

## O Uso de Indicadores de Desempenho em Fundações Privadas

**Edgar Passoni**

Palhoça – SC

Bacharel em Ciências Contábeis – UFSC<sup>1</sup>

edepassoni@hotmail.com

**Fabiano Maury Raupp**

Paulo Lopes – SC

Mestre em Administração – CPGA/UFSC<sup>1</sup>

Professor do Departamento de Estudos Contábeis e Financeiros da ESAG/UEDESC<sup>2</sup>

fabianoraupp@hotmail.com

**Vladimir Arthur Fey**

Florianópolis – SC

Mestre em Engenharia de Produção – PPGEP/UFSC<sup>1</sup>

Professor do Departamento de Ciências Contábeis da UFSC<sup>1</sup>

vlafey@feesc.org.br

### Resumo

A informação contábil tem sido considerada um elemento estratégico no suporte à tomada de decisões em entidades com e sem fins lucrativos. Tem-se vislumbrado nos indicadores de desempenho um instrumento para avaliação das atividades de diversos tipos de organizações. Assim, o objetivo do presente artigo consiste em explicar os resultados de um estudo realizado acerca do uso de indicadores de desempenho em uma fundação privada. Para tanto, utilizou-se de uma pesquisa exploratória, realizada por meio de um estudo de caso, tendo uma abordagem qualiquantitativa. Os dados foram coletados através de entrevistas semi-estruturadas feitas com o gerente administrativo e com responsáveis pelo cálculo e análise de tais indicadores. Inicialmente, fez-se uma incursão teórica nos fundamentos que sustentam o presente estudo. Em seguida, discorreu-se sobre a metodologia da pesquisa utilizada. Na seqüência, procedeu-se à descrição e análise dos dados coletados, enfatizando as finalidades, os usuários e a necessidade de cada indicador de desempenho utilizado na fundação.

**Palavras-chaves:** indicadores de desempenho; processo decisório; fundações privadas.

### Abstract

The countable information has been considered a strategical element in the support to the taking of decisions in entities with and without lucrative ends. An instrument for evaluation of the activities of diverse types of organizations has been glimpsed in the performance pointers. Thus, the objective of the present article consists of present the results of a study carried

---

<sup>1</sup> UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina – 88.010-970 – Florianópolis – SC.

<sup>2</sup> ESAG/UEDESC – Escola Superior de Administração e Gerência da Universidade do Estado de Santa Catarina – Cep 88.035-001 – Florianópolis – SC.

through concerning the use of pointers of performance in a private foundation. For in such a way, it was used of a research carried through by means of a case study, having a qualitative and quantitative boarding. The data had been collected through interviews half-structuralized made with the administrative manager and responsible for the calculation and analysis of such pointers. Initially, a theoretical incursion in the beddings became that support the present study. After that, it was discoursed on the methodology of the used research. In the sequence, it was proceeded the description and analysis from the collected data, emphasizing the purposes, the users and the necessity of each pointer of performance used in the foundation.

**Key words:** performance pointers; decision process; private foundations.

## 1 Introdução

Nos últimos anos viram-se diversas mudanças no âmbito empresarial, tecnológico, social e econômico. Todas, sem exceção, estão influenciando grupos corporativos e as pessoas que neles dedicam seus conhecimentos. Vê-se que com tais mudanças os fluxos de informações se elevaram devido à necessidade de tomadas de decisões mais ágeis e atualizadas, exigências de um mercado competitivo.

Neste cenário, muitas empresas incrementam seus demonstrativos financeiros com outras informações não-obrigatórias para a publicação, como DVA (Demonstração do Valor Adicionado), Balanço Social, *Balanced Scorecard*, MVA® (*Market Value Added*), EVA® (*Economic Valeu Added*) e indicadores de desempenho.

Particularmente em relação aos indicadores de desempenho, os mesmos estão sendo utilizados como instrumentos para suprir as necessidades dos usuários, já que o interesse é trazer informações mais diretas e com dados precisos. Os indicadores de desempenho disponibilizam informações gerenciais capazes de suprir a necessidade de organizar, avaliar, comparar e controlar a organização. Torna-se imprescindível transformar os dados em informação útil, através do desenvolvimento de um sistema de medição que indique o estágio de desenvolvimento da performance global.

Diante deste contexto, o objeto do artigo consiste em explicar os resultados de um estudo realizado acerca do uso de indicadores de desempenho em uma fundação privada. Assim, inicialmente fez-se uma incursão teórica nos fundamentos que sustentam o presente estudo. Em seguida, discorreu-se sobre a metodologia da pesquisa utilizada. Na seqüência, procedeu-se à descrição e análise dos dados coletados, enfatizando as finalidades, os usuários e a necessidade de cada indicador de desempenho utilizado pela fundação.

## 2 Constituição das Fundações

Atualmente no Brasil há dois formatos institucionais para a constituição de uma organização sem fins lucrativos: fundação privada e associação civil sem fins lucrativos. Young (2003, p. 15) entende que as “entidades sem fins lucrativos são aquelas, que como o próprio nome diz, não visam a lucros”, ou seja, são a união de pessoas que se organizam para fins não-econômicos.

Borges (2003) explicita que a fundação é uma pessoa jurídica de direito privado, que é constituída com base em um patrimônio ou conjunto de bens, e em que uma pessoa física ou jurídica destina o conjunto de bens para a realização de um fim social e determinado. É criada pela iniciativa de um instituidor, e pode ser de duas formas: por escritura pública ou testamento. Por ter base na finalidade social e pública, o patrimônio ganha personalidade jurídica e fica sujeito à fiscalização do Ministério Público.

Conforme o art. 62 do novo Código Civil, Lei nº 10.406/2002, para criar uma fundação, o seu instituidor fará, por escritura pública ou testamento, dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina, e declarando, se quiser, a maneira de administrá-la.

Entende-se que fundação necessita de um instituidor, que verifica a necessidade de um fim social. Para que o mesmo seja objetivamente alcançado, doa um certo fundo, que varia conforme este fim. O fundo deve evidenciar que tem possibilidade de realizar o ideal proposto. Desta forma, todos os procedimentos de constituição devem ser observados para que não haja improbidades e se deixe de cumprir o fim social.

Enquanto o conceito de fundação tem sua origem em um patrimônio, a associação difere, pois se origina da vontade de um grupo de pessoas unidas por uma causa ou objetivo social comum. Borges (2003) explana que uma associação civil é uma pessoa jurídica de direito privado, criada com base na união de pessoas em torno de uma finalidade não-lucrativa.

Para Borges (2003) não havia previsão expressa que distinguísse as associações não-lucrativas das sociedades civis com finalidade lucrativa. Já com o novo Código Civil, distinguiu-se em três espécies de pessoas jurídicas privadas: as associações e fundações (sem fins lucrativos ou econômicos) e sociedades (com fins econômicos e partilha dos lucros entre sócios). A última pode ter diversos formatos, como cooperativas, sociedades limitadas e anônimas.

O autor comenta ainda que o Código Civil anterior a Lei nº 10.406/2002, com relação à regulamentação jurídica das organizações sem fins lucrativos, não trazia limitações quanto ao escopo da finalidade da fundação. A criação de fundações era inteiramente livre, tendo apenas de ter um fim lícito, e que o instituidor manifestasse a vontade de dispor de seu patrimônio, indicando a finalidade social a que se destinaria.

### 3 Indicadores de Desempenho

A mensuração na cadeia da decisão é um elemento fundamental. Conforme Doupuch, Birnberg e Demski (1982, *apud* BEUREN, 1998, p. 77), “os sistemas de avaliação de desempenho são úteis para prover informação que possa contribuir para melhorar a qualidade de futuras decisões e balizar as tomadas de decisão no período corrente”.

Num processo de avaliação que necessariamente atinja os objetivos estabelecidos de forma que garanta a continuidade da empresa, requer-se que o gestor entenda a missão de sua área, os seus recursos e a relação dessa área com as demais e com o ambiente externo à organização. O gestor foca suas ações para otimizar o resultado econômico global da empresa (BEUREN, 1998).

No tocante à importância dessas medidas de desempenho, Hronec (1994, *apud* TEIXEIRA, 1999, p. 18) afirma que medidas de desempenho são “os sinais vitais da organização. Elas informam às pessoas o que estão fazendo, como elas estão se saindo e se elas estão agindo como parte do todo”.

Percebe-se, portanto, a necessidade e a importância da avaliação do desempenho, sua otimização de setores em sinergia e a consonância de objetivos à organização. Para Oliveira, Formoso e Lantelme (1995, *apud* MAFRA, 1999, p. 44), indicador de desempenho “é tudo aquilo que se quer medir, ou seja, é a representação quantificada de uma informação”.

Já para Fundação para o Prêmio Nacional da Qualidade (FPNQ) (1995, *apud* MAFRA, 1999, p. 43), “é uma relação matemática que mede, numericamente, atributos de um processo ou de seus resultados, com o objetivo de comparar esta medida com metas numéricas, preestabelecidas”. Enquanto Marion (2002, p. 24) define que “os indicadores (ou índices ou quocientes) significam o resultado obtido da divisão de duas grandezas”.

As informações são subsídios necessários para o processo decisório e direcionam as alternativas que serão escolhidas ou rejeitadas. Portanto, é relevante ter essas informações em tempo hábil, focadas diretamente na necessidade e que sejam significativas.

Para que fique visível e fácil o entendimento de indicadores, destacam-se algumas classificações utilizadas. Takashina e Flores (1997, *apud* TEIXEIRA, 1999, p. 19) realçam que “pode-se classificar os indicadores em 2 grandes grupos: indicadores da qualidade e indicadores de desempenho”. Aqueles estão diretamente relacionados às características da qualidade do produto ou serviço e expressam as necessidades e anseios dos clientes. Enquanto estes estão mais ligados às características intrínsecas do produto e do processo.

A partir da necessidade de avaliar o desempenho de toda a organização, a FPNQ (1996, *apud* MAFRA, 1999) classificou os indicadores de desempenho em quatro diferentes categorias, tais quais: os de satisfação do cliente, que devem ser acompanhados constantemente e comparados a indicadores similares dos concorrentes; os de desempenho financeiro, que devem refletir a saúde financeira da organização; os de desempenho operacional, que avaliam o comportamento dos processos e operações da organização; os de clima organizacional, com enfoque no homem como componente fundamental, por mais automatizadas que possam ser as organizações.

Atualmente, uma quinta categoria de indicadores vem ganhando importância. São os indicadores que avaliam o desempenho da organização em relação ao meio ambiente (ROLT, 1998, *apud* TEIXEIRA, 1999).

É notável a necessidade de mensuração através dos indicadores de desempenho. Acredita-se que muitas entidades não conseguem sobreviver sem um controle de suas atividades e de seu desempenho. Assim, vários estudiosos dedicaram-se a conceituá-los e, desta maneira, evidenciaram sua importância como instrumento para a mensuração e geração de informação.

#### **4 Metodologia da Pesquisa**

Proposto o assunto da pesquisa a ser desenvolvida, é importante definir a metodologia a ser utilizada para o alcance de sua delimitação. Quanto aos objetivos, essa pesquisa é do tipo exploratória, que, de acordo com Gil (1991), é desenvolvida na ênfase de proporcionar uma visão geral acerca de determinado problema, visando construir hipóteses para aprimorar idéias ou descobertas de intuições.

Em se tratando dos procedimentos, essa pesquisa se deu na forma de um estudo de caso. Para Bruyne, Herman e Schouteheete (1977, *apud* RAUPP e BEUREN, 2003), o estudo de caso justifica sua importância por reunir informações numerosas e detalhadas visando aprender a totalidade de uma situação. A riqueza das informações detalhadas auxilia num maior conhecimento e numa possível resolução de problemas relacionados ao assunto estudado. Assim, pode-se pesquisar a instituição Fundação CERTI de maneira que permita seu detalhado conhecimento.

Com respeito à abordagem, essa pesquisa tem caráter quali-quantitativo, visto que seu principal objetivo é analisar o sistema de indicadores de desempenho, e nela, além de se quantificarem numericamente alguns desses, a sua interpretação também é indispensável.

Segundo Richardson (1989), a abordagem qualitativa caracteriza-se pelo estudo da complexidade do problema, analisando a interação de certas variáveis, compreendendo e classificando os processos vividos por grupos sociais. Já a quantitativa se caracteriza pelo emprego de quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações quanto no tratamento dessas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples, como percentual, média, desvio padrão, até as mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão, entre outras.

Como instrumento de pesquisa para coleta de dados, foi efetuada entrevista com o Gerente Administrativo da instituição em estudo, Fundação CERTI, além da obtenção de documentos sobre os indicadores de desempenho.

Na análise dos dados utilizou-se a análise de conteúdo, que visa obter, através de procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores que permitam inferir conhecimentos relativos às condições de produção e recepção dessas mensagens (GIL, 1991). As análises documental e descritiva também foram utilizadas. Conforme o mesmo autor, aquela consiste em uma série de operações que visam estudar e analisar documentos para descobrir circunstâncias relacionadas, e esta utiliza uma população ou no interior de uma subpopulação para analisar os dados com instrumentos estatísticos.

## **5 Análise do uso de indicadores de desempenho em uma fundação privada**

A análise da utilização de indicadores de desempenho requer uma apresentação da estrutura da instituição em estudo. Além disso, são demonstrados os indicadores de desempenho utilizados para tomada de decisão, bem como sua necessidade de criação, finalidades, periodicidade e usuários.

### **5.1 Apresentação da instituição objeto de estudo**

A Fundação CERTI (Fundação Centros de Referências em Tecnologias Inovadoras) foi criada em 31 de outubro de 1984 por um grupo de empresas catarinenses e paulistas, pela UFSC (Universidade Federal de Santa Catarina), CNPq (Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico) e Governo do Estado de Santa Catarina, com a missão de atuar em automação industrial informatizada.

Em sua primeira etapa, de 1984 a 1989, a CERTI cresceu dentro do LABMETRO (Laboratório de Metrologia) do Departamento de Engenharia Mecânica da UFSC, passando para uma nova etapa de desenvolvimento em 1990, no seu prédio sede no Campus da UFSC. Em 1986, a CERTI criou a primeira Incubadora Empresarial Tecnológica no Brasil visando, primordialmente, o desenvolvimento econômico de Florianópolis. Esta incubadora, em 1995, deu lugar ao CELTA (Centro para Elaboração de Tecnologias Avançadas), hoje o mais avançado centro de empresas de base tecnológica da América Latina. No campo da pesquisa e desenvolvimento, a CERTI destacou-se ao longo dos anos no campo da automação da medição, da instrumentação mecaoptoeletrônica, da metrologia, de sistemas da qualidade e na área de gestão empresarial.

Sua missão é fornecer soluções tecnológicas inovadoras, de caráter estratégico para os clientes, utilizando conhecimentos e resultados de pesquisas avançadas, próprias e de parceiros, em prol do progresso e bem-estar da sociedade. Para tanto, tem como objetivo gerar soluções científicas e tecnológicas, inovadoras e competitivas que contribuam para o desenvolvimento do setor produtivo.

A Fundação CERTI atua hoje como referência no âmbito nacional e internacional pelo desenvolvimento de projetos inovadores que envolvem soluções de convergência digital, como a urna eletrônica brasileira, os terminais de automação bancária e terminais públicos de acesso à Internet. Neste processo de pesquisa e desenvolvimento, a CERTI atua cooperativa e progressivamente na análise do negócio, na concepção e desenvolvimento do produto e na implementação dos processos produtivos apropriados para acelerar e assegurar maior êxito na colocação dos novos produtos no mercado.

### **5.2 Implantação dos indicadores**

Para qualquer tipo de instituição ou negócio deve haver uma estrutura básica de gerenciamento e medição das atividades, de seus custos e também de seus lucros. Estas estruturas podem organizar um pequeno sistema de informações, em que possam gerá-las, tanto as passadas (através dos registros de medições que já foram efetuadas), como as presentes (medições atuais) e as futuras (através da análise das anteriores).

Foi desta forma que surgiu a idéia de estruturar indicadores de desempenho na Fundação CERTI. Da mesma maneira, muitos deles já nasceram com a própria instituição. Aos poucos foram desenvolvidas algumas melhorias e a formação de novos indicadores para atender emergentes necessidades dos usuários.

Atualmente, tem-se uma estrutura de controle para atender todas essas necessidades de informação, organização e monitoramento, sendo dividida por projetos/atividades. A entidade pode ter diversos projetos (também chamado de atividades) sem perder seu monitoramento, visto que todas as operações (compra de materiais, de equipamentos, pagamento de serviços, entre outras) para o desenvolvimento das atividades são gerenciadas por um sistema de ERP (*Enterprise Resource Planning* – Planejamento das Necessidades Empresariais). A alimentação deste sistema gera relatórios que vão suprir planilhas eletrônicas, resultando os indicadores de desempenho utilizados por seus usuários para tomadas de decisão.

O ERP, alimentado pelos lançamentos das operações de cada atividade, codifica-as para que possam ser estruturadas no sistema a unidade executora e a atividade, bem como o seu centro de custo, identificando, desta forma, os tipos de despesas. Assim, obtêm-se os gastos incorridos nas operações de forma a suprir as planilhas de cálculo para geração dos indicadores.

### 5.3 Classificação dos indicadores de desempenho

Os indicadores utilizados pela fundação foram agrupados nas seguintes categorias: indicadores de custo/produção, por referenciam informações gerais de custo dos serviços e seu processo de produção; e indicadores econômico-financeiros, por informarem a rentabilidade das unidades.

#### 5.3.1 Indicadores de custo/produção

Os indicadores de custo/produção utilizados pela Fundação CERTI são: número de colaboradores de referência, fator de produção do colaborador, custo do colaborador referência, *overhead* da unidade, índice do custo fixo e indicador de produtividade.

##### a) Número de colaboradores de referência

Este indicador demonstra o número de colaboradores de referência (com habilidades mínimas para a função) disponíveis. Para chegar ao seu resultado, deve-se considerar a razão do número de produção da unidade analisada (este número de produção considera diversas variáveis, como remuneração do pessoal, a dedicação, entre outras não disponíveis para análise), por quanto o colaborador de referência pode produzir. Se o potencial da produção da unidade for de R\$ 200.000,00 e a produção do colaborador de referência for de R\$ 14.000,00 (conforme critérios de cálculo não disponibilizados), tem-se um número de colaboradores disponíveis de 14,30 para a realização das atividades.

- *Necessidade:* admite-se a necessidade deste indicador pelo crescimento da instituição, bem como de projetos, de maneira que se possa conhecer a quantidade de colaboradores necessários ao desenvolvimento daquela atividade.
- *Finalidade:* auxiliar a alocação de pessoal às atividades e comparação deste número com a produção da unidade de modo a mensurar a produção dos

colaboradores. Quanto maior o número de colaboradores, maior é a equipe apta ao trabalho.

- *Usuários:* gerentes das unidades.

#### b) Fator de produção do colaborador

Tal indicador evidencia o quanto cada colaborador produziu comparado com o colaborador de referência visto acima. Sua base de cálculo é a razão de receitas diminuídas dos custos diretos pelo número de colaboradores de referência. Se o colaborador de referência está produzindo R\$14.000,00 e os colaboradores daquela unidade produzem apenas R\$10.000,00, isso pode significar que o seu custo direto está muito alto, ou seu preço de venda está sem uma margem de lucratividade que possa cobri-los, ou, ainda, que se deveria rever o número de colaboradores da unidade, podendo haver ociosidade.

- *Necessidade:* para evidenciar com mais eficiência e rapidez os custos diretos de cada unidade e a produção das equipes de trabalho. Este indicador é usado juntamente com o indicador de custo do colaborador de referência que será visto adiante.
- *Finalidade:* monitorar a produção dos colaboradores, bem como seu custo direto e seu preço de venda. Quanto mais próximo à produção do colaborador de referência, mais eficiente está sendo a equipe.
- *Usuários:* gerentes e dirigentes das unidades.

#### c) Custo do colaborador referência

O indicador de custo do colaborador de referência faz menção ao valor do custo indireto/fixo alocado ao colaborador de referência, o qual representa o valor mínimo a ser produzido pelo mesmo. Sua base de cálculo é, em síntese, a razão dos custos indiretos pelo número de colaboradores de referência. Sendo assim, se os custos indiretos forem de R\$113.000,00 e o número de colaboradores de referência for de 14,3, então o colaborador terá um custo de R\$7.902,00. Este custo deve ser comparado com o fator de produção para verificar se está produzindo acima ou abaixo do custo.

- *Necessidade:* para auxiliar o gerente e dirigente da unidade na identificação do custo do colaborador de referência e assim julgar o nível de custo de todos os colaboradores com relação ao mercado e à produtividade. Quanto mais abaixo do fator de produção do colaborador, menor estará o custo fixo, porque o cálculo do custo do colaborador de referência considera o total deste custo, enquanto o fator de produção considera as receitas diminuídas do custo direto. Da mesma forma, se a fator de produção atingir próximo ao colaborador de referência, muito mais baixo relativamente estará o custo fixo, pois é neste ponto que o nível de eficiência chega ao auge.
- *Finalidade:* além de saber o custo do colaborador de referência para compará-lo ao mercado, usa-se também para analisá-lo juntamente com o indicador de produção do colaborador visto acima. Nota-se que este monitora a produção e aquele o custo. Se a produção estiver baixa, comparada com o colaborador de referência, por exemplo, mas acima do seu custo por colaborador, isso significa que a produção está somente cobrindo o seu custo e a equipe não está sendo produtiva de acordo com sua capacidade.
- *Usuários:* gerentes e dirigentes das unidades.

#### d) “oOverhead” da unidade

O *overhead*, que significa custo indireto, preocupa-se em mensurar tal custo. Para tanto, seu cálculo baseia-se na razão do total de custos indiretos pelo gasto com o pessoal de produção da unidade.

- *Necessidade:* vista a intensa importância de mensuração dos custos indiretos e por estes serem o de maior grandeza e de frequência, além da especificidade de a instituição ser prestadora de serviços em tecnologias.
- *Finalidade:* identificar quanto em percentuais o colaborador porta de custo indireto. Quanto mais próximo de 1%, melhor, já que o próprio gasto com o pessoal de produção está incluso nos custos indiretos, e o percentual acima deste nível identifica outros custos indiretos que não os da produção. Também se relaciona diretamente com o custo do colaborador referência, ou seja, quanto mais baixo o *overhead*, mais baixo estará o custo do colaborador.
- *Usuários:* gerentes e dirigentes das unidades e a controladoria.

#### e) Índice do custo fixo

Este indicador foi desenvolvido para evidenciar o índice do custo fixo da unidade, considerando a razão dos custos fixos pelas receitas diminuídas dos custos diretos. De forma mais simples, a razão do fator de produção pelo custo do colaborador de referência.

- *Necessidade:* é de grande importância identificar este índice, a fim de demonstrar o grau de comprometimento das receitas para com o custo fixo nas operações. É monitorado juntamente com o *overhead*.
- *Finalidade:* ressaltar a importância do comprometimento das receitas com o nível de custos fixos. O ideal desse índice é ficar o mais abaixo possível de 1. Uma unidade com R\$113.000 de custo fixo, receita de R\$ 147.000 e custo direto R\$ 9.000 terá um índice de custo fixo de 0,82. Isso significa que as receitas auferidas estão comprometidas em 82% para cobrir os custos fixos.
- *Usuários:* dirigentes das unidades e a controladoria.

#### f) Produtividade

É a relação da receita total diminuída do custo direto, pelo potencial de produção da unidade. Em síntese, é a demonstração de um indicador que identifica o quanto foi produzido em relação ao quanto se tinha de potencial para produzir.

- *Necessidade:* identifica para os dirigentes, de maneira rápida, o percentual da receita produzida em relação ao potencial existente.
- *Finalidade:* indicar a produtividade da unidade comparada à sua capacidade de produção. É analisado juntamente com o fator de produção do colaborador, o qual é analisado juntamente com o índice do custo fixo. Quanto mais próximo o fator de produção do colaborador estiver da produção do colaborador de referência, mais próximo de 1 será a produtividade. Sendo assim, quanto mais próximo de 1 estiver o índice de produtividade, melhor estará sendo a produção/receita por colaborador. Uma unidade com receita total de R\$ 148.800, custo direto de R\$ 9.000 e o potencial de produção de R\$ 200.000 terá uma produtividade de 0,70. Isto significa que os colaboradores estão produzindo com apenas 70% de sua capacidade de produção.
- *Usuários:* dirigentes da unidade e controladoria.

De maneira a reforçar o entendimento dos indicadores de custo/produção, exemplificam-se tais indicadores, de forma global, como se segue na Tabela 1.

Bases para indicadores	Período X	Período X1
Rec. c/ Serviços p/ Clientes	147000	170000
Rec. Monet. c/ Proj. Patroc.	0	0
Rec. Subsidiadas p/ Patroc.	1800	1860
Rec. c/ Financiamento Base	0	0
RPI - Receita de Projetos Internos	0	
Total de Receitas Operacional	148800	171860
Custo direto	9000	6500
Custo fixo (departamentalizado)	83000	80000
Custo fixo (rateado)	30000	31000
Total de Despesas Operacional	123800	119360
<b>Indicadores</b>		
Pot. de Prod. Financeira	200000	200000
Prod. do Colab. Referência	14000	14000
1 - Número de Colab. Referência	14,3	14,3
2 - Fator de Prod. Colaborador	9660	11445
3 - Custo do Colab. Referência	7910	7770
4 - Overhead	1,98	1,95
5 - Índice do Custo Fixo	0,82	0,68
6 - Produtividade	0,70	0,83

**Tabela 1 – Base de indicadores de custos/produção de uma unidade da Fundação CERTI.**

Fonte: adaptado da Fundação CERTI.

O primeiro indicador, *número de colaboradores*, é caracterizado como um indicador auxiliar, pois, além da informação de quantos colaboradores há para o trabalho, ele também auxilia na análise de outros indicadores, como o fator de produção do colaborador. O segundo indicador, *fator de produção*, conforme exemplo, demonstrou-se maior no período X1, sendo que tal comportamento pode ter ocorrido pela diminuição do custo direto de \$ 9.000 para \$ 6.500, ou por um aumento no seu preço de venda, ou ainda por um aumento da produtividade, conforme indicador *produtividade*, de 0,70 no período X para 0,83 em X1.

Os indicadores *custo do colaborador referência* e *overhead* se completam, pois, quanto mais abaixo do fator de produção do colaborador estiver o custo do colaborador referência, menor estará o custo fixo. Isso é evidenciado no indicador *índice de custo fixo*, que era de 0,82 em X e passou para 0,68 em X1.

### 5.3.2 Indicadores econômico-financeiros

Os indicadores econômico-financeiros da Fundação CERTI compreendem o índice de desempenho do negócio e o indicador de rentabilidade financeira. De forma a explicar também sobre estes indicadores, será exemplificada sua aplicação para maior entendimento.

#### a) Índice de desempenho do negócio

Este indicador é calculado pela razão da receita total com a despesa total, demonstrando que se o resultado for maior que 1 as receitas totais serão maiores que as despesas totais.

- *Necessidade*: demonstrar de maneira direta o desempenho global da instituição.
- *Finalidade*: representar o percentual de receita acima ou abaixo de suas despesas incorridas na unidade em análise. Na análise da instituição Fundação CERTI, esse indicador é chamado de índice de desempenho econômico (nas unidades de referência é chamado de índice de desempenho do negócio). Uma unidade com receita total de R\$ 148.8000 e despesa total de R\$ 123.280 terá um índice de desempenho de 1,21, significando que a cada R\$ 1,00 de despesa se pode retirar

R\$ 1,21 de receita, ou melhor, dos R\$ 1,21 de receita, R\$ 1,00 já está comprometido com a despesa.

- *Usuário:* superintendências e conselho de curadores (índice de desempenho econômico); dirigentes das unidades e controladoria (índice de desempenho do negócio).

#### b) Rentabilidade financeira

Este indicador é direcionado à cúpula da instituição. O cálculo baseia-se na soma de receitas, diminuídas dos custos diretos e divididas pelo custo fixo.

- *Necessidade:* demonstrar de forma breve a rentabilidade da Fundação CERTI, sendo consideradas quase todas as operações neste cálculo, ou seja, o montante de receitas, de custo direto e de custo indireto.
- *Finalidade:* mensurar a rentabilidade da unidade, visto que são retirados os custos diretos. A unidade que contém receitas de R\$ 147.000, com custo direto de R\$ 9.000, e custo indireto de R\$ de 113.000, possui uma rentabilidade financeira de 1,22. Isto significa que, a cada R\$ 1 de custo direto, tem-se R\$ 1,22 para cobrir.
- *Usuários:* dirigentes, superintendentes e conselho de curadores.

De modo a auxiliar o entendimento dos indicadores econômico-financeiros, consolidou-se na Tabela 2 um referencial de tais indicadores.

<b>Bases para indicadores</b>	<b>Período X</b>	<b>Período X 1</b>
Total de Receitas Operac.	148800	171860
Custo direto	9000	6500
Custo fixo (departamentalizado)	83000	80000
Custo fixo (rateado)	30000	31000
Total de Despesas Operac.	123800	119360
<b>Indicadores</b>		
1 - Índice de Desempenho de Negócios	1,20	1,44
2 - Rentabilidade Financeira	1,22	1,47

Tabela 2 – Base de indicadores econômico-financeiros de uma unidade da Fundação CERTI.

Fonte: adaptado da Fundação CERTI.

A Tabela 2 demonstra os indicadores econômico-financeiros da Fundação CERTI, em dois períodos distintos. Nota-se que no período X os indicadores são menores que os do período X1, considerando-se que, quanto mais estiverem acima de 1, melhor será para a instituição. Isso se deve ao fato de que o faturamento aumentou, sem a necessidade de um aumento de mesma escala nos custos fixos e diretos, ou melhor, teve ainda uma redução destes.

#### 5.4 Outros instrumentos para geração de informações auxiliares aos indicadores

Conforme referido pelo gerente administrativo, na Fundação CERTI tem-se a estrutura necessária para controle, avaliação das atividades e geração de informações. Esta estrutura contempla, além dos indicadores, outras ferramentas que os completam.

Entre as ferramentas a serem utilizadas juntamente com os indicadores de desempenho, estão os indicadores de endividamento, como o de participação de capitais de terceiros sobre recursos totais e o de composição de endividamento. Estes são verificados trimestralmente. Desta forma, tem-se a referência de endividamento e de custo/produção (este último através dos indicadores), bastando medir o resultado/lucro (também pelo uso dos indicadores), conforme comentou o gerente administrativo da CERTI.

Outro instrumento utilizado para a geração de informações é o chamado DEF (demonstrativo econômico-financeiro), que analisa individualmente a rentabilidade e o desenvolvimento das etapas de cada projeto, bem como dá suporte a outros indicadores. No DEF há a separação entre gasto e recurso, em investimentos, despesas com terceiros, custo, entre outros.

Para controle de investimentos há o indicador de investimentos diferíveis e de inovação. Aquele identifica o nível de diferíveis de cada projeto, que pode ser ou não amortizado, considerando os projetos que estão sendo desenvolvidos e se estarão aptos à venda. Enquanto este identifica o grau de inovação que a instituição está gerando, considerando o número de projetos desenvolvidos pelo número de projetos vendidos.

## 6 Conclusões

Atualmente, há um grande número de instituições sem fins lucrativos no âmbito brasileiro e internacional. Estas, por sua vez, necessitam que a Contabilidade contribua na evidenciação da avaliação, da mensuração e na geração de informações ao processo decisório.

Observa-se que a informação contábil é o suporte à geração de informações, sendo este o objetivo da Contabilidade, gerar informações aos usuários. Contudo, muitas vezes a Contabilidade deixa de exercer seu objetivo informativo para cumprir obrigações com o fisco, prestações de contas e outras cobranças legais.

Assim, juntamente com o processo decisório da entidade em estudo, Fundação CERTI, evidenciou-se a eminente necessidade de informações. Para tanto, analisaram-se os indicadores de desempenho como um instrumento hábil para suprir esta carência.

Identificou-se a estrutura de indicadores de desempenho e as informações por estes geradas aos usuários desta instituição, de modo que se pode verificar que informações os indicadores disponibilizam.

Outro aspecto analisado foi a necessidade que motivou a criação de cada indicador de desempenho. Verificaram-se, portanto, as finalidades e os usuários de cada indicador.

Considerando os quesitos deste estudo, pode-se concluir que há uma grande quantidade de usuários das informações contábil-gerenciais também nas entidades sem fins lucrativos. Juntamente com a Contabilidade, os indicadores de desempenho mostram-se uma ferramenta eficiente para suprir os usuários de suas necessidades informativas. Neste sentido, a estrutura de indicadores da Fundação CERTI mostrou-se um sistema adequado à geração de informações para o processo decisório de cada usuário.

## Bibliografia

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil.

BEUREN, Ilse Maria. *Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial*. São Paulo: Atlas, 1998.

BORGES, Renata Farhat. *Manual de administração jurídica, contábil e financeira para organizações não-governamentais*. São Paulo: Petrópolis, 2003.

GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. São Paulo: Atlas, 1991.

MAFRA, Antero Tadeu. “Proposta de indicadores de desempenho para a indústria de cerâmica vermelha”. 126 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Curso de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1999.

MARION, José Carlos. *Análise das demonstrações contábeis: contabilidade empresarial*. São Paulo: Atlas, 2002.

RAUPP, Fabiano Maury, & BEUREN, Ilse Maria. “Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais”. In: BEUREN, Ilse Maria (org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2003, pp. 76-97.

RICHARDSON, Roberto Jarry. PERES, José Augusto de Souza. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. São Paulo: Atlas, 1989.

TEIXEIRA, Roberto Ney Ciarlini. “A melhoria em processos baseados no uso de indicadores de desempenho”. 136 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Curso de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1999.

YOUNG, Lúcia H. B. *Entidades sem fins lucrativos: imunidade e isenção tributária*. Curitiba: Juruá, 2003.