$ 22.400,83 x (3539 x 20%) = R\$ 15.855.307,47

Capitalizando-se por uma Série Uniforme de Pagamentos pelo período de vida útil, todas as inserções/ano, considerados os efeitos da produtividade/ ano e do custo de oportunidade/ ano, tem-se

$$\text{Valor capitalizado} = R \left[\frac{(1+i)^n - 1}{i} \right] \left[\frac{(1+il)^n - 1}{il} \right]$$

total de inserções
no mercado de trabalho

em que

$$R = \text{valor anual de todas as inserções} = \text{R\$ } 15.855.307,47$$

$$i = \text{taxa de produtividade/mês} = 0,206\% \text{ ou } 2,5\% \text{ a.a.}$$

$$il = \text{taxa de atratividade ano} = 0,486\% \text{ ou } 6,0\% \text{ a.a.}$$

$$n = \text{vida esperada em atividade} = 34 \text{ anos}$$

ou

$$\text{Valor capitalizado} = \text{R\$ } 15.855.307,47 \left[\frac{(1+2,5\%)^{34} - 1}{2,5\%} \right] \left[\frac{(1+6,0\%)^{34} - 1}{6,0\%} \right]$$

total de inserções
no mercado de trabalho

$$= \text{R\$ } 86.901.513.287,00$$

- **Valor capitalizado da redução de doenças**

Tomando-se porcentagem pesquisada de contribuição dos tratamentos propiciados pelo Programa na redução de doenças (80%) aos adolescentes ativos no Programa, considerada a esperança de vida, tem-se

$$\text{Valor capitalizado da redução de doenças} = \% \text{ pesquisada de redução de doenças} \times \text{população no Programa} \times \text{gasto público } \textit{per capita} \text{ com saúde}$$

onde

% pesquisada de redução de doenças = 80%

população no Programa = 3.539

gasto oficial/ano *per capita* com saúde (e) = R\$ 449,93

n = 62,35 anos = esperança de vida de 72,35 anos (f) - 10 anos (idade média das crianças atendidas quando entram no Programa)

ou

$$\text{Valor capitalizado} = (3.539 \times 80\%) \text{ R\$ } 449,93 \left[\frac{(1 + 2,5\%)^{62,35} - 1}{2,5\%} \right] \left[\frac{(1 + 6,0\%)^{62,35} - 1}{6,0\%} \right] =$$

da redução de

doenças

$$= \text{R\$ } 114.547.677.620,00$$

- **Valor capitalizado do crescimento da mão de obra voluntária**

$$\text{Valor capitalizado da mão de obra voluntária (linha Secundário, quadro 18)} = R \left[\frac{(1 + i)^n - 1}{i} \right] \left[\frac{(1 + i1)^n - 1}{i1} \right]$$

voluntária (linha Secundário, quadro 18)

onde,

R = valor anual do crescimento da mão de obra voluntária (linha Secundário, quadro 19) = R\$282.275,00

i = taxa de produtividade/mês = 0,206% ou 2,5% a.a.

i1 = taxa de atratividade ano = 0,486% ou 6,0% a.a.

$n = 62,35$ anos

ou

$$\begin{aligned} \text{valor capitalizado} &= \text{R\$ } 282.275,00 \left[\frac{(1+2,5\%)^{62,35} - 1}{2,5\%} \right] \left[\frac{(1+6\%)^{62,35} - 1}{6,0\%} \right] = \\ \text{da mão de obra voluntária} & \\ &= \text{R\$ } 25.383.014.825,00 \end{aligned}$$

- **Valor capitalizado da satisfação da mão de obra voluntária**

A satisfação alcançada pelo voluntário em sua atividade deve ser mensurada; uma referência substituta capaz de descrever de forma muito limitada esse sentimento pode ser encontrada no valor atribuído pelos próprios voluntários às suas horas trabalhadas. Esses valores deverão ser capitalizados por meio de:

$$F = R \left(\frac{(1+i)^n - 1}{i} \right) \left(\frac{(1+il)^n - 1}{il} \right)$$

em que

F = valor capitalizado das horas de trabalho voluntário

R = valor da DVAE (linha Primário, coluna Social, quadro 18) = R\$ 3.973.140,26

i = taxa de produtividade/mês = 0,206% ou 2,5% a.a.

il = custo de oportunidade = 0,486% ou 6,0% a.a.

$n = 62,35$ anos

ou

$$\begin{aligned}
 (\text{R\$}) \text{ valor do trabalho} &= \text{R\$ } 3.973.140,26 \left(\frac{(1 + 2,5\%)^{62,35} - 1}{2,5\%} \right) \left(\frac{(1 + 6,0\%)^{62,35} - 1}{6,0\%} \right) = \\
 \text{voluntário (linha} & \\
 \text{Primário, coluna Social,} & \\
 \text{quadro 18)} & \qquad \qquad \qquad = \text{R\$ } 357.276.691.599,00
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 \text{Valor do sucesso (output)} &= \text{R\$ } 14.290.827.533,00 + \text{R\$ } 86.901.513.287,00 + \text{R\$ } \\
 & 114.547.677.620,00 + \text{R\$ } 25.383.014.825,00 + \text{R\$ } 357.276.691.599,00 = \\
 & = \text{R\$ } 598.399.724.864,00
 \end{aligned}$$

2) Redefinindo-se o Valor Adicionado (*input*) por meio de sua capitalização, tem-se:

- **Valor capitalizado das receitas**

Fazendo uso da fórmula para o Valor Futuro de uma Série Uniforme de Pagamentos (SECURATO, 2001:39), considerando o efeito da taxa de produtividade e do custo de oportunidade, tem-se:

$$F = R \left(\frac{(1 + i)^n - 1}{i} \right) \left(\frac{(1 + i1)^n - 1}{i1} \right)$$

em que

F = valor capitalizado das receitas

R = valor das receitas obtidas do Fluxo de Caixa da OSFL = R\$ 158.922,94

i = taxa de produtividade/mês = 0,206% ou 2,5% a.a.

i1 = custo de oportunidade = 0,486% ou 6,0% a.a.

n = 62,35 anos

ou

$$\begin{aligned}
 (\text{R\$}) \text{ receitas capitalizadas} &= \text{R\$ } 158.922,94 \left(\frac{(1+2,5\%)^{62,35} - 1}{2,5\%} \right) \left(\frac{(1 + 6,0\%)^{62,35} - 1}{6,0\%} \right) = \\
 &= \text{R\$ } 14.290.827.533,60
 \end{aligned}$$

- **Valor capitalizado das horas de mão de obra voluntária**

Capitalizam-se as horas do trabalho voluntário utilizando-se

$$F = R \left(\frac{(1+i)^n - 1}{i} \right) \left(\frac{(1+i1)^n - 1}{i1} \right)$$

em que

F = valor capitalizado das horas de trabalho voluntário

R = valor calculado na DVAE (linha Primário, coluna Social, quadro 18) R\$ 3.973.140,26

i = taxa de produtividade/mês = 0,206% ou 2,5% a.a.

i1 = custo de oportunidade = 0,486% ou 6,0% a.a.

n = 62,35 anos

ou

$$\begin{aligned}
 (\text{R\$}) \text{ valor do trabalho} &= \text{R\$ } 3.973.140,26 \left(\frac{(1 + 2,5\%)^{62,35} - 1}{2,5\%} \right) \left(\frac{(1 + 6,0\%)^{62,35} - 1}{6,0\%} \right) = \\
 \text{voluntário (linha} & \\
 \text{Primário, coluna Social, quadro 18)} & \\
 &= \text{R\$ } 357.276.691.599,00
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 \text{Valor Adicionado (input)} &= \text{R\$ } 14.290.827.533,60 + \text{R\$ } 357.276.691.599,00 = \\
 &= \text{R\$ } 371.567.519.132,60
 \end{aligned}$$

Portanto, seu índice de SROI será:

$$\text{SROI} = \frac{\text{R\$ 598.399.724.864,00}}{\text{R\$ 371.567.519.132,60}} = 1,61$$

Buscando testar a viabilidade da missão da OSFL em face da taxa de atratividade, sob a ótica do valor econômico da missão alcançada e do valor agregado pela mão de obra voluntária, é possível calcular uma taxa interna de retorno dos fluxos da OSFL.

Para tanto, tomando o investimento inicial (*input*) de R\$ 4.132.063,20 = (R\$ 158.922,94 + R\$ 3.973.140,26), calculam-se os fluxos de caixa do projeto, capitalizados pela taxa de produtividade de 2,5%, como anteriormente visto, que são apresentados em planilha no Apêndice X. Os valores referentes ao *output* dividem-se em duas partes: um conjunto capitalizados por 62,35 anos (valor dos serviços proporcionados, valor do crescimento da mão de obra voluntária, valor da redução de doenças), enquanto que o valor da inserção no mercado de trabalho é capitalizado por 34 anos, obtendo-se para a ABRINQ uma TIR de 52,92% a.a., apêndice X.

8.3.3 O cálculo do Valor Adicionado considerados a ação do Voluntariado e o nível de sucesso alcançado da Missão da Fundação ABRINQ

A segunda etapa deste trabalho visa à identificação do Valor Adicionado Total da ABRINQ, composto pelas atividades do voluntariado e da consecução de sua missão. Seus resultados estão consolidados no quadro 19.

Uma análise inicial de suas colunas Financeiro, Social e Combinado mostra que:

1. na coluna Financeiro estão os pagamentos primários, já vistos, para o ano, considerando os pagamentos de mão de obra, de compras e pagamentos a terceiros, R\$ 154.595,75, que, somados aos pagamentos secundários para manutenção, treinamento e formação dos voluntários, apurados em seu centro de custos de R\$4.327,19, totalizam R\$ 158.922,94;
2. na coluna Social estão compreendidos:

- o valor Primário decorrente do cumprimento da missão da OSFL, ou seja, o valor social alcançado pela Fundação ABRINQ obtido a partir do cálculo do valor econômico da inserção no mercado de trabalho e na redução de doenças decorrentes de problemas na saúde bucal, conforme a fórmula do SROI, anteriormente vista no item 8.3.2, alcançando $R\$17.737.439,29 = R\$ 16.463.597,87 + R\$1.273.841,82$. A esse valor, soma-se o valor do trabalho voluntário, calculado, mas não pago, ou seja, o valor das horas de trabalho, despesas não reembolsadas e materiais gastos de $R\$ R\$ 3.973.140,26$, totalizando $R\$21.710.579,55$.
 - na linha Secundário, é considerado o valor de $R\$ \$282.275,00$, referido como o valor do crescimento pessoal e a linha Produção Interna, que totalizará o valor de $R\$21.992.854,55$;
3. na coluna Combinado, a linha de Produção Interna acumula os valores das linhas Primário, Secundário e Terciário (coluna Financeiro), $R\$158.922,94$, somados com os valores não contabilizados (coluna Social), $R \$21.992.854,55$, resultando no Total da Produção Interna de $R\$ \$22.151.777,49$;
 4. deduzindo-se os Bens e Serviços Adquiridos Externamente no valor de $R\$ 90.044,37$, conforme anteriormente calculado, tem-se o Valor Adicionado Total de $R\$ 22.061.733,12$, na DVAE;
 5. o indicador de síntese do valor adicionado pela Fundação ABRINQ, no Programa Adotei um Sorriso, ou seja, da riqueza criada em relação aos bens e serviços adquiridos externamente, é obtido pelo quociente entre o Valor Adicionado Total e o valor dos Bens Adquiridos Externamente, $R\$ 22.061.733,12/ R\$ 90.044,37 = 245$.

Novamente, cabe destacar a significativa contribuição dada para a sociedade pela OSFL ao avaliar-se a diferença apresentada pelo Índice de Valor Adicionado, quando são monetizados os valores aqui denominados de Sociais. A elevada dependência da mão de obra voluntária pelo Programa e a ausência desses valores nas Demonstrações Financeiras da OSFL pode ser constatada pela variação do Índice que sai de 0,76 para 245 ou 32.136% de crescimento.

Quadro 19 - Demonstração do Valor Adicionado Expandido – Fundação ABRINQ (Trabalho Voluntário e Missão) R\$ - 2007

		Financeiro	Social	Combinado
Resultados	Primário	\$154.595,75	\$21.710.579,55	\$21.865.175,30
	Secundário	\$4.327,19	\$282.275,00	\$286.602,19
	Terciário		\$0,00	\$0,00
Total da Produção Interna		\$158.922,94	\$21.992.854,55	\$22.151.777,49
(-) Bens e Serviços Adquiridos Externamente (A)		\$90.044,37		\$90.044,37
Valor Adicionado Total (B)		\$68.878,57	\$21.992.854,55	\$22.061.733,12
Índice de Valor Adicionado em Relação às Compras Externas (B / A)		0,76	244,24	245,00
Distribuição do Valor Adicionado				
Funcionários	Salários e Encargos	\$64.551,38		\$64.551,38
Governo	Impostos			
Investidores	Juros			
Sociedade	Contribuições Dos Voluntários + Centro de Custos do Voluntariado + Valor da Missão		\$21.710.579,55	\$21.710.579,55
Benefícios Secundários aos Voluntários	Crescimento Pessoal	\$4.327,19	\$282.275,00	\$286.602,19
Benefícios Terciários dos Voluntários	Serviços Prestados Pro-bono a Terceiros			
Organização	Depreciação			
	Contribuição da Empresa Cliente			
Distribuição do Adicionado Total		\$68.878,57	\$21.992.854,55	\$22.061.733,12

Distribuição do valor adicionado

O valor adicionado criado no quadro 19, R\$22.061.733,12, tem sua distribuição atribuída ao grupo ampliado de *stakeholders*, cabendo a cada um:

- os funcionários receberam sua parcela em salários, encargos e benefícios no valor de R\$ 64.551,38. Os voluntários receberam com base no crescimento e na experiência adquiridos um valor de R\$282.275,00. Cabe observar que neste tópico não foram feitas considerações sobre o valor acumulado pelos diferentes níveis de aprendizado auferidos pela OSFL no decurso da prestação de seus serviços;
- a sociedade foi remunerada pelas horas de trabalho voluntário, pelas despesas não reembolsadas e, principalmente, pelo cumprimento da missão do Programa, no valor de R\$21.710.579,55.

Seguem as consolidações das DVAEs calculadas para cada OSFL, apresentando a contribuição da ação voluntária no quadro 20 e o impacto total contendo o trabalho voluntário e o cumprimento da missão no quadro 21, visando contrastar, numa única demonstração, os seus desempenhos.

Quadro 20 - Consolidado das DVAEs analisadas (refere-se apenas à contribuição do trabalho voluntário)

GRAAC - Custo de oportunidade		FNQ - Fundação Nacional da Qualidade					Fundação ABRINQ			
Demonstração do Valor Adicionado Expandido - R\$										
VALOR ADICIONADO		Financeiro	Social	Combinado	Financeiro	Social	Combinado	Financeiro	Social	Combinado
Resultados	Primário	29.857.643,45	4.841.592,86	34.699.236,31	154.595,75	3.973.140,26	4.127.736,01	6.603.386,34	13.807.528,96	20.410.915,30
	Secundário	-70.743,27	3.017.264,48	2.946.521,21	4.327,19	282.275,00	286.602,19	480.300,00	8.021.377,78	8.501.677,78
	Terciário									0
Total da Produção Interna (input)		29.786.900,18	7.858.857,34	37.645.757,52	158.922,94	4.255.415,26	4.414.338,20	7.083.686,34	21.828.906,74	28.912.593,08
(-) Bens e Serviços adquiridos externamente (A)		14.549.955,66		14.549.955,66	90.044,37		90.044,37	3.635.610,37		3.635.610,37
Valor Adicionado Total (B)		15.236.944,52	7.858.857,34	23.095.801,86	68.878,57	4.255.415,26	4.324.293,83	3.448.075,97	21.828.906,74	25.276.982,71
Índice de Valor Adicionado em relação às Compras Externas B / A		1,05	0,54	1,59	0,76	47,26	48,02	0,95	6	6,95

DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO										
Funcionários	Salários e encargos	13.443.384,22		13.443.384,22	64.551,38		64.551,38	3.111.655,83		3.111.655,83
Governo	Impostos	4.649,20		4.649,20	0		0	197.551,14		197.551,14
Investidores	Juros	95.032,47		95.032,47	0		0	0		0
Sociedade	Contribuições aos voluntários + Centro de									
	Custos do Voluntariado	-70.743,27	4.841.592,86	4.770.849,59		3.973.140,26	3.973.140,26		10.826.974,29	10.826.974,29
DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO		Financeiro	Social	Combinado	Financeiro	Social	Combinado	Financeiro	Social	Combinado
Beneficiários Secundários aos voluntários	Crescimento pessoal		3.017.264,48	3.017.264,48	4.327,19	282.275,00	286.602,19		8.021.377,78	8.021.377,78

Beneficiários Terciários	Serviços a terceiros									0
Organização	Depreciação	1.764.621,90		1.764.621,90	0		0	\$138.869,00		138.869,00
Sociedade	Contribuição da empresa								2.980.554,67	2.980.554,67
Distribuição do Valor Adicionado Total		15.236.944,52	7.858.857,34	23.095.801,86	68.878,57	4.255.415,26	4.324.293,83	3.448.075,97	21.828.906,74	25.276.982,71

Fonte: quadros 12,15 e 18.

Quadro 21 - Consolidado das DVAEs analisadas (refere-se à contribuição do trabalho voluntário e ao valor da missão)

GRAAC - Custo de oportunidade 2					Fundação ABRINQ			FNQ - Fundação Nacional da Qualidade		
VALOR ADICIONADO		Financeiro	Social	Combinado	Financeiro	Social	Combinado	Financeiro	Social	Combinado
Resultados	Primário	29.857.643,45	7.888.105,76	37.745.749,21	\$154.595,75	\$21.710.579,55	\$21.865.175,30	\$6.603.386,34	\$49.020.258,29	\$55.623.644,63
	Secundário	-\$70.743,27	\$3.017.264,48	\$2.946.521,21	\$4.327,19	\$282.275,00	\$286.602,19	\$480.300,00	\$8.021.377,78	\$8.501.677,78
	Terciário	\$0,00	\$0,00	\$0,00	\$0,00	\$0,00	\$0,00	\$0,00	\$0,00	\$0,00
Total da Produção Interna		\$29.786.900,18	\$10.905.370,24	\$40.692.270,42	\$158.922,94	\$21.992.854,55	\$22.061.733,12	\$7.083.686,34	\$57.041.636,07	\$64.125.322,41
(-) Bens e Serviços adquiridos externamente (A)		14.549.955,66		\$14.549.955,66	\$90.044,37		\$90.044,37	\$3.635.610,37		\$3.635.610,37
Valor Adicionado Total (B)		\$15.236.944,52	\$10.905.370,24	\$26.142.314,76	\$68.878,57	\$4.255.415,26	\$4.324.293,83	\$3.448.075,97	\$57.041.636,07	\$60.489.712,04
Índice de Valor Adicionado em relação às Compras Externas B / A		1,05	0,76	1,8	0,76	244,24	245	0,95	15,69	16,64
DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO		Financeiro	Social	Combinado	Financeiro	Social	Combinado	Financeiro	Social	Combinado

Funcionários	Salários e encargos	\$13.443.384,22		\$13.443.384,22	\$64.551,38		\$64.551,38	\$3.111.655,83		\$3.111.655,83
Governo	Impostos	\$4.649,20		\$4.649,20	\$0,00		\$0,00	\$197.551,14		\$197.551,14
Investidores	Juros	\$95.032,47		\$95.032,47	\$0,00		\$0,00	\$0,00		\$0,00
Sociedade	Contribuições dos voluntários + Centro de									
	Custos do Voluntariado	-\$70.743,27	7.888.105,76	\$7.817.362,49		\$21.710.579,55	\$21.710.579,55		\$46.039.703,62	\$46.039.703,62
Benefícios Secundários aos voluntários										
	Crescimento pessoal		\$3.017.264,48	\$3.017.264,48	\$4.327,19	\$282.275,00	\$286.602,19		\$8.021.377,78	\$8.021.377,78
Benefícios Terciários	Serviços a terceiros	\$0,00	\$0,00	\$0,00	\$0,00	\$0,00	\$0,00	\$0,00	\$0,00	\$0,00
Organização	Depreciação	\$1.764.621,90		\$1.764.621,90	\$0,00		\$0,00	\$138.869,00		\$138.869,00

Sociedade	Contribuição da empresa cliente com infraestrutura	\$0,00	\$0,00	\$0,00	\$0,00	\$0,00	\$0,00	\$0,00	2.980.554,67	2.980.554,67
Distribuição do Valor Adicionado Total										
Adicionado Total		\$15.236.944,52	\$10.905.370,24	\$26.142.314,76	\$68.878,57	\$21.992.854,55	\$22.061.733,12	\$3.448.075,97	\$57.041.636,07	\$60.489.712,04

Fonte: quadros 13, 16 e 19.

9. Análise das Entrevistas

Os roteiros de entrevistas aplicados apresentaram de oito a nove questões, versando sobre a ação voluntária e abordando características dessa atividade quando inseridas no ambiente específico de cada OSFL. Propositamente, dado que o interesse não era estatístico, mas de ampliação da investigação com elementos úteis a sua compreensão, foram selecionadas três OSFL com perfis de mão de obra voluntária diversos uns dos outros. Todas, porém, têm no voluntariado um importante fator alavancador de seu sucesso.

Assim, enquanto no GRAACC a presença interna de um grande número de voluntários permeia a organização, contribuindo de forma fundamental para a consecução de sua obra, na FNQ essa mão de obra situa-se totalmente fora da entidade, constituída por profissionais que atuam em empresas ligadas à Fundação e que também têm um papel essencial no resultado dos projetos da OSFL. Também, na Fundação ABRINQ, o projeto Adotei um Sorriso utiliza apenas profissionais autônomos voluntários, que atuam remotamente para viabilizar sua missão, sendo a razão de ser do programa.

9.1 Grupo de Apoio ao Adolescente e à Criança com Câncer –GRAACC

Os trabalhos preparatórios para o entendimento da operação e definição das entrevistas iniciaram-se com a identificação dos cargos que teriam a melhor visão de conjunto do GRAACC e das peculiaridades da atuação de seu voluntariado. Selecionaram-se, para tanto, o seu Diretor Geral, a Coordenadora Administrativa do Voluntariado, a Gerência de Desenvolvimento Institucional, as responsáveis pelos Programas de Assistência Social, pela Assistência Continuada e pela Brinquedoteca, além da responsável pelo projeto de Certificação do Voluntariado.

Nas entrevistas o que se buscou foi a compreensão das categorias que explicam a atividade em seu ambiente e a visão dos possíveis responsáveis pela geração e uso da informação gerencial, sem a pretensão de encontrar relações causais e evitando generalizações.

Características da OSFL e de sua cultura

As questões, listadas no Apêndice III, iniciam com a categorização das características do GRAACC, conforme proposto na figura 1, e apresentam a cultura e a missão do voluntariado, que apoia e complementa a missão da OSFL, humanizando o atendimento, valorizando a vida e participando da sustentabilidade do projeto.

Entende-se por humanização do tratamento as ações que propiciam uma abordagem pessoal do paciente e de apoio aos profissionais, como afirma Vera Lucia Silva,

(...) nos momentos mais difíceis, conhecendo sua historia, suprimindo suas necessidades físicas, tratando-o como individuo único, dando apoio e tratamento pessoal ao profissional (médicos, enfermeiros, profissionais da área administrativa) que atuam no GRAACC; o voluntário ameniza o *stress* do envolvimento com as manifestações dessa doença muito grave.

e enfatiza Patrícia Pecoraro, “trata-se de um hospital diferente, pois todos estão ali em função da criança, da qualidade do tratamento, da rapidez, escutando-a e sendo solidários com o que ela está passando”.

Portanto, a ação do voluntário tem como referência a missão do GRAACC, que deseja garantir às crianças e adolescentes com câncer, dentro do mais avançado padrão científico, o direito de alcançar todas as chances de cura, com qualidade de vida.

Dessa forma, Vera Lucia Silva exemplifica como o papel da ação voluntária é composto por inúmeros impactos intangíveis, ao descrever a recepção de uma criança que

(...) encontra o profissional e o voluntário e, enquanto o profissional tem uma tarefa a ser desenvolvida, o voluntário tem tempo para dedicar àquela pessoa e a sua família; ele tem disponibilidade, estando ali para ouvir, o que é muito reconfortante para quem chega com milhões de perguntas e o chão se abrindo. Essa presença na recepção irá permear todas as áreas do hospital. Trata-se de olhar o individuo como um todo e não somente como um paciente que vem com uma historia, com sonhos e que muitas vezes ficam bloqueados, pois a doença é maior do que tudo isso.

Situação semelhante, declara a Dra. Monica Cypriano, pode ser percebida na Clínica Multidisciplinar de Atendimento ao Paciente Fora de Tratamento (CForT), cuja missão é melhorar a qualidade de vida do paciente a longo prazo, pela identificação e tratamento das sequelas físicas, emocionais e de propiciar a retomada dos trabalhos escolares e sua inserção social. O voluntário do CForT, ao desempenhar uma atividade aparentemente trivial de agendamento e orientação para uma consulta,

(...) está envolvido em importante tarefa de apoio e de preparação do paciente para uma consulta totalmente diferente do que ele se acostumou a fazer, pois ele já esta fora de tratamento há dois anos e irá se submeter a uma bateria de profissionais durante uma tarde, mostrando seu atual modo de vida e suas condições de saúde, de modo a diagnosticar possíveis sequelas físicas e psicossociais por cirurgia, quimioterapia ou radioterapia.

Origem dos recursos e práticas exigidas

Outra área de presença relevante do voluntariado é a de sustentabilidade da OSFL, com uma importância diferenciada na hierarquia e, como afirma Tammy Allersdorfer,

(...) o hospital necessita de recursos e o voluntário tem uma capacidade de captar recursos monetários e não monetários, participando de ações coordenadas pela nossa área especializada de captação. A rede de amigos externos do voluntário é muito importante; ao saberem que ele trabalha no GRAACC, principalmente depois que ele se tornou conhecido, se interessam em conhecer as formas de colaborar com doações. No começo se pedia muito, mas aos poucos se tornou mais fácil. Hoje você é muito valorizado por trabalhar no GRAACC. O jantar, o McDia Feliz, a rede de amigos ajudam muito e tem que ser presente e ir atrás.

A presença, não só nas ações diretas dos eventos de captação, mas também em seu planejamento e coordenação, torna o voluntário uma peça essencial no conjunto das atividades da OSFL.

Papel do Voluntariado (Capital Humano)

No GRAACC, os voluntários não exercem sua profissão, o que evita possíveis desgastes provenientes da competição com os funcionários. Contudo, se as tarefas por eles praticadas tivessem de ser remuneradas ou oferecidas por funcionários, não haveria orçamento para tanto. Portanto, o que se espera do voluntário é que ele esteja atento e pronto a dar de si, despendo-se de valores, realizando o que a OSFL necessita e não o que ele quiser dar. Como afirma Dr. Sergio Petrilli,

No GRAACC, o voluntariado não é assistencialista, as coisas mudaram! A participação do voluntariado tem de ser orientada por uma liderança que, apesar de por vezes ser vista como centralizadora, é capaz de descentralizar e delegar, confiando nas pessoas e no voluntário, cobrando resultados do voluntario como se fossem funcionários. Alguém tem que dar o limite. Eles são valorizados, mas a eles são colocados limites de atuação.

A contabilidade tradicional e o voluntariado

Ao longo do tempo, a OSFL apresentou uma preocupação com a mensuração do impacto que foi sendo atendida com pesquisas de qualidade e de satisfação, nas quais o cliente GRAACC avaliou o voluntariado com 92% de satisfação. Contudo, sua crescente presença em todas as áreas da OSFL demandou uma formalização das relações e dos processos, de modo a evitar a falta de conhecimento dos objetivos, o centralismo das decisões e a enorme dispersão de esforços que pessoas dedicadas podem provocar. Para tanto, no ano de 2007, inicia-se a busca por uma certificação de processo no voluntariado para dispor de uma gestão coordenada e disciplinada. Essa certificação se dará agora no ano de 2008, surpreendendo os profissionais médicos que tentaram iniciar um processo semelhante sem sucesso.

Medir a ação do GRAACC implica encontrar referenciais substitutos para valores intangíveis, diz Vera Lucia Silva.

Na tabela 12, em pesquisa junto ao voluntariado para identificar os ganhos pessoais alcançados, surgiram aspectos cuja quantificação sempre será insuficiente e pobre quando descritos com base em valores, exigindo do respondente uma razoável abstração para encontrar *proxies* de referência. A importância da satisfação pessoal como um ganho justifica sua inclusão no cálculo dos retornos do índice do SROI. Outros aspectos poderão ser mais bem identificados e valorizados para futuras inclusões nesse cálculo.

Tabela 12– Ganho pessoal percebido conforme pesquisa junto aos voluntários do GRAACC

	satisfação pessoal		maior conhecimento		maior relacionamento		crescimento/ satisfação pessoal	
	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q
Como ganho mais importante	45	27	25,5	13	11,7	6	31,5	6
Respondentes que Identificaram ganho	55	47	74,5	38	88,2	45	68,5	13
Total de Respondentes	100	60	100	51	100	51	100	19

Na Brinquedoteca, a medida se faz com pesquisa de satisfação e com testemunhos diários, diz Patrícia Pecoraro:

Em nossa pesquisa de satisfação, não houve manifestação contrária ou negativa. O fato de se ter a Brinquedoteca facilita para as mães trazerem seus filhos para o hospital. Um hospital é um lugar sem qualquer referência para uma criança, e aqui é um lugar onde ela tem amigos e companhia.

Em relação à ação voluntária, a mensuração se dá por percepções, relatos e indicações informais, afirma Vera Lucia Silva: “Eu procuro fazer o meu melhor com a visão mais ampla possível, dentro do senso comum do que se espera de melhor em determinada ação”.

Na área clínica há uma percepção do problema, diz a Dra Monica Cypriano,

Na área de pesquisa clínica, responsável pelos protocolos médicos, há um mapeamento de resultados e uma visão de conhecer o impacto. Ela deveria ser capaz de identificar os passos e definir elementos a serem coletados para a aferição e identificação na evolução daquele impacto, mas falta gente.

ou como afirma Patrícia Pecoraro,

Como você mediria a qualidade do serviço voluntário na Brinquedoteca? O meu indicador aqui é muito qualitativo: tenho cerca de 40 voluntários e em 10 anos a rotatividade sempre foi muito baixa. Muitas vezes você entra no elevador com uma mãe e o filho logo aperta o andar da Brinquedoteca. É igual à hora do recreio na escola!

Vera Lucia Silva reafirma a inadequação da contabilidade tradicional para acompanhar o valor do voluntariado,

Como nunca foi definido um valor ao trabalho voluntário, ele sempre foi olhado sob o aspecto qualitativo e sem preocupação de monetizar. A contabilidade hoje não tem como identificar esse valor. Se nós, voluntários que já temos um mapeamento de processo e indicadores, estamos com dificuldade de responder a sua pesquisa, o corpo clínico está pior, pois só consegue mapear valores da sustentabilidade.

Uma explicação mais específica para a inexistência de indicadores é dada pela Dra Monica Cypriano, para quem

A razão de não se produzirem indicadores de valor reside no fato de que, primeiro, o resultado de nosso trabalho é quase sempre intangível (ex.: como você mede a humanização?) e, por ser intangível, as pessoas se acomodam (com o senso comum dos resultados e por se tratar de um trabalho que para todos agrega valor), em segundo lugar, não existem referências, tabelas nem parâmetros de comparação, logo as pessoas não vão estimar de forma irresponsável um valor qualquer.

Para o Dr. Sergio Petrilli, todas as OSFL sofrem com a restrição orçamentária, que constitui elemento limitador indireto da busca de modelos mais sofisticados de mensuração. Afirma, então, que se “trata de uma questão de prioridades, tem utilidade e muita, mas não foi apontada como prioridade, ainda. Essa visão do custo benefício ainda é uma semente no Brasil”.

A qualificação do serviço voluntário

Ainda que o processo de estimação de valor gerado não seja o principal objetivo imediato da certificação do sistema de Gestão da Qualidade no Voluntariado do GRAACC, ele constitui uma etapa de um processo. Suas consequências só serão percebidas mais adiante, com o início de mudanças mentais na direção da percepção dos impactos e dos retornos com maior qualidade e refinamento da informação, advindos de tamanha dedicação.

Além da complexidade que caracteriza o processo de certificação hospitalar, é preciso considerar que o profissional, principalmente os médicos, são mais questionadores e mais resistentes a modificar seu comportamento rapidamente, enquanto o voluntariado é mais disponível, aberto e menos contestador. Dessa forma, a certificação teve de ser lenta e integradora e se fez pela área mais fácil, criando um modelo a ser perseguido pelo hospital. A percepção do ganho para o voluntariado permitiu a maior aceitação do processo pelo

profissional.

Com a pesquisa para a certificação, identificaram-se indicadores que permitiram a atribuição de metas para 2008. Com os indicadores decorrentes da pesquisa, os diferentes entrevistados sentiram-se mais seguros sobre seu direcionamento, propondo, acompanhando, avaliando e revendo suas metas e suas ações, periodicamente, em face dos objetivos estratégicos.

O processo de implantação e certificação de sistema de Gestão da Qualidade no Voluntariado do GRAACC, segundo a norma ISO 9001-2000, foi uma decisão tomada pela Diretoria da OSFL e pela Coordenação Geral do Voluntariado, visando à busca da melhoria contínua e à criação de um foco claro para a otimização do esforço e energia do voluntário do GRAACC.

O processo teve início com o estabelecimento e divulgação da política e objetivos da qualidade, que fornecem as diretrizes para todo o Sistema de Gestão da Qualidade. Em seguida, foram mapeadas todas as atividades executadas pelos diversos setores do voluntariado e criado um procedimento específico para cada um deles. Esses procedimentos foram aprovados pelos coordenadores de setor e validados pelos profissionais responsáveis da área de atuação de cada setor, promovendo uma integração entre voluntários e profissionais.

Com a política e objetivos divulgados e os procedimentos validados, foi elaborada toda a documentação do sistema, que é composta de manual, procedimentos obrigatórios, procedimentos específicos de cada setor, instruções de trabalho, registros da qualidade, formulários e listas de documentos controlados.

Com a documentação elaborada, iniciaram-se os treinamentos no sistema. Essa foi a etapa de maior importância, pois foi ela que fez com que os voluntários entendessem a dinâmica das rotinas do sistema e fizessem com que ele de fato funcionasse. O principal benefício que a implantação de um Sistema de Gestão da Qualidade trouxe foi a garantia de que as necessidades dos clientes são avaliadas e atendidas, os erros são tratados e evitados, o trabalho poderá ser monitorado e avaliado, proporcionando a melhoria contínua.

Assim, declara Vera Secaf,

No caso do voluntariado do GRAACC, que apresenta grande diversidade de atividades e de pessoas, além dos benefícios de uma gestão da qualidade, o sistema criou uma forte integração do grupo e fez com que todos se sentissem valorizados com o alcance da certificação. E quem ganhou com isso foi o “cliente”, que poderá contar com um grupo capacitado para contribuir para a missão e que será reconhecido mundialmente por ter seu voluntariado certificado.

Complementando, Rogério Guarinielo apresenta outros benefícios decorrentes desta qualificação:

Hoje, a relação com a contabilidade ficou mais ágil e simplificada com a formalização de rotinas, centros de custos para o voluntariado e a dotação do pequeno caixa. No passado, como era impossível ter alguma prioridade para recursos para compras não orçadas, sempre houve uma administração da receita de venda de produtos das mães, das voluntárias, doações, etc. para fazer face às necessidades, totalmente fora do controle do caixa central.

Capital estrutural

A gestão do capital estrutural se dá com o crescimento do voluntário de modo muito informal, e a instituição, quando pode, divide o conhecimento que tem com o voluntariado, sabendo que o voluntário vai captar e incorporar isso em seu conhecimento. Por exemplo, na área de cuidados paliativos, que é uma disciplina nova da Faculdade Paulista de Medicina, ao ser praticada no GRAACC, permite que voluntário participe juntamente com o grupo multidisciplinar (médicos, psicólogos, enfermeiros, assistente social) e dá a oportunidade para estudar, ler sobre o assunto, debater e aprender através de uma troca sem censuras nem limitações.

Na área de Assistência Social, o voluntário acompanha diferentes processos de defesa dos direitos da criança e do adolescente junto aos órgãos oficiais e adquire conhecimentos preciosos sobre essas oportunidades.

Outro caso exemplar se deu com a replicação da Brinquedoteca e da Quimioteca em outras organizações similares.

Na área de Desenvolvimento Institucional, onde a presença dos voluntários junto aos *stakeholders* externos é essencial, não só como presença institucional, ocorre amplo crescimento de conhecimentos adquiridos que podem ser ampliados com seu envolvimento nas diferentes etapas dos processos de captação de recursos da OSFL. Neste caso, diz Vera Lucia Silva:

O Desenvolvimento Institucional faz contatos externos e define padrões de comportamento para o relacionamento externo e o voluntário acompanha nas visitas o trabalho de captação, promoção, etc. A palavra do voluntariado nas decisões para campanhas é sempre considerada, fortemente. A instituição reconhece e apoia a palavra do voluntariado nessas decisões.

Capital relacional

Em diversas ocasiões, a OSFL tem contatos ampliados com o público externo e em todas elas deve zelar pela imagem conquistada. Assim, desenvolvem-se critérios a serem respeitados no uso e na ampliação desses relacionamentos.

Como relatado por Patrícia,

O Graacc estimula o relacionamento com terceiros e isso é percebido nas oportunidades de arrecadação, no recrutamento de voluntários através de indicações, no uso bem-sucedido do telemarketing de captação de recursos, apesar de ser um instrumento muito pouco sutil e ser uma chatice.

Quando se trata de zelar pela qualidade da comunicação com o paciente, o voluntário não tem maior satisfação do que quando, afirma a Dra. Monica Cypriano,

(...) ele explica em que consiste o acompanhamento do CEFORT e procura dar a eles uma dimensão exata e convincente de que o resultado desse processo permitirá assegurar que ele se encontra realmente fora do tratamento e qual a sua real situação em relação à doença.

9.2 Fundação Nacional da Qualidade – FNQ

Os entrevistados eleitos para a compreensão do papel do voluntariado na FNQ estão relacionados com as áreas Gestão do Conhecimento, de Marketing e Relacionamento, de Premiação e Aplicações do MEG e de Tecnologia.

Nas entrevistas o que se busca é a compreensão das categorias que explicam a atividade voluntária em seu ambiente e a visão dos possíveis responsáveis pela geração e uso da informação gerencial, sem a pretensão de encontrar relações causais e evitando generalizações.

Características da OSFL e de sua cultura

As questões, listadas no Apêndice IV, iniciam com a categorização das características e da missão da FNQ, conforme proposto na figura 1 e, em seguida, apresentam os depoimentos sobre a cultura do voluntariado, essencial na coleta da informação, pois se trata

de atividade essencial ao sucesso da missão da OSFL.

Se a missão da FNQ é disseminar os fundamentos da excelência em gestão entre as organizações brasileiras, é preciso observar que ela não se restringe apenas ao setor privado, mas compreende também o setor público e o terceiro setor, sempre visando ao aprimoramento da competitividade do país como um todo. A partir de um modelo americano de excelência em gestão e considerados os modelos europeus e asiáticos já absorvidos, pode-se afirmar que o modelo brasileiro está razoavelmente avançado. Evoluiu-se para outros aspectos além da qualidade total, como, por exemplo, aspectos de responsabilidade social, de conectividade da globalização e da inovação.

Como afirma Filipe Cassapo, pode-se resumir o papel da FNQ como o processo de:

(...) estar atento, representando as grandes tendências da excelência em gestão e sempre interná-las proativamente nas organizações no sentido amplo, públicas e privadas. Trata-se de um trabalho de melhoria contínua...

Vale lembrar que, a FNQ através da criação da Rede Nacional de Gestão Rumo à Excelência busca disseminar sua missão e conta com emparceiramentos com os programas de qualidade regionais das associações e federações e, para atingir as MPEs, com o Sebrae.

Dessa forma, é necessário que a FNQ pratique uma dinâmica de atualização da compreensão e uso dos Critérios de Excelência, buscando aperfeiçoar o processo de premiação do PNQ, estudando a criação de novas categorias de premiação e promovendo a criação de premiações alinhadas com o PNQ, além de disseminar as melhores práticas de gestão. Para tanto, existem os Comitês de Critérios de Excelência, de Rumo à Excelência e de Gestão Escolar e, como relatado por Carlos Gomes,

(...) são promovidos encontros mensais de especialistas (consultores e representantes de empresas) para revisão e atualização dos Critérios de Excelência. O ciclo de revisão anual inicia-se com palestras e debates de especialistas. Em seguida, o Comitê é dividido em subgrupos para estudo de temas, e estes subgrupos propõem melhorias no documento. Em seguida, essas questões e sugestões são discutidas com todo o Comitê. Além disso, uma proposta de revisão é submetida à consulta pública.

No Comitê Rumo à Excelência ocorrem encontros mensais de representantes dos prêmios e de movimentos nacionais e o ciclo de revisão anual inicia-se com palestras e debates de especialistas. Nesta fase, os comitês Critérios e Rumo à Excelência trabalham juntos. Em seguida, o Comitê Rumo é dividido em subgrupos para estudo de temas que propõem melhorias no documento e as questões e sugestões são discutidas com todo o

Comitê. Há também um comitê setorial de Gestão Escolar, criado em 2008, com o objetivo de customizar termos e conceitos para a gestão escolar, visando facilitar o estudo e a disseminação do Modelo de Excelência da Gestão® no setor.

Dessa forma, ações como essas devem contar com quadros profissionais motivados, com constante renovação e atualização de seus conhecimentos, somados à necessidade de manter e ampliar os processos participativos daqueles que se encontram à volta da OSFL, buscando com ela crescer e, como conta Marcelo Aidar:

Participam da FNQ os associados, que são organizações que conhecem e utilizam o modelo, aqueles que conhecem o modelo e utilizam, mas não têm um relacionamento próximo, são apoiadores; há aqueles ainda mais próximos como os voluntários examinadores que participam anualmente do Prêmio Nacional da Qualidade e que atuam no sentido de identificar as boas práticas nas organizações. Além das reuniões semanais de boas práticas abertas ao público uma vez por mês, este encontro é aberto pela internet com chat internacional.

A internacionalização do Modelo de Excelência em Gestão

A FNQ não desenvolve atividades de consultoria nem autoriza ou credencia profissionais a oferecer serviços em nome da instituição. O trabalho de disseminação dos fundamentos da excelência é voluntário, sem nenhuma cobrança ou remuneração, não se tratando de instituição certificadora de qualidade, de gestão ou de meio ambiente. Ela concede o *status* de Classe Mundial às empresas reconhecidas com o Prêmio Nacional da Qualidade, colocando-as entre as melhores do mundo em gestão organizacional, independentemente de adotar um modelo já conhecido ou criar o seu próprio. São organizações, afirma Filipe Cassapo,

(...) que se destacam por suas práticas e respectivos resultados, promovem interna e externamente a reputação da excelência dos produtos e serviços que oferecem, contribuem para a competitividade do País e, de alguma forma, para a melhoria da qualidade de vida da sociedade.

Nesse sentido, continua Filipe Cassapo justificando a existência do trabalho voluntário, as empresas que arcam com o custo incorrido pelo uso de funcionários que se dedicam à FNQ, estão realizando um investimento social. Nessa ação há duas situações possíveis:

(...) uma em que a pessoa participa e a sua organização o incentiva a participar, outra em que a pessoa participa sem a organização incentivar, acumulando conhecimento que beneficia a organização e o participante, levando soluções, desafios e desconfortos, trazendo incômodo em sua organização, o que permite o repensar constante. As pessoas têm interesse em participar pelo aprimoramento das organizações, pelo conhecimento que adquirem e pela melhoria dos processos.

O papel do trabalho voluntário

Os voluntários podem ser encontrados em todos os níveis da hierarquia das empresas colaboradoras e sua atuação se dá pelo desejo de participar de bancas de avaliação das aplicações dos modelos de MEG dos candidatos ao PNQ. Existe um roteiro de senioridade através de certificações a partir de cursos para o preenchimento, entendimento e envolvimento com o prêmio. Como afirma Cláudia Barros,

É importante mapear esse aspecto de seu crescimento, pois estimula novas adesões ao voluntariado. Voluntariam-se procurando aplicar alguns conhecimentos e para fazer *networking* com troca de experiências, olhando para o crescimento em sua empresa e seu potencial perante outras empresas. Se existe uma movimentação de conhecimentos entre empresas, é possível que exista uma movimentação de profissionais e isso é um benefício. A contribuição desse capital humano (experiências, atitudes) é valorizada indiretamente através das indicações para atuar em prêmios em outras regiões, onde o currículo conta, contudo não há mapeamento dos retornos para ele.

Os voluntários que se dedicam a diferentes atividades somam 552, havendo alguns voluntários que realizam mais do que uma tarefa, conforme informado por Filipe Cassapo.

Na tabela 13, para os 32 respondentes da pesquisa a ampliação do conhecimento e a satisfação pessoal constituíram ganhos mais relevantes. Aqui, novamente, justifica-se o uso destes elementos nas medidas da DVAE e do SROI, sem descuidar que os ganhos na área do *networking*, da perspectiva de crescimento profissional e do prestígio pessoal também podem compor uma futura avaliação.

Tabela 13 - Ganho pessoal percebido conforme pesquisa junto aos voluntários da FNQ

GANHO PESSOAL PERCEBIDO					
	Ampliação de conhecimento	Satisfação pessoal e cidadania	Crescimento na carreira	<i>Networking</i>	Prestígio profissional
Como ganho mais importante	16	12	0	3	0
Respondentes que identificaram o ganho	28	22	11	17	7
Total de respondentes	32	32	32	32	32

O testemunho de um dos voluntários respondentes demonstra a importância e a intangibilidade dos ganhos, justificando a pesquisa do valor criado:

(...) o fato de estar fazendo algo extremamente desafiador, cujo resultado, quando se consegue concluir com responsabilidade, dentro dos prazos e com bom nível de aproveitamento, é algo que não tem como mensurar objetivamente. Os ganhos advindos do conhecimento ampliado impactam diretamente em seu rendimento. No trabalho e isso se espalha em seu ambiente de trabalho, principalmente quando se exerce um cargo de liderança.

Na direção da qualificação do serviço voluntário, cabe destacar que a FNQ, ao oferecer cursos de formação de instrutores e de examinadores seniores e relatores para integrar a banca do Prêmio Nacional da Qualidade, investiu no ano de 2007 cerca de R\$ 480.000,00, com 585 participações de voluntários, conforme visto no quadro 08.

A contabilidade tradicional e o voluntariado

A FNQ sempre seguiu o modelo normativo de controle com base nos princípios contábeis da contabilidade financeira, sem uma preocupação com a avaliação de seu impacto transformador, atentando apenas para o retorno esperado pelos patrocinadores, apoiadores e parceiros, monitorado de diversas formas, como, por exemplo:

- pesquisas de satisfação dos filiados;
- número de empresas que se desfiliam;

- relatórios de prestação de contas aos patrocinadores;
- disponibilização de senha de acesso à área exclusiva no site;
- acompanhamento do número de acessos aos diferentes produtos e serviços.

A descrição de Filipe Cassapo sintetiza as características do modelo importado da iniciativa privada, com base em dados históricos, financeiros e voltado para o lucro para o acionista, sem qualquer percepção do valor intangível criado para os diferentes *stakeholders*:

Trata-se de um modelo mecanicista de comando e controle em que a organização é uma máquina de fazer dinheiro ou de máximo retorno para o acionista. Como se trata de uma análise cartesiana, em que o processo visa ao entendimento das partes para enxergar o todo, essa otimização das partes desotimiza o todo. Os indivíduos não sendo máquinas possuem mecanismos de autorregulação que lhes permite sobreviver, adaptar-se e as organizações, como são compostas de pessoas, também precisam de mecanismos que permitam às pessoas crescer e revelar-se. No caso do valor da contribuição do avaliador, ela se dá pelo uso de métricas de resultado, mas não de impacto ou transformação.

No início deste trabalho, dentre as diferentes maneiras possíveis para o mapeamento do valor criado, foi ponderado que possíveis formas seriam o uso do *benchmarking*, pelo qual é possível avaliar quanto a organização pagaria para utilizar uma consultoria que implantasse as rotinas necessárias. Outra forma seria por meio de pesquisa junto aos voluntários, questionando qual a porcentagem do crescimento da produtividade devido à utilização do MEG, em que se utilizaria o faturamento como medida possível, mas imperfeita, pois sempre haveria vários fatores responsáveis pela alteração desse valor.

Capital estrutural

A FNQ faz uso de duas linhas de atuação para praticar e internalizar a gestão do conhecimento: a gestão do conhecimento sob a ótica da memória e sob a ótica da inovação.

Sob a ótica da memória ou como as pessoas se lembram das boas práticas, ela se dá por meio de redes capazes de mantê-la viva e não por documentos, ou seja, manter a rede capaz de debater e discutir. Como afirmado por Filipe Cassapo: “Manualizar e escrever é uma das formas e criando eventos, *workshops* e *blogs* formam-se elos entre as pessoas da rede. Dessa forma, enquanto a rede social fala sobre o assunto, ela esta viva”.

Sob a ótica da inovação, também se tem um fato social e não individual, ou seja, pessoas em conjunto têm a capacidade de multiplicar ideias. Assim, as redes também podem compor fragmentos de ideias, socializando os debates e tendo a capacidade de criar conceitos ou modelos novos “(...) e o voluntariado é o motor dessas etapas”.

Capital relacional

Para cumprir seus objetivos, a FNQ desenvolve atividades voltadas à educação, à mobilização, à inovação e à premiação vinculadas à gestão estratégica e operacional das organizações. O modelo de negócio da instituição visa captar informações relevantes sobre excelência em gestão dos públicos integrantes, tangibilizá-los, transformá-los em produtos e disponibilizá-los para a sociedade. O resultado é a troca de conhecimento sobre a excelência da gestão entre seus públicos de relacionamento.

O capital relacional é um terceiro elemento que se apresenta pelo compartilhamento das boas práticas. Em eventos semanais, é eleito um dos critérios do MEG e uma organização com elevada pontuação é convidada para debatê-lo, de modo a compartilhar e dar a entender suas formas e seus rumos para alcançar aqueles resultados. Mensalmente, são transferidas essas experiências via internet e duas vezes ao ano em seminário de dois dias, com palestrantes internacionais e organizações de classe mundial, de modo a socializar seus conhecimentos com os voluntários, que atuarão também como consultores e que serão replicadores regionais. Conforme relata por Claudia Barros, o plano diretor de TI permitirá “que o público externo também passe a ser integrado. Ou seja, os colaboradores, examinadores entrariam para alimentar via um portal os dados que, após validados, alimentariam o público interno”.

9.3 Fundação ABRINQ – Programa Adotei Um Sorriso

Os entrevistados eleitos para a compreensão do papel do voluntariado na Fundação ABRINQ, no Programa Adotei um Sorriso, são gestores relacionados com as áreas de Desenvolvimento de Programas e de Desenvolvimento Institucional e um técnico membro da equipe da Área de Direito e Proteção Especial.

Nas entrevistas o que se busca é a compreensão das categorias que explicam a

atividade voluntária em seu ambiente, apresentam os depoimentos sobre a cultura do voluntariado, essencial ao sucesso do Programa e a visão dos responsáveis pela geração e uso da informação gerencial, sem a pretensão de encontrar relações causais e evitando generalizações.

Características da OSFL e de sua cultura

As questões, listadas no Apêndice V, categorizam as características do Programa Adotei um Sorriso, desenvolvido pela Fundação ABRINQ, desde 1996, que tem como objetivo aproximar profissionais liberais, que queiram dedicar-se voluntariamente a uma causa, com organizações sociais que atendem crianças e adolescentes de famílias de baixa renda.

Trata-se de uma ação pioneira na Fundação, que tem sido replicada por outros grupos, dada a enorme carência existente no país, na área odontológica, como o programa praticado pela Turma do Bem. Afirma Denise Maria Cesário, que

o objetivo do Adotei um Sorriso é promover a ação voluntária para melhoria da qualidade de vida de crianças e adolescentes, fortalecendo os serviços prestados a essas organizações sociais de atendimento com a contribuição de profissionais voluntários.

A contribuição do voluntariado ao Programa se dá respeitando as características da definição de voluntário do Programa Voluntários da Comunidade Solidária, em que: “voluntário é a pessoa que, motivada por valores de participação e solidariedade, doa seu tempo, trabalho e talento de maneira espontânea e não remunerada, para causas de interesse social e comunitário”.

Origem dos recursos e práticas exigidas

A partir das entrevistas, percebeu-se uma falta de retorno adequado dos profissionais, para a realização de um acompanhamento mais próximo de seu desempenho. Por outro lado, o Programa tem pouca demanda da parte dos patrocinadores, tendo como rotina o encaminhamento apenas de relatórios técnicos e financeiros semestrais aos financiadores para acompanhamento das ações realizadas. Não há nenhuma preocupação com a valoração das ações, como poderá ser percebido mais adiante.

O Papel do voluntariado (capital humano)

O voluntariado da entidade caracteriza-se por tratar-se de um profissional especializado com quem a Fundação ABRINQ pelos Direitos da Criança e do Adolescente construiu uma ponte de modo a lhes permitir se engajarem como voluntários em um Programa de sua especialidade profissional com as crianças e adolescentes brasileiros, por meio do Programa Adotei um Sorriso. Dessa forma possibilita ao indivíduo que ele exerça ativamente seu papel como cidadão, contribuindo com sua nação e aproximando-se da realidade social que o rodeia, passando a ter uma postura mais ativa.

Uma boa administração do voluntariado deve ser capaz de possibilitar a animação por parte de todos os atores envolvidos e um crescimento da rede e dos atendimentos realizados.

Como afirma Sabrina Buccolo,

A mobilização de voluntários para o programa deve ser contínua, e é realizada pela articulação junto a conselhos e associações de classe, pela participação em congressos e pela divulgação na imprensa. As ferramentas de mobilização do Adotei um Sorriso são cartazes, *folders*, *banners*, camisetas, anúncios e *spot* de rádio.

Para cooperar localmente existem profissionais coordenadores que atuam entre as entidades e os voluntários buscando recrutá-los e apoiá-los. Contudo, o que se observou no retorno do questionário sobre sua ação voluntária como profissional e como coordenador, conforme o Apêndice IV, foram apenas respostas sobre a ação profissional, mas poucas sobre suas ações como coordenador. Esse fato pode denotar uma baixa presença da coordenação junto ao voluntariado e junto às OSFL participantes.

A análise do Programa de Ação para 2008, na área de animação da rede, mostrou também que a implantação de um Canal de Atendimento ao Voluntário (0800 ou linha direta) foi cancelada, que o monitoramento das demandas de voluntários, dos encaminhamentos clínicos feitos pelas organizações sociais e das demandas de atendimentos clínicos e institucionais feitos pelos voluntários, sofrem muita descontinuidade de informação, devido a problemas de coordenação e de disciplina das organizações sociais e dos voluntários. Mostrou, ainda, que na área de sistemas de informação foi cancelado o desenvolvimento de um essencial sistema de informação, que há uma baixa resposta do processo de renovação do termo de adesão do voluntário e grande disparidade entre os voluntários ativos e os cadastrados. Estes são indicadores de que há problemas com as prioridades do Programa.

Quanto à percepção da importância do reconhecimento da ação voluntária ela sempre existiu, pois, como afirma Sabrina Buccolo,

O reconhecimento é tão importante quanto a mobilização, pois valoriza o voluntário e implica diretamente a permanência dele no programa. Acontece anualmente por ações como: diplomação anual, utilização do Selo Adotei um Sorriso, agenda, adesivo e *display*.

O direito de uso do selo “Adotei um Sorriso” é concedido ao profissional voluntário que realizou a ação, sendo renovado anualmente, atestando que o profissional desenvolve ações voluntárias para a melhoria das condições de vida e saúde das crianças e adolescentes. Porém, os valores envolvidos no orçamento para 2008 para capacitação e reconhecimento também demonstram a baixa prioridade daquelas ações.

A contabilidade tradicional e o voluntariado

Como relatado por Sabrina Buccolo, ‘o Programa é avaliado pela ampliação do número dos voluntários e coordenadores, pelo número de parcerias com OSFL e pelo número de crianças atendidas’. Quando perguntada sobre se a contabilidade acompanha o valor gerado pelos voluntários, afirma Denise Cesário

(...) que ela nunca teve esse olhar “financeiro” quanto ao trabalho voluntário desenvolvido, por isso a contabilidade nunca o realizou, além disso, o número de voluntários é muito grande o que exigiria uma demanda alta de trabalho. Além do mais, quando nos referimos ao trabalho voluntário utilizando valores financeiros há uma linha tênue de sensibilidade, pois corremos o risco de perder o sentido de sua real essência: fazer o bem como cidadãos.

Assim, percebe-se que, na ótica dos gestores do Programa, qualquer resultado pode ser justificado pela visão idílica que basta fazer o bem e ser cidadão, quando, como já foi exaustivamente demonstrado, não há mais espaço para a falta de uma clara noção da efetividade dos projetos, pois é isto o que a sociedade realmente deseja, conforme as práticas mais avançada das OSFL e dos financiadores no exterior. Por outro lado, o resultado das análises das entrevistas com o GRAACC e com a FNQ apresentou forte preocupação em direcionar-se para o olhar de valor e de busca de conhecimento dos seus impactos, o que não deve ser confundido com uma ótica “financeira”. Aqui não se pretende realizar nenhum juízo de valor, porém preocupa o pesquisador o fato de uma entidade com inúmeros programas em andamento ainda não ter evoluído para suprir essa necessidade. Victor da Graça revela que

está em curso uma divisão de áreas de atuação do Programa, isolando o atendimento bucal dos demais problemas identificados como prioritários e afirma, também, que há uma consultoria voltada para a análise e desenvolvimento de indicadores para todos os programas da Fundação.

A qualificação do serviço voluntário e das OSFL parceiras

O orçamento do Programa revela a baixa preocupação com os aspectos de investimento em capacitação nos processos que já foram apontados como, no mínimo, insuficientes para a pretendida relevância e idade do projeto. Não se compreende a razão de se colocarem tantas intenções (entregas/produtos) no Plano de Ação sem que se perceba a necessidade de reformulações profundas dos processos naquele Plano. Os eventos denominados de ‘capacitação das organizações sociais em gestão de voluntariado’ por exemplo, não são capazes de enquadrar aquelas organizações nos procedimentos necessários para permitir um monitoramento adequado. Assim, os poucos recursos não solucionam as pendências existentes.

Capital estrutural

Os gestores afirmam existir uma valorização do conhecimento adquirido pelo profissional voluntário quando, graças a sua participação no Programa, ele é capaz de se perceber uma pessoa melhor, dando um passo na direção de sua cidadania, fazendo a diferença. Isso pode ser percebido pela afirmação de Sabrina Buccolo,

(...) incentivamos o trabalho voluntário por acreditarmos que há uma transformação no indivíduo que passa a atuar mais como cidadão e se aproximar da causa pela defesa de direitos de crianças e adolescentes. Isso pode ser notado nos depoimentos dos profissionais voluntários colocados em nosso site.

No que se refere à maior integração com os voluntários, foi possível perceber, através de comentários adicionais dos respondentes, que existe de fato uma grande satisfação com a participação no Programa, como por exemplo: “(...) o mais importante é ver o sorriso lindo de meus pacientes e o agradecimento da mãe, pois elas sabem que não poderiam pagar pelo tratamento e sabem que não podem contar com o SUS”.

Contudo, há também muita desinformação e falta de comunicação, como no exemplo transcrito abaixo em que, a uma questão levantada por uma dentista que teve seu paciente atendido graciosamente pelo colega, Dr. Paulo, que não participa do Programa: “Gostaria de saber o que é necessário fazer para que o Dr. Paulo receba também os certificados e adesivos da campanha para usar em seu consultório”.

Outra situação em que se percebe a falta da existência de rotinas, de melhores controles de processos e no fluxo de informações entre o voluntario, a OSFL e o Programa ocorrem na resposta à questão “desde quando a criança é atendida?” A resposta de um dentista foi:

O Luiz é o único que não se dispersou, é desde 1998. A Bruna também desde essa época. O Alex é o último de todos. Atendo esporadicamente alguma criança que tenha alguma urgência na organização (OSFL). Já tive dois adotados, outros mais que perdi o contato.

Portanto, enquanto no Plano de Comunicação do Plano de Ação 2008, Anexo VII, há uma proposta de desenvolver ações estratégicas com certo grau de sofisticação, conforme abaixo, as necessidades da realidade apresentam-se distantes das intenções:

- criar estratégias de participação e divulgação do Programa em congressos e feiras das categorias profissionais;
- pautar a assessoria de imprensa para que o Programa tenha visibilidade constante nos meios de comunicação segmentada (jornais e revistas);
- elaborar, produzir e distribuir material de mobilização (*folder*);
- pautar conteúdos do Programa para informativo institucional;
- elaborar e distribuir e-mail marketing;
- divulgar o Programa de forma constante em grande mídia, não há investimento nos controles e na qualidade dos processos.

Capital relacional

Quando Sabrina Buccolo afirma que

o programa realiza a capacitação das organizações sociais da região metropolitana de São Paulo (maior número participantes) para que implantem dentro de suas organizações a área de gestão de voluntariado, essa capacitação propicia à organização uma melhor gestão desse voluntário o que leva a um vínculo maior e crescimento de ambos.

seria oportuno relacionar os volumes de entidades conveniadas com o número de crianças atendidas e o valor investido pelos voluntários, para aí decidir se a capacitação deve ser apenas na região metropolitana de São Paulo. Hoje, os controles do Programa não conseguem mostrar essas relações.

A ideia de que haja lideranças locais coordenando a captação de novos profissionais voluntários é excelente. Mas, surpreende, como já se comentou, o grande número de questionários não respondidos pelos coordenadores sobre suas atividades, o que pode demonstrar uma aparente falta de controles.

Vale citar ações bem-sucedidas de estímulo como o ocorrido no município de Araxá (MG) que estendeu, para além dos dentistas, a participação de outros profissionais liberais no programa. Até o início de 2005, isso só acontecia nas cidades da região metropolitana de São Paulo. Parte dessa escolha se deu pelo poder de mobilização de lideranças locais. Em apenas um ano, eles conseguiram integrar ao programa 80 profissionais. São 58 dentistas, oito advogados, quatro médicos pediatras, quatro psicólogos, dois fonoaudiólogos, dois enfermeiros, um nutricionista e um arquiteto. Ao todo, esses voluntários beneficiarão cerca de 900 crianças de quatro organizações sociais araxenses.

10. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Qualquer tentativa de análise de uma organização deve permitir não só uma visão de seus processos, mas também propiciar uma compreensão de suas dinâmicas. A opção de voltar o foco da OSFL para a busca da efetividade, entendida como manter-se no ambiente e apresentar resultados positivos capazes de ter um impacto de mudança de forma permanente, supre os *stakeholders* com aspectos particulares do o que e do como se faz e onde é possível melhorar. Contudo, não se pode esquecer a afirmação de Steinberg (2006) para quem, trabalhar numa OSFL não é apenas fazer. O amadorismo filantrópico da participação voluntária e o estar com pessoas também são papéis cabíveis naquelas organizações e esses testemunhos estiveram presentes em muitas das respostas dos voluntários pesquisados.

Como se trata de pessoas que querem fazer a diferença na vida de quem elas atendem, é preciso alertá-las sobre como é possível apreender holisticamente a amplitude de suas ações, se souberem fazer uso de medidas de impacto. Nas declarações dos entrevistados e dos respondentes dos questionários percebeu-se como essas medidas, quando comunicadas convenientemente, possibilitam a autoavaliação e o entendimento ampliado do significado do trabalho realizado, ainda que não estivessem formalmente implantadas. Dessa forma, pode-se afirmar que não foram observados como obstáculos à integração entre a medição e a administração aspectos humanos e culturais.

No GRAACC, que possui uma estrutura de voluntariado internada, percebeu-se, também, a relevância do IC com foco nos relacionamentos, na implantação da certificação dos seus processos e identificação de metas, o que tem propiciado forte integração e valorização entre os voluntários, além do já esperado efeito nos pacientes e nos profissionais dessa postura de apoio.

O ambiente de transformação que se esperava existir em entidades dinâmicas dentro do terceiro setor foi encontrado em duas das três OSFL pesquisadas, o GRAACC e a FNQ, onde se percebeu forte criatividade e clara visão estratégica, sem um ambiente de resistência à mudança. No Programa Adotei um Sorriso, da Fundação ABRINQ, ocorriam indefinições de perspectivas, aparentemente momentâneas, conforme respostas dos entrevistados e pelas ações praticadas nos anos de 2007 e 2008.

Quando se analisou a intensidade daquelas mudanças, foi possível observar como a adoção de medidas de desempenho pode tornar-se um instrumento provocador do repensar e do redesenhar dos processos. Trata-se de um meio e não de um fim. Essa situação de identificação com as medidas intermediárias foi testemunhada, por exemplo, quando da implantação do Programa de Certificação de Processos para o voluntariado do GRAACC ou com a formatação do Plano Diretor de Informática da FNQ, visando à adequação de seus processos internos e seu relacionamento com os públicos externos. Já no Adotei um Sorriso, estavam em curso diversas ações de reformulação do Programa, precedentes de redefinição de objetivos, abrangência e revitalização da rede de voluntários e de coordenadores.

Um dos aspectos que se destacaram nos estudos da ação voluntária residiu no forte componente de trabalho em equipe, que surgiu, claramente, em duas das OSFL pesquisadas.

Nos casos da FNQ e do GRAACC, as equipes voluntárias apresentaram consenso quanto à dedicação e ao altruísmo, qualidades percebidas pelas avaliações de satisfação dos usuários. No GRAACC através do questionário de avaliação, Anexo III, pratica-se, nesta fase inicial da certificação, um acompanhamento apenas pela visão unilateral do voluntário, sem uma correspondente pesquisa junto a seu público. No Adotei um Sorriso, o trabalho em equipe poderia ser buscado no papel dos coordenadores que atuam na relação entre as organizações sociais e os dentistas profissionais, contudo percebeu-se um distanciamento entre a coordenação do Programa e aqueles coordenadores locais voluntários, decorrente, possivelmente, da escassez de recursos alocados ao projeto.

Quanto aos obstáculos financeiros, verifica-se em todas as três OSFL a importância atribuída aos custos para a produção e manutenção da informação, levando as respostas a se concentrarem em um número selecionado de indicadores e fazer uso da agregação dos dados, correndo-se o risco de que uma grande quantidade de informação se perca e medindo apenas o que é mensurável e nem sempre o que é relevante.

Apesar do elevado peso dos componentes intangíveis existentes nas ações voluntárias, no GRAACC e na FNQ, elas se deram de forma disciplinada, em harmonia com a missão e voltadas para o atendimento das necessidades identificadas. Tal fato ocorreu por existir uma clara relação hierárquica dentro da estrutura das OSFL. O mesmo não se pode dizer do Adotei um Sorriso, onde não existem uma comunicação e um sistema de monitoramento adequados entre a coordenação do programa e seus coordenadores e voluntários remotos, não havendo prioridade para a mensuração da efetividade do programa. No atual estágio do GRAACC e da

FNQ, as equipes, apesar do baixo conhecimento e habilidade para coletar e analisar os dados relevantes do desempenho, confundem, por exemplo, resultados com impactos, dada a dificuldade na identificação de formas de mensuração de impacto.

A existência de uma ligação entre os resultados de impacto com o plano estratégico pôde ser percebida nessas OSFL pela obviedade e pelo senso comum de suas ações, como, por exemplo, explicitado pela Fundação ABRINQ. Contudo, o fato de não se atentar para quanto daquelas ações deve ser quantificado em valores monetários, faz com que se perca a real dimensão de sua importância e contribuição à sociedade. Ademais, ao não se mapear a causalidade entre os *inputs* e os *outputs* e os resultados dos processos e os impactos dos programas, não são criadas as condições para a estruturação de um sistema de avaliação, de crítica e de *feed back*, ocorrendo uma cultura organizacional que não apoia e não promove o uso de medidas de desempenho, como sustentado por Rogers (1995).

O último passo reside em estar atento à velocidade das mudanças ambientais em que se avaliou a existência da prática da análise e comparação com padrões desejados em outras organizações. A FNQ e o GRAACC demonstraram estar realizando fortes intercâmbios com qualificação de seus programas em nível internacional e local, com a adoção de “boas práticas” já testadas em organizações semelhantes, consideradas referências em seus setores. Já no Adotei um Sorriso, como está em curso a separação das atividades de saúde bucal daquelas relacionadas com outros profissionais, procurando maior foco e dinamismo, é necessária uma nova avaliação, mais adiante, do novo projeto.

Comparando os resultados estimados da contribuição da mão de obra voluntária, (valor estimado das horas de trabalho e das despesas não reembolsadas) em relação aos valores pagos ao pessoal contratado, percebe-se a importância desses valores nas três entidades. Contudo, o quadro 22, mostra que o Programa Adotei um Sorriso, da Fundação ABRINQ, apresenta os valores mais discrepantes, entre o valor doado pelos voluntários (98%) e o valor pago ao pessoal contratado (2%), dado que sua organização está totalmente alavancada no esforço voluntário dos profissionais. Assim, os valores apresentados pelo GRAACC e pela FNQ podem representar melhor as realidades da participação da mão de obra voluntária nas OSFL, no país. Ao se adicionar o impacto do valor criado pela consecução da missão, essa situação acentua-se, gerando um efeito multiplicador nos índices de retorno, seja na DVAE, seja no SROI.

Quadro 22 - Análise dos valores pagos à mão de obra contratada e dos valores incorridos e não pagos à mão de obra voluntária - R\$000

ANÁLISE DE DESEMPENHO						
	GRAACC		FNQ		Fundação ABRINQ	
	%	R\$	%	R\$	%	R\$
Mão de obra voluntária	26	4.842	78	10.827	98	3.973
Mão de obra contratada	74	13.443	22	3.111	2	64

Traduzindo a participação das ações voluntárias, de forma ampliada nas DVAEs, incluindo todos os tipos de contribuições capazes de gerar valor às OSFL estudadas, no quadro 23, o peso dos valores não informados pelas demonstrações financeiras tradicionais se eleva, destacando a importância de outras formas ocultas de valor gerado e alertando os gestores para a necessidade de mapeá-las em seus processos, em seus controles e em sua divulgação.

Quadro 23 - Análise do Valor Adicionado pela mão de obra voluntária - R\$ 000

ANÁLISE DO VALOR ADICIONADO						
	GRAACC		FNQ		Fundação ABRINQ	
	%	R\$	%	R\$	%	R\$
Valores informados	66	15.236	14	3.448	2	69
Valores não informados	34	7.858	86	21.829	98	4.255

Analisando os valores gerados absolutos, percebe-se que a importância da DVAE se acentua quando ela trata dos valores não informados nas demonstrações contábeis, pois propicia uma visão da magnitude dos valores omitidos, nela agrupados sob a classificação 'social', que oscilam entre 34% e 98%, o que distorce qualquer avaliação que se pretenda

fazer dos retornos proporcionados pela OSFL, seja sob a ótica do financiador, seja do gestor ou dos próprios agentes da ação.

Dessa forma, pode-se observar que no GRAACC, do total de valor gerado pela OSFL, 34% derivam da contribuição estimada das atividades voluntárias. A FNQ apresenta também um baixo valor investido (informado) na relação com o valor das atividades voluntárias não informado de 86%. Na Fundação ABRINQ, esse valor eleva-se para 98% dadas as características de sua atuação como coordenadora de um programa fundamentado na ação voluntária, com baixo investimento financeiro.

Além de revelar a expressiva contribuição da ação voluntária, a análise do valor social propicia uma visão dos custos e benefícios de administrar um grupo tão amplo de colaboradores. A DVAE apresenta como os resultados coletivos são distribuídos aos *stakeholders* e permite alterar a imagem perante a sociedade de que as OSFL são apenas tomadoras e gestoras ineficientes de recursos. Dessa forma, a DVAE propicia informação adicional para a tomada de decisão, não disponível nas demonstrações financeiras tradicionais, permitindo o redirecionamento de esforços em face de sua missão e disponibiliza aos voluntários e ao público financiador qual sua real contribuição.

Quadro 24 - Índices de valor adicionado pela mão de obra voluntária em relação às compras externas

ÍNDICES DE VALOR ADICIONADO EM RELAÇÃO ÀS COMPRAS EXTERNAS			
	Financeiro	Δ Social	Combinado
GRACC	1,05	0,54	1,59
FNQ	0,95	6,00	6,95
ABRINQ	0,76	47,26	48,02

Uma análise dos índices que relacionam o valor criado pelo trabalho voluntário com o valor das compras externas, tidas como não criadoras de valor no modelo da DVAE, mostra, no quadro 24, que, enquanto o GRAACC teve um crescimento de 51,4%, a FNQ cresceu 631,6% e a ABRINQ 6.118,4%, ou seja, quanto mais ampla for a base de trabalho voluntário de uma OSFL, maior será o retorno por real aplicado e que, quanto menor a base de suas

compras externas, maior o impulso no índice. As OSFL, ao analisarem o índice, deverão parametrizar-se por suas assemelhadas de modo a que ele se torne significativo e sirva de orientação em seus procedimentos de avaliação e de planejamento estratégico.

Assim, na FNQ a combinação entre a elevada estrutura de voluntários combinada com o reduzido volume de compras externas coloca seu índice em melhor posição de retornos por valores investidos do que o GRAACC. No caso da Fundação ABRINQ, o índice elevou-se devido ao baixíssimo orçamento de coordenação das atividades voluntárias.

Já no quadro 25, tem-se a análise comparada dos três casos no que se refere às suas contribuições, à forma como o valor da ação voluntária é distribuído aos dois principais *stakeholders*.

Quadro 25 - Análise da distribuição do Valor Adicionado – R\$ 000

ANÁLISE DA DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO			
Principais beneficiários	GRAACC	FNQ	Fundação ABRINQ
SOCIEDADE (contribuição dos voluntários + centro de custos dos voluntários + valor doado pela empresa no uso de sua infraestrutura)	4.771	13.808	3.973
BENEFÍCIOS PARA OS VOLUNTÁRIOS (crescimento pessoal)	3.017	8.021	287

A FNQ apresentou o melhor desempenho no que se refere aos benefícios gerados por seu voluntariado para a sociedade e no desenvolvimento e ampliação do conhecimento pessoal. Trata-se de uma forma de remuneração indireta a seus voluntários, de alto valor. Esse fato se deve ao elevado valor agregado atribuído aos conhecimentos proporcionados pela OSFL aos membros participantes, em relação aos outros dois casos pesquisados. Dessa forma, novamente, a utilização de um instrumento de valor propicia o reconhecimento de como se dá sua distribuição na sociedade, permitindo aperfeiçoar e priorizar ações, além de uma visão qualificada do que realmente ocorre nas organizações.

Também na análise da contribuição do voluntariado pela aplicação do SROI, são encontrados desafios de ordem prática e conceitual. No aspecto prático, esse modelo procura superar sua tendência à subestimação da contribuição dos impactos das OSFL, pois grande parte deles é composta de intangíveis. A metodologia para capturar os dados é precária e deve apoiar-se fortemente em *proxies* para avaliar seus programas, o que deixa muita margem a manipulações. Sob o aspecto conceitual, procura-se superar as limitações de modelos que avaliam os *inputs* apenas com base nas receitas despendidas e os *outputs* como os resultados da OSFL e os valores incorridos gerados pela atividade voluntária.

Dentro dessa linha de raciocínio, adotaram-se como *inputs* os valores de Despesas referidos na Demonstração de Resultados e os valores doados pela atividade voluntária, tratados pelos seus aspectos intangíveis e obtidos nas DVAEs. Para os *outputs* foram identificados os valores efetivamente despendidos na compra de recursos junto à sociedade, os valores atribuídos aos níveis de consecução da missão, entendido como nível de sucesso, os valores decorrentes da contribuição do voluntariado. Foram adicionados, ainda, o valor do crescimento pessoal percebido, ou seja, conhecimento adquirido, identificado nos questionários, bem como os níveis de satisfação dos voluntários no exercício de suas atividades. No caso da Fundação ABRINQ, dado que o sucesso na missão é quase totalmente devido ao trabalho voluntário, seu SROI irá se apresentar muito mais elevado do que aquele das demais OSFL, onde o voluntariado tem um papel complementar.

Observando-se os resultados no quadro 26, percebe-se que os valores do retorno proporcionam uma informação de maior utilidade aos gestores, mas principalmente aos financiadores, que podem perceber quais projetos apresentam maior produtividade ou poder de atração e de retorno social por unidade monetária investida.

A comunicação também se beneficia do cálculo do SROI, pois permite identificar gerencialmente uma meta, que pode ser transmitida, interna e externamente, de forma resumida e objetiva, possibilitando seu monitoramento e *benchmarking* ao longo dos anos.

Contudo, ainda que a leitura dos índices propicie uma visão da magnitude de retorno por real aplicado, a mera comparação de dados quantitativos limita a visão das variáveis componentes de seu conteúdo, das prioridades e da abrangência das atividades em análise.

Quadro 26 - Índice estimado de SROI da contribuição da mão de obra voluntária

Índice SROI	
GRACC	0,39
FNQ	1,94
FABRINQ	1,61

Novamente, na análise do Índice de SROI, no quadro 26, o Programa Adotei um Sorriso da ABRINQ e a FNQ confirmam seu poder ampliado de geração de retorno social da mão de obra voluntária, dados os retornos calculados sobre sua ampla base de voluntários, provocando um elevado retorno estimado em face do reduzido volume de recursos alocados por ambos.

Quando são estimados os valores derivados do impacto da missão, a importância dos dados omitidos nas demonstrações financeiras das OSFL é dramaticamente ampliada. No quadro 27, percebe-se a alavancagem no impacto que as OSFL detentoras de elevada participação de trabalho voluntário podem provocar.

Quadro 27 - Análise da contribuição dos valores pagos à mão de obra contratada em relação aos valores entregues à sociedade, considerados o valor da mão de obra voluntária + o valor da missão – R\$000

ANÁLISE DE DESEMPENHO						
	GRAACC		FNQ		Fundação ABRINQ	
	%	R\$	%	R\$	%	R\$
Sociedade	37	7.888	94	49.020	99,7	21.711
Mão de obra contratada	63	13.443	6	3.111	0,3	65

Na análise do Valor Adicionado, no quadro 28, quando se considera o impacto alcançado no cumprimento da missão, também, confirma-se a importância dos valores não informados. Percebe-se que a importância da DVAE acentua-se quando ela identifica os valores não informados nas demonstrações contábeis, pois propicia uma visão de sua magnitude, que oscila entre 37% e quase 100%, distorcendo qualquer avaliação que se

pretenda fazer dos retornos proporcionados pela OSFL, seja sob a ótica do financiador, seja do gestor ou dos próprios agentes da ação.

Quadro 28 - Análise do Valor Adicionado pelas OSFL, considerado valor da missão – R\$ 000

ANÁLISE DO VALOR ADICIONADO						
	GRAACC		FNQ		Fundação ABRINQ	
	%	R\$	%	R\$	%	R\$
Valores informados	58	15.237	6	3.448	2	69
Valores não informados	42	10.905	94	57.042	98	4.255

Outra forma de identificar essa distorção é pela comparação da participação dos valores não informados do quadro 23, composto apenas pelo valor do voluntariado com os dados do quadro 26, onde se adiciona o valor da missão, permitindo visualizar a importância de sua contribuição, que, contudo, permanece oculta em detrimento das práticas de transparência esperadas nas OSFL.

Uma análise dos índices que relacionam o valor criado com o valor das compras externas, tidas como não criadoras de valor no modelo da DVAE, mostra, no quadro 29, a importância dos valores intangíveis aqui representados pelo voluntariado adicionado ao valor da missão e que em nada se parecem com os valores identificados nas demonstrações financeiras dessas OSFL.

Quadro 29 - Índices de Valor Adicionado, considerado o valor da missão, em relação às Compras Externas

	Financeiro	Δ Social	Combinado
GRACC	1,05	0,6	1,80
FNQ	0,95	15,69	16,64
ABRINQ	0,76	244,2	245,0

O quadro 30, contendo os dados da DVAE, apresenta como os resultados coletivos são distribuídos aos *stakeholders* e permite alterar, significativamente, a imagem perante a sociedade de que as OSFL são apenas tomadoras e gestoras ineficientes de recursos. Especificamente a FNQ, em função da amplitude do número de empresas usuárias de seu modelo de gestão e dado o grande porte de faturamento da maioria delas, combinados em sua missão, apresentou melhor desempenho no que se refere ao valor adicionado à sociedade.

Vale observar que o elevado valor agregado dos conhecimentos proporcionados pela OSFL, conforme declaração dos próprios voluntários, só é possível graças à utilização de uma métrica de valor capaz de propiciar a visão de como se dá sua distribuição na sociedade, permitindo aperfeiçoar e priorizar ações.

Quadro 30– Análise da distribuição do Valor Adicionado, considerado o valor da missão –
R\$ 000

DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO			
Principais beneficiários	GRAACC	FNQ	FUNDAÇÃO ABRINQ
SOCIEDADE (contribuição dos voluntários + centro de custos dos voluntários + valor doado pela empresa no uso de sua infraestrutura)	7.888	46.040	21.711
VOLUNTÁRIOS	3.017	8.021	282

No quadro 31, na análise do SROI são encontrados desafios de ordem prática e conceitual. Quanto ao aspecto conceitual, fica a questão de não se tratar de uma avaliação com base nos valores de caixa efetivamente desembolsados ou gerados. No aspecto prático, esse modelo procura superar sua tendência à subestimação da contribuição dos impactos das OSFL, pois grande parte deles é composta de intangíveis e se apoia fortemente em *proxies* para avaliar seus programas, o que pode deixar margem a manipulações.

Ao se comparar o conteúdo do SROI no quadro 24 com o do 29, que considera o impacto da missão, o SROI do GRAACC elevou-se substancialmente, partindo de 0,39 apenas com a mão de obra voluntaria para 1,34, incluída a missão. Isto já não ocorreu com a FNQ e com o Programa Adotei um Sorriso dada a forte presença do trabalho voluntário em ambas e a reduzida base de recursos alocados. Para esta medida a FNQ irá se destacar com a maior produtividade.

Observando-se os resultados do SROI, percebe-se que a comunicação também se beneficia de seu cálculo, pois permite identificar gerencialmente uma meta, que pode ser transmitida, interna e externamente, de forma resumida e objetiva, possibilitando seu monitoramento e *benchmarking* ao longo dos anos.

Vale lembrar que, ainda que a leitura dos índices propicie uma visão da magnitude de retorno por real aplicado, a mera comparação de dados quantitativos sofre da limitação da visão das variáveis componentes de seu conteúdo, das prioridades e da abrangência das atividades em análise.

Quadro 31 - Índice estimado de SROI da contribuição da mão de obra voluntária + o valor da missão

Índice SROI	
GRACC	1,34
FNQ	1,94
ABRINQ	1,61

11 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

A literatura acadêmica relacionada ao setor das OSFL, na última década, tem-se caracterizado pela disseminação de métodos de mensuração e de melhoria do desempenho provenientes do setor privado. Esses métodos são controversos e apresentam soluções que muitas vezes não guardam relação com o que realmente ocorre na realidade das organizações. A necessidade de as OSFL manterem sua credibilidade perante poderosos organismos externos combinada com a existência de conceitos organizacionais semelhantes em ambientes interligados, pode explicar a divulgação de práticas e de participantes interessados em adotá-las.

No ambiente atual, os sistemas propostos de mensuração e de melhoria são úteis para identificar aspectos desafiadores dos objetivos propostos e significados diversos para o impacto desejado, melhor rastreando os caminhos para as metas e comunicando prioridades. São desafiadores e capazes de simplificar sistemas estáticos de informação baseados em volumes e produção. Trata-se de direcionadores da atenção para prioridades, informando como planejar e decidir sobre tendências e possíveis impactos de novas práticas.

As melhorias esperadas de abrangência, simplicidade e confiabilidade prometidas pelos novos sistemas têm um preço, que pode não ser apenas financeiro. Quando considerados adequados, dados os retornos obtidos, podem trazer o risco de que seu uso se torne uma

verdade única e não se submetam à necessidade de questionamento constante. Retomando as palavras de Fischer (2005), os processos nesta área devem ser capazes de possibilitar um monitoramento contínuo e não pontual.

Retornando aos objetivos propostos para este trabalho, foi possível qualificar algo que sempre fez parte das justificativas para a construção do setor em que as OSFL atuam. Trata-se da visão de senso comum de que elas estão organizadas por motivações compostas por valores e objetivos sociais e voluntários, com menor preocupação com os meios e as estruturas necessários para sua consecução.

A aplicabilidade de instrumentos de mensuração e de criação de valor foi demonstrada com os testes realizados nas três OSFL, cujos resultados permitiram contrastar aspectos de suas organizações quanto a seus métodos de planejamento e de ação, bem como formas de captação e de gestão.

Inicialmente, buscou-se o valor agregado pela mão de obra voluntária e, numa segunda etapa, foi incorporado o valor da missão alcançada pelas OSFL pesquisadas, transportando os resultados esperados para uma nova realidade, pouco conhecida dos gestores.

A inadequação dos procedimentos contábeis tradicionais para a mensuração de valores intangíveis teve sua solução apontada por exemplos de formas de cálculo alternativas com o uso de referências substitutas (*proxies*) para a obtenção do valor criado. Sem pretender obter um padrão de medida definitivo, pois o âmbito dos valores sociais é altamente específico e mutável, foi possível retirar dados e informações ocultos, revelando seu real conteúdo e sua abrangência, bem como seu impacto transformador.

A percepção da competição por recursos, aliada à crescente qualificação dos financiadores privados no Brasil, ficou evidenciada, em diferentes graus de intensidade, nas ações de reorganização em curso nas três OSFL, nas quais estão sendo aplicadas ferramentas consensuadas derivadas de modelos participativos. Essa consciência procura superar uma das características da filantropia que Salamon (1987) e Steinberg (2006) apontam na teoria da “falha do voluntariado”, para quem as filantropias paternalistas e amadoras fazem uso de profissionais menos qualificados em sua gestão.

Na aplicação do método da Demonstração do Valor Adicionado Expandido, foi possível visualizar três aspectos essenciais: primeiro, a inclusão do ganho denominado “primário social” que compreende as doações realizadas pela mão de obra voluntária, seja ao

doar suas horas de trabalho, seja ao incorrer em custos para realizar aquele trabalho ou, ainda, ao captar a doação indireta de recursos da infraestrutura por ela utilizados, bem como a principal razão de ser da OSFL, que é traduzir o valor ampliado do impacto social da consecução da missão. Neste trabalho inovou-se ao fazer uso de técnicas de cálculo utilizadas pelo método do SROI.

Em segundo lugar, foi identificado o valor do ganho denominado “secundário social”, derivado do conhecimento e aprendizado auferidos pela mão de obra voluntária (crescimento pessoal) e que constitui parte do valor social agregado, alcançando valores relevantes para os voluntários. Nos casos pesquisados, não foi possível a identificação do denominado valor “terciário social” que compreende os ganhos produzidos pela disseminação do aprendizado recebido.

Finalmente, um terceiro resultado decorre da parte da DVAE referente à Distribuição do Valor Adicionado, em que é apresentado como aquele valor se distribui entre cada *stakeholder*, demonstrando sua participação no valor total criado pela OSFL, sinalizando possíveis prioridades, permitindo o redirecionamento de esforços e informando a sociedade.

Na aplicação do método do Retorno sobre o Investimento Social (SROI), foram mais intensamente utilizadas as referências substitutas pela aplicação de indicadores estatísticos para a população e medidas de sensibilidade dos participantes das OSFL, de modo a permitir que as fórmulas sugeridas traduzissem uma aproximação conservadora dos retornos da consecução da missão. Como visto no texto, os autores destacam como componente essencial para a redução do giro e maior retenção de funcionários-chave o desenvolvimento de competências e que a valorização dos sentimentos dos funcionários (satisfação, motivação e comprometimento) têm impactos positivos amplos sobre a gestão de IC, do conhecimento e do desempenho da OSFL.

Estes aspectos foram fortemente realçados com a aplicação desta metodologia e confirmados pelos resultados obtidos ao demonstrar como a FNQ apresentou valores de impacto expressivos, superando os resultados obtidos pela Fundação ABRINQ e mostrando seu significativo potencial de alavancar resultados de forma ampliada, ou seja, como, com reduzidos investimentos, é possível produzir importantes retornos sociais.

Dessa forma, é recomendável que administradores e conselheiros tenham uma atitude positiva e de interesse em relação aos métodos alternativos de mensuração de desempenho que venham a surgir, selecionando-os, adaptando-os a seu contexto e a suas necessidades,

aperfeiçoando-os ao longo do tempo visando seus públicos interno e externo, de modo a constituir-se em mecanismos de evolução da OSFL. Identifica-se, assim, um dos principais desafios da mensuração do desempenho do setor: o hiato existente entre o que é mensurável e o que é relevante, devendo as questões relativas às formas de mensuração da efetividade servir como momentos de reflexão crítica e de aprendizado.

São sugeridos, também, novos trabalhos de investigação em âmbito teórico e empírico que possibilitem, com relação à ação do voluntariado e à identificação do valor da missão, uma utilização permanente e continuada das ferramentas aqui recomendadas:

- identificar uma família de indicadores capazes de capturar os valores agregados pela execução da atividade voluntária, descrevendo o valor da mão de obra aplicada e os gastos incorridos por tipo de atividade classificados na DVAE, no valor “primário social”;
- descrever a abrangência do termo “crescimento pessoal” do voluntário em sua função e definir indicadores relativos às formas de aquisição desses conhecimentos;
- mapear as formas de prestação de serviços *pro bono* que o voluntário pode prestar à comunidade e identificar indicadores capazes de lhes atribuir valor no item “terciário social” na DVAE;
- qualificar mais detalhadamente o âmbito da missão de cada entidade analisada de modo a identificar outras *proxies* que possibilitem a elaboração de indicadores com maior capacidade de explicação e precisão de cálculo para uso na DVAE e no SROI;
- investigar e inserir nas fórmulas de cálculo do valor do SROI o valor da imagem dos programas desenvolvidos;
- fazer uso de uma amostra significativa setorial que permita um tratamento estatístico capaz de propiciar uma generalização de resultados e a criação de *benchmarkings* setoriais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AGUIAR, A. B. de; PACE, E. S. U.; FREZATTI, F. Análise do inter-relacionamento das dimensões da estrutura de sistemas de controle gerencial: um estudo piloto. *RAC-Eletrônica*, Curitiba, v. 3, n. 1, p. 1-21, 2009.
- ALEXANDER, J. Adaptive strategies of non-profit human service organizations in an era of devolution and new public management. *Non-profit Management and Leadership*, San Francisco, v.10, n. 3, p. 287-303, 2000.
- ALVES, M. A. Terceiro setor: as origens do conceito. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 26., 2002, Salvador. *Anais...* Bahia: Anpad, 2002.
- ALVES, A. M dos S.; AZEVEDO, M. L. N. A auditoria contábil como instrumento de controle e gerenciamento do terceiro setor. *Integração*, São Paulo: EAESP/FGV, n. 12, ano 6, 2006. Disponível em: <<http://integração.fgvsp.br/ano6/12/opiniaio.htm>>. Acesso em: 13 nov. 2006.
- ANHEIER, H.; SEIBEL, Wolfgang (Orgs.). **The third sector: comparative studies of nonprofit organizations**. Berlin: Walter De Gruyter, 1990.
- ANTHONY, R. N.; YOUNG, D. W. **Management control in non-profit organizations**. 3rd ed. New York: Irwin, 1984.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.
- ARAÚJO, O. C. **A utilização de informações contábeis para o processo de gestão de organizações do terceiro setor situadas no estado do Ceará**. 2002. Tese (Doutorado) – Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo, São Paulo.
- ARCHAMBAULT, E. F. **Defining the nonprofit sector: a cross-national analysis**. In: SALAMON, L.; ANHEIER, H. **Defining the nonprofit sector: a cross-national analysis**. Manchester: Manchester University Press, 1997.
- ATKINSON, A. A. Financial and management accounting: the odd couple. *CMA*, p. 42-47, Dec. 1988-Jan. 1989.

- ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- AUSTIN, J. Strategic collaboration between nonprofits and businesses. *Non profit and Voluntary Sector Quarterly*, Indianapolis, v. 13,n. 3, p. 69-97, 2000.
- AUSTIN, R. D. **Managing and measuring performance in organizations**. New York: Dorset House, 1996.
- BACHARACH, S.; LAWLER, E. **Power and politics in organizations**. San Francisco: Jossey-Bass, 1980.
- BACKMAN, E. V.; GROSSMAN, A.; RANGAN, V. K. Introduction, non profit and voluntary. *Sector Quarterly*, Indianapolis, v. 29, n. 1, p. 287-303, 2000.
- BADELT, C. Institutional choice and the nonprofit sector. In ANHEIER, H.; SEIBEL, W. (Eds.) **The third sector: comparative studies of nonprofit organizations**. Berlin: Walter de Gruyter, 1990. p.53-63.
- BALOG, S., What an analyst wants from you. *Management Strategy*, v. 9, n 2, 1991.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Ed. 70, 1977.
- BARNETT, W. P.; CARROL, G. R. Modeling internal organizational change. *Annual Review of Sociology*, Palo Alto, v. 21,n. 7, 1995.
- BAVA, S. C. O terceiro setor e os desafios do estado São Paulo para o século XXI. *Cadernos ABONG*, São Paulo, v. 27, n. 80, maio 2000.
- BELKAOUI, A. **Socio-economic accounting**. Chicago: Quorum Books, 1984.
- BEN-NER, A.; JONES, D. **An new conceptual framework for the analysis of the impact of employees participation, profit sharing and ownership on firm performance**. Papers 92-10, Minnesota: Industrial Relations Center, 1992.
- BEN-NER, A. Nonprofit organizations: why do they exist in market economies? In ROSE-ACKERMAN, S. (Ed.). **The nonprofit sector: economic theory and public policy**. New York: Oxford University Press, 1986. p. 94-113.
- BERES, N. **As organizações sem fins lucrativos no Brasil: ocupações, despesas e recursos**. Rio de Janeiro: Nau, 1999.

BERRY, A. J. Accountability and control in a cat's cradle. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Bradford, v.18, n. 2, 2005.

BETTIOL JR., A. **Formação e destinação do resultado em entidades do terceiro setor: um estudo de caso.** 2005, Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo, São Paulo.

BETTIOL JR., A.; VARELA, P. S.; MARTINS, G. A. Implicações das teorias do patrimônio líquido sobre as informações contábeis divulgadas por instituições do terceiro setor. *Reflexão Contábil*, v. 26, n. 2, p. 57-71, 2007

BEUREN, I. M. Conceituação e contabilização do custo de oportunidade. *Revista de Contabilidade & Finanças*, São Paulo: FIPECAFI/USP, volume 1, n. 8, p. 50-57, 1993.

BHARGAVA, S.; SINHA, B. Predictions of organizational effectiveness as a function of type of organizational structure. *Journal of Social Psychology*, Scotland, v. 4, n. 132, p. 223-232, 1992.

BERGEL, V. R. The many (unexpected) advantages of volunteering. *The New Social Worker*, Harrisburg, v. 2, n. 75, p. 22-23, 1994.

BIDET, Eric. Economie sociale, nouvelle économie sociale et sociologie économique. *Sociologie du Travail*, Amsterdam, v. 11 n. 4, p. 587-600, 2000.

BILLIS, D. **A theory of the voluntary sector.** Occasional paper. London: Centre for Voluntary Organization, 1989.

_____. **Organizing public and voluntary agencies.** London: Routledge, 1993.

BLACK, A.; WRIGHT, P.; DAVIES, J. **In search of shareholder value.** New York: Prentice Hall, 1998.

BLUM, Fred. Social audit of the enterprise. *Harvard Business Review*, Boston, v. 45, n. 136, p. 77-86, March-April 1958.

BONTIS, N. Intellectual capital: an exploratory study that develops measures and models. *Management Decision*, Bingley, UK, v. 36, n. 2, p. 63-76, 1998.

_____. Intellectual capital: an exploratory study that develops measures and models. *Management Decision*, Bingley, UK, v. 18, n. 5-8, p. 433-62, 1999.

_____. Managing organizational knowledge by diagnosing intellectual capital: framing and advancing the state of the field. In CHOO, C. W.; BONTIS, N. (Eds.). **The strategic management of intellectual capital and organizational knowledge**. Oxford: Oxford University Press, 2002. p. 621-642.

BONTIS, N.; HULLAND, J. Managing an organizational learning system by aligning stocks and flows. *Journal of Management Studies*, San Francisco, CA, v.39, n. 4, p. 437-69, 2002.

BONTIS, N.; DRAGONETTI, N. C.; JACOBSEN, K.; ROOS, G. The knowledge toolbox: a review of the tools available to measure and manage intangible resources. *European Management Journal*, Glasgow, v. 17, n. 4, p. 391-402, 1999.

BONTIS, N.; FITZ-ENZ, J. Intellectual capital ROI: a casual map of human capital antecedents and consequents. *Journal of Intellectual Capital*, Bingley, UK, v.18, n. 5, p. 223-247, 2002. ABI/INFORM Global.

BONTIS, N.; KEOW, W. C. C.; RICHARDSON, S. Intellectual capital and business performance in Malaysian industries. *Journal of Intellectual Capital*, Bingley, UK, v. 1, n. 1, p. 85-100, 2000.

BOULDING, K. E. **The economy of love and fear**. Belmont, CA: Wadsworth, 1973.

BOWEN, P. Trends in volunteerism: a Canadian perspective. *Journal of Volunteer Administration*, Richmond, VA, n. 15, p. 4-6, 1997.

BRANCATO, C. K. New performance measures: a research report. *The Conference Board*, report n. 1118-95-RR, 1995

BRENNER, H. **Achieving the goals of the employment Act of 1946**. Washington DC. New York: Quality Resources, 1976.

BRENTON, M. **The voluntary sector in British social services**. London: Longmans, 1985.

BRESSER, L. C. **O público não estatal na reforma do Estado**. São Paulo: FGV, 1998.

BRINCKERHOFF, P. How to turn your entrepreneurial skills toward your mission. *Nonprofit World*, Canton, MI, v.72, n. 3, p. 17-19, 1994.

_____. **Social entrepreneurship: the art of mission based venture development**. New York: John Wiley & Sons, 2000.

- BROOKS, M. Financial accounting principles and management accounting practice. *Management Accounting*, Montvale, NJ, v. 69, n. 10, p. 20-23, 1988.
- BROWN, E. Assessing the value of volunteer activity. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, Indianapolis, v. 18, n. 33, p. 35-44, 1999.
- BROWN, L. **The cooperative difference**: social auditing in Canadian credit unions. *Journal of Rural Cooperation*, The Hebrew University of Jerusalem, v. 7, n. 28, 2000.
- _____. **Social auditing and community cohesion**: the cooperative way. Halifax: Mount Saint Vincent University, 2001.
- BROWN, L. D.; KALEGAONKAR, A. Support organizations and the evolution of the NGO sector. *Non-profit and Voluntary Sector Quarterly*, Indianapolis, v. 31, n. 2, p. 231-258, 2002.
- BROWN, M. G. **Keeping score**: using the right metrics to drive world class performance. New York: Quality Resources, 1996.
- BROWN, R. E.; PYERS, J. B. Management science failures in the public sector. *Public Administration Review*, San Francisco, CA, v. 19, n. 48, p. 735-742, 1988.
- BROWN, L. D.; MOORE, M. H. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, San Francisco, v.30, n 3, p. 569-588, 2001.
- BRUDNEY, J. **Fostering volunteer programs in the public sector**. San Francisco: Jossey-Bass, 1990.
- BRUEGELMANN, T. M.; HAESSLY, G.; WOLFANGEL, C. P; SCHIFF, MI. How variable costing is used in pricing decisions. *Management Accounting*, p. 58-65, April 1985.
- BUSHMANN, R. M.; INDEJEJIKIAN, R.; SMITH, A. CEO compensation: the role of individual performance evaluation. *Journal of Accounting and Economics*, v. 21, n. 3, 1996.
- BURCHELL, S.; CLUBB, C.; HOPWOOD, A. G. Accounting in its social context: towards a history of value added in the U.K. *Accounting Organizations and Society*, Bingley,UK, v. 44, n. 17, p. 44-58, 1985.
- BURNS, J.; VAIVIO, J. Management accounting change. *Management Accounting Research*, U.K., v. 12, n. 3, p. 35-42, 2001.

CAMARGO, M. F. de; SUZUKI, F. M.; UEDA, Mery; SAKIMA, R. Y.; GHOBRI, A. N. **Gestão do terceiro setor no Brasil: estratégia de captação de recursos para organizações sem fins lucrativos.** São Paulo: Futura, 2001.

CAMERON, K. S. A study of organizational effectiveness and its predictors. *Management Science*, Philadelphia, PA, v. 32, n. 1, p. 87-112, 1986.

CAMERON, K. S.; WHETTEN, D. A. Perceptions of organizational effectiveness over organizational life cycles. *Administrative Science Quarterly*, Ithaca, v. 26, n. 4, p. 525-545, 1981.

CAMP, R.C. Benchmarking: the search for industry best practices that lead to superior performance. *Quality Progress*, Milwaukee, v. 22, n. 4, p. 62-70, 1989.

CAMPBELL, K. When even your accountant betrays you. *CAUT Bulletin ACPPU*, v. 45, n. 9, p. 28, Nov. 1998.

CAMPBELL, N. R. **An account of the principles of measurement and calculation.** London: Longmans, 1928.

_____. *From outcomes to budgets.* Washington, DC: Center for the study of social policy, 1995.

CANADIAN Center for Philanthropy. Disponível em: <<http://www.cciorg.ca>>. Acesso em 15 nov. 2007.

CANADIAN Institute of Chartered Accountants. **Performance reporting initiative.** Disponível em: <<http://www.cica.ca/cica/cicawebsite.nfs/public/SPCPRI>>.

CARDOSO, R. Pontes para a Inclusão Social. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL DO TERCEIRO SETOR – PARCERIAS E ALIANÇAS, 2., 2003, São Paulo. *Anais...* São Paulo: Instituto Ethos, 2003.

CARROLL, T. **Intermediary NGOS: the supporting link in grassroots development.** West Hartford: Co. Kumarian Press, 1992.

CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CENTER for Civil Society Studies. **Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project.** 1995. Disponível em: <<http://www.jhu.edu/~cnp>>. Acesso em 12 jan. 2002.

CERVO, A.; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Makron Books, 2002.

CES. Disponível em: <<http://www.ces-vol.org.uk>>. Acesso em: 25 jul. 2008.

CHAMBRE, S.; LOWE, I. B. Volunteering and the aged: a bibliography for researchers and practitioners. *Journal of Volunteer Administration*, Richmond, VA, v. 29, n. 11, p. 35-44, 1983-1984.

CHERNY, J.; GORDON, A.; HERSON, R. **Accounting** – a social institution: a unified theory of the measurement of the profit and nonprofit sectors. New York: Quorum Books, 1992.

CHOO, C. W.; BONTIS, N. **The strategic management of intellectual capital and organizational knowledge**. Oxford: Oxford University Press, 2002.

CLARK, J. **Democratizing development**: the role of voluntary organizations. London: Earthscan, 1991.

CNAAN, R.; HANDY, F.; WADSWORTH, M. Defining who is a volunteer: conceptual and empirical considerations. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, Indianapolis, v. 3, n. 25, p. 364-383, 1996.

COCHRAN, WG. **Sampling techniques**. 2nd ed. New York: John Wiley & Sons, 1963.

COEHN, L.; FRANCO, P. **Avaliação de projetos sociais**. 3. ed. SP: OECD, 1992.

COELHO, Simone. **Terceiro setor**: um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos. São Paulo: Senac, 2000.

CONNOLLY, T.; CONLON, E. J.; DEUTSCH, S. J. Organizational effectiveness: a multiple constituency approach. *Academy of Management Review*, p. 211–221, 1980.

CORNUELLE, Richard. **Reclaiming the American dream**. New York: Random House, 1965.

COSTA JR., L. Terceiro setor e economia social. *Caderno do III Setor*, São Paulo, v. 1, n. 2, p. 15-21, abr. 1998.

CULP, K.; N., M. S. **Societal trends which will impact volunteer administration in the next 10 years**. Paper. New Orleans, LA: Association for Research on Nonprofit Organizations and Voluntary Action Conference, 2000.

CUTT, J.; MURRAY, V. **Accountability and effectiveness evaluation in non-profit organizations**. London: Routledge, 2000.

DAMODARAN, A. **Investment valuation** –tools and techniques for determining the value of any asset. Palo Alto: John Wiley & Sons, 1996.

DANIEL, S.; REITSPERGER, W. Linking quality strategy with management control systems. *Accounting Organizations and Society*, v.16, n. 3, 1991.

DART, R. **Boundary blurring at the organization level: do nonprofit business ventures fit in Lohmann's Commons?** Paper. Alexandria, VA: Independent Sector Research Forum, 1992.

_____. Being “business-like” in a nonprofit organization: a grounded and Inductive typology. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, v. 33, n. 2, p. 290-310, June 2004. Disponível em: <<http://nvs.sagepub.com>>. Acesso em: 9 maio 2008.

DAVENPORT, T. H.; PRUSAK, L. **Conhecimento empresarial**. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

DAY, K.; DEVLIN, R. A. Does government spending crowd out donations? In BEN-NER, A., GUI, B. (Eds.). **The nonprofit sector in the mixed economy**. Ann Arbor: University of Michigan Press: 1993. p. 99-125.

_____. Volunteerism and crowding out: Canadian econometric evidence. *Canadian Journal of Economics*, Montreal, v. 29, n. 1, p. 37-53, 1996.

_____. The payoff to work without pay: volunteer work as an investment in human capital. *Canadian Journal of Economics*, Montreal, v. 31, Issue 5, p. 1179-1191, 1998.

_____. Economic theories of nonprofit organizations. In POWELL, W. **The nonprofit sector: a research handbook**. 2nd ed. New Haven, Conn: Yale University, 2006. p. 117-139.

DEES, J. G.; ELIAS, J. The challenges of combining social and commercial enterprise. *Business Ethics Quarterly*, Chicago, v. 8, n. 1, 1998.

DEES, J.G.; ECONOMY, P. **Enterprising nonprofits: a toolkit for social entrepreneurs**. New York: John Wiley & Sons, 2001.

DENZIN, N.; LINCOLN, I. **Handbook of qualitative research**. Thousand Oaks, CA: Sage, 2000.

DEVLIN, R. A. **Labor-market responses to volunteering**: evidence from the 1997 SGVP. Ottawa, Canada: Human Resource Development, 2000.

_____. Volunteers and paid labor market. *Canadian Journal of Policy Research*, Montreal, n. 2, p. 62-68, 2001.

DIMAGGIO, P. **Nonprofit enterprise in the arts**: studies in mission and constraint. New York: Oxford University Press, 1986.

DIMAGGIO, P., ANHEIER, H. The sociology of nonprofit organizations and sectors. *Annual Review of Sociology*, Palo Alto, CA, v.4, n. 2, p. 137-59, 1990.

DIXON, J. R.; NANNI, A. J.; VOLLMANN, T. E. The new performance challenge: measuring operations for world-class competition, Homewood, v. 8, n. 3, 1990.

DOBSON, B. **The economic equation of volunteering**. New York: Prentice Hall, 1997.

DONNELLY, W. A. **Environment and energy use in urban areas**. Paris: OECD, 1981.

DOUGLAS, James. **Why charity**: the case for a third sector. London: Sage, 1983.

_____. Political theories of nonprofit organization. In POWELL, W. (Ed.). **The nonprofit sector**: a research handbook. New Haven, CT: Yale University Press, 1987. p. 43-54.

DOW, W. **The voluntary sector**: trends, challenges, and opportunities for the new millennium. Vancouver, Canada: Volunteer Vancouver, 1997.

DRUCKER, P. What business can learn from nonprofits. *Harvard Business Review*, Boston, v. 67, n. 4, 1989.

DRUCKER, P. **Administração de organizações sem fins lucrativos**: princípios e práticas. São Paulo: Pioneira. 1994.

DRURY, D. H. Innovation, control and the expectations gap. *International Journal of Entrepreneurship and innovation management*, v. 4, n. 1, 2004.

DRURY, C.; TAYLES, M. Evidence of the financial accounting mentality debate: a research note. *British Accounting Review*, London, v. 29, n. 4, p. 163-276, 1997.

EBOLI, M. Gestão do conhecimento como vantagem competitiva: o surgimento das Universidades Corporativas. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 10., 1999. Foz do Iguaçu. *Anais...* Paraná: Anpad, 1999. p. 1-14.

EBOLI, M. **Educação corporativa no Brasil: mitos e verdades**. 2. ed. São Paulo: Gente, 2004.

ECCLES, R. G. The performance measurement manifesto. *Harvard Business Review*, Jan./Feb. 1991.

ECCLES, R. G.; HOLT, A. Accounting standards and the property manager: a case study. *Property Management*, v.19, n.5, 2001. ABI/INFORM Global.

ECCLES, R. G.; MAVRINAC, S. Improving the corporate disclosure process. *Sloan Management Review*, v. 36, n. 5, 1995. Disponível em PROQUEST. Acesso em: 02 mar. 2008.

EDVINSSON, L.; MALONE, M. S. **Intellectual capital: realizing your company's true value by finding its hidden**. New Jersey: John Wiley and Sons, 1997.

_____. **Intellectual capital: the Proven way to establish your company's real value by measuring its hidden brainpower**. New Jersey: John Wiley and Sons, 1997.

EISENBERG, P. A crisis in the nonprofit sector. *Business Horizons*, Amsterdam, n. 34. p. 331-342, 1997.

EINSENHARDT, K. M. Building theories from case studies research. *Academy of Management Review*, New York, v. 3, n. 4, p. 532-550, 1989.

EMANUELE, R. Is there a downward sloping curve demand curve for volunteer labor? *Annals of Public and Cooperative Economics*, New Jersey, v. 1, n. 67, p. 193-208, 1996.

EMERSON, J.; TWERSKY, F. (Eds.). **New social entrepreneurs: the success, challenge, and lessons of non-profit enterprise creation**. San Francisco: The Roberts Foundation, 1996.

EPSTEIN, B.; NACH, R.; BLACK, E.; DELANEY, P. D. **The Wiley GAAP 2005**. New Jersey: John Wiley and Sons, 2004.

ESTES, R. Socio-economic accounting and external diseconomies. *The Accounting Review*, New Jersey, v. 2, n. 4, p. 284-290, April 1972.

_____. **Corporate social accounting**. New York: John Wiley, 1976.

ETZIONI, A. The untapped potential of the "third sector". *Business and Society Review*, New York, v.15, n. 1, p. 39-44, Spring 1972.

EVERS, A. Part of the welfare mix: the third sector as an intermediate area. *Academy of Management Review*, New York, v. 6, n. 2, p. 159-182, 1994.

EXAME. O desempenho do terceiro setor São Paulo: Abril. Ano 39. n. 839. 06/2005.

FALCONER, A. **A promessa do terceiro setor:** um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão. 1999. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo.

FARREL, M. J. The measurement of productive efficiency. *Journal of the Royal Statistical Society*, New York, v. 120, n. 3, p. 253-281, 1957.

FARRINGTON, J., BEBBINGTON, A. **Reluctant Partners?** NGOs, the state and sustainable agricultural development. London: Routledge, 1993.

FERNANDES, R. C. **Privado, porém Público.** Rio de Janeiro: Relume Dumará, 1994.

FEIGENBAUM, S. The case of income redistribution: a theory of government and private provision of collective goods. *Public Finance Quarterly*, Thousand Oaks 1, v. 22, n. 8, p. 3-22, 1980.

FISCHER, J. Is the iron law of oligarchy rusting away in the third world? *World Development*, v. 22, n. 2, 1994.

FISCHER, R. M., Terceiro setor: a meta da auto-sustentabilidade. Fórum Permanente do Terceiro Setor, tema 3 – Terceiro Setor: A meta da auto-sustentabilidade, 26-29, 1998.

_____. Avaliando a avaliação. In: MEIRELLES, Cristina (Org.). Alianças e parcerias - Mapeamento das publicações brasileiras sobre alianças e parcerias entre organizações da sociedade civil e empresa. São Paulo: Imprensa Oficial do Estado de São Paulo/ Aliança Capoava, 2005. v. 1, p. 74-76.

FITZ-ENZ, **How to measure human resource management.** New York: McGraw-Hill, 2000.

FLAPPER, S. D. P.; FORTUIN, L.; STOOP, P. P. M. Towards consistent performance management systems, *International Journal of Operations & Production Management*, Bradford, v. 16, n. 7, 1996.

FLETCHER, A.; GUTHRIE, J.; STEANE, P.; ROOS, G.; PIKE, S. Mapping stakeholders perceptions for a third sector organization. *Journal of Intellectual Capital*, Bingley, UK, v. 4, n. 4, p. 505-27, 2003.

FOLHA DE S.PAULO. **Combater a exclusão**. Editorial. 17 dezembro 1996.

FOSTER, G., GUPTA, M. The customer profitability – implications of consumer satisfaction. Working paper. Stanford, 1997.

FOUNTAIN, J. **Using performance measures in K-12**. School Business Affairs, 2001.

FREEMAN, R. Working for nothing. The supply of volunteer labor. *Journal of Labor Economics*, Chicago, v. 15, n. 5, p. 140-166, 1997.

FREGONESI, M. **Gestão baseada em valor aplicada ao terceiro setor**: um estudo prático. 2005. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo, São Paulo.

FRUMKIN, P.; ANDRE CLARK, A. When mission, markets and politics collide: Values and strategy in the nonprofit human services. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, Indianapolis, v. 4, n. 3, p. 141-163, 2000.

FRUMKIN, P; KIM, T. M. **Strategic positioning and the financing of nonprofit organizations**: is efficiency rewarded in the contributions marketplace? Working Paper #2. Boston: The Hauser Center for Nonprofit Organizations and The Kennedy School of Government/ Harvard University, 2000.

GARDNER, K.; LEWIS, D. **Anthropology, development and the post-modern challenge**. London: Pluto Press, 1996.

GASKIN, K. Valuing volunteers in Europe: a comparative study of the voluntary investment and value audit (VIVA). Voluntary action. *The Journal of Active Volunteering Research*, Toronto, v. 5, n. 2, p. 35-48, 1999.

GEERTZ, C. **The interpretation of cultures**. New York: Basic Books, 1973.

GIDRON, B.; SALAMON, L. **Government and the third sector**: emerging relationships in welfare states. San Francisco: Jossey-Bass, 1994.

GODOY, A. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. *Revista de Administração de Empresas*, São Paulo, v. 35, n. 2, 49-56 1995.

GOOLD, M. Institutional advantage: a way into strategic management in non-for-profit organizations. *Long Range Planning*, London, v. 30, n. 3, p. 291-293, 1997.

- GOVINDARAJAN, V., ANTHONY, ROBERT N. How firms use cost data in price decisions. *Management Accounting*, v. 65, n. 1, 1983.
- GOYDER, George. **The responsible company**. Oxford: Basil Blackwell, 1961.
- GRANT, R. M. **Contemporary strategy analysis**. 3rd ed. Malden, MA: Blackwell Business, 1998.
- GRASENICK, K.; LOW, J. Shaken, not stirred: defining and connecting indicators for the measurement and valuation of intangibles. *Journal of Intellectual Capital*, Bingley, UK, v. 5, n. 2, p. 268-281, 2004.
- GRAY, R; OWEN, D., MAUNDERS, K.T. **Corporate social reporting: accounting and accountability**. London: Prentice Hall, 1987.
- GREGORY, M. J. Integrated performance measurement; a review of current practices and emerging trends. *International Journal of Production Economics*, v.4, n. 10, 1999.
- GROBMAN, G. M. **Improving quality performance in your non-profit organization**. Harrisburg, Pennsylvania: Whitehat Communications, 1999.
- GUERRERO, I. **How do firms measure their intellectual capital?** Defining an empirical model based on firm practice. *International Journal of Management and Decision Making*, Geneva, v. 4, n. 2/3, p. 178-193, 2003.
- HADDAD, F. Terceiro setor e economia solidária. **Folha de S.Paulo**. 28 de dezembro de 1999. p. 1-3.
- HALL, M. K.; REED, T.; BUSSIÈRE, P. **Caring Canadians, involved Canadians: highlights from the 1997 National Survey of Giving. Volunteering and Participating**. Ottawa, Canada: Statistics Canada, 1998.
- HALL, M.; MCKEOWN, L.; ROBERTS, K. **Caring Canadians, involved Canadians: Highlights from the 2000 National Survey of Giving. Volunteering and Participating**. Ottawa, Canada: Ministry of Industry, 2001.
- HAMMEL, G., PRAHALAD, C. K. The core competence of the corporation. *HBR*, Boston, v. 45, p. 79-91, May-June 1994.
- HANDY, C. **The future of work**. Oxford: Basil Blackwell, 1984.

HANDY, F.; CNAAN, R.; BRUDNEY, J.; MEIJS, L. **Public perception of “who is a volunteer**. An examination of the net-cost. Approach from a cross-cultural approach. New York: Prentice Hall, 2000.

HANDY, F.; SRINIVASAN; N. **A view from the top**: how hospital CEOs perceive volunteer resources. Toronto, Canada: York University, 2003. Unpublished manuscript.

_____. Volunteers in hospitals: scope and value. Toronto: York University Press. 2002. In QUARTER, J.; MOOK, L., RICHMOND, B. J. **What counts**: social accounting for non profits and cooperatives. New Jersey: Prentice Hall, 2003.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de custos** – contabilidade e controle. São Paulo: Pioneira/ Thomsom Learning, 2001.

HANSMANN, H. The role of nonprofit enterprise. *Yale Law Journal*, New Haven, Connecticut, v. 15 n. 89, p. 835-901, 1980.

_____. Consumer perception of nonprofit enterprise: reply. *Yale Law Journal*, New Haven, Connecticut, 17, n. 90, p. 1633-1638, 1981.

_____. Nonprofit enterprise in the performing arts, *Bell Journal of Economics*, New York, v. 12, n. 5, 341-361, 1981a.

_____. The ownership of enterprise. Boston: The Belknap Press of Harvard University Press, 1987.

HARGREAVES, W. A.; ATTKISSON, C. C. Evaluating program outcomes. In ATTKISSON, C.; HARGREAVES, W.; SORENSEN, J. (Eds.). **Evaluation of human service programs**. New York: Academic Press, 1978. p. 303-339.

HENDRIKSEN E. S.; VAN BREDÁ; M. F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

HENKE, E. **Accounting for nonprofit organizations**. 2nd ed. Boston: PWS-Kent Publishing, 1989.

HENSHER, D. A. An economic model of vehicle use in the household sector. *Transportation Research*. Part B. n.19. p. 303-313, 1985.

HODGKINSON, V.; WEITZMAN, M. **Dimensions of the independent sector**: a statistical profile. Washington: Independent Sector, 1986.

- HOLTMANN, A. G. A theory of non-profit firms. *Economica*, San Francisco, CA, v. 25, n. 15, p. 439-449, 1983.
- HORNGREN, C.; COST, T. **Accounting: a managerial emphasis**. 3rd ed. Upper Saddle River, New Jersey: Prentice Hall, 1972.
- HORNGREN, C. T.; FOSTES, G; DATAR, S. M. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: CTC Editora, 2000.
- HORNGREN, C. T, HARRINSON, W. T. **Financial accounting**. 6th ed. Upper Saddle River, New Jersey: 2005
- HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. O. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- HULME, D.; E.DWARDS, M. (Eds.). **NGOs, states and donors: too close for comfort**. Basingstoke/New York: Macmillan, 1997.
- HUSELID, M. A.; BECKER, B. A.; BEATTY, R. W. **The workforce scorecard: managing human capital to execute strategy**. Boston MA: Harvard Business School Press, 2005.
- IMA – Institute of Management Accountants (IMA®), 1981. *Strategic Finance*, v. 48, 2008.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). As fundações privadas e as associações sem fins lucrativos no Brasil 2002. 2004.
- ITACARAMBI, P. Parcerias e alianças: pontes para a inclusão social. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL DO TERCEIRO SETOR,2., 2003, São Paulo. *Anais...* São Paulo:, 2003.
- ITTNER, C.D., LARCKER, D., Total quality management and the choice of information and reward systems. *Journal of Accounting Research*, New York, 1995
- ITTNER, C.D., LARCKER, D. Innovations in performance measurement: trends and research implications, 1998. Disponível em: <<http://papers.ssm.com>>. Acesso em: 10 dez. 2007
- IUDICIBUS, S. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2000.
- JACKSON, B. **Perceptions of organizational effectiveness in community and member based nonprofit organizations**. 1999. Doctoral Dissertation. University of La Verne, Proquest Digital Dissertations. AAT9918843.
- JACKSON, P. M. **Measures for success in the public sector**. London: The Public Finance Foundation, 1995.

JAMES, E. Benefits and costs of privatized public services: lessons from the Dutch educational system. *Comparative Education Review*, Chicago, Illinois, v. 45, n. 28, p. 605-25, 1984.

_____. The private nonprofit provision of education: a theoretical model and application to Japan. *Journal of Comparative Economics*, Amsterdam, The Netherlands, v. 27, n. 10, p. 255-76, 1986.

_____. **The nonprofit sector in international perspective**. New York: Oxford University Press, 1989.

JAMES, E.; ROSE-ACKERMAN, S. **The nonprofit enterprise in market economies**. Program on Nonprofit Organizations – PONPO working paper. Institution for Social and Policy Studies. Baltimore: Yale University, 1985.

JOHANSEN, U.; MARTESSON, M., SKOOG, M. Mobilizing change through the management control of intangibles. *Accounting, Organizations and Society*, Amsterdam, The Netherlands, v. 26, n. 7-8, p.715-33, 2001.

JOHNSON, S. **Social enterprise literature review**. Edmonton, Canada: Canadian Centre for Social Entrepreneurship, 2001.

The Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project – Lester M. Salamon
Helmut K. Anheier, Regina List, Stefan Toepler, S. Wojciech Sokolowski and Associates - Global Civil Society, Dimensions of the nonprofit sector., Baltimore, MD: The Johns Hopkins Center for Civil Society Studies, 1999.

JONES, D. **Employee participation. Ownership and productivity**: a theoretical framework. *Industrial Relations*, San Francisco, CA, v. 33, n. 15, p. 532-554, 1995.

JONHSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S.. Relevance Lost. *Accounting Horizons*, v. 15, n. 44, p. 110-116, December 1987.

KALLIATH, T. J.; BLUEDORN; A. C.; GILLESPIE, D. F. A confirmatory factor analysis of the competing values instrument. *Educational and Psychological Measurement*. Thousand Oaks, CA 1, v. 12, n. 59, p. 143-159, 1999.

KANTER, R. M. From spare change to real change: the social sector as beta site for business innovation. *Harvard Business Review*, Boston v. 8, n. 4, p. 12- 20, May/June 1999. .

KAPLAN, R. S. Strategic performance measurement and management in nonprofit organizations. *Nonprofit Management and leadership*, San Francisco: Jossey-Bass, v. 11, n. 3, p. 353-370, 2001.

KAPLAN, R. S.; ATKINSON, A. A. **Advanced management accounting**. 2nd ed. New Jersey: Prentice Hall, 1989.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. The balanced scorecard as a strategic management system. *Harvard Business Review*, Boston, v. 47, n. 15, p. 75-85, January-February 1992.

_____. Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management, Part I. *Accounting Horizons*, Sarasota, FL, v. 15, n. 1, March 2001a. Disponível em: EBSCO. Acesso em: 05 ago. 2001.

_____. Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management, Part II. *Accounting Horizons*, Sarasota, FL, v. 15, n. 2, June 2001b. Disponível em: EBSCO. Acesso em: 05 ago. 2001.

KIM, M. T. **Does financial performance matter for nonprofits?** Asymmetric Information and Signaling in the Market for Charitable Contributions. 1999. Unpublished manuscript.

KNIGHT, J. A. **Value based management**. N.Y: McGraw-Hill, 1997.

KÖCHE, J. C. **Fundamentos de metodologia científica**. Rio de Janeiro: Vozes, 1997.

KONG, E. The strategic importance of intellectual capital in the non-profit sector. *Journal of Intellectual Capital*, Bingley, UK, v. 8, n. 4, p. 721-731, 2007.

KORTEN, D. **Getting to the 21st century: voluntary action and the global agenda**. West Hartford, Conn.: Kumarian Press, 1990.

KOTTER, J. P. **Leading change**. Boston: Harvard Business School Press, 1996.

KRAMER, R. **Voluntary agencies in the welfare state**. Berkeley: University of California Press, 1984.

KRAVCHUCK, R. S.; SCHACK, R. W. Designing effective performance-measurement systems under the Government Performance and Results Act of 1993. *Public Administration Review*, Washington, v. 56, Issue 4, p.348-358, July/Aug. 1996.

KUTTNER, R. **Everything for sale: the virtues and limits of markets**. New York: RandomHouse, 1997.

LAND, Kenneth. **Social indicators for assessing the impact of the independent, not-for-profit sector on society**. Washington D.C.: Brookings Institution 1996.

LANDIM, L. **As organizações não-governamentais no Brasil**. Rio de Janeiro: Núcleo de Pesquisa do ISER, 1988.

_____. **Para além do mercado e do Estado?** Filantropia e Cidadania no Brasil. Rio de Janeiro: Núcleo de Pesquisa do ISER, 1993.

LAPERRIERE, B. **Volunteerism in the Canadian health sector**. Ottawa, Canada: Volunteer Canada, 1998.

LEE, M. A conspicuous consumption theory of hospital behavior. *Southern Economics Journal*, Chattanooga, v. 38, n. 10, p. 48-58, 1977.

LEITE, J. B. D.; PORSE, M. de C. S. Competição baseada em competências e aprendizagem organizacional: em busca da vantagem competitiva. In RUAS, R., LIMA, "Novos Horizontes da Gestão: Competências e Aprendizagem Organizacional" - Bookman, 2005

LEVITT, T. **The Third Sector: new tactics for a responsive society**. New York: AMACOM, 1973.

LEWIS, D. **Bridging the gap?** The parallel universes of the non-profit and non-governmental organization research traditions and the changing context of voluntary action. International Working Paper 1. London: Centre for Voluntary Organization, 1998.

LIGHT, P. S. **Making nonprofits work: a report on the tides of nonprofit management reform**. Washington. DC: Brookings Institution, 2000.

LIMA, E. M. Avaliação de desempenho das entidades sem fins lucrativos. Working paper, 2006.

LIPIETZ, A.. **Annual Report 2001**. Alain Lipietz: depute européen. Disponível em: <http://lipietz.net/article.php3?id_article=109>. Acesso em 04 fev 2002.

LOHMANN, R. And a lettuce is nonanimal: toward a positive economics of voluntary action. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, Indianapolis, v. 18, n. 4, p. 367-383, Winter 1989.

_____. The commons: a multidisciplinary approach to nonprofit organization. Voluntary action and philanthropy. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, Indianapolis, v. 21, n. 3, p. 309-323, 1992.

LOW, J.; SIESFELD, T. Wall Street considers more than you think. *Strategy & Leadership*, New York, v. 2, n. 10, 1998.

_____. Gauging results: what measures matters? *Harvard Management Update*, Boston, v. 4, n. 15, 1999.

LYNCH, L. R.; CROSS, K. F. Managing the corporate warriors. *Milwaukee*, v. 23, n. 4, p. 54-60, 1990

LUFT, J. L. Long-term change in management accounting: perspectives from historical research. *Journal of Management Accounting Research*, Indianapolis, v. 9, p. 163-197, 1997.

MACDONALD, L.; RICHARDSON, Alan J. Alternative perspectives on the development of American management accounting: relevance lost induces a renaissance. *Journal of Accountancy Literature*, Gainesville, v. 21, n. 17, p. 120-156, 2002.

MACDUFF, N. Solving the hazards of unions and volunteer relations in government organizations. *Journal of Volunteer Administration*, Richmond, VA, v. 12, n. 15, p. 34-39, 1997.

MACINTOSH, J. Finding the right fit. *CA Magazine*, 1995.

MAGURA, S.; MOSES, B. S. **Outcome measures for child welfare services: theory and applications**. Washington D.C.: Child Welfare League of America, 1987.

MAHER, M. W. Management accounting education at the millennium. *Issues in Accounting Education*, Amsterdam, The Netherlands I, v. 15, Issue 2, p. 335, May 2000.

MALHOTRA, N. **Pesquisa de marketing**. São Paulo: Atlas, 1994.

MANOOCHEHRI, G. Overcoming obstacles to developing effective performance measures. *Work Studies*, Chicago, v. 48, n. 6, 1999.

MARINHO, E. L. L.; BARRETO, F. A. F. D.; LIMA, F. S. de. **Produtividade, variação tecnológica e variação de eficiência técnica das regiões e Estados Brasileiros**, 2001. Disponível em: <<http://www.anpec.org.br/encontro2001/artigos/200105226.pdf>>. Acesso em: 06 fev. 2009.

MARR, B. **Strategic performance management leveraging and measuring your intangible value drivers**. Oxford, UK: Linacre House/ Jordan Hill, 2006.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MAYNE, J. **Addressing attribution through contribution analysis:** using performance measures sensibly. Ottawa: Office of the Auditor General, 1999.

McCARTHY, K.; HODGKINSON, V.; SUMARIWALLA, R. **The nonprofit sector in the global community:** voices from many nations. San Francisco: Jossey-Bass, 1992.

McFARLANE, S.; ROACH, R. **Making a difference:** volunteers and non-profit (Research Bulletin 2). Calgary, Canada: Canada West Foundation, 1999.

McCLOSKEY, D. **The vices of economists,** the virtues of the bourgeoisie. Amsterdam: Amsterdam University Press, 1996.

MEASELLE, R. L. Market value accounting. *Cato Journal*, Washington, v.13, n. 3, p. 403-413, 1994

MEDINA-BORJA, A.; TRIANTIS, K. **A methodology to evaluate outcome performance in social services and government agencies.** Quality Congress. Annual Quality Congress Proceedings. 2001. ABI/INFORM Global. p. 707.

_____. A conceptual framework to evaluate performance of non-profit social services organizations. *International Journal Technology Management*, Virginia, v. 37, n. 1-2, p. 152-170, 2007.

MELO F. N.; F. P. FRÓES, C. **Responsabilidade social & cidadania empresarial – a administração do terceiro setor.** Rio de Janeiro: Qualitymark, 1999.

MENCHIK, P.; WEISBROD, B. Volunteer labor supply. *Journal of Public Economics*, Amsterdam, The Netherlands, v. 22, n. 32, n. 32, p. 159-183, 1987.

MEYER, A. D.; TSUI, A. S.; HININGS, C. R. Configurational approaches to organizational analysis. *Academy of Management Review*, N.Y., v. 18, n. 36, p. 1175-1195, 1993.

MILES, R. H. **Macro organizational behavior.** Illinois: Glenview, 1980.

MILES, M.; HUBERMAN, A. M. **Qualitative data analysis:** an expanded sourcebook. Thousand Oaks, CA: Sage, 1994.

MINTZBERG, H. **The structuring of organizations:** asynthesis of research. Englewood Cliffs, NJ.: Prentice-Hall, 1979.

_____. Rounding out the manager's job. *Sloan Management Review*, Massachusetts, v. 12, n. 36, p. 11-26, 1994.

_____. Managing government, governing management. *Harvard Business Review*, Boston, v. 17, n° 30, p. 75-83, May-June 1996.

MOHR, L. B. The implications of effectiveness theory for managerial practice in the public sector. In CAMERON, K.; WHETTON, D. **Organizational effectiveness: a comparison of multiple models**. Orlando, FLA: Academic Press, 1983.

MONTMARQUETTE, C.; MONTY, L. An empirical model of a household's choice of activities. *Journal of Applied Economics*, Buenos Aires, v. 4, n. 2. p. 145-158.1987.

MOOK, L. The volunteer value added website – calculate your organization's volunteer value added, 2004. Disponível em: <<http://home.oise.utoronto.ca/~volunteer/>>. Acesso em: 01 jun. 2008

MOORE, M. Managing for value: organizational strategy in for-profit, nonprofit, and governmental organizations. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, Indianapolis, v. 18, v. 4 , p. 183-204, 2000.

MOORE, M.; L. DAVID B. Accountability, strategy, and international nongovernmental organizations. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, Indianapolis, v. 30, n. 3, p. 569-587, 2001. Disponível em: <<http://nvs.sagepub.com>>. Acesso em: 17 maio 2008.

MORGAN, G. **Images of organization**. Newbury Park, CA: Sage, 1986.

MOURITSEN, J.; LARSEN, T. H., BUKH, P. N. Dealing with the knowledge economy: intellectual capital versus balanced scorecard. *Journal of Intellectual Capital*, ABI/ INFORM, v. 6, n. 1, p. 8, 2005.

NAJAM, A. Understanding the third sector: revisiting the prince, the marchand, and the citizen. *Nonprofit Management and Leadership*, v. 7, n. 2, p. 203-19, 1996.

NANNI, A. J.; DIXON, J. R. Integrated performance measurement. *Journal of Management Accounting Research*, Sarasota, v. 4, n. 1, 1992.

NANUS, B.; DOBB, S. **Liderança para o terceiro setor: estratégia de sucesso para organizações sem fins lucrativos**. São Paulo: Futura, 2000.

NAPIER, C. J. Accounts of change: 30 years of historical accounting research. *Accounting, Organization and Society*, Amsterdam, The Netherlands, v. 31, n. 15, p. 445-507, 2006.

NASCIMENTO, D. T. Mensuração e reconhecimento do resultado econômico nas entidades sem fins lucrativos (terceiro setor). In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE

PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 24., 2000, Florianópolis. *Anais...* Santa Catarina: Anpad, 2000. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/frame_enanpad>. Acesso em: 15/04/2008

NECIK, A.; PACE, E. S. U. Uma análise da evolução da Contabilidade Financeira, Working paper, FEA USP, 2006.

NEELY, A. **Measuring business performance: why, what and how.** London: Economists Books, 1998.

NELSON. R. **The moon and the ghetto: an essay on public policy analysis.** New York: W. W. Norton & Co., 1977.

NELSON, R.; KRASHINSKY, M. **The two major issues of public policy: public subsidy and organisation of supply.** In NELSON, R.; YOUND, D. (Eds.). **Public subsidy for day care of young children.** Lexington: DC Heath, 1973. p. 32-55.

NEUMAN, L. **Social research methods: qualitative and quantitative approaches.** Boston: Allyn & Bacon, 1994.

NIELSEN, W. **The endangered sector.** New York: Columbia University Press, 1979.

NONAKA, I. A dynamic theory of organizational knowledge creation. *Organization Science*, San Francisco, v. 5, n. 1, 14-37 1994.

NONAKA, I.; TAKEUSHI, H. **Criação de conhecimento na empresa: como as empresas japonesas geram a dinâmica da inovação.** Rio de Janeiro: Campus, 1997.

_____. **Nonprofit economy.** Cambridge: Harvard University Press, 1988.

NORGARD, M. A. **The nature of management accounting.** New Jersey, USA: Prentice Hall, 1985.

NORREKLIT, H. The balance on the balanced scorecard: a critical analysis of some of its assumptions. *Management Accounting Research*, Amsterdam, The Netherlands, v. 11, n. 12, p. 65-88, 2000.

_____. The balanced scorecard: what is the score? A rhetorical analysis of the balanced scorecard. *Accounting, Organisations and Society*, Amsterdam, The Netherlands, v. 28, n. 6, p. 591-619, 2003.

NYHAN, R. C., MARTIN, L. L. Comparative performance measurement: a primer on data development analysis. *Public Productivity and Management Review*, London, v. 22, n. 3, p. 348-364, 1999.

OAKES, L.; TOWNLEY, B.; COOPER, D. Business planning as pedagogy: language and control in a changing institutional field. *Administrative Science Quarterly*, N.Y., v. 18, n. 43, p. 257-292, 1998.

OFFICE of the auditor general of Canada. **Implementing results-based management.** Lessons from the Literature. Ottawa. 2000. p. 7.

O'NEILL, M.; FLETCHER, K. **Nonprofit management education: US and world perspectives.** Westport: Praeger, 1998.

O'NEILL, M.; YOUNG, D. R. **Educating managers of nonprofit organizations.** New York: Praeger, 1988.

OLAK, P. A. **Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais.** 1996. 273p. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

_____. **Bases para a eficácia na aplicação do contrato de gestão nas organizações sociais brasileiras.** 2000. 234 p. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo.

OLAK, P. A.; NASCIMENTO, D. T. **Mensuração e reconhecimento do resultado econômico nas entidades sem fins lucrativos (terceiro setor).** In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 24., 2000, Florianópolis. *Anais...* Santa Catarina: Anpad, 2000. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/frame_enanpad>. Acesso em: 10/07/2008

OLIVEIRA, A.; AVELINO JR., F. M.; RIBEIRO, J. F. **O terceiro setor numa abordagem internacional e a realidade brasileira sob a ótica da contabilidade.** In: SIMPÓSIO DE ADMINISTRAÇÃO DA PRODUÇÃO, LOGÍSTICA E OPERAÇÕES INTERNACIONAIS (SIMPOI), 7., 2004, São Paulo. *Anais...* São Paulo: Fundação Getúlio Vargas – EAESP, 2004.

OLIVEIRA, D. de P. R. **Planejamento estratégico.** São Paulo: Atlas, 1997.

OLIVEIRA JR., M. M. (Org.). **Gestão estratégica do conhecimento: integrando aprendizagem, conhecimento e competências.** São Paulo: Atlas, 2001.

OLVE, N.G.; ROY, J.; WETTER, M. **Balanced Scorecard** – yrityksen strateginen ohjausmenetelmä. 2nd ed. Porvoo: WSOY, 1999..

_____. **Performance drivers: a practical guide to using the balanced scorecard.** Chichester: Wiley, 1997.

OLSON, M. **The logic of collective action.** Cambridge: Harvard University Press, 2000a.

OLSON, M. Ontario Association for volunteer administrators. **Impact: a discussion paper on the impact of the absence of an administrator of volunteers.** Toronto, Canada: Don Mills, 2000b.

ORDOÑEZ DE PABLOS, P. The importance of relational capital in service industry: the case of the Spanish Banking Sector. *International Journal of Learning an Intellectual Capital*, Geneve, v. 1, p. 13-18, p. 431-40, 2004.

ORTMEYER, D. L.; FORTUNE, P. A portfolio model of Korean household-sector savings behavior. *Economic Development and Cultural Change*, Chicago, v. 7, n. 33, p. 575-599, 1985.

OSBORNE, D.; GAEBLER, Ted P M. *Public management.* Washington, v. 74, n. 3, Mar. 1992.

OSTER, S. **Strategic management of nonprofit organizations.** Oxford, UK: Oxford University Press, 1995.

OUTCOMES. Disponível em: <<http://www.outcomesonline.org.uk/>>. Acesso em: 25 jul. 2008.

PACE, E. S. U.; BASSO, L. F. C.; da SILVA, R. A elaboração de um conjunto de indicadores financeiros e não financeiros de desempenho para o terceiro setor. Mackpesquisa, 2004.

PARASURAMAN, A.; ZEITHAML, V. A.; BERRY, L .L. SERVQUAL: a multiple item scale for measuring customers perceptions of service quality. *Journal of Retailing* Amsterdam, v. 64, n. 19, p. 12-40, 1988.

PARMEGIANI, M. **Who are Ontario volunteers.** Fact Sheet #16. National Survey of Giving. Volunteering and Participating. NSGVP Online. Toronto, Canada: Canadian Centre for Philanthropy, 1997.

PATON, R. **Managing and measuring social enterprises.** London: Sage, 2003.

- PEARCE, J.; RAYNARD, P.; ZADEK, S. **Social auditing for small organizations: a workbook for trainers and practitioners.** London: New Economics Foundation, 1995.
- PELEIAS, I. R. **Avaliação de desempenho: um enfoque de gestão econômica.** 1992. Dissertação (Mestrado) – FEA USP, São Paulo.
- PEPPARD, J.; RYLANDER, A. **Using an intellectual capital perspective to design and to implement a growth strategy: the case of APiON.** *European Management Journal*, Amsterdam, The Netherlands, v. 19, n. 5, p. 510-525, 2001.
- PERMUT, S. Consumer perceptions on nonprofit enterprise: a comment on Hansmann. *Yale Law Journal*, New Haven, v. 6, n. 90, p. 1623-32, 1981.
- PETTY, R.; GUTHRIE, J. Intellectual capital literature review: measurement, reporting and management. *Journal of Intellectual Capital and Technical Assistance*, Harrisburg, v. 1, n. 2/3, p.155-76, 2000.
- PIGOU, A. C. **The economics of welfare.** 4th ed. London: MacMillan, 1932.
- PIKE, S.; FERNSTRÖM, L.; ROOS, G. **Intellectual capital: management approach in ICS Ltd.** *Journal of Intellectual Capital*, v. 6, n. 4, p. 489-509, 2005. ABI/INFORM Global
- PIQUET C., L. **ONGs Anos 90: a opinião dos dirigentes brasileiros.** Rio de Janeiro: Núcleo de Pesquisa do ISER, 1991.
- POWELL, WALTER W. (Ed.) **The private provision of public services: a comparison of Sweden and Holland.** Program on Nonprofit Organisations. Institution for Social and Policy Studies – Ponpo Working paper. New Haven: Yale University Press, 1982.
- _____. Economic theories of nonprofit organizations. In POWELL, W. (Ed.). **The nonprofit sector: a research handbook.** New Haven, CT: Yale University Press, 1987. p. 27-42.
- PROVOST, L., LEDDICK, S. How to take multiple measures to get a complete picture of organizational performance. *National Productivity Review*, p. 477-490, Autumn 1993.
- QUARTER, J. **Canada's social economy: co-operatives, non-profits, and other community enterprises.** Toronto: James Lorimer, 1992.
- QUARTER, J.; MOOK, L.; RICHMOND, B.J. **What counts: social accounting for non profits and cooperatives.** N.Y.: Prentice Hall, 2003.

- QUINN, R. E.; SPREITZER, G. M. The psychometrics of the competing values culture instrument and an analysis of the impact of organizational culture on quality of life. *Research on Organizational Change and Development*, Bingley, UK, v. 6, n. 72, p. 115-142, 1991.
- RAPPAPORT, A. **Creating shareholder value: a guide for managers and investors.** WASHINGTON, Free: Free Press, 1986.
- REED, P. **Defining the nonprofit sector in Canada: what questions should we be asking?** Toronto, Canada: Canadian Policy Research Network—Roundtable on the Nonprofit Sector, 1997.
- REGO JR., L. C. M. E-learning. In **Manual de treinamento e desenvolvimento: um guia de operações.** São Paulo: Pearson Makron Books, 2001.
- RIAHI-BELKAOUI, A. **Value added reporting and research: state of the art.** Westport : Quorum Books, 1999.
- RICHMOND, B. J. **Counting on nonprofits.** London: United Way of London, 1998.
- RICHMOND, B. J., MOOK, L. **Social audit for Waterloo cooperative residence incorporated.** London: WCRI, 2001.
- RICHMOND, F.; HUNNEMANN, E. What every board member needs to know about outcomes. *Management Accounting Research*, Bingley, UK, v. 2, n. 80, 1996
- RICHARDSON, R. **Pesquisa social: métodos e técnicas.** São Paulo: Atlas, 1989.
- RIDLEY, C. R.; MENDOZA, D. W. Putting organizational effectiveness into practice: the preeminent consultation task. *Journal of Counseling and Development*, N.Y., v. 10, n. 72, p. 168-178, 1993.
- ROBBINS, S. P. **Organizational theory: the structure and design of organizations.** Upper Saddle River, N.J.: Prentice Hall, 1983.
- ROCKEFELLER III, J. D. The third sector. *Accross the Board*, Alberta, v. 4, n. 15, p. 13-18, 1978.
- ROGERS, E. M. **Diffusion of innovations.** NY: The Free Press, 1995.
- ROJAS, R. A review of models for measuring organizational effectiveness among for-Profit and nonprofit organizations. *Nonprofit Management & Leadership*, N.Y.: Jossey-Bass, v. 11, n.1, 2000.

ROESCH, S. Gestão de ONGs – rumo a uma agenda de pesquisas que contemple a sua diversidade. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 26., 2002, Salvador.. *Anais...* Bahia: Anpad, 2002.

ROOS, G.; JACOBSEN, K. Management in a complex stakeholder organization. *Monash Mt Eliza Business Review*, Victoria, Australia, v. 2, n.1, p. 83-93, 1999.

ROOS, J. Exploring the concept of intellectual capital (IC). *Long Range Planning*, Amsterdam, The Netherlands, v. 31, n. 1, p. 150-153, 1998.

ROOS, J.; ROOS, G.; DRAGONETTI, N. C.; EDVINSSON, L. **Intellectual capital: navigating the new business landscape**. London: MacMillan, 1997.

ROSE-ACKERMAN, S. **The economics of nonprofit institutions: studies in structure and policy**. New York: Oxford University Press, 1986.

_____. Altruism, non-profits and economic theory. *Journal of Economic Literatures*, Nashville, v. 35, n. 10, p. 701-728, 1996.

_____. **The Canadian nonprofit sector**. Toronto, Canada: Canadian policy research networks, 1997.

ROSLENDER, R. **Relevance lost and found: critical perspectives on the promise of management accounting**. *Critical Perspectives on Accounting*, Amsterdam, The Netherlands, v. 7, n. 13, p. 533-561, 1996.

ROSS, D. **How to estimate the economic contribution of volunteer work**. Ottawa, 1994.

ROSS, D. P.; SHILLINGTON, E. R. **A profile of the Canadian volunteer**. Ottawa, Canada: National Voluntary Organizations, 1989.

ROTH, A.; VAN Der VELDE, M. Investing in retail delivery systems technology. *Journal of Retail Banking*, N.Y., v. 11, n. 2, p. 23-34, 1989a.

_____. Operations as marketing: a competitive service strategy. *Journal of Operations Management*, Amsterdam, v. 10, n. 3, p.303-328, 1989b.

RUGGIERO, J., DUNCOMBE, W. On the measurement and causes of technical inefficiency in local public services. *Journal of Public Administration Research and Theory*, Oxford, v. 5, n. 4, p. 403, 1995.

RYAN, W. The landscape for nonprofits. *HBReview*, Boston, v. 15, n. 77, p. 127-137, 1999.

SALAMON, L. Partners in public service: the scope and theory of government-nonprofit relations. In POWELL, W. (Ed.). **The nonprofit sector: a research handbook**. New Haven, CT: Yale University Press, 1987. p. 99-117.

_____. The rise of nonprofit sector. *Foreign Affairs*, N.Y., v. 73, n. 4, p. 109-22, 1994.

_____. **Partners in public service: government non-profit relations in modern welfare state**. Baltimore: The Johns Hopkins University Press, 1995.

SALAMON, L. Of market failure, voluntary failure and Third-party government: toward a theory of government-nonprofit relations in the modern welfare state. *Journal of Voluntary Action Research*, v. 16, n° ½, p. 29-49, 1987.

SALAMON, L.; ABRAMSON, A. **The federal budget and the nonprofit sector**. Washington: Urban Institute Press, 1982.

SALAMON, L.; ANHEIER, H. In search of the nonprofit sector I: the question of definitions. *Voluntas*, N.Y., v. 3, n. 2, p. 200-213, 1992.

_____. **Defining the nonprofit sector: a cross-national analysis**. Manchester: Manchester University Press, 1997.

SALAMON, L.; ANHEIER, H.; LIST, R.; TOEPLER, S. **Global civil society: dimensions of the nonprofit sector**. Baltimore: The Johns Hopkins University Press, 1999.

SALAMON, L.; SOKOLOWSKI, M.; WOJCIECH, S.; ANHEIER, H. **Social origins of civil society: an overview**. Working Paper of The Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project. Baltimore: Johns Hopkins University, 2000.

SANTOS, A. R. dos. **Gestão do conhecimento como modelo empresarial**. 2001a. Disponível em: <http://www1.serpro.gov.br/publicacoes/gco_site/m_sumario.htm> Acesso em: 10 jun. 2008.

_____. **Gestão do conhecimento: uma experiência para o sucesso empresarial/organizadores**. Curitiba: Champagnat, 2001b.

_____. **Demonstração do valor adicionado: como elaborar e analisar a DVA**. São Paulo: Atlas, 2003.

SAUL, J. R. **The unconscious civilization**. Toronto, Canada: House of Anansi Press & the Canadian Broadcasting Corporation, 1995.

- SEIBEL, W. Government/third-sector relationship in a comparative perspective: the cases of France and West Germany. *Voluntas*, N. Y, v. 1, n. 1, p. 42-60, May 1990.
- SCAPENS, R. Understanding management practices: a personal journey. *The British Accounting Review*, Amsterdam, The Netherlands, v. 38, n. 13, p. 1-30, 2006.
- SCHACTER, Mark. **Not a tool kit, practitioner's guide to measuring the performance of public programs**. Ottawa, Canada: Institute On Governance, 2002.
- SCHALOCK, R. L. **Outcome-based evaluation**. New York: Plenum Press, 1995.
- SCHWARTZ, G. Programa não prioriza tributação. **Folha de S.Paulo**, São Paulo, 17 novembro 1996. Dinheiro, p. 14.
- SCOTT, S.; SUPPES, L. Foundational aspects of theories of measurement. *Journal of Symbolic Logic*, Ann Arbor, v. 23, n. 21, p 113-128, 1958.
- SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. **A revolução dos custos**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- SHARPE, D. **A portrait of Canada's charities**. Toronto, Canada: Canadian Centre of Philanthropy, 1993.
- SECURATO, J.R, MALUF FLLHO,J.G., OLIVEIRA,E.F.,PERERA,L.C.J., FRALETI,P.B., ODA,A.L., FUENTES,J.,SILVA,A.C.D..**Cálculo financeiro das tesourarias – bancos e empresas**, Saint Paul Institute of Finance, 3ª Ed. 2001
- SILVA, N. N. da. **Amostragem probabilística: um curso introdutório**. São Paulo: Edusp, 1998.
- _____. **Amostragem probabilística**. 2. ed. São Paulo: Edusp, 2001.
- SIMONE, C.; BOFF, L. H. **Os novos horizontes da gestão: aprendizagem organizacional e competências**. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- SINK, D. S.; MORRIS, W. T. **By what method?** Atlanta: Industrial Engineering and Management Press, 1995.
- SINGER, P. **A recente ressurreição da economia solidária no Brasil**. In: SANTOS, Boaventura (Org.). **Produzir para viver: os caminhos da produção não capitalista**. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2002.

SKLOOT, E. Enterprise and commerce in nonprofit organizations. In POWELL, W. (Ed.). **The nonprofit sector: a research handbook**. New Haven, CT: Yale University Press, 1987. p. 380-393.

SLOMSKI, V. **Mensuração do resultado econômico em entidades públicas** – uma proposta. 1996. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

_____. **Teoria do agenciamento no Estado: uma evidenciação da distribuição da renda econômica produzida pelas entidades públicas de administração direta**. 1999. 106 p. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <<http://www.crpsp.org.br>>. Acesso em: dez. 2007.

SLOMSKI, Valmor; ALVES, Cassia; SOUZA, Manuela. **A mensuração do resultado econômico em entidades do terceiro setor: o caso do grupo Primavera**. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 29., 2005, Brasília. *Anais...* Brasília: Anpad, 2005.

SMILLIE, I. **The alms bazaar**. London: IT Publications, 1995.

SMIRCICH, L.; MORGAN, G. Leadership: the management of meaning. *Journal of Applied Behavioral Science*, Virginia, v.21, n. 14, p. 257-273, 1982.

SMITH, D. H. Four Sectors or Five? Retaining the member-benefit sector. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, Indianapolis, v. 20, n. 2, p.137-150, Summer 1991.

SOLA, M.; PRIOR, D. Measuring productivity and quality changes using data envelopment analysis: an application to Catalan hospitals. *Financial Accountability and Management*, Oxford, v. 17, n. 3, p. 219-245, August 2001.

SOLE, S. Accounting action. *NZ Business*, Auckland, v. 13, n. 2, 30-36, 1999.

SOUTES, D. O. S.; DE ZEN, M. J. C. M. **Estágios evolutivos e perspectivas da contabilidade gerencial**. Paraná: Coluna do Saber, 2004.

_____. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. In: II ENCONTRO CIENTÍFICO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS DE MARECHAL CÂNDIDO RONDON, 2., 2007, Cascavel. *Anais...* Paraná: Coluna do Saber, 2007. v. 1.

SOUZA, B., C. de. **Convívio entre a contabilidade gerencial e a financeira**. Working paper. São Paulo: Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, 2007.

SOWA, J.; COLEMAN, S., SANDFORT, J. No longer unmeasurable? A multidimensional integrated model of nonprofit organizational effectiveness. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, Indianapolis, v. 15, n. 33, p. 711-720, 2004.

SPECKBACHER, G., The economics of performance management, *Nonprofit management and leadership*, Indianapolis, v. 13, n. 3, p. 267-281, 2003

SPIEGEL, H. New explorations into the nonprofit sector. *Journal of the American Planning Association*, Chicago, v. 15, n. 56, p. 241-244, 1990.

STATA, R., Organization learning – the key to management innovation. *Sloan Management Review*, New Haven, v.30, n. 3, p. 63-71, 1989.

STATISTICS CANADA. **Employment earnings and hours (Cat.no 72 002)**. Ottawa, Canada: Minister of Industry, Science & Technology, 1993.

STATISTICS Canada. (2000). **Average weekly hours and hourly earnings of hourly-rated wage earners, (SEPH), by Standard Industrial Classification. 1960 (SIC)**. Monthly Retrieved. August, 2002. Disponível em: <<http://cansim2.statcan.ca/>>.

STEINBERG, R. Labor economics and the nonprofit sector: a literature review. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, Indianapolis, v.23, n. 19, p. 151-169, 1990.

_____. **Does government spending crowd out donations?** In BEN-NER, A., GUI, B. (Eds.). **The nonprofit sector in the mixed economy**. Ann Arbor: University of Michigan Press, 1993. p. 99-125.

STEINBERG, R. Economic theories of nonprofit organizations. In POWELL, W. (Ed.) **The nonprofit sector: a research handbook**. 2nd ed. New Haven. Conn.: Yale University, 2006. p. 117-139.

STEVENS, S. S. On the theory of scales of measurement. *Science*. p. 103, 1946.

STEWART, T. A. **Intellectual capital: the wealth of organizations**. New York, NY: Currency Doubleday, 1997.

STIVERS, B. P.; COVIN, T. J. How nonfinancial performance measures are used. *Management Accounting*, N.Y., v. 79, n. 8, p. 44-50, 1998.

STONE, M.; BIGELOW, B.; CRITTENDEN, W. E. Research on strategic management in non-profit organisations: synthesis, analysis and future directions. *Administration and Society*, Thousand Oaks, CA, v. 13, n. 3, p. 378-423, 1999. .

STRAUSS, A.; CORBIN, J. **Basics of qualitative research**. Newbury Park, CA: Sage, 1990.

SUCHMAN, M. Managing legitimacy: strategic and institutional approaches. *Academy of Management Review*, N.Y., v. 10, n. 4, p.571-610, 1995.

SVEIBY, K. E. **The new organizational wealth**: managing and measuring knowledge-based assets. San Francisco: Berret-Koehles, 1997.

SVEIBY, K. E.; SUBRAMANIAM, M.; YOUNDT, M. A. The influence of intellectual capital on the types of innovative capabilities. *Academy of Management Journal*, N.Y., v. 48, n. 3, p. 450-63, 2005.

SUES, A. M.; WILSON, P. Developing a hospital's volunteer program. *Health and Social Work*, Atlanta, v. 4, n. 3, p. 13-20, 1987.

SUGDEN, R. Reciprocity: the supply of public good through voluntary contributions. *Economic Journal*, Thousand Oaks, CA, v. 13, n. 94, p. 772-787, 1984.

SUMMARY of the Sarbanes-Oxley. Disponível em: <<http://www.aicpa.org/sarbanes/index.asp>>. Acesso em: 08 jun. 2008.

SUPPES, L.; ZINNES, R. Basic measurement theory. In LUCE, R.; BUSH, R.; GALANTER, E. **Handbook of mathematical psychology**. New York, NY: Wiley, 1963. V. 1.

TENG, J. C.; GROVER, V.; FIEDLER, K. Developing strategic perspectives on business process reengineering: from process reconfiguration to organizational change, *Research in Organizational Change and Development*, JAI Press, v. 9, n. 3, 1996.

TENÓRIO, F. G. **Gestão de ONGs**: principais funções gerenciais. Rio de Janeiro: FGV, 2001.

TEODOSIO, A. S. Voluntariado: entre a utopia e a realidade da mudança social. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, NÃO DISPONÍVEL., 2002, Salvador. *Anais...* Bahia: Anpad, 2002 .

TERRA, J. C. C. **Gestão do conhecimento**: aspectos conceituais e estudo exploratório sobre as práticas de empresas brasileiras. In FLEURY, Maria Tereza L.; OLIVEIRA, Moacir de

Miranda (Org.). **Gestão estratégica do conhecimento:** integrando aprendizagem, conhecimento e competências. São Paulo: Atlas, 2001. v. 2, p. 212-241.

THE SARBANES-OXLEY Act and Implications for Nonprofit Organizations. 2003. Board Source and Independent Sector 11.

THE SWEDISH NATIONAL AUDIT OFFICE (RRV). **Balanced scorecard in the public authorities** – improved result information for internal control. Stockolm, 1996.

THE THIRD SECTOR: KEYSTONE OF A CARING SOCIETY. Washington: Independent Sector, 1980.

THOMAS, P. G. **Performance measurement reporting, obstacles and accountability:** recent trends and future directions. Canberra: The Australian National University E Press, 2004.

TRAIDCRAFT. Social accounts 1999/2000. Disponível em: <<http://www.traidcraft.co.uk/sa2000/sindex.html>>. Acesso em: 10 nov. 2005.

TRIANSTIS, K., MEDINA-BORJA, Alexandra. **Performance measurement:** the development of outcome objectives for Armed Forces Emergency Services. American Red Cross Chapter Management Workbook. Falls Church, VA. Systems Performance Laboratories. Virginia Tech. 1996.

TUCKMAN, H.; CHANG, C. **The health care volunteer.** *Hospital Topics*, v. 72, n. 2, p. 23-27, 1994. Disponível em:

<http://www.google.com.br/url?sa=t&source=web&ct=res&cd=1&url=http%3A%2F%2Fbhp.r.hrsa.gov%2Fhealthworkforce%2Fchw%2FAppI.htm&ei=fikOSsT7JdGtwe7_7mCCA&usg=AFQjCNH1Z_Ic8WsbTUIpe9mhTFQX1n7tkw&sig2=3p2P6luKh3ACMybaTgpq2Q>.

Acesso em: 01 maio 2008.

UGÁ, M. A. D. Instrumentos de avaliação econômica dos serviços de saúde: alcances e limitações. In: PIOLA, S. F.; VIANA, S. M. **Economia da saúde:** conceito e contribuição para a gestão da saúde. Brasília: IPEA, 1995.

UNITED WAY OF AMERICA. **Measuring program outcomes:** a practical approach. Washington DC, 1996.

VAILLANCOURT, F. To volunteer or not Canada, 1987. *Canadian Journal of Economics*, Thousand Oaks, CA, v. 12, n. 4, p. 813-826, 1994.

- VALENTINOV, V. Explaining nonprofit organization: the social value approach. *Journal of Cooperative Studies*, Liverpool 1, v. 38, n. 42, p. 22-36, 2005.
- VAN D.; J.,BOIN, R. Volunteer labor supply in the Netherlands. *De Economist*, v. 141, n. 3, p. 402-418, 1993.
- VAN TIL, J. *et al. Critical issues in American philanthropy*. San Francisco: Jossey-Bass, 1990.
- VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 1998.
- VERWEIRE, K.; BERGHE, L. Integrated performance management: adding a new dimension. *Management Decision*, Gent, v. 41, n. 8, p. 782 -790, 2003.
- VITALE, M. MAVRINAC, S., HAUSER, M. New process/financial scorecard: a strategic performance measurement system. *Planning Review*, v. 3, n. 2, 1994.
- VOLUNTARY Non Profit Sector. Lexington, MA: D.C. Heath Books, 1977.
- WAGGONER, D. B.; NEELY, A. D.; KENNERLEY, M. P. *International Journal of Production Economics*, Amsterdam, v. 60, p. 53-61, 1999.
- WEBSTER, E. The growth of enterprise intangible investment in Australia. *Information Economics and Policy*, Amsterdam, The Netherlands, v. 12, n. 1, p. 1-25, 2000.
- WEISBROD, B. A. Toward a theory of the voluntary non-profit sector in a three-sector economy., In PHELPS, Edmund (Ed.). **Altruism, morality and economic theory**. New York: Russel Sage, 1975. p. 171-195.
- _____. Toward a theory of the voluntary nonprofit sector in a three-sector economy. In WEISBROD, B. (Ed.). **The voluntary nonprofit sector**. Lexington, MA: DC Heath, 1977. p. 51-76.
- _____. **The nonprofit economy**. Cambridge: Harvard University Press, 1988.
- WEISS, J. **Donations**: can they reduce a donor's welfare? In ROSE-ACKERMAN, S. (Ed.). **The non-profit sector: economic theory and public policy**. New York: Oxford University Press, 1986. p. 45-56.
- WHOLEY, J. S.; HATRY, P. H. The case of performance monitoring. *Public Administrations Review*, Thousand Oaks, CA, v. 22 n. 52, p. 604-610, Nov./Dec. 1992.

WILSON, E. R.; LEON E. H; KATTELUS, S. **Accounting for government and nonprofit entities**. New York: Irwin McGraw-Hill, 1999.

WILSON, M. I., LARSON, R. S. **Non-profit management students: who they are and why they enroll**. *Non-profit and Voluntary Sector Quarterly*, Thousand Oaks, CA, v. 31, n. 2, p. 259-70, 2002.

WILLIAMSON, O.E. Transaction cost Economics. In SCHMALENSEE, R.; WILLING, R. D. (Ed.) **Handbook of industrial organization**. Amsterdam: Elsevier Science Publishers, 1989. V. 1.

WOLFE, N.; WEISBROD, B.; BIRD, E. The supply of volunteer labor: the case of hospitals. *Nonprofit Management and Leadership*, Thousand Oaks, CA, v. 1, n. 4, p. 23-45, 1993.

WYMER JR., W. W. Hospital volunteers as customers: understanding their motives, how they differ from other volunteers, and correlates of volunteer intensity. *Journal of Nonprofit & Public Sector Marketing*, Canada, vol. 18, p. 51-76, 1999.

YIN, R. K. **Case study research: design and methods**. Thousand Oaks, CA.: Sage, 1994.

YOUNG, D. R. Entrepreneurship and the behavior of nonprofit organizations: elements of a theory. In WHITE, Michelle (Ed.). **Nonprofit firms in a three-sector economy**. Washington D.C.: Urban Institute Press, 1981. p. 135-162.

YOUNG, D. S.; O'BYRNE, S. **EVA and value based management**. NY: McGraw Hill, 2000.

YOUNG, D.R. **If not for profit, for what?** Lexington, D.C: Heath, 1983.

YOUNG, S. M.; SELTO, F.H. Explaining cross-sectional workgroup performance differences in a JIT facility. *Journal of Management Accounting*, v.3, n. 11, 1993.

ZAHND, L. Volunteer staff relationships in a unionized environment. *Journal of Volunteer Resources Management*, Ontario, v. 1, n. 6, p. 8-9, 1997.

ZALTMAN, Gerald. **Management principles for non-profit agencies and organizations**. New York: American Management Association, 1979.

ZETHAML, V. **Defining and relating price perceived quality and perceived value**. Report n. 87-101. Cambridge, MA: Marketing Science Institute, 1987.

ZIMMERMAN, B.; Dart, R. **Charities doing commercial ventures: societal and organizational implications.** Toronto, Canada: Canadian Policy Research Network & the Trillium Foundation, 1998.

APENDICE I

GRAACC - Custo de oportunidade

Demonstração do Valor Adicionado Expandido 1 – R\$

		Financeiro	Social	Combinado
Resultados	Primário	29.857.643,45	\$4.101.656,74	\$33.959.300,19
	Secundário	-\$70.743,27	\$3.017.264,48	\$2.946.521,21
	Terciário			\$0,00
Total da Produção Interna		\$29.786.900,18	\$7.118.921,22	\$36.905.821,40
(-) Bens e Serviços adquiridos externamente (A)		\$14.549.955,66		\$14.549.955,66
Valor Adicionado Total (B)		\$15.236.944,52	\$7.118.921,22	\$22.355.865,74
Índice de Valor Adicionado em relação às Compras Externas B / A		1,05	0,49	1,54
Funcionários	Salários e encargos	\$13.443.384,22		\$13.443.384,22
Governo	Impostos	\$4.649,20		\$4.649,20
Investidores	Juros	\$95.032,47		\$95.032,47
Sociedade	Contribuições aos voluntários + Centro de Custos Voluntariado	-\$70.743,27	\$4.101.656,74	\$4.030.913,47
Benefícios Secundários aos voluntários	Crescimento pessoal		\$3.017.264,48	\$3.017.264,48
Benefícios Terciários	Serviços a terceiros		\$0,00	\$0,00
Organização	Depreciação	\$1.764.621,90		\$1.764.621,90
	Contribuição da empresa			
Sociedade	cliente com infraestrutura	\$0,00		\$0,00
Distribuição do Valor Adicionado Total		\$15.236.944,52	\$7.118.921,22	\$22.355.865,74

APÊNDICE II

GRAACC Custo de Substituição

Demonstração do Valor Adicionado Expandido 3 – R\$

		Financeiro	Social	Combinado
Resultados	Primário	\$29.857.643,45	\$3.154.703,03	\$33.012.346,48
	Secundário	-\$70.743,27	\$3.017.264,48	\$2.946.521,21
	Terciário		\$0,00	\$0,00
Total da Produção Interna		\$29.786.900,18	\$6.171.967,51	\$35.958.867,69
(-) Bens e Serviços adquiridos externamente (A)		\$14.549.955,66		\$14.549.955,66
Valor Adicionado Total (B)		\$15.236.944,52	\$6.171.967,51	\$21.408.912,03
Índice de Valor Adicionado em relação às Compras Externas B / A		1,05	0,42	1,47
Funcionários	Salários e encargos	\$13.443.384,22		\$13.443.384,22
Governo	Impostos	\$4.649,20		\$4.649,20
Investidores	Juros	\$95.032,47		\$95.032,47
Sociedade	Contribuições dos voluntários + Centro de			
	Custos Voluntariado	-\$70.743,27	\$3.154.703,03	\$3.083.959,76
Benefícios Secundários aos voluntários	Crescimento pessoal		\$3.017.264,48	\$3.017.264,48
Benefícios Terciários	Serviços a terceiros		\$0,00	\$0,00
Organização	Depreciação	\$1.764.621,90		\$1.764.621,90
	Contribuição da empresa			
Sociedade	cliente com infraestrutura	\$0,00		\$0,00
Distribuição do Valor Adicionado Total		\$15.236.944,52	\$6.171.967,51	\$21.408.912,03

APÊNDICE III**Questionário para os voluntários do GRAACC****Questionário**

Caro Voluntário,

No contexto de uma pesquisa sobre a Geração de Valor das Organizações Não Governamentais no Brasil, estamos realizando, em parceria com a FEA/USP, uma pesquisa sobre o trabalho voluntário junto ao GRAACC.

ESTAS INFORMAÇÕES SÃO ABSOLUTAMENTE SIGILOSAS E SEUS RESULTADOS SERÃO PRESERVADOS SEGUNDO NORMAS DO GRAACC.

CUSTO DE OPORTUNIDADE (1)

P1) Quantas horas / ano, em 2007, v. dedicou ao trabalho voluntário no GRAACC? _____

P2) Qual foi a natureza deste trabalho (recepção, internação, brincar, etc.)? _____

P3) Qual o valor / hora bruto você acha razoável atribuir às suas atividades voluntárias? _____

CUSTO DE OPORTUNIDADE (2)

P4) Relacione abaixo a quais atividades v. se dedicaria se não estivesse realizando as atividades voluntárias mencionadas:

- 1)
- 2)
- 3)

P5) Você acha que o valor /hora bruto indicado na P3) é uma boa medida do valor da sua hora de lazer?

- () Sim
 () Não, um valor razoável seria: _____

P6) Qual atividade você estaria disposta (o) a abandonar caso desejasse oferecer mais 1 hora de trabalho voluntário?

- () 1 Hora de atividades remunerada () 1 Hora de atividades de lazer
-

CUSTO DE REPOSIÇÃO (3)

P7) Quanto v. acredita um funcionário em um hospital ganha ou ganharia para exercer a atividade que você presta voluntariamente? Dê o valor em salário/ hora bruto. _____.

BENEFÍCIOS PESSOAIS AUFERIDOS PELOS VOLUNTÁRIOS (Secundários)

P8) Relacione abaixo os principais **ganhos pessoais percebidos** decorrentes da sua atividade voluntária no GRAACC (ex. maior conhecimento, captação de recursos, crescimento na carreira, ampliação do seu relacionamento pessoal, satisfação pessoal, etc.)

- 1)
- 2)
- 3)
- 4)

P9) Estime o valor que estaria **disposto a pagar** para obter cada um dos benefícios acima citados.
(OBS: esses valores podem ser conseguidos, por exemplo, tomando-se o valor de custo de um curso de extensão, de participação em eventos, etc.)

BENEFÍCIOS RECEBIDOS	VALOR /ANO	CRITÉRIO DE CÁLCULO
1)		
2)		
3)		
4)		
TOTAL	(*)	

CUSTOS PESSOAIS INCORRIDOS PELO VOLUNTÁRIO

P10) Ao exercer atividades voluntárias na empresa você pode ter incorrido em gastos monetários e parte deles foram reembolsados e parte não. Preencha o quadro abaixo.

TIPOS DE GASTO	VALOR GASTO / ANO	VALOR REEMBOLSADO / ANO	SALDO
	(A)	(B)	(A - B)
Kilometragem / Pedágios			
Estacionamentos			
Telefonemas c/ celular			
Materiais escritório/ cópias			
Outros materiais: linha flores, etc.			
Uniformes			
Empregados domésticos			
Outros			
TOTAL			(*)

IMPACTOS NEGATIVOS DA ATIVIDADE VOLUNTÁRIA

P11) Você experimentou algum resultado negativo em sua atividade voluntária?

SIM () NÃO ()

P12) Se experimentou algum resultado negativo, por favor liste quais foram e dê sugestões:

- a- _____
- b- _____
- c- _____

P13) Os impactos negativos superaram os benefícios recebidos da atividade voluntária?

SIM () NÃO ()

P14) Se a resposta foi SIM, por favor explique.

APÊNDICE IV

Questionário para os voluntários da Fundação Nacional da Qualidade



QUESTIONÁRIO SOBRE AS ATIVIDADES VOLUNTARIAS NA FNQ

Caro Parceiro,

No contexto de uma pesquisa sobre a Geração de Valor das Organizações Não Governamentais no Brasil, estamos realizando, em parceria com a FEA / USP, uma pesquisa sobre o trabalho voluntário junto à FNQ.

AS INFORMAÇÕES ENCAMINHADAS NO CONTEXTO DESTE SERÃO MANTIDAS SOB ABSOLUTO SIGILO, CONFORME NORMAS DA FNQ.

I. Identificação do RESPONDENTE:

I.I Nome:

I.II Cargo:

I.III Empresa:

I.IV: Qual foi o faturamento da sua Empresa em 2006: _____, em 2007: _____

II. Trabalho voluntário realizado junto à FNQ:

P1. Quantas horas / ano, em 2007, dedicou ao trabalho voluntário na FNQ? _____

P2. Qual foi a natureza deste trabalho (avaliação, curso, etc.)? _____

P3. Qual o valor / hora bruto você acha razoável atribuir às suas atividades voluntárias? _____

P4. Relacione abaixo a quais atividades se dedicaria se não estivesse realizando as atividades voluntárias mencionadas:

1)

2)

3)

P5. Você acha que o valor /hora bruto indicado na P3) é uma boa medida do valor da sua hora de lazer?

() Sim

() Não, um valor razoável seria: _____

P6. Qual atividade você estaria disposto a abandonar caso desejasse oferecer mais 1 hora de trabalho voluntário?

() 1 Hora de atividades remunerada () 1 Hora de atividades de lazer

III. Valor Agregado Pessoal das Atividades Voluntárias

P7. Relacione abaixo os principais ganhos pessoais percebidos decorrentes da sua atividade voluntária na FNQ (exemplo: maior conhecimento, crescimento na carreira, networking, satisfação pessoal, etc.)

- 1)
- 2)
- 3)

P8. Estime a seguir o valor que estaria eventualmente disposto a investir, para obter, em outras circunstâncias, cada um dos benefícios acima citados (OBS: esses valores podem ser conseguidos, por exemplo, tomando-se o uso do custo de um curso de extensão, de participação de eventos, etc.)

BENEFÍCIOS RECEBIDOS	VALOR /ANO	CRITÉRIO DE CÁLCULO
1.		
2.		
3.		
TOTAL	(*)	

IV. Custos Físicos da Atividade Voluntária para Sua Empresa

P9. No decorrer do exercício das suas atividades voluntárias, alguns custos físicos podem estar incorrendo para sua Empresa (utilização de sala, refeições, telefonemas, etc.). Relacione-os abaixo, estimando seu respectivo valor (OBS: Considerar 1 ANO = 1960 HORAS)

CUSTOS FÍSICOS DA ATIVIDADE VOLUNTÁRIA	UNIDADE DE MEDIDA	QUANTIDADE UTILIZADA / ANO (A)	CUSTO / ANO (B)	TOTAL (A * B)
Área ocupada x Tempo	m ² x horas			
Equipamentos utilizados (computadores, impressoras, etc.)	Horas			
Refeições / Coffee-Break [outros...]	Quantidade			

V. Custos Pessoais da Atividade Voluntária

P10. Ao exercer suas atividades voluntárias, você pode ter incorrido em gastos monetários em parte reembolsados. Relacione-os abaixo.

TIPOS DE GASTO	VALOR GASTO / ANO (A)	VALOR REEMBOLSADO / ANO (B)	SALDO (A - B)
Kilometragem / Pedágios			
Estacionamentos			
Telefonemas			
Materiais de Escritório e cópias [outros...]			
TOTAL			

VI. Impactos dos Trabalhos Voluntários no Aumento da Produtividade da Sua Empresa

P11. Existem impactos dos seus trabalhos voluntários no aumento da produtividade da empresa em que trabalho?
 Sim Não

Se sim, quais?

- 1)
- 2)
- 3)

P12. Qual porcentagem dos ganhos de resultados da sua organização (faturamento ano), você atribuiria a utilização do Modelo de Excelência em Gestão da FNQ (abstraindo todos os outros tipos de fatores capazes de propiciar ganhos como Marketing, P&D, etc: _____ %

APÊNDICE V

Questionário para os voluntários da Fundação ABRINQ

QUESTIONÁRIO

Prezado Voluntário,

No contexto de uma pesquisa sobre Geração de Valor das Organizações Não Governamentais no Brasil, estamos realizando em parceria com a FEA/USP, uma pesquisa sobre o trabalho dos voluntários do Programa Adotei um Sorriso.

As informações encaminhadas serão mantidas sob absoluto sigilo, conforme normas da Fundação ABRINQ.

Pedimos a gentileza de responder o questionário abaixo, devolvendo-o por e-mail até 06 de agosto de 2008.

1. IDENTIFICAÇÃO:

Nome: _____

Endereço para correspondência: _____

Telefone com DDD: _____

Nome da Criança Atendida pelo Adotei um Sorriso em 2007: _____

Desde quando a criança é atendida? _____

2. TRABALHO VOLUNTÁRIO REALIZADO JUNTO AO ADOTEI UM SORRISO EM 2007:

2.1 Em 2007, qual foi o valor total dos gastos com a criança atendida se a mesma tivesse pago o tratamento? _____

2.2 Em 2007, a criança faltou às consultas sem avisar antecipadamente?

SIM () NÃO ()

Se sim informe o valor estimado que essas faltas representariam caso fosse um atendimento pago? _____

2.3 Em 2007, existiu algum custo relativo a serviços adicionais (exames, consultas com outros especialistas etc) desembolsado com a criança do Adotei um Sorriso? _____ Quais?

2.4 Você arcou com esses custos? _____

Se arcou com os custos poderia estimar o valor? _____

Se não arcou e conseguiu gratuidade poderia estimar o valor? _____

Agradecemos antecipadamente a sua colaboração,

Cordialmente,

Programa Adotei um Sorriso

APÊNDICE VI

Questionário para os coordenadores dos voluntários da Fundação ABRINQ

QUESTIONÁRIO

Prezado Voluntário,

No contexto de uma pesquisa sobre Geração de Valor das Organizações Não Governamentais no Brasil, estamos realizando em parceria com a FEA/USP, uma pesquisa sobre o trabalho dos voluntários do Programa Adotei um Sorriso.

As informações encaminhadas serão mantidas sob absoluto sigilo, conforme normas da Fundação ABRINQ.

Pedimos a gentileza de responder o questionário abaixo, devolvendo-o por mail até 06 de agosto de 2008.

1 IDENTIFICAÇÃO:

Nome:

Endereço para correspondência:

Telefone com DDD:

Nome da Criança Atendida pelo Adotei um Sorriso em 2007:

Desde quando a criança é atendida?

2 TRABALHO VOLUNTÁRIO REALIZADO JUNTO AO ADOTEI UM SORRISO EM 2007:

b- 2.1 Em 2007, qual foi o valor total dos gastos com a criança atendida se a mesma tivesse pago o tratamento? _____

c- _____

d- _____

e- 2.2 Em 2007, a criança faltou às consultas sem avisar antecipadamente?

f- SIM () NÃO ()

Se sim informe o valor estimado que essas faltas representariam caso fosse um atendimento pago? _____

g- 2.3 Em 2007, existiu algum custo relativo a serviços adicionais (exames,

h- consultas com outros especialistas etc) desembolsado com a criança do

Adotei um Sorriso? R\$ _____

i- Quais? _____

j- _____

k- 2.4 Você arcou com esses custos? SIM () NÃO ()

1 Se arcou com os custos poderia estimar o valor? R\$ _____

2 Se não arcou e conseguiu gratuidade poderia estimar o valor? R\$ _____

3 TRABALHO VOLUNTÁRIO REALIZADO COMO COORDENADOR:

a. 3.1 Em 2007, na sua atuação enquanto Coordenador Voluntário do

b. Programa Adotei um Sorriso, **quantas horas** você atuou? _____

c. _____

d. 3.2 Se não fosse uma ação voluntária, **que valor** você atribuiria para o total

e. de horas que atuou como Coordenador Voluntário do Adotei um Sorriso?

f. R\$ _____

g. _____

h. 3.3 Você teve algum gasto adicional com a sua atividade enquanto

i. Coordenador Voluntário do Adotei um Sorriso? SIM () NÃO ()

j. _____

k. Se sim poderia estimar o valor em 2007? R\$ _____

Agradecemos antecipadamente a sua colaboração,

Cordialmente,
Programa Adotei um Sorriso

APÊNDICE VII

Roteiro de entrevista para os gestores do GRAACC



ROTEIRO DE ENTREVISTA **1ª fase : A AÇÃO VOLUNTÁRIA NO GRAACC**

P1) Explique o que é, no seu entender, um comportamento solidário;

- o que v. entende por humanizar o atendimento? Descreva as atividades que caracterizam esse tipo de atendimento.
- o que v. entende por valorizar a vida?
- como v. participa das ações de sustentabilidade?

P2) como você mede a qualidade da prestação dos seus serviços?

P3) como você acha que o GRAACC mede o cumprimento de seus objetivos?

P4) Por que se afirma que: “as tarefas executadas pelos voluntários não seriam oferecidas se tivessem que ser oferecidas por funcionários assalariados?”

P5) Como o GRAACC percebe a contribuição do capital humano voluntário (atitudes, competências, experiências e habilidades, conhecimento tácito, capacidade de inovar e talento das pessoas)? Ele valoriza essa contribuição? Como? Por quê?

P6) Quais problemas v. encontrou para definir os indicadores de contribuição dos voluntários e para aplicá-los?

P7) Por que a contabilidade não acompanha o valor gerado pelos voluntários? Ela é capaz de acompanhá-los e explicá-los? Dados são difíceis de levantar, de se obter, são caros?

P8) O capital estrutural é composto pelo aprendizado na função como decorrência do conjunto de conhecimento que permanece na organização (processos, estratégias, rotinas, cultura organizacional, círculo de relacionamentos, publicações e direitos, que criam valor para a organização). O GRAACC preocupa-se com essa transformação que ocorre nos voluntários?

P9) O capital relacional caracteriza as relações com os *stakeholders* externos e sua percepção da organização. É um elemento multiplicador ao conectar o capital humano e o estrutural com outros

stakeholders externos. Como o voluntário se beneficia desse ambiente? O GRAACC estimula esse comportamento? Como? Por quê?

APÊNDICE VIII

Roteiro de entrevista para os gestores da FNQ

ROTEIRO DE ENTREVISTA A AÇÃO VOLUNTÁRIA NA FNQ

- P1) Explique quais são os objetivos da FNQ e as razões de sua escolha.
- P2) Como o conhecimento adquirido com a implantação do Modelo de Excelência em Gestão da FNQ é internado nas empresas clientes?
- P3) Como a FNQ mede o cumprimento de seus objetivos?
- P4) Por que se utiliza o trabalho voluntário nos seus clientes PJ? (pq as empresas não colocam esse tempo dentro das suas rotinas e seus custos)?
- P5) Como a FNQ percebe a contribuição do capital humano voluntário (atitudes, competências, experiências e habilidades, conhecimento tácito, capacidade de inovar e talento das pessoas)? Ela valoriza essa contribuição? Pq?
- P6) Quais problemas v. encontrou para definir os indicadores de contribuição dos voluntários e para aplicá-los?
- P7) Por que a contabilidade tradicional não os acompanha? Ela é capaz de acompanhá-los e explicá-los? Dados são difíceis de levantar, de obter, são caros?
- P8) O capital estrutural é composto pelo aprendizado na função como decorrência do conjunto de conhecimento que permanece na organização (bases de dados, processos manuais, estratégias, rotinas, cultura organizacional, publicações e direitos, que criam valor para a organização). A FNQ preocupa-se com esse impacto para os seus clientes PJ ? Pq? E para os voluntários?
- P9) O capital relacional caracteriza as relações com os *stakeholders* externos e sua percepção da organização. É um elemento multiplicador ao conectar o capital humano e o estrutural com outros stakeholders externos. Como o voluntário se beneficia desse ambiente? A FNQ estimula esse ambiente? Como? Pq?

APÊNDICE IX

Roteiro de entrevista para os gestores da Fundação ABRINQ



A AÇÃO VOLUNTÁRIA NA FABRINQ

ROTEIRO DE ENTREVISTA

- P1) Explique qual é a importância do voluntariado? E o que entende por uma “boa administração do voluntariado” ?
- P2) Quais os objetivos do Programa Adotei um Sorriso?
- P3) Como você mede a qualidade da prestação dos serviços voluntários nesses programas? (**entenda-se voluntários aos próprios e mais os coordenadores e articuladores**)
- P3) Como você mede o cumprimento dos objetivos da FABRINQ?
- P4) Para os dois programas quais as demandas dos patrocinadores em relação à ação do voluntário? Qual seu perfil sob o aspecto envolvimento, cobrança de resultados?
- P5) Como FABRINQ percebe a contribuição do capital humano voluntário (atitudes, competências, experiências e habilidades, conhecimento tácito, capacidade de inovar e talento das pessoas)? Ele valoriza essa contribuição? Como? Por quê?
- P6) Quais problemas v. encontrou para definir indicadores de contribuição dos voluntários e para aplicá-los?
- P7) Por que a contabilidade não acompanha o valor gerado pelos voluntários? Ela é capaz de acompanhá-los e explicá-los? Dados são difíceis de levantar, de se obter, são caros?
- P8) O capital estrutural é composto pelo aprendizado na função como decorrência do conjunto de conhecimento que permanece na organização ou no profissional autônomo (clínica) - (processos, estratégias, rotinas, cultura organizacional, círculo de relacionamentos, publicações e direitos, que criam valor para a organização). A FABRINQ preocupa-se com essa transformação que ocorre nos voluntários?
- P9) O capital relacional caracteriza as relações com os *stakeholders* externos e sua percepção da organização. É um elemento multiplicador ao conectar o capital humano e o estrutural com outros *stakeholders* externos. Como o voluntário se beneficia desse ambiente? A FABRINQ estimula esse comportamento? Como? Por quê?

APÊNDICE X

Cálculo da Taxa Interna de Retorno

TIR	30,46%	52,92%	94,02%
ANO	GRAACC	ABRINQ	FNQ
Valor Presente	-R\$ 32.983.093,20	-R\$ 4.132.063,20	-R\$ 20.891.215,30
1	R\$ 8.751.739,97	R\$ 1.452.814,98	R\$ 19.119.297,40
2	R\$ 8.970.533,47	R\$ 1.489.135,35	R\$ 19.597.279,83
3	R\$ 9.194.796,81	R\$ 1.526.363,74	R\$ 20.087.211,83
4	R\$ 9.424.666,73	R\$ 1.564.522,83	R\$ 20.589.392,12
5	R\$ 9.660.283,39	R\$ 1.603.635,90	R\$ 21.104.126,93
6	R\$ 9.901.790,48	R\$ 1.643.726,80	R\$ 21.631.730,10
7	R\$ 10.149.335,24	R\$ 1.684.819,97	R\$ 22.172.523,35
8	R\$ 10.403.068,62	R\$ 1.726.940,47	R\$ 22.726.836,44
9	R\$ 14.871.874,22	R\$ 20.617.092,09	R\$ 23.295.007,35
10	R\$ 15.243.671,07	R\$ 21.132.519,39	R\$ 23.877.382,53
11	R\$ 15.516.914,17	R\$ 21.660.832,38	R\$ 24.474.317,09
12	R\$ 15.796.988,35	R\$ 22.202.353,19	R\$ 25.086.175,02
13	R\$ 16.084.064,38	R\$ 22.757.412,02	R\$ 25.713.329,40
14	R\$ 16.378.317,31	R\$ 23.326.347,32	R\$ 26.356.162,63
15	R\$ 16.679.926,57	R\$ 23.909.506,00	R\$ 27.015.066,70
16	R\$ 16.989.076,05	R\$ 24.507.243,65	R\$ 27.690.443,37
17	R\$ 17.305.954,28	R\$ 25.119.924,74	R\$ 28.382.704,45
18	R\$ 17.630.754,46	R\$ 25.747.922,86	R\$ 29.092.272,06
19	R\$ 17.963.674,64	R\$ 26.391.620,93	R\$ 29.819.578,86

20	R\$ 18.304.917,83	R\$ 27.051.411,45	R\$ 30.565.068,33
21	R\$ 18.654.692,10	R\$ 27.727.696,74	R\$ 31.329.195,04
22	R\$ 19.013.210,72	R\$ 28.420.889,16	R\$ 32.112.424,92
23	R\$ 19.380.692,31	R\$ 29.131.411,39	R\$ 32.915.235,54
24	R\$ 19.757.360,94	R\$ 29.859.696,67	R\$ 33.738.116,43
25	R\$ 20.143.446,29	R\$ 30.606.189,09	R\$ 34.581.569,34
26	R\$ 20.539.183,77	R\$ 31.371.343,82	R\$ 35.446.108,57
27	R\$ 20.944.814,69	R\$ 32.155.627,41	R\$ 36.332.261,29
28	R\$ 21.360.586,37	R\$ 32.959.518,10	R\$ 37.240.567,82
29	R\$ 21.786.752,36	R\$ 33.783.506,05	R\$ 38.171.582,02
30	R\$ 22.223.572,49	R\$ 34.628.093,70	R\$ 39.125.871,57
31	R\$ 22.671.313,12	R\$ 35.493.796,04	R\$ 40.104.018,36
32	R\$ 23.130.247,27	R\$ 36.381.140,95	R\$ 41.106.618,81
33	R\$ 23.600.654,78	R\$ 37.290.669,47	R\$ 42.134.284,29
34	R\$ 24.082.822,47	R\$ 38.222.936,21	R\$ 43.187.641,39
35	R\$ 24.577.044,35	R\$ 39.178.509,61	R\$ 44.267.332,43
36	R\$ 25.083.621,79	R\$ 40.157.972,35	R\$ 45.374.015,74
37	R\$ 25.602.863,65	R\$ 41.161.921,66	R\$ 46.508.366,13
38	R\$ 26.135.086,57	R\$ 42.190.969,70	R\$ 47.671.075,28
39	R\$ 26.680.615,05	R\$ 43.245.743,94	R\$ 48.862.852,17
40	R\$ 27.239.781,75	R\$ 44.326.887,54	R\$ 50.084.423,47
41	R\$ 27.812.927,62	R\$ 45.435.059,73	R\$ 51.336.534,06
42	R\$ 28.400.402,13	R\$ 46.570.936,23	R\$ 52.619.947,41
43	R\$ -	-R\$ 11.947.943,69	R\$ -
44	R\$ -	-R\$ 12.246.642,29	R\$ -

45	R\$ -	-R\$ 12.552.808,34	R\$ -
46	R\$ -	-R\$ 12.866.628,55	R\$ -
47	R\$ -	-R\$ 13.188.294,27	R\$ -
48	R\$ -	-R\$ 13.518.001,62	R\$ -
49	R\$ -	-R\$ 13.855.951,66	R\$ -
50	R\$ -	-R\$ 14.202.350,46	R\$ -
51	R\$ -	-R\$ 14.557.409,22	R\$ -
52	R\$ -	-R\$ 14.921.344,45	R\$ -
53	R\$ -	-R\$ 15.294.378,06	R\$ -
54	R\$ -	-R\$ 15.676.737,51	R\$ -
55	R\$ -	-R\$ 16.068.655,95	R\$ -
56	R\$ -	-R\$ 16.470.372,35	R\$ -
57	R\$ -	-R\$ 16.882.131,65	R\$ -
58	R\$ -	-R\$ 17.304.184,95	R\$ -
59	R\$ -	-R\$ 17.736.789,57	R\$ -
60	R\$ -	-R\$ 18.180.209,31	R\$ -
61	R\$ -	-R\$ 18.634.714,54	R\$ -
62	R\$ -	-R\$ 19.100.582,41	R\$ -

APÊNDICE XI

**CÁLCULO DOS FCFE E DO GRAU DE ALAVANCAGEM
TOTAL ENTRE O FCFE MÉDIO (2005 A 2007) E FCFE DE 2008**

	EMPRESA	FCFE	FCFE	GAT	EMPRESA	GAT
		2007	2006			
1	SABESP	1.287.877	1.107.694	2	SABESP	(4.4)
2	ELETRONORTE	-4.938.728	513.876	-45,14	ELETRONORTE	(14.9)
3	PETROBRAS	12.738.965	18.710.593	-4,21	CARAIBA	(372.0)
4	MET. GERDAU	4.362.808	655.550	30,98	MET. GERDAU	(9.4)
5	EMBRATEL	-372.909	1.136.568	-25,6	NATURA	(1.2)
6	ELEKTRO	865.720	543.187	66	ELEKTRO	(3.4)
7	ELETROSUL	210.719	341.356	-34,4	DUKE	(1.7)
8	NATURA	675.037	800.374	-1,3	FRAS LE	(4.4)
9	FRAS LE	10.142	15.423	-0,05	CPFL	(3.1)
10	EDP	461.079	-1.983.789	9.2	PROMON	(6.3)
11	TOTVS	27.415	-71.003	5,6	CEMIG	(9.2)
12	DUKE	81.718	65.454	4.4	POSITIVO	1.4
13	PROMON	43.056	98.860	-13	CELESC	3
14	POSITIVO	-135.496	-161.028	-0,29	COPASA	25.8
15	CPFL	2.542.532	-336.729	45	DETEN	2.5
16	CELESC	-552.591	62.187	-95,1	CORREIOS	3
17	COPASA	123.987	-630.064	11.1	COPEL	21.5
18	DETEN	72.580	30.471	690	ELETROSUL	6.4
19	CORREIOS	445.838	-499.380	9,2	ELETROPAULO	156
20	COPEL	1.086.129	186.375	44.2	AES SUL	30.8
21	CEMIG	140.127	-2.127.745	53	ALBRAS	80.3
22	ELETROPAULO	1.234.444	109.306	343	EMBRATEL	5.4
23	AES SUL	498.926	-376.937	-31,4	PETROBRAS	12.1
24	ALBRAS	138.488	57.824	43,4	EDP	17.6
25	CARAIBA	62.886	97.513	3,6	TOTVS	13.0

APÊNDICE XI A

CÁLCULO DOS FCFE E DO GRAU DE ALAVANCAGEM TOTAL ENTRE O FCFE MÉDIO (2005 A 2007) E FCFE DE 2008

	COPEL	COPEL	COPEL	COPEL	COPEL	VARIAÇÃO	GAT
	2008	2007	2006	2005	MÉDIO	médio / 2008	
receitas	5.458.778	5.422.126	4.888.615	4.853.536	5.054.759	8%	11/8=1.4
desp. operacionais	-4.026.500	-3.814.846	-3.444.316	-4.033.936			
EBTIDA							
deprec. amortiz.							
EBIT	1.432.278	1.607.280	1.444.299	819.600	1.290.393	11	172/11=15.6
desp. Juros							
LAIR							
IR							
lucro líquido	1.878.744	1.106.610	1.242.680	518.801			
deprec. amortiz.	395.312	422.049	372.395	328.906			
FCxOperacional	2.274.056	1.528.659	1.615.075	846.897			
var. do capital de giro	-261.876	-915.520	-291.384	-795.896			
var.do Ex.Lgo pzo	-67.215	306.017	-257.375	528.745			
capex	-767.557	166.973	-879.941	-552.135			
FCFE	1.177.408	1.086.129	186.375	27.611	433.372	172	172/8=21.5
	CEMIG	CEMIG	CEMIG	CEMIG	CEMIG	VARIAÇÃO	GAT
	2008	2007	2006	2005	MÉDIO	médio / 2008	
receitas	10.890.319	10.245.914	8.466.642	8.235.621	8.982.726	21	61/21=2.9
desp. operacionais	-7.505.703	-6.951.334	-7.341.575	-6.341.780			
EBTIDA							
deprec. amortiz.							
EBIT	3.384.616	3,294.580	1.125.067	1.893.841	2.104.496	61	(194)/61=(3.2)

desp. Juros							
LAIR							
IR							
lucro líquido	1.887.035	1.735.449	1.718.841	2.003.399			
deprec. amortiz.	715.045	778.144	672.257	594.598			
FCxOperacional	1.161.990	2.513.593	1.046.584	2.597.997			
var. do capital de giro	-23.879	-1.214.705	-1.736.549	-41.660			
var.do Ex.Lgo pzo	-715.406	-139.729	2.834.286	1.389.304			
capex	-767.557	-1.019.032	-4.272.066	-855.293			
FCFE	-344.852	140.127	-2.127.745	3.090.348	367.577	-194	(194)/21=(9.2)
	POSITIVO	POSITIVO	POSITIVO	POSITIVO	POSITIVO	VARIAÇÃO	GAT
	2008	2007	2006	2005	MÉDIO	médio / 2008	
receitas	1.927.415	1.588.420	1.028.506	540.052	1.052.326	83	20/83=0.2
desp. operacionais	-1.761.350	-1.504.266	-995.671	-518.570			
EBTIDA							
deprec. amortiz.							
EBIT	166.065	84.154	32.835	21.482	138.471	20	116/20=5.8
desp. Juros							
LAIR							
IR							
lucro líquido	136.075	65.775	20.944	16.917			
deprec. amortiz.	19.520	1.689	1.059	853			
FCxOperacional	155.595	67.464	22.003	17.770			
var. do capital de giro	-3.724	-194.155	-180.526	-87.698			
var.do Ex.Lgo pzo	11.689	195	-51	3.114			

capex	-27.053	-9.000	2.454	10.334			
FCFE	136.507	-135.496	-161.028	-56.480	-117.668	116	116/83=1.4
	DUKE	DUKE	DUKE	DUKE	DUKE	VARIAÇÃO	GAT
	2008	2007	2006	2005	MÉDIO	médio / 2008	
receitas	707.811	634.238	600.135	615.068	616.810	15	46/15=3.1
desp. operacionais	-337.657	-372.899	-372.732	-340.684			
EBTIDA							
deprec. amortiz.							
EBIT	370.154	261.339	227.403	274.374	254.372	46	(26)/46=(0.6)
desp. Juros							
LAIR							
IR							
lucro líquido	148.332	72.783	86.222	113.081			
deprec. amortiz.	140.610	123.986	124.904	124.913			
FCxOperacional	288.942	196.769	211.126	237.994			
var. do capital de giro	-106.831	-62.197	-42.472	78.067			
var.do Ex.Lgo pzo	-27.200	-63.944	-127.979	-120.025			
capex	-69.057	11.090	24.779	4.533			
FCFE	85.854	81.718	65.454	200.569	115.913	-26	(26)/15=(1.7)
	EDP	EDP	EDP	EDP	EDP	VARIAÇÃO	GAT
	2008	2007	2006	2005	MÉDIO	médio / 2008	
receitas	4.904.156	4.513.475	3.984.764	4.904.156	4.467.465	10	(1.4)/10=(0.14)
desp. operacionais	-3.968.431	-3.707.708	-3.198.613	-3.650.443			
EBTIDA							

deprec. amortiz.							
EBIT	935.725	805.767	786.151	1.253.713	948.544	(1.4)	176/(1.4)=125.7
desp. Juros							
LAIR							
IR							
lucro líquido	388.779	439.791	394.120	439.406			
deprec. amortiz.	446.646	317.402	287.450	239.823			
FCxOperacional	835.425	757.193	681.570	679.229			
var. do capital de giro	1.467.060	-388.704	-400.570	110.314			
var.do Ex.Lgo pzo	-530.030	184.036	333.063	-1.061.920			
capex	-810.160	-378.800	-2.022.952	-2.283.832			
FCFE	962.295	173.725	-1.408.889	-2.556.209	-1.263.791	176	176/10=17.6
	SABESP	SABESP	SABESP	SABESP	SABESP	VARIAÇÃO	GAT
	2008	2007	2006	2005	MÉDIO	médio / 2008	
receitas	6.351.672	5.970.842	5.527.333	4.953.363	5.483.846	16	14/16=0.9
desp. operacionais	-4.237.686	3.894.438	-3.723.356	-3.263.790			
EBTIDA							
deprec. amortiz.							
EBIT	2.113.986	2.076.404	1.803.977	1.689.573	1.856.651	14	(71)/14=(5.1)
desp. Juros							
LAIR							
IR							
lucro líquido	1.008.085	1.046.703	778.905	865.647			
deprec. amortiz.	617.804	622.549	642.171	595.981			
FCxOperacional	390.281	1.669.252	1.421.076	1.461.628			

var. do capital de giro	551.936	47.316	145.532	837.679			
var.do Ex.Lgo pzo	589.009	454.902	306.256	529.321			
capex	-1.075.175	-883.593	-765.170	-435.817			
FCFE	456.051	1.287.877	1.107.694	2.392.811	1.596.127	-71	(71)/16=(4.4)
	PETROBRAS	PETROBRAS	PETROBRAS	PETROBRAS	PETROBRAS		GAT
	2008	2007	2006	2005	MÉDIO		
receitas	215.118.536	170.577.725	158.238.819	136.605.078	155.140.540	39	19/39=0.5
desp. operacionais	-166.913.737	-127.386.570	-119.945.120	-96.832.230			
EBTIDA							
deprec. amortiz.							
EBIT	48.204.799	43.191.155	38.293.699	39.772.848	40.419.234	19	472/19=24.8
desp. Juros							
LAIR							
IR							
lucro líquido	32.987.792	21.511.789	25.918.920	23.724.723			
deprec. amortiz.	11.631.984	10.695.825	9.823.557	8.034.718			
FCxOperacional	44.619.776	32.207.614	35.742.477	31.759.441			
var. do capital de giro	4.800.638	12.836.418	-1.169.592	-1.814.727			
var.do Ex.Lgo pzo	25.075.760	5.566.323	1.230.319	-4.783.230			
capex	-29.792.208	-37.871.390	-17.092.611	-36.647.631			
FCFE	44.703.966	12.738.965	18.710.593	-11.486.147	6.654.470	472	472/39=12.1
	ELETRONORTE	ELETRONORTE	ELETRONORTE	ELETRONORTE	ELETRONORTE	VARIAÇÃO	GAT
	2008	2007	2006	2005	MÉDIO	médio / 2008	
receitas	5.687.606	4.624.070	3.743.587	5.358.320	4.575.326	24	93/24=3.9

desp. operacionais	-5.422.480	-4.426.515	-3.611.127	-5.276.641			
EBTIDA							
deprec. amortiz.							
EBIT	265.126	197.555	132.460	81.679	137.231	93	(358)/93=(3.8)
desp. Juros							
LAIR							
IR							
lucro líquido	-840.588	-542.315	-349.082	-323.691			
deprec. amortiz.	644.592	624.163	604.040	581.323			
FCxOperacional	-195.996	81.843	254.958	-257.632			
var. do capital de giro	-2.787.712	-2.787.712	760.708	793.558			
var.do Ex.Lgo pzo	2.230.900	2.230.900	305.845	211.816			
capex	-4.463.759	-4.463.759	-807.635	-695.495			
FCFE	-5.216.567	-4.938.728	513.876	52.247	-1.457.535	-358	(358)/24=(14.9)
	M. GERDAU	M. GERDAU	M. GERDAU	M. GERDAU		VARIAÇÃO	GAT
	2.008	2007	2006	2005	MÉDIO	médio / 2008	
receitas	41.907.845	30.613.528	25.883.911	21.245.748	25.764.396	63	80/63=1.3
desp. operacionais	-34.178.557	-25.967.200	-21.538.064	-17.359.287			
EBTIDA							
deprec. amortiz.							
EBIT	7.729.288	4.646.328	4.345.947	3.886.461	4.292.912	80	(594)/80=(7.4)
desp. Juros							
LAIR							
IR							
lucro líquido	4.842.771	4.325.114	4.291.330	3.268.844			

deprec. amortiz.	1.896.215	1.317.298	1.137.071	838.760			
FCxOperacional	6.738.986	5.642.412	5.428.401	4.107.604			
var. do capital de giro	-3.511.364	-48.796	-2.018.175	-3.666.460			
var.do Ex.Lgo pzo	8.463.899	8.060.706	3.809.619	1.793.643			
capex	-22.880.418	-9.291.514	-6.564.295	-1.604.415			
FCFE	-11.188.897	4.362.808	655.550	630.372	1.882.910	-594	(594)/63=(9.4)
	EMBRATEL	EMBRATEL	EMBRATEL	EMBRATEL		VARIAÇÃO	GAT
	2.008	2007	2006	2005	MÉDIO	médio / 2008	
receitas	9.777.606	8.573.096	8.149.789	7.565.306	8.096.064	21	99/21=4.7
desp. operacionais	-8.555.241	-7.354.371	-8.133.540	-6.961.456			
EBTIDA							
deprec. amortiz.							
EBIT	1.222.365	1.218.725	16.249	603.850	612.941	99	114/99=1.2
desp. Juros							
LAIR							
IR							
lucro líquido	612.703	514.544	-40.877	174.254			
deprec. amortiz.	1.213.458	227.919	445.369	1.090.245			
FCxOperacional	1.826.161	742.463	404.492	1.264.499			
var. do capital de giro	-124.587	-302.733	797.245	-1.547.552			
var.do Ex.Lgo pzo	-154.798	-146.706	495.757	113.052			
capex	-1.270.571	-665.933	-560.926	-1.204.702			
FCFE	276.205	-372.909	1.136.568	-1.487.641	-241.327	114	114/21=5.4
	ELEKTRO	ELEKTRO	ELEKTRO	ELEKTRO		VARIAÇÃO	GAT

	2.008	2007	2006	2005	MÉDIO	médio / 2008	
receitas	2.512.477	2.256.073	2.277.024	2.201.244	2.244.780	12	(8)/12=(0.7)
desp. operacionais	-1.882.425	-1.542.687	-1.522.321	-1.557.598			
EBTIDA							
deprec. amortiz.							
EBIT	630.052	713.386	704.703	643.646	687.245	-8	(41)/(8)=5.1
desp. Juros							
LAIR							
IR							
lucro líquido	391.787	466.911	501.687	658.325			
deprec. amortiz.	116.981	112.051	111.887	106.213			
FCxOperacional	508.768	578.962	613.574	764.538			
var. do capital de giro	202.090	245.551	-128.542	-176.297			
var.do Ex.Lgo pzo	-33.864	-203.582	8.306	-828.419			
capex	-312.598	244.789	49.849	669.047			
FCFE	364.396	865.720	543.187	428.872	612.593	-41	(41)/12=(3.4)
	ELETROSUL	ELETROSUL	ELETROSUL	ELETROSUL		VARIAÇÃO	GAT
	2.008	2007	2006	2005	MÉDIO	médio / 2008	
receitas	638.958	549.145	554.306	468.394	523.948	22	44/22=2
desp. operacionais	-328.689	-318.943	-318.899	-287.679			
EBTIDA							
deprec. amortiz.							
EBIT	310.269	230.202	235.407	180.715	215.441	44	
desp. Juros							
LAIR							

IR							
lucro líquido	268.250	216.298	148.364	166.216	176.959	52	140/52=2.7
deprec. amortiz.	621.728	86.392	79.635	75.966			
FCxOperacional	889.978	302.690	227.729	242.182			
var. do capital de giro	-46.573	-40.473	-33.883	140.255			
var.do Ex.Lgo pzo	277.512	142.669	64.617	1.120			
capex	-305.469	-194.167	82.893	-74.186			
FCFE	815.448	210.719	341.356	167.996	240.024	140	140/22=6.4
	NATURA	NATURA	NATURA	NATURA		VARIAÇÃO	GAT
	2.008	2007	2006	2005	MÉDIO	médio / 2008	
receitas	3.618.019	3.072.701	2.756.987	2.282.164	2.703.951	34	25/34=0.7
desp. operacionais	-2.889.251	-2.446.098	-2.158.037	-1.757.334			
EBTIDA							
deprec. amortiz.							
EBIT	728.768	626.603	598.950	524.830	583.461	25	(40)/25=(1.6)
desp. Juros							
LAIR							
IR							
lucro líquido	518.111	462.255	460.773	396.881			
deprec. amortiz.	89.608	7 4.916	54.601	44.035			
FCxOperacional	428.503	537.171	513.374	440.916			
var. do capital de giro	-41.081	-61.381	117.683	-80.834			
var.do Ex.Lgo pzo	31.593	124.720	10.125	79.561			
capex	-57.772	74.527	157.165	-118.320			
FCFE	361.243	675.037	800.374	321.323	598.911	-40	(40)/34=(1.2)

	FRAS LE	FRAS LE	FRAS LE	FRAS LE		VARIAÇÃO	GAT
	2.008	2007	2006	2005	MÉDIO	médio / 2008	
receitas	432.295	419.911	391.550	373.643	395.036	9	(8)/9=(0.9)
desp. operacionais	-383.994	-364.147	-336.764	-327.486			
EBTIDA							
deprec. amortiz.							
EBIT	48.301	55.764	54.786	46.157	52.536	-8	(40)/(8)=5
desp. Juros							
LAIR							
IR							
lucro líquido	25.522	41.006	40.782	33.342			
deprec. amortiz.	19.611	17.108	14.934	13.625			
FCxOperacional	45133	58.114	55.716	46.967			
var. do capital de giro	-72.165	-29.294	1.565	7.422			
var.do Ex.Lgo pzo	81.248	15.761	-9.496	-9.457			
capex	-27.467	-34.439	-32.362	-25.669			
FCFE	26.749	10.142	15.423	19.263	44.828	-40	(40)/9=(4.4)
	TOTVS	TOTVS	TOTVS	TOTVS		VARIAÇÃO	GAT
	2.008	2007	2006	2005	MÉDIO	médio / 2008	
receitas	678.765	439.679	349.991	219.283	336.318	102	39/102=0.4
desp. operacionais	-626.379	-394.755	-304.881	-196.305			
EBTIDA							
deprec. amortiz.							
EBIT	52.386	44.924	45.110	22.978	37.671	39	(1323)/39=(33.9)

desp. Juros							
LAIR							
IR							
lucro líquido	48.212	37.233	11.059	15.325			
deprec. amortiz.	87.497	36.315	33.098	7.459			
FCxOperacional	135.709	73.548	44.157	7.866			
var. do capital de giro	-22.037	-32.421	-89.095	-18.994			
var.do Ex.Lgo pzo	409.771	926	-5.450	6.907			
capex	-42.403	-14.638	-20.615	-17.108			
FCFE	481.040	27.415	-71.003	-21.329	-21.639	1323	1323/102=13
	PROMON	PROMON	PROMON	PROMON		VARIAÇÃO	GAT
	2.008	2007	2006	2005	MÉDIO	médio / 2008	
receitas	504.923	484.106	464.129	438.230	462.155	9	(16)/9=(1.8)
desp. operacionais	450.000	-451.216	-440.209	-396,023			
EBTIDA							
deprec. amortiz.							
EBIT	54.923	32.890	23.920	42.207			
desp. Juros							
LAIR							
IR							
lucro líquido	30.000	29.951	54.636	22.963	35.850	-16	(57)/(16)=3.6
deprec. amortiz.	7.000	6.956	7.546	19.352			
FCxOperacional	37.000	36.907	62.182	42.315			
var. do capital de giro	-15.000	-12.717	-28.905	-20.811			
var.do Ex.Lgo pzo	-20.000	-24.821	5.074	10.000			

capex	30.000	43.687	60.509	52.098			
FCFE	32.000	43.056	98.860	83.602	75.173	-57	(57)/9=(6.3)
	CPFL	CPFL	CPFL	CPFL		VARIAÇÃO	GAT
	2.008	2007	2006	2005	MÉDIO	médio / 2008	
receitas	9.705.808	9.409.535	7.911.950	7.738.912	8.353.466	16	1/16=0.06
desp. operacionais	-7.369.788	-6.560.279	-5.590.396	-5.978.751			
EBTIDA							
deprec. amortiz.							
EBIT	2.336.020	2.849.256	2.321.554	1.760.161	2.310.324	1	(50)/1=(50)
desp. Juros							
LAIR							
IR							
lucro líquido	1.275.692	2.472.409	2.169.246	1.021.278			
deprec. amortiz.	564.924	548.161	474.714	427.958			
FCxOperacional	1.839.986	3.020.570	2.643.960	1.449.236			
var. do capital de giro	388.415	212.048	-494.849	594.413			
var.do Ex.Lgo pzo	552.396	945.181	1.853.673	-471.766			
capex	-2.289.565	-1.635.789	-632.167	-836.461			
FCFE	491.232	2.542.532	-336.729	735.422	980.408	-50	(50)/16=(3.1)
	CELESC	CELESC	CELESC	CELESC		VARIAÇÃO	GAT
	2008	2007	2006	2005	MÉDIO	médio / 2008	
receitas	3.520.893	3.166.800	2.867.880	2.994.460	1.954.113	80	46/80=0.6
desp. operacionais	-3.092.670	2.803.393	2.664.285	-2.678.959			
EBTIDA							

deprec. amortiz.							
EBIT	428.223	363.407	203.595	315.501	294.168	46	239/46=5.2
desp. Juros							
LAIR							
IR							
lucro líquido	258.444	345.990	213.646	207.478			
deprec. amortiz.	140.736	117.366	99.647	96.169			
FCxOperacional	399.180	463.356	313.293	303.647			
var. do capital de giro	-165.731	-111.323	88.777	-26.465			
var.do Ex.Lgo pzo	55.914	100.667	-34.346	12.935			
capex	-137.039	-577.465	-258.375	-170.493			
FCFE	152.324	-124.765	109.349	119.624	34.736	239	239/80=3
	COPASA	COPASA	COPASA	COPASA		VARIAÇÃO	GAT
	2008	2007	2006	2005	MÉDIO	médio / 2008	
receitas	2.060.206	1.863.476	1.681.912	1.476.580	1.673.989	23	32/23=1.4
desp. operacionais	-1.526.079	-1.453.358	-1.256.519	-1.100.810			
EBTIDA							
deprec. amortiz.							
EBIT	534.127	410.118	425.393	375.770	403.760	32	(594)/32=(18.6)
desp. Juros							
LAIR							
IR							
lucro líquido	407.781	329.323	356.437	288.622			
deprec. amortiz.	239.967	222.337	199.367	185.458			
FCxOperacional	647.748	551.660	555.804	474.080			

var. do capital de giro	161.945	-250.439	-637.294	33.158			
var.do Ex.Lgo pzo	164.810	601.620	-27.427	191.293			
capex	-539.852	-778.854	-521.147	-265.594			
FCFE	434.651	123.987	-630.064	432.937	-73.140	594	594/23=25.8
	DETEN	DETEN	DETEN	DETEN		VARIAÇÃO	GAT
	2008	2007	2006	2005	MÉDIO	médio / 2008	
receitas	588.433	495.478	496.393	531.584	507.818	16	61/16=3.8
desp. operacionais	-516.055	-456.908	-442.637	-489.197			
EBTIDA							
deprec. amortiz.							
EBIT	72.378	38.570	53.756	42.387	44.904	61	40/61=.07
desp. Juros							
LAIR							
IR							
lucro líquido	65.764	82.461	44.549	59.876			
deprec. amortiz.	11.427	11.580	12.043	11.482			
FCxOperacional	77.191	94.041	56.592	71.358			
var. do capital de giro	-63.208	109.478	-104.863	-100.420			
var.do Ex.Lgo pzo	90.067	-120.571	93.950	99.825			
capex	-35.198	-10.368	-15.208	-26.199			
FCFE	68.852	72.580	30.471	44.564	49.205	40	40/16=2.5
	CORREIOS	CORREIOS	CORREIOS	CORREIOS		VARIAÇÃO	GAT
	2008	2007	2006	2005	MÉDIO	médio / 2008	
receitas	10.247.600	9.316.234	8.493.389	7.604.583	8.471.402	21	136/21=6.5

desp. operacionais	-8.300.000	-8.216.920	-8.150.016	-7.310.476			
EBTIDA							
deprec. amortiz.							
EBIT	1.947.600	1.099.314	343.373	294.107	578.931	136	64/136=0.5
desp. Juros							
LAIR							
IR							
lucro líquido	1.160.600	829.235	526.906	396.387			
deprec. amortiz.	340.300	327.452	321.826	295.065			
FCxOperacional	1.500.900	1.156.687	848.732	691.452			
var. do capital de giro	-747.000	-363.458	-176.730	-94.233			
var.do Ex.Lgo pzo	-300.000	-49.424	486.227	27.352			
capex	-225.000	-297.967	-1.657.609	-153.325			
FCFE	228.900	445.838	-499.380	471.246	139.234	64	64/21=3
	ELETROPAULO	ELETROPAULO	ELETROPAULO	ELETROPAULO		VARIAÇÃO	GAT
	2008	2007	2006	2005	MÉDIO	médio / 2008	
receitas	7.529.860	7.130.829	6.919.520	8.321.469	7.457.272	1	5/1=5
desp. operacionais	-6.262.570	-5.796.679	-5.481.489	-7.488.048			
EBTIDA							
deprec. amortiz.							
EBIT	1.267.290	1.334.150	1.438.031	833.421	1.201.867	5	156/5=31.2
desp. Juros							
LAIR							
IR							
lucro líquido	1.027.109	712.631	373.371	-184.421			

deprec. amortiz.	369.096	330.455	313.029	287.559			
FCxOperacional	1.396.205	1.043.086	686.400	103.138			
var. do capital de giro	389.875	-241.886	-694.397	68.665			
var.do Ex.Lgo pzo	-307.549	436.621	-145.615	-594.766			
capex	-394.892	-3.377	262.918	350.214			
FCFE	1.083.639	1.234.444	109.306	-72.749	423.667	156	156/1=156
	AES SUL	AES SUL	AES SUL	AES SUL		VARIAÇÃO	GAT
	2008	2007	2006	2005	MÉDIO	médio / 2008	
receitas	1.409.595	1.310.684	1.368.784	1.330.844	1.336.770	5	86/5=17.2
desp. operacionais	-1.214.135	1.155.244	1.231.162	-1.308.873			
EBTIDA							
deprec. amortiz.							
EBIT	195.460	155.440	137.622	21.971	104.951	86	154/86=1.8
desp. Juros							
LAIR							
IR							
lucro líquido	44.896	34.689	63.965	8.112			
deprec. amortiz.	105.078	100.527	99.217	99.436			
FCxOperacional	149.974	135.216	163.182	107.548			
var. do capital de giro	27.739	97.297	-747.221	189.640			
var.do Ex.Lgo pzo	31.628	-26.213	-1.002.934	-261.580			
capex	-71.892	292.626	1.210.036	4.745			
FCFE	137.449	498.926	-376.937	40.353	54.114	154	154/5=30.8
	ALBRAS	ALBRAS	ALBRAS	ALBRAS		VARIAÇÃO	GAT

	2008	2007	2006	2005	MÉDIO	médio / 2008	
receitas	2.161.052	2.411.026	2.335.436	1.953.498	2.233.320	-3	(36)/(3)=-12
desp. operacionais	-1.772.089	-1.795.949	-1.594.643	-1.478.246			
EBTIDA							
deprec. amortiz.							
EBIT	388.963	615.077	740.793	475.252	610.374	-36	(241)(36)=6.7
desp. Juros							
LAIR							
IR							
lucro líquido	164.103	308.240	381.352	247.299			
deprec. amortiz.	72.493	77.470	71.478	71.364			
FCxOperacional	236.596	385.710	452.830	318.663			
var. do capital de giro	-63.500	-31.152	-319.692	218.780			
var.do Ex.Lgo pzo	38.774	-167.853	326.121	23.045			
capex	-112.328	-48.217	-401.435	-443.310			
FCFE	99.542	138.488	57.824	-320.382	-41.357	-241	(241)/(3)=80.3
	CARAIBA	CARAIBA	CARAIBA	CARAIBA		VARIAÇÃO	GAT
	2008	2007	2006	2005	MÉDIO	médio / 2008	
receitas	3.481.354	3.951.354	3.595.502	2.702.692	3.416.466	2	190/2=95
desp. operacionais	-3.416.275	-4.041.072	-3.619.455	-2.539.007			
EBTIDA							
deprec. amortiz.							
EBIT	65.079	-89.718	-23.953	163.685	16.671	190	(743)/190=(3.9)
desp. Juros							
LAIR							

IR							
lucro líquido	133.014	-109.032	313.577	-20.253			
deprec. amortiz.	101.752	94.567	96.093	67.072			
FCxOperacional	234.766	-14.465	409.670	-46.819			
var. do capital de giro	-981.417	388.799	161.608	-365.192			
var.do Ex.Lgo pzo	-123.484	-187.354	-355.393	504.474			
Capex	369.797	-124.094	-118.372	-51.057			
FCFE	-500.338	62.886	97.513	41.406	67.268	-743	(743)/2=(372)

ANEXO I

Produção 2007

**GRAACC - INSTITUTO DE ONCOLOGIA PEDIATRICA
PRODUÇÃO 2007**

	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	Média	Total
CASOS NOVOS	18	18	22	16	16	11	24	22	14	22	18	12	18	213
CONSULTAS ONCO	1.301	1.172	1.427	1.413	1.359	1.209	1.401	1.395	925	1.423	1.264	1.254	1.295	15.543
Nº PACIENTES EM QT	218	217	206	203	212	215	225	213	210	229	226	238	218	2.612
QUIMIOTERAPIAS	988	792	1.013	1.018	1.021	1.041	1.088	1.089	1.009	910	837	824	969	11.630
INTERNAÇÕES	83	63	79	80	84	74	70	76	78	81	87	68	77	923
TRANSPLANTES MO	3	1	2	3	1	2	2	2	4	0	3	0	2	23
PROC. CIRÚRGICOS	91	95	105	101	103	92	80	115	91	130	87	75	97	1.165
TAXA DE OCUPAÇÃO MÉDIA DE PERMANÊNCIA	64%	66%	72%	80%	69%	63%	51%	76%	79%	76%	79%	59%	69,5%	8
MORTALIDADE	7,0	8,2	5,0	8,1	7,4	6,3	8,0	9,0	8,6	8,5	7,6	6,6	8	90
MORTALIDADE	8%	8%	4%	2%	9%	6%	16%	3%	4%	6,0%	6,0%	9,0%	6,8%	1
ESCOLA MÓVEL (*)	106	105	108	102	106	108	102	95	110	122	122	104	108	1.290
BRINQUEDOTECA (**)	1.804	1.836	2.376	2.220	2.464	2.180	2.684	2.494	2.090	2.684	2290	5166	2.524	30.288

(*) Alunos atendidos

(**) Número de pacientes e acompanhantes atendidos na brinquedoteca / total de atendimentos no mês.

Obs.: No período de 24/02 a 27/08/2007 - Reforma da UTI – 6º andar

Obs.: No período de 27 a 31/12/2007 reforma dos banheiros dos quartos 11 e 12 do 7º andar

CONSULTAS MÉDICAS														
	<i>Jan</i>	<i>Fev</i>	<i>Mar</i>	<i>Abr</i>	<i>Mai</i>	<i>Jun</i>	<i>Jul</i>	<i>Ago</i>	<i>Set</i>	<i>Out</i>	<i>Nov</i>	<i>Dez</i>	Média/ Mês	Total
Cirurgia Pediátrica	41	26	33	30	43	40	40	63	36	63	34	29	40	478
Fisiatria	10	12	19	14	18	16	13	26	15	27	15	10	16	195
Ortopedia	60	78	100	74	60	85	78	63	38	59	82	54	69	831
Endocrino	52	47	71	98	83	67	68	98	72	92	82	78	76	908
Onco	1.301	1.172	1.427	1.413	1.359	1.209	1.401	1.395	925	1.423	1.264	1.254	1.295	15.543
Total	1.464	1.335	1.650	1.629	1.563	1.417	1.600	1.645	1.086	1.664	1.477	1.425	1.496	17.955

ATENDIMENTOS OUTROS PROFISSIONAIS DE SAÚDE														
	<i>Jan</i>	<i>Fev</i>	<i>Mar</i>	<i>Abr</i>	<i>Mai</i>	<i>Jun</i>	<i>Jul</i>	<i>Ago</i>	<i>Set</i>	<i>Out</i>	<i>Nov</i>	<i>Dez</i>	Média/ Mês	Total
Serviço Social	939	1.022	1.213	1.094	1.265	1.087	1.160	1.182	1.137	1.240	962	929	1.103	13.230
Fisioterapia	90	98	131	133	110	40	34	76	63	97	51	62	82	985
Terapia Ocupacional	63	73	71	67	42	27	21	75	53	60	32	39	52	623
Nutrição clínica	115	85	118	127	97	75	87	88	75	117	100	100	99	1.184
Psicologia	77	83	106	109	96	58	71	108	96	138	121	112	98	1.175
Odontologia	41	86	130	131	101	62	106	111	121	113	118	56	98	1.176
Total	1.325	1.447	1.769	1.661	1.711	1.349	1.479	1.640	1.545	1.765	1.384	1.298	1.531	18.373

PROCEDIMENTOS AMBULATORIAIS														
	<i>Jan</i>	<i>Fev</i>	<i>Mar</i>	<i>Abr</i>	<i>Mai</i>	<i>Jun</i>	<i>Jul</i>	<i>Ago</i>	<i>Set</i>	<i>Out</i>	<i>Nov</i>	<i>Dez</i>	Média/ Mês	Total
QT Aplicações	988	792	1.013	1.018	1.021	1.041	1.088	1.089	1.009	910	837	824	969	11.630
QT Suporte	252	262	309	320	323	345	360	319	312	320	263	291	306	3.676
Antibiótico	239	228	329	351	262	228	157	190	264	351	245	314	263	3.158
Liquor	62	42	47	50	41	40	33	38	30	51	37	28	42	499
Hemograma (ponta digital)	851	727	899	934	858	790	766	887	758	910	772	715	822	9.867
Mielograma	37	40	34	43	32	31	34	36	27	48	27	32	35	421
Imunofenotipagem	4	2	2	3	2	4	4	1	2	2	0	1	2	27
Outros exames hematologia	12	27	83	100	94	73	86	87	72	87	54	80	71	855
Raio X	358	432	544	544	452	483	376	507	407	521	497	362	457	5.483
Ultra som	112	109	102	123	107	110	129	108	105	118	111	94	111	1.328
Tomografia - SUS	136	123	147	156	186	132	176	203	153	163	168	130	156	1.873
Tomografia Convênios/Part.	9	10	11	11	15	10	24	9	6	6	4	8	10	123
Ecocardiograma - SUS	32	50	59	68	53	61	62	64	58	57	48	46	55	658
Ecocardiograma Conv/Part	2	2	1	3	1	1	1	1	2	6	1	1	2	22
Ressonância - SUS	145	170	158	170	205	141	227	231	141	173	210	85	171	2.056
Ressonância - Convênios/Part	11	9	10	11	3	5	19	4	5	10	6	4	8	97
Densitometria Ossea	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1
Fundo de Olho - SUS	35	47	40	45	40	31	24	29	22	63	36	35	37	447
Fundo de Olho - Conv./Part.	7	5	4	6	2	3	6	2	0	3	2	5	4	45
Genética	250	244	252	302	281	189	140	249	365	280	254	244	254	3.050
Total	3.542	3.321	4.044	4.258	3.978	3.718	3.712	4.054	3.738	4.079	3.573	3.299	3.776	45.316

PROCEDIMENTOS CIRÚRGICOS														
	<i>Jan</i>	<i>Fev</i>	<i>Mar</i>	<i>Abr</i>	<i>Mai</i>	<i>Jun</i>	<i>Jul</i>	<i>Ago</i>	<i>Set</i>	<i>Out</i>	<i>Nov</i>	<i>Dez</i>	Média/ mês	Total
Cirurgia pediátrica	22	14	14	16	22	15	15	22	18	25	18	9	17,50	210
Neurocirurgia	6	9	10	15	12	20	16	13	11	16	9	9	12,17	146
Ortopedia	10	8	11	9	12	9	8	11	5	10	7	4	8,67	104
Oncopediatria	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0,08	1
Cirurgia torácica	3	4	5	5	5	7	1	3	3	2	4	3	3,75	45
Cirurgia vascular	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0,08	1
Cirurgia Plástica	1	0	2	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0,42	5
Oftalmologia	1	5	11	2	4	4	5	29	25	3	3	9	8,42	101
Otorrino	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-	-
Mielo/biópsia (TMO)	4	3	7	3	4	3	3	5	7	7	7	1	4,50	54
End/cab pes/uro/UTI/odonto/anestesia	1	0	1	0	1	0	2	1	0	0	0	0	0,50	6
Cardio	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-	-
Fundo de Olho	42	52	44	51	42	34	30	31	22	66	38	40	41,00	492
Total	91	95	105	101	103	92	80	115	91	130	87	75	97,08	1165

ANEXO II**Despesas incorridas pelo GRAACC no ano 2007 – R\$ 000**

31101.001 - Salários e DSR	6.757.550,61
31101.002 – Adicionais	548.931,92
31101.003 - Horas Extras	-
31101.004 – Prêmios	-
31101.005 – Gratificação	910.187,60
31101.006 - Vale Transporte	331.756,09
31101.007 - Vale Refeição	382.085,00
31101.008 - Cesta Básica	154.962,33
31101.009 - MO-HSP/EPM	486.711,79
31101.010 - Assistência Médica	778.303,11
31101.011 - Seguros de Vida	10.983,48
31101.012 - Contribuições / Sindicatos	-
31102.001 – INSS	-
31102.002 – FGTS	644.389,50
31102.003 – IRRF	-
31102.004 – Férias	1.071.639,25
31102.005 - 13º Salário	815.091,90
31102.006 – Indenizações	469.126,58
31102.007 – PIS	81.665,06
31103.001 - Serviços Especializado-PJ	1.700.045,35
31103.002 - Servs. De Autônomos	68.627,20
31103.003 - Servs. Prest. PJ-Outros	2.038.609,85
31103.004 - Educação Continuada	84.983,80
31103.099 – Outros	23.505,41
31104.001 – Medicamento	2.760.665,67
31104.002 - Outros Medicamentos	2.538,40
31104.003 - Materiais Hospitalares	1.455.497,21
31104.004 - Gases Medicinais	170.968,57
31104.005 – Dietéticos	112.763,64
31104.006 - Material de Laboratório	34.045,68
31104.007 – Prótese	162.178,68
31104.008 - Material de Nutrição	89.641,75
31104.009 – Antibióticos	-
31105.001 - Aluguel Imóvel	166.305,52
31105.002 – Condomínio	50.636,77
31105.003 - Taxas e Contribuições	32.281,93
31105.004 - Manutenção e Reparos	396.470,91
31201.001 - Material de Escritório	170.851,11
31201.002 – Uniformes	23.197,69
31201.003 – Cópias	11.887,22
31201.004 – Condução	31.410,75

31201.005 – Combustíveis	10.515,95
31201.006 – Alimentação	542.825,90
31201.007 - Correios e Malotes	58.213,59
31201.008 - Treinam/Cursos/Congr./Palestras	-
31201.009 - Ajuda de Custo	-
31201.010 - Taxas/Cartório/Associações	14.525,29
31201.011 – Conserto de Equipamento	1.220,90
31201.012 - Material Const. Manutenção	7.573,68
31201.013 - Material de Limp. e Descartáveis	130.867,61
31201.014 - Agua e Esgoto	226.950,56
31201.015 – Luz	478.527,65
31201.016 – Gás	44.919,29
31201.017 – Telefone	427.585,72
31201.018 - Bens de Natureza Permanente	140.431,37
31201.019 – Seguros	37.696,23
31201.020 – Estacionamento	855,04
31201.021 - Devolução de Cheques	-
31201.022 – Depreciação	1.764.621,90
31201.023 - Cond. Pacientes e Familiares	11.692,63
31201.024 - Rede Informática/Programas	144.544,59
31201.025 - Contratos e Manutenção Equipms	537.160,91
31201.026 - Locação de Equipamentos	51.983,20
31201.027 – Leasing	-
31201.029 – Amortização	59.511,15
31201.099 – Outros	41.537,84
31202.001 - Serviços Contábeis	135.816,38
31202.002 – Auditoria	-
31202.003 – Consultoria	626.811,83
31202.004 – Assessoria	194.242,31
31202.005 – Segurança	146.418,06
31301.001 - Jantar Grego GRAACC	110.752,10
31301.002 - Show Elas Cantam	-
31301.003 - Caminhada e Corrida GRAACC	32.417,00
31301.004 - Cartões de Natal	42.406,55
31301.005 - Jantar Italiano	50.405,00
31301.006 - Socios GRAACC	230,76
31301.007 - Band Vida	-
31301.008 - Campanhas e Eventos Diversos	106.506,14
31301.009 - Calendário GRAACC	-
31301.010 - Doacoes PJ/PF – DI	-
31302.001 - Tickets Mc Dia	-
31302.002 - Produtos Mc Dia	-
31302.003 – Padrinho	-
31302.004 – Despesas Mc Dia	170.057,48
31401.001 - Comissões e Desp. Bancárias	15.412,30
31401.002 - Juros Pagos ou Incorridos	79.270,79
31401.003 – Variação Monet. Pré-Fixada	-
31401.004 – Variação Monet. Obrig. Não Pré-Fixada	-

31401.005 – Variação Cambial	349,38
31401.006 - Descontos Concedidos	163,21
31401.007 - I.O.F.	4.649,20
31501.001 - Provisão p/Créditos Liq. Duvidosos	190.777,23
31501.002 - Prov. Contingências Trabalhistas	-
31601.001 - Baixa de Bens do Imobilizado	186.499,40
31601.002 - Imovel-PMSP	-
31601.003 - Projetos e Pesquisas	200,00
Total Despesas	29.857.643,45

Fonte: Demonstração de Resultados do GRAACC – 2007



ANEXO III**Receitas incorridas pelo GRAACC no ano 2007 – R\$ 000**

41101.001 – SUS	7.540.229,10
41101.012 – Glosas	-
41101.014 - I.S.S	-
41102.001 - Governo Estado	550.699,60
41102.012 – Glosas	-
41102.014 - I.S.S	-
41103.001 – Prefeitura	919.580,11
41103.012 – Glosas	-
41103.014 - I.S.S	-
41104.001 – Convênios	2.291.265,01
41104.012 – Glosas	(145.541,04)
41104.014 - I.S.S	(44.901,62)
41105.001 – Particulares	101.540,40
41105.012 – Glosas	-
41105.014 - I.S.S	(1.922,34)
41106.001 – Cursos	1.940,00
41107.001 - Pesquisa Clinica	110.120,37
41108.001 - Aplicações Financeiras	331.823,15
41108.002 - Descontos Obtidos	77.423,02
41108.003 - Juros Recebidos	1.195,94
41108.004 - Variação Cambial	-
41108.005 - Variação Monetaria Ativa	-
41201.001 - Recuperação Vale Transporte	132.176,69
41201.002 - Recuperação Vale Refeição	77.196,20
41201.003 - Recuperação Ass. Médica	175.415,89
41201.004 - Recuperação Seguro Vida	6.159,22
41201.005 - Recuperação Bolsas	1.600,00
41301.001 - Recuperação de Desp. Diversas	24.187,92
41301.002 - Recuperação de Glosas	706,69
41301.003 - Reversão de Provisões	187.972,68
41301.004 - Vendas de Sucatas	233,54
42101.001 - Vendas Imobilizado	54.000,00
43101.001 - PJ-Espécie	98.785,99
43101.002 - PJ-Materiais	411.714,06
43101.003 - PF-Espécie	94.857,47
43101.004 - PF-Materiais	96,51
43101.005 - Biolab Bio Vida – Materiais	19.276,26
43101.006 - Biolab Bio Vida – Espécie	75.189,88
43102.001 - Instituto Ayrton Senna	46.710,30
43102.002 - Fundação Orsa	195.618,45
43103.001 - Fundo Nac. de Saúde	7.040,00
43103.002 - Fumcad/SEPP	78.221,56
44101.001 - Jantar Grego GRAACC	256.920,00
44101.002 - Show Elas Cantam	-

44101.003 - Caminhada e Corrida GRAACC	212.057,00
44101.004 - Cartão de Natal	175.150,05
44101.005 - Jantar Italiano	142.906,50
44101.006 - Socios GRAACC	1.715.253,38
44101.007 - Band Vida	-
44101.008 - Campanhas e Eventos Diversos	1.886.897,11
44101.009 - Calendário GRAACC	-
44101.010 - Doacoes PJ/PF – DI	987.375,04
44102.001 - Tickets Mc Dia	913.399,89
44102.002 - Produtos Mc Dia	86.275,03
44102.003 – Padrinho	31.126,65
44102.004 - Apoio a Produção de Produtos	35.865,05
44103.001 - Vendas do Bazar	214.391,78
44104.001 – Telemarketing	8.063.271,85
Total Receita	28.141.500,34

Fonte – Demonstração de Resultados do GRAACC – 2007

ANEXO IV

Relação de cargos mais compatíveis com as atividades voluntárias do GRAACC

CARGOS	Valor hora
ASSISTENTE ADMINISTRATIVO	6,12
AUXILIAR DE ALMOXARIFADO	3,98
RECEPCIONISTA	4,85
ASSISTENTE ADMINISTRATIVO	6,12
ASSISTENTE SOCIAL	11,77
TELEFONISTA	4,90
FISIOTERAPEUTA	15,65
LUDOTECÁRIA	7,94
PSICOLOGIA PSICOPEDAGOGA	16,44

Fonte: Gerência de Recursos Humanos do GRAACC - 2008

ANEXO V

Pesquisa de indicadores

**Pesquisa com os Voluntários
sobre o SGQ do voluntariado do GRAACC**

1. VOCÊ CONHECE A MISSÃO, VISÃO E OBJETIVOS DO VOLUNTARIADO DO GRAACC?

NÃO						SIM
0	1	2	3	4	5	

COMENTÁRIOS: _____

2. VOCÊ CONHECE TODOS OS OUTROS VOLUNTÁRIOS QUE TRABALHAM NO MESMO SETOR QUE O SEU?

POUCOS						TODOS
0	1	2	3	4	5	

COMENTÁRIOS: _____

3. VOCE PARTICIPA DE REUNIÕES DE TRABALHO COM OS OUTROS VOLUNTÁRIOS DA SUA EQUIPE?

NÃO, NUNCA						SIM, REGULARMENTE
0	1	2	3	4	5	

COMENTÁRIOS: _____

4. VOCE CONHECE OS PROCEDIMENTOS DO SISTEMA GERAL DA QUALIDADE E, ESPECÍFICAMENTE, AS ROTINAS PREPARADAS PARA O SEU SETOR DE ATUAÇÃO?

NÃO, NUNCA						SIM, SEMPRE
0	1	2	3	4	5	

--	--	--	--	--	--

COMENTÁRIOS: _____

5. VOCE SE REUNE REGULARMENTE COM OS OUTROS VOLUNTÁRIOS DO SEU SETOR PARA DISCUTIR OS PROCEDIMENTOS DO SISTEMA GERAL DA QUALIDADE E O PROCESSO DE MELHORIA CONTINUA PARA O SEU SETOR?

NUNCA PARTICIPEI

SIM, REGULARMENTE

0

1

2

3

4

5

--	--	--	--	--	--

COMENTÁRIOS: _____

6. NA SUA AVALIAÇÃO, A SUA PARTICIPAÇÃO NAS AÇÕES QUE VISAM GERAR RECURSOS PARA SUSTENTAÇÃO FINANCEIRA DO HOSPITAL, É:

NULA

MUITO ATIVA

0

1

2

3

4

5

--	--	--	--	--	--

COMENTÁRIOS: _____

SUGESTÕES:

--

AGRADECEMOS SUA PARTICIPAÇÃO

ANEXO VI

FNQ - Faturamento 2007 das empresas usuárias do MEG – R\$ 000

RECOFARMA	
U&M	140.377
ABBOTT	2.210.000
ABGC	
AES ELETROPAULO	7.500.000
AES SUL	2.030.422
Águas de Limeira	
Albrás	2.411.026
Ampla	
ArcelorMittal Juiz de Fora	
ATP	
ATSG	
BANCO BRADESCO	18.032.173
BANCO DO BRASIL	14.600.000
BANCO ITAU	
Bandag	
BHP BILLITON	
Brasal Refrigerantes	
CARAIBA METAIS	2.950.804
Carbocloro	772.000
CATERPILLAR	
CEB DISTRIBUIÇÃO	
Celesc	3.766.800
CELG	1.656.000
CEMIG	10.246.000
CHESF	3.980.753
Coca-Cola (PE)	
COELBA	
COPASA	1.863.476
COPEL	5.422.126
COPELUS	
CORREIOS	9.316.234
CPFL	14.207.000
CROMEX	
DAMAUA	
DATASUL S/A	222.570
DETEN QUIMICA S/A	715.721
Duke Energy	634.238
EATON	
EDP – Energias do Brasil S.A.	4.513.475
ELDORADO	

ELEKTRO	3.327.900,00
ELETRONORTE	3.765.000,00
Eletrosul	549.145
EMBRATEL	6.396.000
Engenho&Arte Consultoria	
FGV	
FRAS-LE	419.910
FURNAS	5.105.173
GERDAU	30.600.000
GETAC	
Grupo Predial	
HCFMRP	
HERAEUS ELECTRO-NITE	
Hoffmann	
HOSPITAL METROPOLITANO	
IBOPE	
Idea Tree Group	
INNOVA	
Interjato	
IPC	
IQM	
KAISER	
KEYASSOCIADOS	
Kurita do Brasil ltda.	
LABORATÓRIO WEINMANN LTDA.	
MASA	200.000
MB Engenharia	
Mextra	
Micra Films	
NATURA	3.072.700
Netwan Informática Ltda	
NGage Technologies	
PARTNERS GESTÃO EMPRESARIAL	
PETROBRAS	170.577.725
PETROQUIMICA UNIÃO	
PFN-CE	
Positivo Informatica AS	
PPQ - Programa Paraibano da Qualidade	
PROMON S.A	550.000
RHODIA AMÉRICA LATINA	1.200.000
ROBERT BOSCH LTDA	4.000.000
SABESP	
SANTA CASA DE PORTO ALEGRE	
SANTISTA TÊXTIL	760.000
SCGAS	

ANEXO VII - A

PLANO DE AÇÃO 2008		PRODUTOS
PAS - PROGRAMA ADOTEI UM SORRISO		
ENTREGAS/PRODUTOS		
Nome	Descrição	Responsável
Animação da rede	Monitorar as ações de voluntários, coordenadores e organizações	Paulo Cesar Vaz Guimarães
Capacitação das organizações sociais	Capacitar as organizações sociais em gestão de voluntariado	Paulo Cesar Vaz Guimarães
Captação de organizações sociais	Mobilizar e credenciar organizações sociais	Paulo Cesar Vaz Guimarães
Captação de voluntários	Mobilizar e credenciar voluntários	Paulo Cesar Vaz Guimarães
Sistema de informação	Desenvolver novo sistema de informação	Paulo Cesar Vaz Guimarães
Plano de comunicação	Comunicar aos diferentes públicos as ações do Programa	Paulo Cesar Vaz Guimarães
Renovacao do termo de adesao	Promover a renovacao dos termos de voluntários	Paulo Cesar Vaz Guimarães

ANEXO VII - B

PLANO DE AÇÃO 2008		DETALHAMENTO DOS PRODUTOS			PLANO DE AÇÃO 2008		DETALHAMENTO DOS PRODUTOS
PAS	- PROGRAMA ADOTEI UM SORRISO				PAS	PROGRAMA ADOTEI UM SORRISO	
Atuação da rede	Capacitação das organizações sociais	Captação de organizações sociais	Captação de voluntários	Sistema de informação	Plano de comunicação	Renovação do termo de adesão	
Implantação de Canal de Atendimento ao Voluntário (0800 ou linha direta)	Promover 4 encontros para aprimorar a gestão de voluntariado das organizações sociais da Região Metropolitana de São Paulo	Estreitar relacionamento com Conselho de Direitos da Criança e do Adolescente para identificar novas organizações	Estreitar relacionamento com associações e conselhos das categorias envolvidas	Implementar processo de renovação do termo de adesão do voluntário	Criar estratégias de participação e divulgação do Programa em congressos e feiras das categorias profissionais	Promover renovação	
Monitorar as demandas de voluntários feitas pelas organizações	Articular parcerias com organizações que sejam referência em voluntariado (Centros de Voluntariado)	Orientar e estimular coordenadores a identificar organizações sociais	Orientar e estimular coordenadores a mobilizar voluntários	Desenvolver e implementar novo sistema de informação do Programa	Pautar a assessoria de imprensa para que o Programa tenha visibilidade constante nos meios de comunicação segmentada (jornais e revistas)		
Monitorar os encaminhamentos clínicos e institucionais feitos pelas	Promover capacitação a distância por meio da disseminação dos	Credenciar organizações	Credenciar voluntários		Criar campanha de valorização do selo (filme, spot, anúncio em jornais e revistas)		

organizações sociais	registros sistematizados dos encontros promovidos na Região Metropolitana de São Paulo					
Monitorar as demandas de atendimentos clínicos e institucionais feitos pelos voluntários	Atender organizações para esclarecer dúvidas sobre o sistema on-line				Elaborar, produzir e distribuir material de mobilização (folder)	
Apoiar e mapear ações dos coordenadores					Elaborar, produzir e distribuir material de reconhecimento (display, diploma)	
Estabelecer comunicação com diversos públicos por meio de website e e-mail					Atualizar site	
Valorização dos profissionais no Dia da Categoria					Pautar conteúdos do Programa para informativo institucional	
Valorização dos profissionais no Dia Internacional do Voluntário					Elaborar e distribuir e-mail marketing	
Valorização dos profissionais no Dia dos Aniversários					Divulgar o Programa de forma constante em grande mídia	

Livros Grátis

(<http://www.livrosgratis.com.br>)

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)
[Baixar livros de Matemática](#)
[Baixar livros de Medicina](#)
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)
[Baixar livros de Meteorologia](#)
[Baixar Monografias e TCC](#)
[Baixar livros Multidisciplinar](#)
[Baixar livros de Música](#)
[Baixar livros de Psicologia](#)
[Baixar livros de Química](#)
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)
[Baixar livros de Serviço Social](#)
[Baixar livros de Sociologia](#)
[Baixar livros de Teologia](#)
[Baixar livros de Trabalho](#)
[Baixar livros de Turismo](#)