



## RELAÇÕES COM FINANCIADORES NA ACCOUNTABILITY DO TERCEIRO SETOR\*

Relations with Funders in the *Accountability* of the  
Third Sector

Relaciones con Proveedores de Fondos en la  
*Accountability* del Tercer Sector

\*Agradecimentos: À Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de Minas Gerais – FAPEMIG (Processo APQ-02599-10) pelo fomento a esta pesquisa. Aos dirigentes e representantes das organizações do terceiro setor participantes da pesquisa. A Leilah Landim e Luiz Antonio de Carvalho, autores do relatório “Projeto Transparência e Prestação de Contas da Sociedade Civil - CASO BRASIL”, cujo conteúdo foi intensamente explorado em nossas análises.

Carlos Eduardo Guerra Silva (UFMG)\*

Reynaldo Maia Muniz (UFMG)\*\*

\*Mestre em Administração pela Universidade FUMEC. Doutorando em Administração pelo Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Administração (CEPEAD) da UFMG. Pesquisador do Núcleo de Estudos sobre Dinâmicas Estratégicas em Organizações (DEON/UFMG). Endereço: R. Ouro, 1344/306. CEP. 30220-000, Belo Horizonte - MG  
Email: carlosegs@ymail.com

\*\* Doutor em Ciência Política e Administração Pública (Universidad Complutense de Madrid) e professor do Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Administração (CEPEAD) da UFMG. Pesquisador do Núcleo de Estudos sobre Dinâmicas Estratégicas em Organizações (DEON/UFMG).  
Endereço: Av. Antônio Carlos, 6627 (UFMG-FACE, sala 4041). CEP. 31270-901, Belo Horizonte - MG  
Email: munizd.bh@terra.com.br

### Resumo

Este estudo analisa as dinâmicas da *accountability* nas relações entre organizações do terceiro setor e agentes financiadores. A *accountability* fundamenta-se em princípios de responsabilização, transparência, prestação de contas e controle social. Diante da existência de regras e sanções que comumente emanam das relações com financiadores, é sugestivo que estes se constituem em um dos grupos que apresentam maior impacto na *accountability* das organizações do terceiro setor. A presente investigação foi conduzida por meio de um

estudo de casos múltiplos, o qual evidencia o contexto de nove organizações que atuam no terceiro setor brasileiro. Dentre as constatações do estudo, considera-se que as posturas dos financiadores nas relações com as organizações são diversas, desde as mais autoritárias àquelas que favorecem o aprendizado mútuo. Destaca-se que as organizações, de forma a obter e manter seus recursos, precisam lidar com o controle social – predominantemente vertical – exercido pelos agentes financiadores, sendo a prestação de contas o principal mecanismo que possibilita às organizações a demonstração de transparência e desempenho nos resultados alcançados.

**Palavras-Chave**

*Accountability.* Terceiro Setor. Financiadores.

**Abstract**

This study analyzes the dynamics of the *accountability* in the relations between third sector organizations and funders. The *accountability* is grounded on principles of responsibility, transparency, answerability and social control. In face of the existence of rules and sanctions that commonly rose from the relations with funders, it is suggestive that these are one of the groups who present a higher impact in the *accountability* of the third sector organizations. This investigation was developed through a multiple case study, which highlights the context of nine Brazilian not-for-profit organizations. Among the findings of the study, it is considered that the funders' attitudes in the relations with organizations are diverse, from authoritarian ones to those that leads to mutual learning. It is observed that organizations, in order to access and maintain resources, need to handle the social control – predominantly vertical – exercised by the funders, being the answerability the main mechanism that allows the organizations to demonstrate transparency and performance in their achieved results.

**Keywords**

*Accountability.* Third Sector. Funders.

**Resumen**

Este estudio analiza la dinámica de *accountability* en las relaciones entre las organizaciones del tercer sector y los proveedores de fondos. La *accountability* se basa en los principios de responsabilidad, transparencia, rendición de cuentas y control social. Dada

la existencia de normas y sanciones que por lo general emanan de las relaciones con los proveedores de fondos, se sugiere que éstos constituyen uno de los grupos que tienen el mayor impacto en la *accountability* de las organizaciones del tercer sector. Esta investigación se llevó a cabo a través de un estudio de casos múltiples, que muestra el contexto de nueve organizaciones que trabajan en el tercer sector en Brasil. Entre las conclusiones del estudio, se considera que la actitud de los proveedores de fondos en las relaciones con las organizaciones es diversa, desde los más autoritarios hasta los que favorecen el aprendizaje mutuo. Es de destacar que las organizaciones con el fin de obtener y mantener sus recursos, deben hacer frente al control social – predominantemente vertical – ejercido por los proveedores de fondos, siendo la *accountability* el principal mecanismo que permite a las organizaciones demostrar la transparencia y el rendimiento en los resultados obtenidos.

**Palabras clave**

*Accountability.* Tercer Sector. Proveedores de fondos.

**1. Introdução**

O terceiro setor remete às iniciativas ou organizações provenientes da sociedade civil, de caráter não governamental e sem fins lucrativos, cujas atividades direcionam-se ao atendimento de interesses coletivos ou públicos (SALAMON; ANHEIER, 1997). Esse setor posiciona-se – por vezes, sob a insígnia de parceria, por outras, de oposição – perante o *primeiro setor*, representado pelas atividades estatais que visam fins públicos, assim como perante o *segundo setor*, representado pelas atividades de natureza privada que atendem a fins particulares (FERNANDES, 1994).

No contexto brasileiro, observa-se significativa expansão do terceiro setor nos últimos anos. Segundo pesquisa do IBGE (2012), no início da década de 1990, havia cerca de

82 mil organizações formais atuando no país, número aumentado para 290,7 mil em 2010, o que representa um crescimento de 255%. Como demonstra a Tabela 1, são diversas as áreas de atuação das organizações do terceiro setor.

**Tabela 1- Organizações por área de atuação**

| Área de Atuação                       | Nº Organizações |            |
|---------------------------------------|-----------------|------------|
|                                       | Quant.          | %          |
| Religião                              | 82.853          | 28,5       |
| Associações Patronais e Profissionais | 44.939          | 15,5       |
| Desenvolvimento e Defesa de Direitos  | 42.463          | 14,6       |
| Cultura e Recreação                   | 36.921          | 12,7       |
| Assistência Social                    | 30.414          | 10,5       |
| Educação e Pesquisa                   | 17.664          | 6,1        |
| Saúde                                 | 6.029           | 2,1        |
| Meio Ambiente e Proteção Animal       | 2.242           | 0,8        |
| Habitação                             | 292             | 0,1        |
| Outros                                | 26.875          | 9,2        |
| <b>Total</b>                          | <b>290.692</b>  | <b>100</b> |

Fonte: adaptado de IBGE (2012, p. 27).

Conforme dados do IPEA (2011), as transferências de recursos do governo federal para as organizações do terceiro setor têm sido crescentes. Em 1999, o montante transferido foi de 2,2 bilhões e, em 2010, de 4,1 bilhões. De acordo com pesquisa da ABONG (2010), em 2007, os recursos públicos federais faziam parte do orçamento de 60,4% de suas associadas<sup>1</sup>. Recursos públicos municipais e estaduais, em conjunto, foram acessados por 58,5% das associadas. Além dos recursos públicos, também chamam atenção aqueles advindos da cooperação e solidariedade internacional (78,3%); doações de indivíduos (42,4%); empresas, institutos e fundações empresariais (41,5%); comercialização de produtos e serviços (38,7%); e contribuições

associativas (29,2%). Enfim, as organizações buscam alcançar a sustentabilidade financeira por meio de fontes diversas, sejam elas públicas, privadas ou próprias.

As relações que se estabelecem entre as organizações do terceiro setor e suas diferentes fontes de recursos devem ser balizadas por princípios de transparência, assim como é legítimo, aos grupos de relacionamento, o efetivo acompanhamento e exercício do controle social sobre alocações financeiras e resultados alcançados. Essa dinâmica, associada à responsabilização das organizações do terceiro setor e de seus dirigentes perante seus grupos de relacionamento remetem à noção de *accountability* (KOSLINSKI, 2007; LANDIM; CARVALHO, 2007; SILVA, 2010).

Neste contexto da *accountability*, as organizações do terceiro setor estabelecem relações mais *verticais* ou *horizontais* com cada um de seus públicos, sendo que a primeira forma se diferencia da segunda, principalmente, pela existência de regras, sanções ou relações de poder que determinam a postura de transparência, prestação de contas, controle social e responsabilização (KOSLINSKI, 2007). Focando nas relações verticais da *accountability*, das quarenta organizações pesquisadas por Almeida e Ferreira (2007, p. XIII), apenas “[...] cinco não consideram que as exigências das fontes financiadoras afetam em seus funcionamentos”. Segundo Salles (2004), os financiadores, geralmente, relacionam-se com as organizações financiadas ao longo de duas etapas: a de aprovação do projeto e a de acompanhamento de sua execução. Esse relacionamento, normalmente, se dá em consonância com os critérios apresentados nos editais e regulamentos próprios de cada financiador, embora se reconheça que muitos deles não têm processos tão bem estruturados de acompanhamento físico e financeiro dos projetos financiados ou mesmo de exigências minuciosas de prestação de contas. A tendência de diversificação das fontes de recursos leva as organizações a se relacionarem com diversos

financiadores simultaneamente, remetendo a um conjunto de exigências que delinea dinâmicas complexas de *accountability*.

Nessa perspectiva, o presente estudo objetiva analisar as dinâmicas da *accountability* nas relações entre organizações do terceiro setor e agentes financiadores. Para tanto, foi desenvolvido um estudo de casos múltiplos que evidencia o contexto de nove organizações que atuam no terceiro setor brasileiro, com o intuito de contribuir para ampliar a discussão da temática em pauta e proporcionar subsídios para o aprimoramento e efetividade das relações entre organizações do terceiro setor, financiadores e a sociedade como um todo. Os dados referentes a quatro dessas organizações constituem-se em fonte primária de informação, tendo sido coletados por meio de entrevistas com seus dirigentes, sendo que os dados sobre as demais organizações foram extraídos das entrevistas realizadas por Landim e Carvalho (2007), as quais estão disponibilizadas no texto para discussão *Projeto Transparência e Prestação de Contas da Sociedade Civil - CASO BRASIL*. Assim, também se busca contribuir para a valorização e ampliação das discussões do referido texto para discussão.

Na primeira seção do artigo, aborda-se o conceito de *accountability* e sua aplicação no contexto do terceiro setor. Na segunda seção, são descritas as práticas e relações de *accountability* entre organizações do terceiro setor e seus principais públicos, incluindo aí os agentes financiadores. A terceira trata da caracterização da pesquisa e dos métodos empregados para sua realização. A análise dos dados – focada nas relações de *accountability* entre organizações do terceiro setor e agentes financiadores – é abordada na quarta seção. Por fim, apresentam-se considerações gerais sobre o estudo empreendido, assim como limitações e sugestões para o desenvolvimento de estudos futuros.

## 2. O conceito de *accountability* no terceiro setor

O conceito de *accountability*<sup>2</sup>, em sua plena acepção, “encerra a responsabilidade, a obrigação e a responsabilização de quem ocupa um cargo em prestar contas segundo os parâmetros da lei, estando envolvida a possibilidade de ônus, o que seria a pena para o não cumprimento dessa diretiva” (PINHO; SACRAMENTO, 2009, p. 1348). Usualmente, este é um conceito aplicado às ações do Estado e sua responsabilização perante a sociedade, muito embora, como explicam Pinho e Sacramento (2009), abranja tanto o âmbito público quanto o privado. Para além de um conceito que se encerra em si mesmo, a *accountability* remete a outros conceitos: *responsabilização*, *transparência*, *prestação de contas* e *controle social* (KOSLINSKI, 2007; LANDIM; CARVALHO, 2007; PINHO; SACRAMENTO, 2009; RESENDE, 2012).

Partindo da natureza dos serviços prestados pelas organizações do terceiro setor, considera-se que muitas delas lidam diretamente com questões de interesse público, como saúde, educação, assistência social, preservação ambiental, dentre outros. Resende (2012, p. 112) afirma que a postura cidadã está não somente no provimento desses serviços, mas também, “[...] na prestação de contas à sociedade da origem e do destino dos recursos utilizados e dos resultados alcançados”. Agindo assim, as organizações alinham-se aos princípios da transparência, definida por Resende (2012, p. 111) como a “abrangente disponibilidade de informação relevante e confiável sobre o desempenho periódico, situação financeira, oportunidades, governança responsável, valor, avaliação de risco para o financiador de projetos institucionais e controle da sociedade”.

Essa postura de transparência e prestação de contas para a sociedade é uma via de mão dupla, visto que as organizações podem tanto agir de maneira voluntária e proativa, quanto também é legítimo que a sociedade exerça o

acompanhamento das atividades desenvolvidas pelas organizações, responsabilizando-as pelos resultados alcançados. Essa ação configura-se como controle social, considerado por Resende (2012, p. 112) “[...] como aquele exercido *pelos* e *para* os membros de uma sociedade”. Tendo em vista o papel público das organizações do terceiro setor, elas estariam também sujeitas à responsabilização pelos seus atos. Como explicam Bresser-Pereira e Grau (1999, p. 22), “o espaço público é a fonte das funções de crítica e controle que a sociedade exerce sobre a coisa pública. [...] Em si, o controle social constitui também um controle sobre as organizações públicas não-estatais”.

Não obstante, nem todas as finalidades ou objetivos defendidos pelas organizações do terceiro setor estão relacionados a questões de interesse público, havendo, também, aquelas ligadas a interesses corporativos. Por exemplo, associações patronais e profissionais, federações e confederações, organizações religiosas e clubes de lazer visam à promoção de interesses de seus membros. Todavia, Bresser-Pereira e Grau (1999, p. 26) salientam que, “assim como não é trivial definir o que é o interesse público, tampouco é simples distinguir o que é público do que é corporativo, mais ainda ao se considerar que ao defender interesses particulares as organizações corporativas podem também estar defendendo o interesse geral”.

Em termos da *accountability*, a distinção entre o caráter público ou corporativo das organizações do terceiro setor levará as organizações ao estabelecimento de relações com grupos e públicos distintos. Assim, considera-se que a *accountability* se aplica às organizações como um todo e remete ao princípio de que as mesmas devem fornecer informações adequadas para os grupos com os quais se relacionam, ao mesmo tempo em que é direito desses grupos o exercício do controle social sobre a ação organizacional, sendo que, em ambos os casos, busca-se a transparência e a responsabilização nas relações estabelecidas.

Portanto, conforme ilustra a Figura 1, os pilares da *accountability* no terceiro setor podem ser caracterizados por: (a) *transparência* na execução dos serviços e nas relações com a sociedade; (b) *prestação de contas* da alocação de recursos e das atividades desenvolvidas; (c) *controle social* exercido por membros ou outros agentes externos que mantêm relação com a organização; e (d) *responsabilização* das organizações e de seus dirigentes pelos resultados alcançados.

Figura 1 – Accountability no terceiro setor



Fonte: elaborada pelos autores.

Observa-se que a transparência é um “objetivo” e a responsabilização uma “consequência” em todo o processo de *accountability*, ou seja, tanto a prestação de contas busca demonstrar, quanto o controle social busca constatar a transparência na ação organizacional, sendo que a responsabilização da organização e de seus dirigentes decorre da apreciação dos resultados alcançados. Portanto, o conceito de *accountability* tende a nutrir-se da discussão em torno dos mecanismos mediadores da transparência e condutores da responsabilização. Assim, a próxima seção explora aspectos da *prestação de contas* e do *controle*

*social* das organizações do terceiro setor.

### 3. As relações e práticas de *accountability* no terceiro setor

Coerente com a diversidade das organizações do terceiro setor, os tipos de prestações de contas e os públicos a que se destinam variam bastante, mas é certo que as organizações podem fazê-la voluntariamente ou porque existe algum tipo de controle social sobre elas, ainda que exercido por grupos internos. Segundo Koslinski (2007), a *accountability* pode ser *interna* ou *externa*, quando se refere aos mecanismos operados dentro ou fora da organização. Considerando os princípios da *accountability* política, essa autora, também, evidencia que as organizações estabelecem relações mais *verticais* ou *horizontais* com cada um dos públicos, sendo que a primeira forma se diferencia da segunda, principalmente, pela existência de regras, sanções ou relações de poder que determinam a postura de transparência, prestação de contas, controle social e responsabilização.

A prestação de contas *interna* é exercida perante os conselhos e órgãos internos das organizações, além de membros, funcionários e voluntários. As pessoas que compõem os conselhos não são remuneradas e, em geral, não estão diretamente envolvidas com atividades rotineiras da organização. Esse distanciamento é visto por Hudson (1999) como uma deficiência da estrutura administrativa de muitas organizações do terceiro setor, mas, para Koslinski (2007), essa característica dos conselhos possibilita que seus membros tenham uma perspectiva mais ampla e isonômica para o exercício de ações de controle social. Ademais, é comum a existência de órgãos executivos (superintendência, gerência etc.) que, de fato, são responsáveis pela administração da rotina da organização. A aplicação do mecanismo de controle social interno ocorre, por exemplo, quando o administrador de uma organização

do terceiro setor deve “[...] limitar seus atos de gestão à normatização especificada na Lei e no Estatuto Social, uma vez que administra o que não lhe pertence, e as regras que guiam sua conduta são determinadas pelas assembleias gerais, no caso de associações, ou pelo instituidor, no caso de fundações” (RESENDE, 2012, p. 60).

Outro mecanismo interno aplica-se aos membros ou associados da organização. Conforme Koslinski (2007), existem diferenças significativas dentro desse grupo, pois um membro de um sindicato ou de uma associação de classe é distinto daquele que faz parte de uma associação de moradores de bairro ou de uma ONG. Ainda, os membros nem sempre são aqueles que utilizam o serviço ou são beneficiados diretamente pela ação das organizações. Os membros ou associados podem se envolver com a organização de maneira ativa e participante, mas a atuação desse grupo tende a ser mais passiva, exercendo pouco controle social sobre as organizações (KOSLINSKI, 2007).

Funcionários e voluntários, também, incluem-se nas dinâmicas da *accountability* interna. No contexto de escassez de recursos, comum a muitas organizações do terceiro setor, os voluntários chegam a se constituir como única mão de obra disponível. Teodósio e Resende (1999, p. 8) constataram nas organizações que pesquisaram que “todas utilizam voluntários e disseram não existir conflitos entre pessoal remunerado e não-remunerado, visto que o primeiro grupo constitui pequeno percentual frente ao seu corpo voluntário”. Bose (2004, p. 31) constata que “[...] pessoas internas à organização, muitas vezes, são colocadas em uma posição menos central”. Segundo a autora, as organizações do terceiro setor apresentam pouca formalização de políticas direcionadas para esses públicos, sendo que existe uma tendência de que seja dada mais ênfase aos voluntários do que aos próprios funcionários. Ainda assim, é sugestivo que tanto voluntários quanto funcionários exerçam pouco controle social sobre as organizações que integram.

Os mecanismos *externos* abordam o grupo de relacionamento das organizações, incluindo beneficiários, financiadores, parceiros e conselhos de políticas públicas, além de outros atores cujas relações são mais difusas, tais como a mídia, a comunidade não beneficiada diretamente pela entidade ou outras organizações públicas, privadas ou sem fins lucrativos que não são parceiras ou financiadoras.

Os beneficiários são as pessoas atendidas pelas organizações e se distinguem dos associados ou membros (que também podem ser beneficiários) pela característica de apenas utilizarem o serviço, sem que se estabeleçam outras relações. Tenório (2006, p. 15) sugere a utilização do termo *cidadão-beneficiário*, “a fim de incorporar o conceito de ‘cidadania’ à formulação, à implementação e à avaliação de políticas sociais”. Para Corrêa e Pimenta (2006, p. 9), o termo beneficiário desloca, de certa forma, a condição cidadã dos indivíduos, sendo que, na prática, esse grupo é aparentemente (e paradoxalmente) desprovido de direitos. Landim e Carvalho (2007) reforçam que poucas organizações consideram esse público nas suas estruturas de governança, o que denota um exercício quase nulo de controle social.

No terceiro setor, o beneficiário, raramente, é quem paga pelo serviço e, quando isso ocorre, é através de um valor simbólico ou subsidiado. Os serviços são, na maioria das vezes, custeados por meio de geração própria de recursos ou de financiadores: governo, empresas, entidades internacionais e do próprio terceiro setor, dentre outras. Para Landim e Carvalho (2007, p. 13), “[...] de modo geral, o mecanismo mais acionado e frequente, no processo de prestação de contas das ONGs, é a cobrança por parte de doadores e financiadores, os quais lhes emprestam seu peso social e, ao mesmo tempo, são condição de sua existência”.

Os parceiros são grupos cuja relação com a organização extrapola a doação de recursos financeiros e envolvem, principalmente, a transferência de conhecimento e serviços, além

da atuação conjunta. Para Koslinski (2007, p. 121), uma tendência no terceiro setor é a atuação em rede de parcerias, de forma que “as ONGs são vistas como importantes atores, seja na constituição de redes associativas [...], seja na constituição de redes transnacionais de *advocacy* que se engajam em ações de contestação internacional”. Todavia, essa autora aponta que as relações de parceria, também, têm suas complicações, pois “[...] cada vez mais políticas públicas são implementadas por um ‘collaborative’ ou por um trabalho de colaboração entre instituições públicas e privadas com ou sem fins-lucrativos, tornando a questão de ‘quem deve prestar contas a quem’ pouca clara” (KOSLINSKI, 2007, p. 125).

Os Conselhos de Políticas Públicas, segundo Raichelis (2005), atuam na definição das prioridades das políticas, de seus conteúdos e recursos orçamentários, de segmentos sociais a serem atendidos e na avaliação dos resultados. Visto que as organizações do terceiro setor assumem, ainda, papéis e responsabilidades na execução de políticas públicas, os conselhos passaram a se constituir não só como espaço de participação social e de controle sobre os órgãos governamentais, como, também, sobre essas organizações. É certo que nem todas as áreas de atuação do terceiro setor estão sujeitas a esse tipo de relação com os conselhos. Porém, quando a relação existe, ela envolve o registro formal das organizações, o que possibilita o acesso a certos recursos públicos, a habilitação para operar programas ou mesmo a obtenção e manutenção de certificados concedidos pelo Poder Público. Nesse sentido, as organizações, também, prestam contas para os conselhos, da mesma forma que são submetidas ao controle social vertical desses agentes.

Segundo Koslinski (2007), outro importante mecanismo de *accountability* vertical é o *legal*, cujo foco está na observância de regras ou procedimentos legais, que preestabelecem como as organizações devem se comportar. Para o Conselho Federal de Contabilidade (2008), o fato de a organização existir juridicamente

implica a necessidade de que ela preste contas para o Ministério do Trabalho e Emprego, através da *Relação Anual de Informações Sociais (RAIS)* e para a Secretaria da Receita Federal, através da *Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ)*. O atual Código Civil (Lei 10.406/2002) determina que as organizações devem se estruturar nas formas jurídicas de *associações* ou de *fundações*: as primeiras são decorrentes da reunião de pessoas; as segundas, de um patrimônio destinado ao interesse público ou da coletividade (BRASIL, 2002). Caso a organização seja estruturada juridicamente como fundação, também deve prestar contas anualmente ao Ministério Público. Ainda, qualquer que seja a forma jurídica, a organização que detém algum título ou certificação<sup>3</sup> deverá fazê-la ao órgão público competente.

No Quadro 1, estão indicados os públicos mais comuns para os quais as prestações de contas são direcionadas, assim como as relações de controle social estabelecidas nas dinâmicas de *accountability*.

**Quadro 1 – Relação dos públicos e tipos de *accountability***

| Públicos                                  | Tipo    | Relação    |
|---|---------|------------|
| Conselhos e outros órgãos internos        | Interna | Vertical   |
| Membros ou associados                     | Interna | Horizontal |
| Funcionários e voluntários                | Interna | Horizontal |
| Beneficiários                             | Externa | Horizontal |
| Financiadores e doadores                  | Externa | Vertical   |
| Parceiros                                 | Externa | Horizontal |
| Conselhos de políticas públicas           | Externa | Vertical   |
| Ministério Público (Fundações)            | Legal   | Vertical   |
| Manutenção de títulos e certificações     | Legal   | Vertical   |
| Outros públicos (mídia, comunidade, etc.) | Externa | Horizontal |

Fonte: elaborado pelos autores.

Ademais, considera-se que o conteúdo focalizado nas práticas de *accountability* se divide em dois tipos: *funcional* e *relacionado ao desempenho* (KOSLINSKI, 2007). A *accountability* funcional tem foco financeiro e se relaciona à lisura e à eficiência demonstradas na utilização dos recursos, sendo apresentada, normalmente, sob a forma de relatórios financeiros. Já a *accountability* relacionada ao desempenho aborda os objetivos, metas e medidas específicas para avaliar o desempenho organizacional ou o impacto mais amplo das atividades desenvolvidas. Ambos os tipos de *accountability* podem ser exercidos pelas organizações e direcionados aos públicos interno e externo.

Landim e Carvalho (2007) observam que quanto mais aprimorados os instrumentos de *accountability*, mais favorável será a demonstração da transparência e o conseqüente ganho de credibilidade e legitimidade pelas organizações perante seus públicos. Nessa direção, a Figura 2 relaciona os meios mais comuns utilizados na divulgação das prestações de contas.

**Figura 2 – Meios utilizados para divulgação de prestação**



Fonte: elaborada pelos autores.

Muitos desses instrumentos podem se constituir em modelos padronizados e disseminados, principalmente, por órgãos públicos e financiadores. Diante da existência de regras e sanções que emanam das relações verticais estabelecidas com os financiadores, a literatura sugere que estes se constituem no grupo que apresenta maior nível de exigência e interferência na ação das organizações do terceiro setor (KOSLINSKI, 2007; LANDIM; CARVALHO, 2007; SILVA, 2010).

Diante desse quadro, buscou-se

identificar, por meio da análise de conteúdo de entrevistas com dirigentes e representantes de organizações do terceiro setor, os sentidos mais usuais que estão sendo atribuídos às relações de *accountability* entre organizações do terceiro setor e agentes financiadores, tal como demonstram as próximas seções.

#### 4. Métodos e caracterização da pesquisa

Tendo em vista o objetivo de analisar as dinâmicas da *accountability* nas relações entre organizações do terceiro setor e agentes financiadores, foi desenvolvido um estudo de casos múltiplos, baseado nas perspectivas de dirigentes e representantes de nove organizações que atuam no terceiro setor brasileiro<sup>4</sup>. Os dados referentes a quatro dessas organizações constituem-se em fonte primária de informação, tendo sido coletados por meio de entrevistas com seus dirigentes. Os dados sobre as demais organizações foram extraídos das entrevistas realizadas por Landim e Carvalho (2007), as quais estão disponibilizadas no texto para discussão *Projeto Transparência e Prestação de Contas da Sociedade Civil - CASO BRASIL*.

A utilização de casos múltiplos, como sugere Yin (2001, p. 76), leva a conclusões “[...] mais contundentes do que aquelas que surgem apenas de um caso único”. Quanto à conjugação de dados primários e dados secundários, Reddy e Agrawal (2012) advogam a favor do *design* de casos baseando-se no uso de informações já disponíveis, desde que estas advenham de fontes com credibilidade. Nesta direção, o trabalho de Landim e Carvalho (2007) guarda as credenciais de reconhecidos pesquisadores do terceiro setor, sendo que o presente estudo busca, também, valorizar e ampliar o alcance desse referido texto para discussão.

No Quadro 2, estão relacionadas as organizações consideradas por este estudo, com a devida delimitação daquelas cujas informações advêm de fontes primárias ou secundárias.

**Quadro 2 – Relação de organizações do terceiro setor**

|  |  |
|--|--|
| <p>Organizações do Terceiro Setor:</p> <p><i>Dados Primários</i></p>   | <p><b>FUNDAMIG</b> (Federação Mineira de Fundações e Associações de Direito Privado)<br/>Sede: Belo Horizonte-MG / Atuação: regional</p> <p><b>CeMAIS</b> (Centro Mineiro de Alianças Intersetoriais)<br/>Sede: Belo Horizonte-MG / Atuação: regional</p> <p><b>Ramacrisna</b><br/>Sede: Betim-MG / Atuação: regional</p> <p><b>APAC</b> (Associação de Proteção e Assistência aos Condenados)<br/>Sede: Itaúna-MG / Atuação: regional</p>   |
| <p>Organizações do Terceiro Setor:</p> <p><i>Dados Secundários</i></p> | <p><b>CDI</b> (Comitê para Democratização da Informática)<br/>Sede: Rio de Janeiro-RJ / Atuação: nacional</p> <p><b>AS-PTA</b> (Assessoria e Serv. a Projetos em Agricultura Alternativa)<br/>Sede: Rio de Janeiro-RJ / Atuação: nacional</p> <p><b>SERTA</b> (Serviço de Tecnologia Alternativa)<br/>Sede: Goitá-PE / Atuação: regional</p> <p><b>IMAFLORA</b> (Instituto de Manejo e Certificação Florestal e Agrícola)<br/>Sede: Piracicaba-SP / Atuação: regional</p> <p><b>FASE</b> (Federação de Órgãos para Assistência Social e Educacional)<br/>Sede: Rio de Janeiro-RJ / Atuação: nacional</p> |

Fonte: elaborado pelos autores.

O material selecionado foi, inicialmente, submetido à *análise de conteúdo*<sup>5</sup>. Para Vergara (2005, p. 15), essa é uma técnica “para o tratamento de dados que visa identificar o que está sendo dito a respeito de determinado tema”. A autora evidencia que a análise de conteúdo compreende três etapas básicas: (a) pré-análise;

(b) exploração do material; e (c) tratamento dos dados e interpretação.

A *pré-análise* refere-se à seleção do material propriamente dito, que se baseou na análise da transcrição das entrevistas, no caso dos dados primários, e na identificação das informações das organizações, cujas entrevistas estavam disponíveis como dados secundários.

A *exploração do material* remete ao alinhamento do conteúdo do texto com os objetivos da pesquisa. Como observa Bardin (1977, p. 9), o conteúdo é analisado de forma a substituir a leitura “normal”, pela leitura do analista, que é atraído pelo “[...] potencial de inédito (do não-dito), retido por qualquer mensagem”. No caso dos dados secundários, salienta-se que foram selecionados e explorados, apenas, os conteúdos alinhados com a temática em estudo, sendo que o texto para discussão *Projeto Transparência e Prestação de Contas da Sociedade Civil - CASO BRASIL* é mais amplo e dispõe de informações que extrapolam a aplicação a ele conferida por este artigo.

O *tratamento e a interpretação dos dados*<sup>6</sup> ocorrem de forma simultânea, tendo em vista a geração iterativa de conceitos e categorias de análise. A análise de conteúdo gerou uma gama de conceitos e categorias “abertas” que, em seguida, foi submetida a um processo seletivo e relacional, que possibilitou a discussão das dinâmicas da *accountability* nas relações entre organizações do terceiro setor e agentes financiadores, como consta na próxima seção.

## 5. Análise dos dados: dinâmicas da *accountability* nas relações entre organizações do terceiro setor e agentes financiadores

A importância da causa defendida por uma organização do terceiro setor já foi suficiente para garantir o acesso a recursos financeiros, sem maiores exigências de resultados. Como indica o CDI, durante os anos 70, era a confiança

que balizava as relações com os financiadores. Todavia, essa situação foi se modificando, sendo que a demonstração de dados financeiros passou a ser um requisito comum exigido pelos financiadores. Mais recentemente, relatórios com foco no desempenho e efetividade das atividades desenvolvidas foram incluídos na relação entre financiadores e organizações financiadas. A Ramacrisna aponta que, de meados da década de 90 ao início dos anos 2000, foram diversos os aprimoramentos que se fizeram necessários em seus processos de gestão e prestação de contas.

Nessa direção, parâmetros como transparência e eficiência têm caminhado lado a lado, tal como observado no contexto de todas as organizações do terceiro setor analisadas. Segundo o CDI, “temos que fazer prestação de contas, não prestação de contos”, ressaltando ainda a relevância de “metas definidas, indicadores precisos, objetivos claros”. Para o SERTA, a apresentação dos resultados para a sociedade remete ao “que foi feito e seu impacto. É disso que uma organização tem que prestar contas, fundamentalmente. [...] Trabalha-se com dinheiro público, é necessária gestão transparente, lisura, boa utilização dos recursos”.

Diante dessa preocupação com o desempenho, as medidas mais enfatizadas são aquelas que refletem a efetividade das ações junto à população beneficiada. Essas medidas variam enormemente, em consonância com a diversidade das áreas de atuação e dos públicos atendidos pelas organizações. Assim, a APAC preocupa-se em auferir o índice de reincidência de presos submetidos à recuperação por meio de sua metodologia; a Ramacrisna, em avaliar a inserção no mercado de trabalho daqueles jovens que participaram de seus cursos de formação profissional. Algumas organizações que desenvolvem atividades intrinsecamente relacionadas com políticas públicas fazem uso dos mesmos indicadores governamentais. Nessa direção, o CeMAIS avalia a efetividade de suas campanhas de combate à dengue, de acordo com os indicadores da Secretaria de Estado de Saúde

de Minas Gerais.

Diante de tais indicadores de desempenho a importância das práticas contábeis e da prestação de contas funcional (restrita a relatórios financeiros) é posta entre extremos. A organização AS-PTA chega a questionar a legitimidade dos instrumentos contábeis formais, visto não terem sido feitos para prover transparência aos parceiros. Por outro lado, a Ramacrisna publicita seu balanço contábil em seu *website* e em relatórios diversos, tendo investido para torná-lo amplamente compreensível. Como evidenciado pela Ramacrisna, “temos procurado deixar o balanço cada vez mais didático, para as pessoas mais leigas. [...] Não precisa ser contador nem empresário para entender. Nós estamos trabalhando nisso, para que o balanço fique bem fácil de ser entendido”.

Seja qual for a prática, baseada em desempenho ou focada em aspectos financeiros, sua implementação sugere certas complexidades. Como salienta o SERTA, “a prestação de contas é um aprendizado muito difícil”. O CDI menciona que a plena utilização das práticas tidas como legítimas demanda “capacitação para se mostrar a maneira de se fazer”. Diante dos diversos modelos que se encontram disseminados atualmente, falta base consensual e, por vezes, *expertise* para lidar com essa “maneira de se fazer”. O IMAFLORA levanta qual instrumento deveria ser adotado, estando entre eles o GRI (*Global Report Initiative*)<sup>7</sup>, o modelo do Instituto Ethos e o Balanço Social do IBASE<sup>8</sup>. A Ramacrisna, por sua vez, conjuga dois modelos em seu processo, do planejamento das ações à prestação de contas: o *Balanced Scorecard* (BSC) e um sistema *Enterprise Resource Planning* (ERP)<sup>9</sup>. Lidar com esses modelos demandou da Ramacrisna anos de aprendizado, capacitação de equipe, significativo montante de recursos investidos, além do trabalho de consultores.

Como relatado pela Ramacrisna, o processo de tornar suas ações transparentes para a sociedade não termina com a adoção de tais modelos. Adicionalmente, a organização contrata auditores independentes, os quais

emitem pareceres sobre suas operações. Sobre a auditoria, a Ramacrisna aponta que é um processo que não só garante a transparência externa, mas, também, oferece segurança aos gestores da organização:

É muito mais fácil para o gestor trabalhar com uma conta auditada. Ele tem a certeza de que não está havendo desvio de forma alguma. A gente procurou uma auditoria certificada pela CVM [Comissão de Valores Mobiliários], que fica com a gente apenas três anos, depois mudamos para outra auditoria, para que não tenha vícios (Dirigente da Ramacrisna).

Outras organizações, como a FUNDAMIG e o CeMAIS, enfatizam, também, a importância da auditoria, aplicando-a em seus processos de *accountability* interno e externo.

Tais ocorrências em torno da *accountability* refletem a adoção de práticas instrumentais pelas organizações do terceiro setor. A presença dessa instrumentalidade é prontamente notada nos discursos acima, os quais relacionam a postura de transparência com processos que envolvem objetivos, metas, medidas, indicadores e impacto das ações desenvolvidas. Todos esses processos são sistematizados em modelos, como o BSC, ERP, GRI. Embora a adoção de tais práticas instrumentais possa ocorrer de forma voluntária, ou seja, como uma opção da própria organização, é sugestivo que o controle social e as pressões exercidas por agentes externos, como os financiadores, sejam relevantes fatores que impactam na ação organizacional.

Como evidencia o IMAFLORA, os atores externos estão cobrando publicamente boas práticas, sendo que “isso se reflete sobre nós, temos que ter transparência”. A AS-PTA corrobora tais cobranças ao destacar que, junto com os recursos recebidos, são assumidos compromissos com resultados. Os processos de auditoria se enquadram, também, nessa relação. Como relata

a Ramacrisna, a primeira vez que realizaram uma auditoria foi para atender às demandas do Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), que exigia tal procedimento para a concessão e/ou renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS).

Anteriores e posteriores à transferência de recursos para as organizações, as exigências dos financiadores são postas em conjunto, numa infundável lista que envolve a apresentação de certidões negativas, comprovação da moralidade dos dirigentes, registro em conselhos de políticas públicas, existência títulos e certificações (Utilidade Públicas, CEBAS ou OSCIP), atas e estatuto da organização, balanço contábil, cópia de cheques empregados nos projetos financiados, apresentação de notas fiscais e de contratação de serviços, parecer de conselho fiscal interno e de auditores externos, e relatórios com dados diversos sobre os atendimentos, sendo que as organizações devem estar abertas para receber fiscalizações *in loco* a qualquer momento. Como enfatiza a Ramacrisna, “se você quiser conseguir verbas, parcerias, tem que se sujeitar a isso. É um trabalho muito burocrático, você tem que ter pessoas por conta disso. Mas faz parte do processo, e você consegue recursos a partir daí. [...] Apesar de todos os escândalos que fazem das organizações sociais, o controle é muito grande de tudo que a gente faz”.

Se, por um lado, esses agentes oferecem benefícios e recursos de diversas naturezas, por outro, elaboram regras e impõem exigências que regulam e restringem o comportamento das organizações do terceiro setor. Segundo a FASE, muitas ONGs, inicialmente, resistiram às pressões de agências financiadoras no que se refere à adoção de métodos de Planejamento, Monitoramento e Avaliação (PMA), notadamente por seu caráter empresarial. No entanto, a FASE aponta que, atualmente, tais métodos são reconhecidos pelas organizações como necessários para seu desenvolvimento. Essa valorização pode decorrer dos benefícios diretos, como a transferência de tecnologias,

capacitação do quadro de funcionários, melhoria da estrutura organizacional, muitas vezes, sem custo algum para as organizações financiadas. A FUNDAMIG e a APAC relatam a capacitação que o governo de Minas Gerais passou a oferecer para as organizações com as quais mantém convênios ou termos de parceria. A Ramacrisna enfatiza os benefícios diretos que obteve de um financiamento: “Tivemos que contratar, pago pela Petrobras, uma assessoria de comunicação. Fantástico, porque o nosso nome ficou muito mais conhecido. [...] Depois eles pararam de dar o recurso, mas nós vimos que isso é fundamental, a gente não podia deixar de ter”. Ainda, observam-se benefícios indiretos, os quais também reforçam o alinhamento com lógicas instrumentais. A Ramacrisna relaciona que, em função da exposição pública do financiamento da Petrobras, a organização passou a ter mais facilidade no levantamento de recursos e no estabelecimento de novas parcerias financeiras.

Seja voluntariamente, seja por pressões de agentes externos, certo isomorfismo organizacional está implícito nesse processo de adoção de práticas institucionalizadas, visto que as organizações passam a se orientar por bases comuns, nem sempre flexíveis. Ademais, há que se considerar, ainda, a possibilidade de assimetria de poder e a imposição de regras arbitrárias por parte dos agentes externos. O SERTA evidencia uma experiência negativa decorrente da imposição de certas práticas contábeis por um financiador empresarial. Em alguns casos, parcerias também deixam de ser estabelecidas pelas organizações, tal como menciona a Ramacrisna: “[quando] imposições vão contra os nossos princípios e valores, não dá para trabalhar”.

A AS-PTA parece sintetizar a essência pela qual as relações de *accountability* deveriam se orientar, mencionando que “a prestação de contas seria um componente de entidades que trabalham em parceria”. Como parceiros, as partes devem buscar a superação de assimetrias, focando-se no aprimoramento das relações e no aperfeiçoamento contínuo dos serviços ofertados

para a sociedade. Como enfatizado na APAC,

o fato de receber recursos do Estado não significa que agora eu vou me calar e dizer que está tudo bem. Não! O Estado tem que melhorar, e pode melhorar, e eu acho que está melhorando. Eu não tenho dúvidas de que a APAC vai contribuir para isso. Nós estamos contribuindo para isso. Eles estão aprendendo conosco, e nós estamos aprendendo com eles também (Dirigente da APAC).

Diversas constatações emergiram da análise das dinâmicas da *accountability*, nas relações entre organizações do terceiro setor e agentes financiadores, a saber: doações tendem, atualmente, a vincular-se a resultados; inter-relação entre transparência e desempenho; indicadores de resultados utilizados pelas organizações alinhados, em certos casos, com indicadores dos financiadores; práticas contábeis devidamente exploradas, constituindo-se em veículos de promoção da transparência organizacional; multiplicidade de modelos e falta de base consensual para apuração de resultados e prestação de contas; dificuldade das organizações em dominar tais modelos e necessidade de capacitação; financiadores com posturas autoritárias *versus* relação baseada em aprendizado mútuo; valorização de práticas instrumentais pelas partes; e relações com financiadores podem trazer benefícios diretos (e.g. transferência de tecnologias, capacitação do quadro de funcionários, melhoria da estrutura organizacional) ou benefícios indiretos (e.g. exposição pública do financiamento obtido de grandes financiadores podem facilitar o levantamento de novos recursos junto a outros financiadores).

## 6. Considerações finais

De uma maneira geral, na relação entre *organizações do terceiro setor* → *financiadores*,

considera-se que as organizações, de forma a obter e a manter certos recursos, precisam lidar com o controle social – predominantemente vertical – exercido pelos agentes financiadores, sendo a prestação de contas o principal mecanismo que possibilita às organizações demonstrarem transparência e desempenho nas relações de *accountability*.

Uma limitação do presente estudo é que tais relações tenham sido analisadas apenas na perspectiva das organizações do terceiro setor. Por outro lado, surgem possibilidades para o desenvolvimento de estudos futuros, focados na análise das relações na perspectiva dos *financiadores* → *organizações do terceiro setor*. O grupo dos financiadores (constituído por empresas, governo, entidades estrangeiras, indivíduos, dentre outros) é diverso e apresenta peculiaridades que merecem detalhadas análises.

Do ponto de vista teórico, os pressupostos da teoria institucional podem abrir horizontes para a análise da *accountability*. Ao responderem ou se submeterem ao controle social dos diversos públicos com os quais se relacionam, as organizações estão atendendo às expectativas institucionais e, por consequência, obtendo legitimidade e reconhecimento social no campo organizacional em que atuam (DIMAGGIO; POWELL, 1983). Não obstante, longe de apenas se conformarem, as organizações e o trabalho institucional de seus atores também causam efeito nas ordens institucionais, as quais estão sujeitas à contestação e mudança (LAWRENCE; SUDDABY; LECA, 2011). Nessa direção, a *accountability* se constitui em prática que, por sua natureza relacional, coloca em evidência essas dinâmicas institucionais das organizações do terceiro setor com o seu campo ao longo do tempo e espaço (LAWRENCE; WINN; JENNINGS, 2001). Os dados analisados sugeriram a mudança que vem ocorrendo nos paradigmas e valores do terceiro setor, sendo que novos estudos poderiam avançar na identificação das dinâmicas da *accountability* envolvendo as organizações e seus diversos públicos na construção de sentido do campo, para

além da prática e da ação imediatas. Contextos de análise da gestão de organizações do terceiro setor brasileiro sob a ótica da teoria institucional podem ser observados em Carvalho (2000), Alves e Koga (2006) e Silva e Aguiar (2009).

Do ponto de vista metodológico, uma característica deste estudo é a análise baseada na utilização concomitante de dados primários e secundários, o que representa certas vantagens e desvantagens. Em relação à utilização das entrevistas disponíveis no texto para discussão *Projeto Transparência e Prestação de Contas da Sociedade Civil - CASO BRASIL* (LANDIM; CARVALHO, 2007), considera-se que relevantes informações foram acessadas, as quais enriqueceram as discussões que constam deste artigo. Ao abordar o uso de dados secundários, Gil (2002) salienta o aspecto de economia nos custos envolvidos, possibilitando a otimização do tempo no tratamento e na análise das informações. Em contrapartida, tem-se como limitação o fato de que o contexto da entrevista e a totalidade das informações providas pelos entrevistados já tenham passado previamente pelo tratamento de outros pesquisadores, sendo premente o cuidado para que se evitem vieses analíticos.

Diante de todas essas considerações, observa-se que a *accountability* é um fenômeno complexo que pode ser abordado por meio de diversas perspectivas, tanto teóricas quanto metodológicas. Tem-se a expectativa de que as discussões aqui desenvolvidas tenham contribuído para a compreensão de certos aspectos das relações de *accountability* entre organizações do terceiro setor e os agentes financiadores que fomentam suas atividades.

## Referências

- ABONG. **ABONG**: Panorama das Associadas. São Paulo: ABONG, 2010.
- ALMEIDA, M. C.; FERREIRA, E. S. Terceiro setor: prestação de contas e suas implicações. **Revista Horizonte Científico**, Belo Horizonte, v. 7, p. 1-22, 2007.
- ALVES, M. A.; KOGA, N. M. Brazilian nonprofit organizations and the new legal framework: an institutional perspective. **BAR-Brazilian Administration Review**, v. 3, n. 2, p. 68-83, jun. 2006.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1977.
- BOSE, M. **Gestão de pessoas no terceiro setor**. 2004. 207 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 2004.
- BRASIL. **Lei nº 91**, de 28 de agosto de 1935. Determina regras pelas quais são as sociedades declaradas de utilidade pública. Brasília, 1935. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 8 mar. 2012.
- \_\_\_\_\_. **Lei nº 12.101**, de 27 de novembro de 2009. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social [...]. Brasília, 2009. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 8 mar. 2012.
- \_\_\_\_\_. **Lei nº 9.790**, de 23 de março de 1999. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e o Termo de Parceria, e dá outras providências. Brasília, 1999. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 8 mar. 2012.
- \_\_\_\_\_. **Lei nº 10.406**, de 10 de Janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília, 2002. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 11 jan. 2013.
- \_\_\_\_\_. **Decreto nº 7.237**, de 20 de julho de 2010. Regulamenta a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, para dispor sobre o processo de certificação das entidades beneficentes de

assistência social para obtenção da isenção das contribuições para a seguridade social, e dá outras providências. Brasília, 2010. Disponível em: <[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)>. Acesso em: 8 mar. 2012.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 50.517**, de 02 de maio de 1961. Regulamenta a Lei nº 91, de 28 de agosto de 1935, que dispõe sobre a declaração de utilidade pública. Brasília, 1961. Disponível em: <[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)>. Acesso em: 8 mar. 2012.

BRESSER-PEREIRA, L. C.; GRAU, N. C. Entre o estado e o mercado: o público não-estatal. In: BRESSER-PEREIRA, L. C.; GRAU, N. C. (Org.). **O público não-estatal na reforma do estado**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 1999. p. 15-48.

CARVALHO, C. A. P. Preservar a identidade e buscar padrões de eficiência: questões complementares ou contraditórias na atualidade das organizações não governamentais? **REAd - Revista Eletrônica de Administração**, v. 6, n. 2, p. 1-21, 2000.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Manual de procedimentos contábeis para fundações e entidades de interesse social**. 2. ed. Brasília: CFC, 2008.

CORRÊA, M. L.; PIMENTA, S. M. **Terceiro setor, estado e cidadania: (re)construção de um espaço político?** Terceiro setor: dilemas e polêmicas. São Paulo: Editora Saraiva, 2006. .

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American Sociological Review**, v. 48, n. 2, p. 147-160, 1983.

FERNANDES, R. C. **Privado porém público: o terceiro setor na América**. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 1994.

GIL, A. C. **Técnicas de pesquisa em economia e elaboração de monografias**. São Paulo: Atlas, 2002.

HUDSON, M. **Administrando organizações do terceiro setor**. São Paulo: Makron Books, 1999.

IBGE. **As fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil - 2010**. Rio de Janeiro: IBGE, 2012.

IPEA. **Comunicado nº 123** – Transferências federais a entidades privadas sem fins lucrativos (1999-2010). Rio de Janeiro: IPEA, 2011.

KOSLINSKI, M. C. **Um estudo sobre ONGs e suas relações de “accountability”**. 2007. 223 f. Tese (Doutorado em Sociologia e Antropologia) – Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ), Rio de Janeiro, 2007.

LANDIM, L.; CARVALHO, L. A. **Projeto Transparência e Prestação de Contas da Sociedade Civil na América Latina - Caso: Brasil**. Uruguai: Instituto de Comunicação e Desenvolvimento, 2007. Disponível em: <[http://www.observatoritercersector.org/pdf/recerques/informe\\_brasil.pdf](http://www.observatoritercersector.org/pdf/recerques/informe_brasil.pdf)>. Acesso em: 18 maio 2008.

LAWRENCE, T. B.; SUDDABY, R.; LECA, B. Institutional work: refocusing institutional studies of organization. **Journal of Management Inquiry**, v. 20, n. 1, p. 52–58, 2011.

\_\_\_\_\_; WINN, M. I.; JENNINGS, P. D. The temporal dynamics of institutionalization. **The Academy of Management Review**, v. 26, n. 4, p. 624, out. 2001.

PINHO, J. A. G.; SACRAMENTO, A. R. S. Accountability: já podemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, v. 43, n. 6, p. 1343-1368, dez. 2009.

RAICHELIS, R. Articulação entre os conselhos de políticas públicas – uma pauta a ser enfrentada pela sociedade civil. In: CONFERÊNCIA NACIONAL DE ASSISTÊNCIA SOCIAL, 5., 2005, Brasília. **Anais...** Brasília: Conselho Nacional de Assistência Social, 2005.

REDDY, K.; AGRAWAL, R. Designing case studies from secondary sources – a conceptual framework. **International Management Review**, v. 8, n. 2, p. 63-70, 2012.

RESENDE, T. A. **Roteiro do terceiro setor**. Belo Horizonte: Prax, 2012.

SALAMON, L. M.; ANHEIER, H. K. **Defining the nonprofit sector: a cross-national analysis**. Manchester: Manchester University Press, 1997.

SALLES, H. K. **A estruturação de organizações ambientalistas do terceiro setor e a relação com o modelo de avaliação de suas fontes financiadoras**. 2004. 182 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2004.

SILVA, C. E. G. Gestão, legislação e fontes de recursos no terceiro setor brasileiro: uma perspectiva histórica. **Revista de Administração Pública**, v. 44, p. 1301-1325, 2010.

\_\_\_\_\_; AGUIAR, A. C. Organizações do terceiro setor: dinâmicas da avaliação de atividades e da prestação de contas em ambiente de controle social. In: IBEROAMERICAN ACADEMY OF MANAGEMENT, 2009, Buenos Aires. **Anais...** Buenos Aires: Iberoamerican Academy of Management, 2009.

TENÓRIO, F. G. **Gestão de ONGs: funções gerenciais**. Rio de Janeiro: FGV, 2006.

TEODÓSIO, A. S. S.; RESENDE, G. A. Estratégias de gestão de recursos humanos no terceiro setor: o desafio do trabalho voluntário. In: CONGRESSO DE ESTRATÉGIA DA SOCIEDADE LATINO-AMERICANA DE ESTRATÉGIA – SLADE, 12., 1999, São Paulo. **Anais...** São Paulo: Sociedade Latino-Americana de Estratégia, 1999.

VERGARA, S. C. **Métodos de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2005.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

## Notas

1 Amostra baseada em 189 organizações, as quais representam 70% do universo de associadas (ABONG, 2010).

2 *Accountability* é um termo da língua inglesa que, como outros tantos, foi incorporado ao vocabulário nacional. Diante da utilização de termos como esse, comumente, encontram-se explicações de que os mesmos não têm tradução para o português. No caso da *accountability*, Pinho e Sacramento (2009) aprofundam-se na análise da etimologia do termo, demonstrando que este é geralmente traduzido para o português como “responsabilização”. No entanto, essa tradução é reducionista diante do significado que a *accountability* guarda na etimologia anglo-saxã. Ademais, como Pinho e Sacramento (2009) observam, a tradução para o português não é somente uma questão léxica, mas também implica na contextualização cultural e política brasileira, sensivelmente distinta da anglo-saxã.

3 As organizações juridicamente constituídas, que atuem em consonância com o interesse público e visem à produção do bem comum, podem pleitear alguns títulos e certificações junto ao Poder Público, cumpridos alguns requisitos exigidos em lei. Os títulos conferidos são: (a) OSCIP (Organização da Sociedade Civil de Interesse Público), (b) Utilidade Pública e (c) CEBAS (Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social). Os títulos de OSCIP e Utilidade Pública se dão nas três esferas governamentais. O CEBAS se dá em âmbito federal, através dos Ministérios da Educação, da Saúde e do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, em conformidade com as áreas de atuação das organizações. Esses reconhecimentos diferenciam as organizações, conferindo-lhes maior legitimidade perante a sociedade, além de outros benefícios de ordem prática, como isenções fiscais às organizações e aos doadores e o acesso a certos recursos públicos. Por outro lado, as organizações ficam sujeitas ao controle público e precisam demonstrar transparência em suas ações (BRASIL, 1935, 1961, 1999, 2009, 2010).

4 Entrevistados (fontes primárias da pesquisa): Américo Amarante Neto (superintendente - Ramacrisna), Solange Bottaro (vice-presidente - Ramacrisna),

Marisa Seoane Resende (diretora - CeMAIS), Renata Veneranda (superintendente - FUNDAMIG) e Valdeci Antonio Ferreira (fundador - APAC Itaúna / diretor da federação de APACs - FBAC). As entrevistas com os mesmos estão disponíveis em vídeo na série “Gestão Social em Perspectiva”, no canal UFMG Tube ([www.ufmg.br/proex/cpinfo/ufmgtube/category/gestaosocial](http://www.ufmg.br/proex/cpinfo/ufmgtube/category/gestaosocial)). Entrevistados (fontes do relatório *Projeto Transparência e Prestação de Contas da Sociedade Civil*): Ana Cristina Nobre da Silva (responsável técnica - IMAFLORA), Jorge Eduardo Saavedra Durão (diretor - FASE), Inalda Neves Baptista (diretora - SERTA), Ricardo Falcão (consultor de gestão - CDI), Sílvio Gomes de Almeida (diretor - AS-PTA).

5 O *software* Atlas.ti 7 ([www.atlasti.com](http://www.atlasti.com)) foi utilizado para a análise de conteúdo.

6 Nem todos os conceitos, categorias e respectivas relações se aplicam, simultaneamente, ao contexto de todas as organizações analisadas.

7 O GRI é uma organização que atua globalmente no desenvolvimento de um padrão de relatório de sustentabilidade ([www.globalreporting.org](http://www.globalreporting.org)).

8 O IBASE desenvolveu quatro modelos de balanço social, direcionados para: (a) grandes empresas, (b) micro e pequenas empresas, (c) cooperativas e (d) fundações e organizações sociais. Como observado no *website* do IBASE, em outubro de 2012, o número de adesões das organizações do terceiro setor que adotam o balanço social é ainda reduzido (<http://www.balancosocial.org.br/cgi/cgilua.exe/sys/start.htm>).

9 No Brasil, ERP é conhecido como “Sistema Integrado de Gestão Empresarial”.