

# Associação entre a Composição dos Recursos Captados pelo Terceiro Setor Potiguar e as despesas por beneficiário

*Association between the income structure of Rio Grande do Norte Third Sector organizations and their expenses per assisted person*

*Composición de la captura de recursos y su impacto en los gastos unitarios del tercero sector: un estudio con las entidades de Utilidad Pública*

**Iracema Iasonara Bezerra Ribeiro**

Especialista em Auditoria e Controladoria pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte  
<http://lattes.cnpq.br/7660231974549768>  
<https://orcid.org/0000-0002-1269-5829>  
iracemaribeirorn@gmail.com

**Raimundo Marciano de Freitas Neto**

Doutorando em Administração pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte  
Professor do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte  
<http://lattes.cnpq.br/8096228816976057>  
<https://orcid.org/0000-0002-3319-6260>  
raimundomfn@gmail.com

**Alexandro Barbosa**

Doutor em Contabilidade e Finanças pela Universidad de Zaragoza  
Professor Adjunto do Departamento de Ciências Contábeis da UFRN  
<http://lattes.cnpq.br/5747730761816822>  
<https://orcid.org/0000-0001-8572-0637>  
alex@ufrnet.br

**Resumo:** As entidades sem fins lucrativos geralmente captam recursos por meio de doações de particulares, parcerias com o setor governamental ou por receitas próprias, como mensalidades ou vendas. O objetivo do estudo foi analisar a associação entre a composição dos recursos obtidos pelas entidades de Utilidade Pública Federal situadas no Rio Grande do Norte e suas despesas de exploração unitária, utilizando a *Soft Budget Constraint* (SBC) como fundamento teórico. A base de dados usada foi a do Ministério da Justiça, tendo sido coletados dados do período de 2009 a 2013. O emprego da Regressão Generalized Estimating Equation permitiu a análise da variável despesa de exploração unitária em função dos beneficiários, setores e percentual de receita captada em cada modalidade. Não foram detectados os efeitos da SBC nas organizações da amostra, sugerindo que as políticas públicas e doações de particulares não têm refletido negativamente na condução da gestão dessas organizações. Ainda, foi verificado que o alcance de instituições que não dependem majoritariamente de recursos gerados internamente é maior, o que pode ser incentivado do ponto de vista de políticas públicas.

**Palavras-chaves:** Utilidade Pública Federal, Despesa de Exploração, Doações, Receitas Próprias, Subvenções.

**Abstract:** Nonprofit organizations usually receive finance resources through donation from private sources, public partnerships or from sales revenues. The present paper evaluates the association between the composition of the resources obtained by organizations that hold the Federal Public Utility title in the state of Rio Grande do Norte (Brazil) and their unitary exploration expenses, using *Soft Budget Constraint* (SBC) as the theoretical framework. We used the Ministry of Justice database and collected financial reports for the period 2009-2013. We used Generalized Estimating Equation regression, analyzing the variable unitary exploration expenses, in function of people served, sector and proportion of each type of income. It seems that entities in our sample were not affected by SBC, implying that public policies concerning these organizations and donations provided by individuals and corporations are not affecting negatively their management. It also seems that the outreach of entities which do not mainly depend on their own sources of generating income is further than that of those who do; that being the case, it might be desirable that public policies promote private donations and governmental support for these organizations.

**Keywords:** Federal Public Utility, Exploration Expenses, Donations, Own Revenue, Subventions.

**Resumen:** Las entidades sin fines de lucro generalmente captan recursos a través de donaciones de particulares, alianzas con el sector gubernamental o por ingresos propios, como mensualidades o ventas. El objetivo del estudio fue analizar la asociación entre la composición de los recursos obtenidos por las entidades de Utilidad Pública Federal situadas en Rio Grande do Norte y sus gastos de explotación unitaria, utilizando la *Soft Budget Constraint* (SBC) como fundamento teórico. La base de datos utilizada fue la del Ministerio de Justicia, habiendo sido recolectados datos del período de 2009 a 2013. El empleo de la Regresión Generalizada Estimating Equation permitió el análisis de la variable gasto de explotación unitaria en función de los beneficiarios, sectores y porcentaje de ingreso captado en cada modalidad. No se detectaron los efectos de la SBC en las organizaciones de la muestra, sugiriendo que las políticas públicas y donaciones de particulares no habían reflejado negativamente en la conducción de la gestión de esas organizaciones. Se ha comprobado que el alcance de instituciones que no dependen mayoritariamente de recursos generados internamente es mayor, lo que puede ser incentivado desde el punto de vista de políticas públicas.

**Palabras clave:** Utilidad Pública Federal, Gasto de Explotación, Donaciones, Ingresos Propios, Subvenciones.

Texto completo em português: <http://www.apgs.ufv.br>  
Full text in Portuguese: <http://www.apgs.ufv.br>

## Introdução

Com as modificações na ocupação do território, marcadas por forte tendência à urbanização, as necessidades humanas tornaram-se mais abrangentes, cabendo ao Estado a organização da base territorial e a satisfação das necessidades coletivas, por meio de serviços públicos, como educação, saúde e assistência social. O direito a esses institutos é garantido constitucionalmente a todos os cidadãos brasileiros, embora seja discutível o efetivo atendimento, observadas a profunda desigualdade e a marginalização de indivíduos.

No intuito de preencher as lacunas deixadas pelo Estado, surge o Terceiro Setor, que é, nos termos de Mendes (1999), um segmento intermediário entre o Estado, enquanto ocupa atividade típica deste, e o mercado, apesar de composto por organizações que não estão centradas em fins lucrativos. Acrescentam Chagas, Luz, Cavalcante e Araújo (2011) que as organizações do Terceiro Setor executam ações que transformam o homem e atendem às necessidades da sociedade em que estão inseridas.

O setor público fornece alguns incentivos ao funcionamento das instituições sem fins lucrativos, como benefícios tributários ou



possibilidade de parcerias com o Estado, algumas condicionadas à obtenção de títulos e credenciamentos específicos, a exemplo da qualificação como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), discutida no Marco Legal do Terceiro Setor – a Lei 9.790/1999, que exige, dentre outras características, a regularidade na apresentação da documentação contábil (Almeida, 2007).

Posteriormente o dito marco regulatório foi alterado pela Lei nº 13.019/2014, que passou a exigir relatório anual de execução de atividades, demonstrativo integral da receita e despesa realizadas na execução; extrato da execução física e financeira e todas as demonstrações contábeis aplicáveis ao setor, inclusive notas explicativas – quando necessário – e parecer de auditoria independente, quando for o caso. *A posteriori*, essa norma foi alterada pela Lei nº 13.204/2015, que passou a exigir uma escrituração contábil de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e com as Normas Brasileiras de Contabilidade.

A maior parte das organizações do terceiro setor é, declaradamente, sem fins lucrativos. É importante notar que essa expressão não se traduz na ausência de preocupação com a busca por resultados positivos (Prentice, 2016); ainda que não haja a necessidade da distribuição regular de dividendos, a sustentabilidade financeira é necessária à manutenção das atividades operacionais. A legislação brasileira e, particularmente, o Código Civil (2002), tratam de organizações com fins não econômicos (art. 53), e também estas compõem o Terceiro Setor.

Os recursos podem ser obtidos pela comercialização de produtos, realização de eventos, cobrança de taxas aos associados, dentre outras. Quando essas atividades são insuficientes para suprir as necessidades internas das organizações ou para realizar os programas pretendidos, estas precisam captar recursos financeiros externos, seja junto ao governo, por meio de instrumentos como subvenções, convênios e termos de parceria; ou com repasses privados (Assumpção & Campos, 2011).

Conforme Assumpção e Campos (2011), o estudo do terceiro setor pode ser feito sobre três perspectivas principais: contraponto ao modelo político de Estado e sua consequente terceirização das questões sociais, o que está diretamente ligado às parcerias e aos repasses promovidos; questões ideológicas como alicerce ou limitação da atuação dessas organizações; legitimidade das atividades, do processo de gestão e do modelo de avaliação do desempenho. Nesse último ponto centra-se o presente trabalho.

Em relação à avaliação de desempenho, Paço, Rodrigues e Rodrigues (2015) sugerem que a eficiência das organizações do terceiro setor não é um dos determinantes para a doação de recursos por particulares. Partindo dessa premissa, o uso ótimo dos recursos não afeta substancialmente as doações recebidas, de forma que falhas no processo de gestão não devem resultar em punições por parte dos mantenedores, representadas pela redução da oferta de recursos. Note-se que problemas caracterizados como de pura essência gerencial frequentemente não acarretam responsabilidade penal ou civil, salvo quando praticados com comprovada má fé.

Nesse contexto, insere-se a teoria da *Soft Budget Constraint* (SBC), à medida que não há objetiva relação entre efetividade gerencial e capacidade de manutenção das atividades. Diante do exposto, o objetivo desta pesquisa é verificar a associação entre a composição da captação de recursos nas despesas de exploração em entidades do terceiro setor do estado do Rio Grande do Norte. Assim, o trabalho enquadra-se como uma discussão acerca do uso responsável de recursos, sob a ótica do *Soft Budget Constraint*.

Dadas as características do terceiro setor, procura-se, com este estudo, responder a seguinte pergunta: qual a influência da forma de captação de recursos sobre as despesas por beneficiário de organizações potiguares sem fins lucrativos?

A resposta a esse problema tem como contribuição social um melhor entendimento das interações entre a captação de recursos públicos, privados e próprios e seus reflexos nas despesas de exploração das organizações não governamentais potiguares, considerando os beneficiários atendidos e a especialidade da entidade. Embora, conforme Milani Filho (2013a), *superávits* ou *déficits* não sejam uma *proxy* adequada para a representação do atingimento das metas sociais da entidade, o conhecimento das informações financeiras dessas organizações é do interesse de seus *stakeholders*.

Ressalte-se que, conforme Prentice (2016), os indicadores contábeis não são medidas substancialmente representativas da saúde financeira das organizações do terceiro setor, quando há o controle para variáveis ambientais (e.g. macroeconômicas). Do ponto de vista da SBC, essa relação é causada pelas influências externas que salvagam a entidade de seus *déficits* existentes.

O terceiro setor é relevante para a sociedade, seja pelo reconhecimento de seus serviços prestados para o atendimento de diversas demandas sociais, seja pela participação crescente na dimensão econômica nacional e internacional. Nos termos de Milani Filho (2013b), a disponibilização de recursos a entidades não eficientes é considerada como não racional, uma vez que, do ponto de vista econômico, não está havendo a melhor alocação de recursos possível, de forma que os mecanismos de avaliação da eficiência são importantes para garantir a consistência alocativa.

Dessa forma, considerando a incipiência e escassez de trabalhos acadêmicos nessa área, conforme apontado por Vesco, Santos e Scarpin (2015), e, notadamente, sobre a relação entre a composição dos recursos e as despesas de exploração das entidades sem fins lucrativos no Brasil, este estudo agrega informações relevantes e originais.

O artigo está estruturado em cinco seções, além dessa introdução. A seguir, é apresentado o fundamento teórico – a *Soft Budget Constraint* (SBC). A terceira parte trata dos aspectos metodológicos, da base de dados utilizada e da forma como os dados foram obtidos e tratados. A quarta seção é a apresentação e discussão dos resultados, ao que se seguem as considerações finais e sugestões de estudos futuros e as referências utilizadas.

### Terceiro Setor e *Soft Budget Constraint*

Derivada da microeconomia, a teoria do *Soft Constraint Budget* foi inicialmente proposta por Kornai (1980) e refinada no estudo de Kornai (1986). A essência desse princípio reside na sensação possuída por uma organização de que falhas administrativas serão imunizadas por atos de terceiros. O ponto fundamental de uma mentalidade SBC é a expectativa de que a organização será resgatada; a teoria não trata de *bailouts* imprevistos (Kornai, Maskin & Roland, 2003).

Em geral, as organizações recorrem a suas atividades operacionais para cobrir os gastos necessários à manutenção de suas operações, ajustando as despesas às receitas auferidas. As restrições orçamentárias são variáveis *ex ante*, com base em expectativas acerca da condição financeira futura (Kornai, 1986).

O relaxamento das restrições orçamentárias é uma característica comportamental do tomador de decisão, que passa a crer que gastos excessivos serão compensados por outra instituição, usualmente o Estado. Contudo, frequentemente essa ajuda externa pode ser considerada uma variável aleatória, possuindo o tomador de decisão uma percepção subjetiva da distribuição de probabilidade dessa variável (Kornai, 1986).

O nível de relaxamento ou endurecimento orçamentário pode provocar diferenças na eficiência esperada da gestão dos recursos. No caso dos clubes europeus de futebol, mudanças regulamentares forma realizadas de forma a limitar a possibilidade de injeção de recursos nessas entidades por parte de benfeitores. O intuito da medida era limitar as possibilidades de resgate de clubes que investiram quantidades monetárias excessivas em salários e transferências, potencialmente aprimorando a gestão (Frank, 2014).

Em uma perspectiva similar aplicada ao setor financeiro, Hudon e Traca (2011) afirmam que subsídios às organizações que trabalham com micro finanças podem ser positivos até certo patamar, mas, que a dinâmica para sua obtenção pode reduzir a eficiência dessas entidades caso esse subsídio esteja alto demais, sendo contra produtivo. A explicação para esse fato reside no relaxamento da gestão, pela falta de incentivos a cortes de custos e outras medidas gerenciais.

O terceiro setor tem características bastante particulares e que podem ser afetadas pela SBC. Não há uma definição consensual sobre o que é o terceiro setor ou que organizações deveriam compô-lo. Sua quintessência reside na ocupação de atividades tipicamente governamentais por organizações sem fins lucrativos, em busca do preenchimento de lacunas de ineficiência do estado e do mercado (Kim, 2011).

A *softness* guarda relação com a estrutura de propriedade da organização, sendo mais limitada em instituições privadas do que governamentais, implicando em restrição de gastos ao ponto de tornar questionável a privatização de atividades de caráter público (Eggleston & Shen, 2011). Duggan (2000), inclusive, apresenta evidências de que gestores de hospitais sem fins lucrativos não tendem a ser mais altruístas do que as das empresas privadas tradicionais.

Não é típico às entidades do terceiro setor o conceito de propriedade acionária: suas estruturas jurídicas comportam a forma de associativismos e, nesse sentido, assemelham-se às organizações estatais, embora sua fonte de recursos seja restrita quando comparada a daquele. Ainda conforme Ballou e Weisbrod (2003), os dois segmentos compartilham a falta de incentivos para a eficiência plena, como consequência da existência da SBC.

Em decorrência disso, a relação de agência também difere em comparação às organizações empresariais. A diretoria é eleita por um conjunto de associados que não detém a propriedade do capital social e não pode haver a distribuição do resultado econômico positivo, de forma que este deve ser integralmente reinvestido nas atividades da organização. Métricas de desempenho financeiro com base em lucratividade perdem o sentido e medidas baseadas no atingimento da missão tornam-se mais adequadas para a compensação executiva (Frumkin & Peter, 2010).

São três as principais fontes de renda para as organizações do terceiro setor: receitas próprias, derivadas da prestação de serviços e comercialização de mercadorias; doações recebidas; e convênios com o poder público. Para Gidron (2010), a pluralidade de fontes de recursos tem dois aspectos principais: a percepção de que a organização é importante para diversos grupos que participam do seu ambiente institucional; e a menor dependência em relação à determinada fonte, o que pode lhe permitir o atingimento de seus objetivos sociais com maior independência de atuação.

A primeira espera-se que esteja menos vinculada ao efeito da SBC, isto é, não se espera que a organização consiga captar mais receitas próprias como forma de compensar falhas da gestão, considerando as restrições morais a que estão sujeitas essas entidades.

As doações são diretamente dependentes da eficiência percebida pelos doadores e, conforme Paço et al. (2015), da imagem da organização, como uma forma de *branding* da entidade e diferencial competitivo na disputa por esses recursos. Mendonça e Machado Filho (2004) informam que há um mercado de doações, que deveria constituir um incentivo para a manutenção do capital reputacional da organização, sendo consistentes com o argumento de Paço et al. (2015).

Nesse sentido, os aspectos principais apontados por Paço et al. (2015) para a motivação à doação de recursos são a utilidade social do trabalho desenvolvido e o afeto pela organização, como nos quesitos “a organização é amigável” ou “acolhedora” (p. 125), em detrimento de características como o dinamismo, aparente seriedade ou eficiência na gestão dos recursos.

Além disso, podem ser influenciadas por incentivos governamentais, como a compensação tributária no Imposto de Renda, quando efetuada a doação para organizações com certas características especificadas em lei, como é o caso dos incentivos à cultura, previstos na Lei nº 8.313/1991 (Lei Rouanet).

Os convênios governamentais estão diretamente associados ao cumprimento de requisitos formais, como a qualificação concedida pelo poder estatal para a categoria de Utilidade Pública Federal (UPF). De acordo com Souza, Dantas, Araújo e Silva

(2012), a média de convênios com o poder público das entidades do terceiro setor potiguar com o título de UPF era de 2,5, com o mínimo de 1 e o máximo de 7 para o triênio 2007-2009, e envolvendo a transferência de recursos das esferas municipal, estadual e federal em proporções similares. Com base no exposto, é proposta a seguinte hipótese:

H1. Quanto maior a dependência à fonte de recursos própria da entidade de interesse social, menores as despesas de exploração unitárias.

Justifica-se a hipótese pelo fato de que a SBC sinaliza que entidades que possuem maior probabilidade de contar com fontes de recursos externas para o a consecução dos seus objetivos tendem a relaxar seus controles orçamentários e serem mais ineficientes quanto ao consumo de recursos e, conseqüentemente, aumentarem suas despesas de exploração.

No Brasil, Milani Filho (2013b) estudou os efeitos da SBC sobre asilos localizados no estado de São Paulo, com base em regressões relacionando a eficiência, medida por Análise Envoltória de Dados, e transferências e subsídios governamentais. Não foi identificada relação significativa entre eficiência e o valor nominal dos repasses públicos, do valor *per capita* residente e da proporção dos repasses, como *proxy* do nível de dependência em relação a essa fonte de recursos. Os resultados, isolados e conjuntamente, reforçam a hipótese da SBC em organizações do terceiro setor.

### Metodologia

Esta pesquisa tem caráter descritivo, documental, utilizando dados secundários obtidos em bases oficiais, e quantitativo, empregando técnicas econométricas para verificar relações numéricas entre as variáveis em estudo.

O estudo foi centrado nas entidades do terceiro setor que dispunham simultaneamente dos títulos de Utilidade Pública Federal (UPF) e Certificação de Entidades Beneficentes de Assistência Social (CEBAS). O primeiro é o reconhecimento da União aos relevantes serviços prestados por associações e fundações, originalmente criados e regulamentados pela Lei nº 91/1935 e Decreto nº 50.517/1961.

As instituições com essa qualificação eram obrigadas a apresentar anualmente para a Secretaria Nacional de Justiça um relatório circunstanciado dos serviços prestados à coletividade, acompanhado do demonstrativo de receita e despesa realizada no período, ainda que não tenham sido subvencionadas, isto é, recebido verbas do Governo Federal. Em contrapartida, obtinham alguns benefícios, como a dedutibilidade do Imposto de Renda para as empresas doadoras dos recursos, conforme a MP nº 2.180-35/2001.

A CEBAS estava prevista na Lei nº 12.101/2009 e no Decreto nº 8.242/2014 e era concedida às entidades sem fins lucrativos dos segmentos de educação, assistência social ou saúde, garantindo, entre outros, a isenção de contribuições para a seguridade social e priorização na celebração de convênios com o poder público.

A base de dados utilizada foi a do Ministério da Justiça, que conferia publicidade às informações detentoras do título de

Utilidade Pública Federal. A presente base está atualmente descontinuada, em função da extinção do título de UPF após a promulgação da Lei nº 13.204/2015, fator limitante temporal para a seleção amostral, tendo sido adotado o período de 2009 a 2013.

Foram consultadas demonstrações financeiras e relatórios de administração. O estudo foi centrado nas entidades potiguares simultaneamente portadoras do título de UPF e certificadas com o CEBAS, delimitando o grupo de análise a entidades que atuam nos campos de assistência social, educação e saúde.

Com esses filtros, a amostra inicial era composta por 46 entidades, dentre um universo de 73 organizações, mas, após a remoção de *outliers* por avaliação *boxplot*, restaram 180 observações, distribuídas em 42 organizações, constituindo um painel não balanceado, conforme exposto nos Apêndices A e B.

Foi observado que algumas organizações informavam o percentual da fonte de recursos de forma meramente representativa, tendo sido necessário recalculá-los, de acordo com o exposto nos demonstrativos. Para o cálculo desses percentuais, dividiu-se o valor da receita referente a cada um dos recursos (próprios, privados e públicos) pela receita total. Os valores recalculados estão expostos no Apêndice B.

Em seqüência, a segregação das organizações por ramo de atividade econômica foi realizado de acordo com o Código Nacional de Atividade Econômica (CNAE) apresentado no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), gratuitamente divulgado na página da Receita Federal do Brasil. Esse parâmetro foi utilizado para a constituição de variáveis *dummy*, tendo sido elencada como categoria base a educação.

A variável dependente foi trazida a valor presente, para o ano de 2013, e posteriormente, atualizada monetariamente pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor – INPC. Testou-se, ainda, a multicolinearidade das respectivas variáveis, por meio do Teste *Variance Inflation Factor* (VIF) e da Tolerância, conforme apresentado na Tabela 1.

**Tabela 1 - Teste de Multicolinearidade**

Variável	VIF	Tolerância
SAUD	3,00	0,33
R PUB	1,90	0,53
ASSO	1,73	0,58
BGRA	1,61	0,62
BNGR	1,56	0,64
RPRI	1,42	0,70
BPGR	1,24	0,81
VIF médio		1,78

Verifica-se, de acordo com a Tabela 1, que não há multicolinearidade forte entre as variáveis estudadas. O método de estimação de equações generalizadas (GEE) foi adotado no estudo, utilizando-se uma distribuição Gama ( $p = 0,52915$ ). O procedimento de implementação do método foi realizado de acordo com Hardin e Hilbe (2003).

Para a escolha da matriz de trabalho, deve-se levar em consideração: a possibilidade de os dados serem correlacionados no tempo e o tamanho do painel. Hardin e Hilbe (2003) sugerem que quando as informações não favorecerem previamente um modelo em particular, a métrica fornecida pelo *Quaslikelihood under the independence model information criterion* (QIC) pode servir para a escolha da matriz. Em função do curto painel temporal, a identificação do modelo foi realizada de acordo com a estatística QIC, conforme a Tabela 2.

**Tabela 2: Estatísticas QIC**

Matriz de correlação	QIC
Independente	255,714
Auto regressiva – AR1	347,279
Dependente – M1	489,765

De acordo com a Tabela 2, o critério mais eficiente é o da matriz de correlação independente, tendo esta sido adotada. Esse resultado pode ser explicado em virtude da existência de correlações muito fracas ou nulas entre os dados de um ano e os de seu subsequente no que diz respeito à continuidade dos programas e projetos executados por essas entidades. As Equações 1, 2 e 3 apresentam os modelos econométricos da análise proposta.

$$DBEN_{it} = \beta_1 RPRI_{it} + \beta_2 RPUB_{it} + \beta_3 BGRA_{it} + \beta_4 BNGR_{it} + \beta_5 ASSO_{it} + \beta_6 SAUD_{it} \text{ (Equação 1)}$$

$$DBEN_{it} = \beta_1 RPRI_{it} + \beta_2 RPRO_{it} + \beta_3 BGRA_{it} + \beta_4 BNGR_{it} + \beta_5 ASSO_{it} + \beta_6 SAUD_{it} \text{ (Equação 2)}$$

$$DBEN_{it} = \beta_1 RPUB_{it} + \beta_2 RPRO_{it} + \beta_3 BGRA_{it} + \beta_4 BNGR_{it} + \beta_5 ASSO_{it} + \beta_6 SAUD_{it} \text{ (Equação 3)}$$

Onde  $i$  refere-se a entidade e  $t$  ao tempo; DBEN é a despesas de exploração para o atendimento dos beneficiários, medida por R\$/beneficiário; RPRO é a receita de recursos próprios, medida em percentual; RPRI são os Recursos Privados, o que representa a captação de recursos oriunda de doações por pessoas físicas ou jurídicas; RPUB são os Recursos Públicos, representando a fonte de captação de recursos oriunda pelo Poder Público, medida em %; BGRA são os Beneficiários Gratuitos, em quantidade absoluta; BNGR são os Beneficiários Não Gratuitos representa os beneficiários atendidos de forma parcialmente e/ou não gratuito, é medida em quantidade; ASSO é uma variável dummy que assume o valor 1 se a entidade é do ramo da Assistência Social; SAUD é uma variável *dummy* que assume o valor 1 se a entidade é do ramo de saúde.

Optou-se por trabalhar com pares de variáveis relacionadas à composição da Receita, a fim de evitar problemas econométricos relativos a complementaridade:  $RPUB + RPRO + RPRI = 1$ , para todas as observações e períodos. As receitas próprias (RPRO) representam os recursos obtidos pelo próprio esforço e tem como

objetivo captar os efeitos da captação de recursos próprios na despesa de exploração unitária, enquanto as outras duas formas lidam com fontes externas: doações de particulares (RPRI) e de entidades governamentais (RPUB).

A inclusão da quantidade de beneficiários, gratuitos ou não, tem com o objetivo captar os efeitos da escala de prestação de serviços da Entidades Sem Fins Lucrativos (ESFL) sobre suas despesas de exploração. As outras variáveis – ASSO e SAUD – são consideradas para incluir um direcionamento setorial, já que os perfis de atividades desenvolvidas são bastante distintos entre si.

### Análise dos Dados

A Tabela 3 apresenta as estatísticas descritivas da amostra utilizada. Nota-se a heterogeneidade de composição dos recursos obtidos pelas entidades detentoras de UPF, oscilando entre organizações completamente dependentes de receitas governamentais até as que se financiam exclusivamente com recursos próprios ou por meio de doações de particulares. Os dados médios sugerem que a maior parte da captação, contudo, é oriunda dos convênios com o poder público, embora a discrepância para a receita própria seja de cerca de 2%.

**Tabela 3: Estatística Descritiva**

Variável	Mínimo	Máximo	Média	Desvio padrão
DBEN	1,93	4.492,47	870,40	895,49
RPRI	0,00%	100,00%	27,32%	35,67%
RPUB	0,00%	100,00%	37,47%	37,63%
RPRO	0,00%	100,00%	35,21%	39,01%
BGRA	0	142.932	10.134	24.940
BNGR	0	116.797	2.583	14.576

Verifica-se, conforme a Tabela 3, que há instituições que trabalham unicamente com atendimentos gratuitos e outras que operam exclusivamente com a cobrança de taxas ou mensalidades. É notório que o alcance dos beneficiários gratuitos é superior ao sem gratuidades, não apenas no atingimento de indivíduos socialmente mais vulneráveis, mas, conforme exposto na Tabela 3, em termos de quantidade efetiva de usuários. Na Tabela 4, é apresentada a correlação entre as variáveis relacionadas à composição de receitas e aos tipos de beneficiários.

**Tabela 4: Correlação entre variáveis**

Variáveis	BGRA	BNGR
RPRO	-0,438**	0,458**
RPRI	0,129	-0,139
RPUB	0,321**	-0,379**

**Nota:** \*\*, \* e . indicam significância estatística a 1% , 5% e 10%, respectivamente.

A Tabela 4 demonstra o perfil de atendimento das organizações do terceiro setor. Os dados indicam que os doadores (RPRI) não possuem preferência clara quanto às

entidades que atendam prioritariamente gratuitamente ou com cobrança de valores, considerando que não foi verificado forte grau de associação ou significância estatística para essa relação.

Quanto maior a dependência de recursos próprios (RPRO), menor o atendimento de beneficiários gratuitos e maior a prestação àqueles que podem arcar com taxas. Essa relação é coerente, considerando que são estes quem custeiam essas atividades; é possível que a força da correlação entre essas variáveis tenha sido afetada pelo valor das taxas cobradas, uma vez que podem reduzir a quantidade de beneficiários que com elas possam arcar.

Por outro lado, há fracos indícios – correlação inferior a  $[0,40]$  – de que o poder público (RPUB) prefere repassar benefícios para organizações que atendam gratuitamente (coeficiente positivo e significativo) àquelas que promovem algum tipo de cobrança (coeficiente negativo e significativo).

A Economia de Escala está fortemente associada a esses resultados, pois foi constatado que quanto mais expressivo for o percentual de recursos públicos presente na composição da captação de recursos das entidades, mais elas tendem a atender um número maior de beneficiários, reduzindo dessa forma seus custos fixos. Por outro lado, verificou-se que as entidades que dependem com maior ênfase de recursos próprios, atendem a um volume menor de beneficiários, ocasionando dessa forma custos unitários mais elevados.

Com o intuito de identificar a melhor composição da origem de recursos, foram analisadas as três combinações possíveis, individualmente. Dessa forma, o resultado da Equação 1 é reportado na Tabela 5.

**Tabela 5: Modelo 1 Doações x Convênios**

Variável	Coeficiente	IC Inferior	IC Superior
ASSO	-364,03** (583,82)	436,89	2.725,42
SAUD	302,88 (402,03)	-1.090,84	485,09
RPRI	-5,90 (3,16)	-12,09	0,29
RPUB	-9,38** (2,64)	-14,55	-4,21
BGRA	-0,01** (0,00)	-0,01	-0,01
BNGR	-0,01* (0,00)	-0,01	0,00

**Nota:** \*\*, \* e . indicam significância estatística a 1%, 5% e 10%, respectivamente e entre parênteses está informado o erro-padrão. IC representa o intervalo de confiança a 95%.

É interessante notar que a despesa unitária apresenta associação tanto com doações de particulares, quanto com convênios com o poder público, embora as evidências para aquele sejam apenas a 10%. O resultado sugere que a variação nas receitas de convênios segue a direção oposta da variação das despesas de exploração por beneficiário e que as despesas *per capita* em organizações de assistência social tendem a serem inferiores às de educação, mesmo que não tenha sido detectada relação estatisticamente significativa para as de saúde. A Tabela 6

apresenta a relação entre a variável dependente Despesas de Exploração (unitária) e as receitas próprias e doações de particulares.

**Tabela 6: Modelo 2 Doações x Receitas Próprias**

Variável	Coeficiente	IC Inferior	IC Superior
ASSO	-362,30 (424,45)	-194,79	1.469,04
SAUD	296,24 (402,82)	-1.085,74	493,26
RPRI	3,54** (1,28)	1,03	6,05
RPRO	9,39** (2,62)	4,25	14,53
BGRA	-0,01** (0,00)	-0,01	-0,01
BNGR	-0,01* (0,00)	-0,01	0,00

**Nota:** \*\*, \* e . indicam significância estatística a 1%, 5% e 10%, respectivamente e entre parênteses está informado o erro-padrão. IC representa o intervalo de confiança a 95%.

Nesse modelo, o segmento da organização do terceiro setor aparenta não estar vinculado a qualquer estrutura de despesa em particular. Verifica-se que ambas as fontes de recursos, públicos e de particulares, estão significativamente associadas a incrementos nas despesas médias, sendo esse efeito superior em relação às receitas próprias que as provenientes de doações: o acréscimo de 1% nos recursos privados ampliam as despesas por beneficiário em R\$ 3,54, enquanto a mesma variação de receitas próprias gera o incremento de R\$ 9,39 nas despesas. A última composição a ser analisada, refere-se às provenientes de recursos públicos com as de recursos próprios. A Tabela 7 detalha as informações.

**Tabela 7: Modelo 3 Receitas Próprias x Convênios**

Variável	Coeficiente	IC Inferior	IC Superior
ASSO	-359,79* (481,98)	41,49	1.930,81
SAUD	289,07 (402,41)	-1.077,78	499,64
RPUB	-3,55** (1,28)	-6,06	-1,03
RPRO	5,86. (3,14)	-0,29	12,00
BGRA	-0,01** (0,00)	-0,01	-0,01
BNGR	-0,01* (0,00)	-0,01	0,00

**Nota:** \*\*, \* e . indicam significância estatística a 1%, 5% e 10%, respectivamente e entre parênteses está informado o erro-padrão. IC representa o intervalo de confiança a 95%.

No modelo apresentado, observa-se que as entidades que possuem em sua composição presença mais forte de recursos públicos reduzem em média R\$ 3,55 por beneficiário para cada 1% recebido. Quando dependem de recursos próprios, o custo médio é de R\$ 5,56 por beneficiários, para cada 1% auferido.

Diante do exposto, é possível verificar que, em todos os casos, as variáveis relacionadas à quantidade de beneficiários atendidos – BGR e BNGR – foram significativas e com coeficientes negativos de magnitudes similares, em torno de -0,01. Enquanto o sinal está de acordo com a expectativa inicial, considerando que é esperado que a maior quantidade de beneficiários, seja concomitante a uma diluição de custos e despesas fixas e, conseqüentemente, menores despesas unitárias, os coeficientes também sugerem que variações percentuais idênticas na quantidade de beneficiários produzem impactos semelhantes na estrutura de despesa da organização, quer sejam gratuitos ou pagantes.

Do ponto de vista da SBC, a expectativa inicial era a relação positiva entre despesa unitária e as receitas públicas e de doações de particulares, e negativa para as variáveis receitas próprias. O primeiro modelo, testando receitas privadas e públicas, encontrou sinal negativo para ambas, contrariando a hipótese. O segundo, relacionado às doações de particulares e receitas próprias, identificou o sinal positivo para ambas, rejeitando parcialmente a hipótese. O terceiro modelo, tratando de recursos públicos e próprios, apresentou sinal negativo para aquele e positivo para este, rejeitando a hipótese. Os resultados conjugados apontam para a não percepção da SBC nas entidades do terceiro setor componentes da amostra em estudo.

### Considerações Finais e Recomendações

O presente estudo buscou verificar a associação entre a composição da captação de recursos nas despesas de exploração das entidades de Utilidade Pública Federal do Rio grande do Norte. Como forma de alcançar o objetivo principal do estudo, foram analisadas entidades sem fins lucrativos, cadastradas no site do Ministério da Justiça e tituladas com UPF e CEBAS no Estado do Rio Grande do Norte, no período de 2009 a 2013.

O resultado inicial foi a verificação da heterogeneidade da amostra, existindo graus diversos de composição de recursos orçamentários, demonstrando a variabilidade das observações sob estudo e endossando a validade dos resultados. Em todos os cenários, verificou-se que os convênios com entes públicos estavam associados a menores despesas unitárias e que receitas próprias estavam associadas a maiores despesas unitárias, havendo posições conflitantes para o impacto das doações sobre a despesa.

Não é possível aduzir claramente que o repasse de recursos públicos garanta a eficiência das organizações convenientes, uma vez que fatores como a economia de escala podem estar afetando a magnitude do resultado. Além disso, foram encontrados indícios de menores valores financeiros médios apresentados pelas instituições de assistência social e a ausência de diferenças significativas entre as despesas *per capita* de organizações educacionais e das da área de saúde.

A hipótese do trabalho foi rejeitada, considerando que não há evidências de que as fontes externas de recursos estejam associadas a qualquer percepção de *soft budget* e que as receitas próprias estão relacionadas a maiores despesas unitárias. Esse

resultado sugere que as subvenções governamentais e as doações de terceiros não estão afetando negativamente a gestão das organizações do terceiro setor, uma vez que elas, aparentemente, não têm demonstrado elevar seus custos, quer por efeitos comportamentais próprios dos gestores dessas entidades ou de acompanhamento promovido pelos *stakeholders*, de forma similar às atividades geradoras de custos de agência.

Ressalte-se que a amostra foi composta por entidades detentoras de títulos específicos concedidos pelo poder público e que eram acompanhadas por uma série de requisitos de gestão e transparência. É possível, do ponto de vista da SBC, que a sensação da maior demanda de *accountability* induza o comportamento dos gestores, já que há um maior controle do poder público. À Utilidade Pública, inclusive, estava explicitamente atrelada à observância de princípios de moralidade pela gestão (Fagundes, Silva & Silva, 2014), o que reforça a ideia da indução de condutas.

Como limitação dos estudos, destaca-se o horizonte temporal de 2009 a 2013, demarcado pela disponibilidade de dados do Ministério da Justiça, atualmente descontinuada, impossibilitando a captação de novas informações. Como sugestão para futuras pesquisas, recomenda-se separar o custo fixo de acordo com composição da origem de recursos em públicos, privados e próprios.

Além disso, é possível tentar comparar os resultados desse estudo com os de organizações que não sejam detentoras de títulos específicos, a fim de verificar se há diferenças comportamentais significativas na qualidade da gestão, como poderia ser esperado de uma entidade que pretende mantê-los, dados os benefícios a eles atrelados, tanto do ponto de vista financeiro direto quanto do reputacional.

### Referências

- Almeida, Cintia de. (2007). *O orçamento como ferramenta para a gestão recursos financeiros no terceiro setor: um estudo nas organizações do estado do Rio Grande do Norte*. 141 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Programa Multinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Natal.
- Assumpção, Jairo José, & Campos, Lucila Maria de Souza. (2011). Avaliação de projetos sociais em ONGS da Grande Florianópolis: um estudo sobre modelos relacionados ao foco de atuação. *Revista de Administração Pública*, 45(1), 209-242.
- Ballou, Jeffrey & Weisbrod, Burton. (2003). Managerial rewards and the behavior of for-profit, governmental, and nonprofit organizations: evidence from the hospital industry. *Journal of Public Economics*, 87(9-10), 1895-1920.
- Brasil. Decreto 8.242, de 23 de maio de 2014. 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 e sobre procedimentos de isenção das contribuições para a seguridade social.
- \_\_\_\_\_. Decreto 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.
- \_\_\_\_\_. Lei 8.313, de 23 de dezembro de 1991. Restabelece princípios da Lei nº 7.505, de 2 de julho de 1986, institui o Programa Nacional de Apoio à Cultura (Pronac) e dá outras providências.
- \_\_\_\_\_. Lei 91, de 28 de agosto de 1935. Determina regras pelas quais são as sociedades declaradas de utilidade pública.
- \_\_\_\_\_. Lei 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 disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências.
- \_\_\_\_\_. Lei 10.406, de 10 de dezembro de 2002. Institui o Código Civil.
- \_\_\_\_\_. Lei 12.101, de 27 de novembro de 2009. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social; altera a Lei no 8.742, de 7 de dezembro de 1993; revoga dispositivos das Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 9.429, de 26 de dezembro de 1996, 9.732, de 11 de dezembro de 1998, 10.684, de 30 de maio de 2003, e da Medida Provisória no 2.187-13, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências.
- \_\_\_\_\_. Lei 13.019, de 31 de julho de 2014. Estabelece o regime jurídico das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público e recíproco, mediante a execução de atividades ou de projetos previamente estabelecidos em planos de trabalho inseridos em termos de colaboração, em termos de fomento ou em acordos de cooperação; define diretrizes para a política de fomento, de colaboração e de cooperação com organizações da sociedade civil; e altera as Leis nos 8.429, de 2 de junho de 1992, e 9.790, de 23 de março de 1999.
- \_\_\_\_\_. Lei nº 13.204, de 14 de dezembro de 2015. Altera a Lei no 13.019, de 31 de julho de 2014, "que estabelece o regime jurídico das parcerias voluntárias, envolvendo ou não transferências de recursos financeiros, entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público; define diretrizes para a política de fomento e de colaboração com organizações da sociedade civil; institui o termo de colaboração e o termo de fomento; e altera as Leis nos 8.429, de 2 de junho de 1992, e 9.790, de 23 de março de 1999"; altera as Leis nos 8.429, de 2 de junho de 1992, 9.790, de 23 de março de 1999, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 12.101, de 27 de novembro de 2009, e 8.666, de 21 de junho de 1993; e revoga a Lei no 91, de 28 de agosto de 1935.
- \_\_\_\_\_. Medida Provisória 2.180-35, de 24 de Agosto de 2001. Acresce e altera dispositivos das Leis nos 8.437, de 30 de junho de 1992, 9.028, de 12 de abril de 1995, 9.494, de 10 de setembro de 1997, 7.347, de 24 de julho de 1985, 8.429, de 2 de junho de 1992, 9.704, de 17 de novembro de 1998, do Decreto-Lei no 5.452, de 1o de maio de 1943, das Leis nos 5.869, de 11 de janeiro de 1973, e 4.348, de 26 de junho de 1964, e dá outras providências.
- Chagas, Milton Jarbas, Luz, Janayna Rodrigues, Cavalcante, Paulo Roberto, & Araújo, Aneide Oliveira. (2011). Publicações acadêmicas de pesquisas em Contabilidade sobre Terceiro Setor no Brasil: análise do período 2007 a 2009. *Reunir – Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade*, 1(1), 1-17.
- Duggan, Mark G. (2000). Hospital Ownership and Public Medical Spending. *The Quarterly Journal of Economics*, 115(4), 1343-1373.
- Eggleston, Karen, & Shen, Yu-Chun. 2011. Soft budget constraints and ownership: Empirical evidence from US hospitals. *Economic Letters*, 110(1), 7-11.
- Fagundes, Luiza, Silva, Victor, & Silva, Carlos. (2014). Certificações públicas concedidas às organizações da sociedade civil no Brasil. Entre dimensões normativas e complexidades contextuais. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, 19(64), 41-57.
- Frank, Egon. (2014). Financial fair play in European club football: what is it all about?. *International Journal of Sport Finance*, 9(3), 193-217.
- Frumkin, Peter, & Keating, Elizabeth. (2010). The price of doing good: executive compensation in nonprofit organizations. *Policy and Society*, 29(3), 269-282.
- Gidron, Benjamin. (2010). Promoting civil society in Third Sector organizations through participatory management patterns. *European Management Journal*, 28(6), 403-412.
- Hardin, James, & Hilbe, Joseph. (2003). *Generalized estimation equations*. Boca Raton: Chapman & Hall/CRC.
- Hudon, Marek, & Traca, Daniel. (2011). On the Efficiency Effects of Subsidies in Microfinance: An Empirical Inquiry. *World Development*, 39(6), 966-973.
- Kim, Seung Hyun. (2011). On the historical determinants of third sector strength: A qualitative comparative analysis. *The Social Science Journal*, 28(4), 641-650.
- Kornai, Janos. (1980). "Hard" and "Soft" Budget Constraint. *Acta Economica*, 25(3-4), 231-246.
- Kornai, Janos. (1986). The soft budget constraint. *Kyklos*, 39(1), 3-30.
- Kornai, Janos, Maskin, Eric, & Roland, Gérard. (2003). Understanding the Soft Budget Constraint. *Journal of Economic Literature*, 41(4), 1095-1136.
- Mendes, Luiz. (1999). Estado e terceiro setor: uma análise de aproximação. *Revista do Setor Público*, 50(3), 72-91.
- Mendonça, Luciana Rocha de, Machado Filho, Cláudio Antônio Pinheiro. (2004). Governança nas organizações do terceiro setor: considerações teóricas. *Revista de Administração*, 39(4), 302-308.
- Milani Filho, Marco Antonio Figueiredo. (2013a). A Confiabilidade dos dados financeiros de hospitais filantrópicos canadenses: Um estudo empírico baseado na Lei de Benford. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 8(2), 47-63.
- Milani Filho, Marco Antonio Figueiredo. (2013b). Efficiency in philanthropic organisations: a quantitative approach to performance assessment. *International Journal of Auditing Technology*, 1(2), 107-130.
- Paço, Arminda do, Rodrigues, Luís, & Rodrigues, Ricardo Gouveia. (2015). A imagem e a consciência da marca no terceiro setor e sua influência sobre a intenção de doar. *Brazilian Business Review*, 12(5), 105-125.
- Prentice, Christopher R. (2016). Understanding Nonprofit Financial Health: Exploring the Effects of Organizational and Environmental Variables. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 45(5), 888-909.
- Souza, Fábila, Dantas, Edinez, Araújo, Aneide, & Silva, Maurício. (2012). Prestação de contas no terceiro setor: uma análise das entidades possuidoras do título de Utilidade Pública Federal no estado do Rio Grande do Norte. *ConTexto*, 12(21), 105-116.
- Vesco, Delci Grapegia Dal, Santos, Alexandre Correa, & Scarpin, Jorge Eduardo. (2015). Análise do campo científico em pesquisas com a temática "Terceiro Setor" no Brasil sob a perspectiva de redes sociais. *ConTexto*, 15(29), 47-61

<b>Apêndice A – Relação das Organizações na Amostra após a retirada dos outliers</b>	
<b>Id</b>	<b>Nome da Entidade</b>
1	Abrigo Dispensário Professor Pedro Gurgel
2	Apae De Caicó-RN
3	Apae-Currais Novos
4	Apae-Macaíba
5	Apae-Mossoró
6	Apae-Natal
7	Assoc. de apoio portadores de Câncer Mossoró e Região
8	Associação dos Pais e pessoas com a Síndrome de Berardinelli do Estado do Rio Grande do Norte
9	Casa de Apoio a Criança com Câncer Durval Paiva
10	Casa do Menor Trabalhador de Natal
11	Casa do Pobre
12	Centro Educacional Dom Bosco
13	Centro Feminista 8 de Março
14	Centro Suvag do Rio Grande do Norte
15	Fundação Lar Celeste Auta de Souza
16	Instituto de Educação e Reabilitação de Cegos do Rio Grande do Norte
17	Lar da Criança Pobre de Mossoró
18	Lar do Ancião Evangélico - LAE
19	Lar Espírita Alvorada Nova Lean
20	Movimento de Integração e Orientação Social – Meios
21	Núcleo de Amparo ao Menor
22	Associação Obras Sociais Dom Bosco
23	Patronato da Medalha Milagrosa
24	Serviço de Apoio aos Projetos Alternativos Comunitários
25	Serviço de Assistência Rural
26	Serviço de Ação Urbana
27	Sociedade Eunice Weaver do RN
28	Associação Nossa Senhora das Dores
29	Colégio das Neves
30	Educandário Jesus Menino
31	Educandário Nossa Senhora das Vitórias
32	Educandário Santa Teresinha
33	Escola Ambulatório Padre João Maria/Casa da Criança
34	Escola São José
35	Fundação Ma-Noa
36	Instituto Sagrada Família
37	Associação de Assistência e Proteção a Maternidade e a Infância de Mossoró – Apamim
38	Associação de Proteção e Assistência a Maternidade e a Infância de Alexandria
39	Associação de Proteção e Assistência a Maternidade e à Infância
40	Hospital Maternidade Guiomar Fernandes
41	Instituto de Proteção e Assistência à Infância do RN
42	Liga Norte Riograndense contra o Câncer

Fonte: Elaboração Própria.

#### Apêndice B – Dados utilizados (sem outliers)

<b>ID</b>	<b>ANO</b>	<b>RPRO (%)</b>	<b>RPRI (%)</b>	<b>RPUB (%)</b>
01	2013	73,54	13,81	12,65
01	2012	66,64	12,66	20,70
01	2011	63,00	22,00	15,00
01	2010	70,76	14,37	14,87
01	2009	40,00	20,00	40,00
02	2013	43,86	20,08	36,06
02	2012	44,91	13,37	41,72
02	2011	53,69	7,15	39,16
02	2010	41,13	5,82	53,05
02	2009	36,31	16,19	47,50
03	2012	0	31,75	68,25
03	2010	0	39,59	60,41
03	2009	0	46,62	53,38
04	2013	5,14	0	94,86
04	2012	11,68	0	88,32
04	2011	8,59	0	91,41
04	2009	18,12	0	81,88
05	2012	0,13	82,44	17,43
05	2011	0,01	79,69	20,30
05	2010	0,74	84,69	14,57
05	2009	0,10	76,54	23,37
06	2013	1,86	70,61	27,53
06	2012	72,36	1,88	25,76
06	2011	69,91	2,86	27,23
06	2010	70,00	20,75	9,25
06	2009	70,00	19,24	10,76
07	2012	88,00	10,00	2,00
07	2011	88,00	10,00	2,00
07	2010	97,20	0,00	2,80
07	2009	89,02	0,81	10,17
08	2013	10,80	0,00	88,98
08	2012	9,61	0,00	90,39
08	2011	4,69	0,00	95,31
08	2010	4,31	0,00	95,69
08	2009	3,93	0,00	96,07
09	2013	93,36	5,56	1,08
09	2012	79,22	13,96	6,82
09	2011	97,41	0	1,72
09	2010	92,01	2,85	5,14
09	2009	91,21	4,88	3,91
10	2013	82,91	0,06	17,03
10	2012	79,87	0,01	20,12
10	2011	73,46	0	26,54
10	2010	60,01	0,01	39,98
10	2009	76,25	0	23,75
11	2013	8,59	26,05	65,36
11	2012	33,16	0,00	66,84
11	2011	8,41	33,47	58,12
12	2013	19,14	15,80	65,06
12	2012	0,00	54,59	45,41
12	2011	0,00	35,00	65,00
12	2010	28,00	15,00	57,00
12	2009	13,00	0,00	87,00
13	2013	16,33	52,07	31,60
13	2012	16,33	52,07	31,60
13	2011	0,50	24,84	74,66
13	2010	4,37	91,17	4,46
13	2009	4,45	1,59	93,96
14	2013	0,00	0,00	100,00
14	2012	0,00	0,00	100,00
14	2011	0,00	0,00	100,00
14	2010	0,00	0,00	100,00
14	2009	0,00	0,00	100,00
15	2013	63,04	0,00	36,96
15	2012	55,38	0,45	44,17
15	2011	52,34	1,30	46,36
15	2010	61,88	0,66	37,47
15	2009	73,57	0,00	26,43
16	2011	53,45	0,00	46,55
16	2010	54,00	0,00	46,00
16	2009	48,00	0,00	52,00
17	2013	0,00	100	0,00

17	2012	0,00	100	0,00
17	2011	0,00	100	0,00
17	2010	0,00	100	0,00
17	2009	0,00	100	0,00
18	2011	34,00	45,00	22,00
18	2010	34,00	45,00	22,00
18	2009	34,00	45,00	22,00
19	2013	19,46	61,15	19,39
19	2012	19,14	72,18	8,68
19	2011	19,00	63,00	18,00
19	2010	13,00	83,00	4,00
19	2009	13,00	83,00	4,00
20	2010	0,48	0,10	99,42
21	2013	0,00	100	0,00
21	2012	2,10	95,31	2,59
21	2011	0,00	95,01	4,99
21	2010	0,00	100	0,00
21	2009	0,00	90,56	9,44
22	2013	13,98	21,87	64,15
22	2012	4,00	33,46	62,54
22	2011	49,73	34,17	16,10
22	2010	22,43	4,93	72,64
22	2009	19,78	35,67	44,55
23	2011	0,00	92,00	8,00
23	2010	0,00	84,00	16,00
23	2009	0,00	57,00	43,00
24	2013	0,00	53,29	46,71
24	2012	0,54	72,71	26,75
24	2011	0,00	98,58	1,42
24	2010	2,20	77,80	20,00
24	2009	3,09	69,70	27,21
25	2013	0,00	100	0,00
25	2012	0,00	100	0,00
25	2011	4,53	95,47	0,00
25	2010	51,52	48,48	0,00
25	2009	60,56	2,06	37,38
26	2012	0,00	100	0,00
26	2011	0,00	100	0,00
26	2010	0,00	100	0,00
26	2009	0,00	12,61	87,39
27	2013	38,00	62,00	0,00
27	2012	38,00	62,00	0,00
27	2011	38,00	62,00	0,00
27	2010	73,00	27,00	0,00
27	2009	73,00	27,00	0,00
28	2013	0,00	0,00	100,00
28	2012	0,00	0,00	100,00
28	2011	0,00	0,00	100,00
28	2009	0,00	0,00	100,00
29	2010	100,00	0,00	0,00
30	2013	100,00	0,00	0,00
30	2012	100,00	0,00	0,00
30	2010	100,00	0,00	0,00
31	2013	100,00	0,00	0,00
31	2012	100,00	0,00	0,00
31	2011	100,00	0,00	0,00
31	2010	100,00	0,00	0,00

31	2009	100,00	0,00	0,00
32	2013	100,00	0,00	0,00
32	2012	100,00	0,00	0,00
32	2011	100,00	0,00	0,00
32	2010	100,00	0,00	0,00
32	2009	100,00	0,00	0,00
33	2012	0,00	20,00	80,00
33	2011	0,00	40,43	59,57
33	2010	0,00	26,78	73,22
33	2009	0,00	42,67	57,33
34	2013	100,00	0,00	0,00
34	2012	100,00	0,00	0,00
34	2011	100,00	0,00	0,00
34	2010	100,00	0,00	0,00
34	2009	100,00	0,00	0,00
35	2013	0,00	100,00	0,00
35	2012	0,00	100,00	0,00
35	2011	0,00	100,00	0,00
35	2010	0,00	75,77	24,23
35	2009	0,00	90,56	9,44
36	2013	100,00	0,00	0,00
36	2012	100,00	0,00	0,00
36	2011	100,00	0,00	0,00
36	2010	100,00	0,00	0,00
36	2009	100,00	0,00	0,00
37	2013	15,00	0,00	85,00
37	2012	15,00	0,00	85,00
37	2011	15,00	0,00	85,00
37	2010	15,00	0,00	85,00
37	2009	15,00	0,00	85,00
38	2009	0,00	0,00	100
39	2013	0,00	0,00	100
39	2012	0,00	0,00	100
39	2011	0,00	0,00	100
39	2010	0,00	0,00	100
39	2009	0,00	0,00	100
40	2013	0,00	0,00	100
40	2012	0,00	0,00	100
40	2011	0,00	0,00	100
40	2010	0,00	0,00	100
40	2009	0,00	0,00	100
41	2013	0,00	12,83	87,17
41	2012	0,00	16,35	83,65
41	2011	0,00	13,00	87,00
41	2010	0,00	16,00	84,00
41	2009	0,00	14,00	86,00
42	2013	46,12	45,41	8,47
42	2012	96,49	2,19	1,32
42	2011	95,26	0,21	4,53
42	2010	88,44	2,63	8,93
42	2009	88,42	3,45	8,13

Fonte: elaboração própria. Nota: Para a identificação da organização, consultar o ID presente no Apêndice A. Conforme explicado na metodologia, algumas observações não compuseram o conjunto final.