



EUVALDO ANTONIO RUIZ SOARES

**ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL EDUCACIONAIS: UMA
INVESTIGAÇÃO SOBRE A MEDIÇÃO DE DESEMPENHO ORGANIZACIONAL**

RECIFE – PE
2006



EUVALDO ANTONIO RUIZ SOARES

ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL EDUCACIONAIS: UMA INVESTIGAÇÃO SOBRE A MEDIÇÃO DE DESEMPENHO ORGANIZACIONAL

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal de Pernambuco, da Universidade Federal da Paraíba e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Professor Dr. Jeronimo José Libonati

Área de Concentração: Mensuração Contábil
Linha de Pesquisa: Contabilidade Gerencial e Custos

Aprovada em 09 de maio de 2006.

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr. Jeronimo José Libonati (UNB, UFPE, UFPB, UFRN), orientador.

Prof. Dr. Raimundo Nonato Rodrigues (UNB, UFPE, UFPB, UFRN), examinador interno.

Prof. Dr. Paulo Arnaldo Olak (UEL) examinador externo.

Recife – PE
2006

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a Anete Ruiz (*in memoriam*) e Vera Ruiz, exemplos de força, sabedoria e dedicação, e por me fazerem um homem de bem.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por proporcionar a oportunidade da vida e me guiar em todos os caminhos por mim desconhecidos.

À minha mãe e amiga, Vera Ruiz, pela força de suas orações e pelo imenso carinho, apoio e incentivo para superar todos os desafios da minha vida. Obrigado por tudo!

À minha irmã Evelyne, torcedora cativa do meu sucesso profissional e acadêmico, e a Cássio, pelos momentos de descontração durante a elaboração deste trabalho.

A Concita, pelo seu amor, estímulo, companheirismo e compreensão nos momentos difíceis.

A Roberta Caneca, pela dedicação, pelos seus conhecimentos e pelo apoio incondicional durante todo o mestrado.

Ao professor Dr. Jeronymo Libonati, pela paciência, pela orientação segura e valiosa na elaboração deste trabalho, e por contar com sua amizade.

À Madre Maria Chantal, representante da Associação das Religiosas da Instrução Cristã, por acreditar no meu sonho e pela oportunidade concedida para a realização do Mestrado em Ciências Contábeis.

A Ir. Maria Ivanise, Do Carmo, Edilma, Silvana e Danielle pelo apoio e compreensão durante minha ausência, e sem cuja colaboração não teria sido possível completar este trabalho.

Aos meus tios Aurélio e Janete Macêdo, pelo exemplo e admiração às suas conquistas acadêmicas.

A Carolina Miranda, pelo apoio e incentivo para conclusão deste mestrado.

A todos meus colegas do mestrado, em especial Célio, Gustavo, Magna, Márcia e Edjane, pelo companheirismo, troca de conhecimentos, ajuda e paciência ao longo do curso.

Aos professores do Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal de Pernambuco, da Universidade Federal da Paraíba e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

Aos membros da banca examinadora, Prof. Dr. Raimundo Nonato Rodrigues e ao Prof. Dr. Paulo Arnaldo Olak, pelas contribuições, pela atenção e pelo tempo dispensado à leitura desta dissertação.

Aos gestores das entidades participantes da pesquisa, pelo tempo dedicado ao questionário.

E a todos que, de alguma forma, contribuíram e observaram a minha luta para vencer mais este desafio.

SOARES, Euvaldo Antonio Ruiz (2006). Entidades Beneficentes de Assistência Social Educacionais: Uma Investigação sobre a Medição de Desempenho Organizacional. Recife, 2006. Dissertação de Mestrado do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (UnB, UFPE, UFPB, UFRN).

RESUMO

Esta pesquisa objetiva identificar quais as medidas de desempenho utilizadas pelas Entidades Beneficentes de Assistência Social Educacionais, bem como a maneira pela qual se relacionam no processo de gestão. Para tanto, foram selecionados algumas áreas e indicadores de desempenho, e investigou-se a possível relação entre essas medidas e (1) o grau de instrução dos gestores, (2) o tempo de existência das instituições, e (3) o porte destas. As informações foram obtidas por meio de uma pesquisa empírica, mediante aplicação de questionários junto as oito Entidades Beneficentes de Assistência Social, com sede no município do Recife – PE, portadoras do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEAS, e que atuam exclusivamente na área de educação. Os resultados obtidos revelam que estas instituições possuem sistemas de avaliação de desempenho simples e não estruturados, observando-se a falta de indicadores para medir o desempenho e a pouca utilização das informações geradas pelos Sistemas de Medição de Desempenho – SMD. Percebe-se também que o uso de indicadores de desempenho está mais relacionado com o tempo de existência das instituições.

Palavras-chave: Entidades Beneficentes, Instituições Educacionais, Medidas de Desempenho, Indicadores de Desempenho, Terceiro Setor.

ABSTRACT

This research intends to identify the performance measures that Educational Beneficent Entities of Social Attendance use, as well as the way they are related to management process. Hence, some performance areas and indicators were selected and the possible relationship among them and (1) managers' school life, (2) the time of existence of the institutions, (3) their size, was investigated. The information was obtained by an empiric research. Questionnaires were closed to eight Beneficent Entities of Social Attendance that act exclusively in education area. The results reveal that these institutions have simple and not structured performance evaluations systems, being observed the lack of indicators to measure the performance and the little use of information generated by Performance Evaluation Systems. It's also observed that the use of performance indicators is more related with the time of existence of the institutions.

Key-words: Beneficent Entities, Educational Entities, Performance Measurement, Performance Indicators, Third Sector.

SUMÁRIO

CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO	12
1.1 Apresentação	12
1.2 Caracterização do Problema	15
1.3 Objetivos da Pesquisa	18
1.3.1 Objetivo Geral	18
1.3.2 Objetivos Específicos	18
1.4 Hipóteses da Pesquisa	18
1.5 Justificativa	21
1.6 Delimitação da Pesquisa	23
1.7 Estrutura do Trabalho	23
CAPÍTULO 2 - REVISÃO DA LITERATURA	25
2.1 Terceiro Setor	25
2.1.1 Conceito	25
2.1.2 Caracterização do Terceiro Setor	28
2.1.3 Surgimento e Evolução do Terceiro Setor	29
2.1.4 Aspectos Legais das Instituições Sem Fins Lucrativos	33
2.2 Entidades Beneficentes de Assistência Social - EBAS	38
2.2.1 Gestão das Entidades Beneficentes de Assistência Social Educacionais	43
2.3 Medição de Desempenho	48
2.3.1 Definição e Objetivos	48
2.3.2 Evolução da Medição de Desempenho	50
2.3.3 Sistemas de Medição de Desempenho	56
2.3.4 Indicadores de Desempenho	61
2.3.5 Indicadores Educacionais e de Beneficência Social	65
CAPÍTULO 3 - MÉTODO DE PESQUISA	72
3.1 Procedimentos da Pesquisa	72
3.2 Instrumento para Coleta de Dados	73
3.3 População e Características da Amostra	75
3.4 Questionário da Pesquisa	76
3.5 Tratamento Estatístico	79

CAPÍTULO 4 - ANÁLISE DOS RESULTADOS	81
4.1 Análise Descritiva dos Resultados	81
4.1.1 Qualificação do Entrevistado	82
4.1.2 Informações Gerais da Instituição	84
4.1.3 Desempenho Global da Instituição	88
4.1.4 Aspectos Relacionados aos Beneficiários/ Clientes da Instituição	96
4.1.5 Aspectos Relacionados aos Funcionários/ Colaboradores Internos	97
4.1.6 Aspectos Relacionados aos Projetos Sociais	99
4.2 Análise das Hipóteses	101
4.2.1 Hipótese 1 – Relação entre o Grau de Instrução e a Utilização das Áreas de Desempenho	101
4.2.2 Hipótese 2 – Relação entre o Grau de Instrução e a Utilização dos Indicadores de Desempenho	103
4.2.3 Hipótese 3 – Relação entre o Tempo de Existência da Instituição e a Utilização das Áreas de Desempenho	105
4.2.4 Hipótese 4 – Relação entre o Tempo de Existência da Instituição e a Utilização dos Indicadores de Desempenho	106
4.2.5 Hipótese 5 – Relação entre o Porte da Instituição e a Utilização das Áreas de Desempenho	108
4.2.6 Hipótese 6 – Relação entre o Porte da Instituição e a Utilização dos Indicadores de Desempenho	109
CONCLUSÃO	112
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	115
APÊNDICES	
Apêndice 1 – Carta de Apresentação	124
Apêndice 2 – Questionário	125

LISTA DE TABELAS

Tabela 4.1	Idade dos respondentes	82
Tabela 4.2	Grau de instrução dos respondentes	82
Tabela 4.3	Cargo / função dos respondentes	83
Tabela 4.4	Tempo de serviço do respondente na instituição	83
Tabela 4.5	Tempo de atuação dos respondentes na instituição	83
Tabela 4.6	Tempo de existência da instituição	84
Tabela 4.7	Número de filiais das instituições	84
Tabela 4.8	Quantidade de clientes	85
Tabela 4.9	Classificação do porte da instituição segundo a receita bruta anual	86
Tabela 4.10	Quantidade de funcionários/ voluntários	86
Tabela 4.11	Julgamentos relacionados à missão da instituição	87
Tabela 4.12	Profissionais funcionários das instituições	88
Tabela 4.13	Utilização de financiamentos pelas EBAS - Educacionais	88
Tabela 4.14	Frequência da avaliação do desempenho organizacional	89
Tabela 4.15	Como a instituição mede o desempenho organizacional	90
Tabela 4.16	Áreas de desempenho utilizadas pela instituição	91
Tabela 4.17	Participantes da discussão de desempenho organizacional	91
Tabela 4.18	Indicadores de desempenho utilizados pela instituição	92
Tabela 4.19	Grau de importância da informação	93
Tabela 4.20	Forma de uso das informações contábeis	94
Tabela 4.21	Frequência da elaboração das demonstrações financeiras	95
Tabela 4.22	Frequência da elaboração do planejamento orçamentário	95
Tabela 4.23	Frequência das pesquisas de satisfação dos clientes	96
Tabela 4.24	Canais utilizados nas pesquisas de satisfação de clientes	96
Tabela 4.25	Atributos identificados para medir o nível de satisfação dos clientes	97
Tabela 4.26	Frequência das pesquisas de satisfação dos funcionários	97
Tabela 4.27	Departamento responsável pela avaliação periódica dos prof./funcionários.	98
Tabela 4.28	Formas de recebimentos de sugestões de professores/ funcionários	99
Tabela 4.29	Número de pessoas atendidas pelos projetos sociais/ gratuidades	100
Tabela 4.30	Ações programadas para avaliação dos projetos sociais	100
Tabela 4.31	Grau de instrução x área de desempenho	102
Tabela 4.32	Grau de instrução x indicadores de desempenho	104
Tabela 4.33	Tempo de existência x áreas de desempenho	106
Tabela 4.34	Tempo de existência x indicadores de desempenho	107
Tabela 4.35	Porte da instituição x áreas de desempenho	109
Tabela 4.36	Porte da instituição x indicadores de desempenho	110

LISTA DE QUADROS

Quadro 2.1. Impostos alcançados pela imunidade tributária	35
Quadro 2.2. Principais critérios para a geração de indicadores	64
Quadro 2.3. Indicadores de desempenho para as EBAS – Educacionais	70

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento Social
BSC – *Balanced Scorecard*
CEAS – Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social
CEBDS – Conselho Empresarial Brasileiro para o Desenvolvimento Sustentável
CEMPRE – Cadastro Geral de Empresas
CFC – Conselho Federal de Contabilidade
CNAS – Conselho Nacional de Assistência Social
CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN – Código Tributário Nacional
DAES – Diretoria de Estatísticas e Avaliação da Educação Superior
EBAS – Educacional – Entidade Beneficente de Assistência Social Educacional
FPNQ – Fundação para o Prêmio Nacional da Qualidade
IBASE – Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas
INSS – Instituto Nacional do Seguro Social
LDB – Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional
MD – Medição de Desempenho
MEC – Ministério da Educação
NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade
NBC T – Normas Brasileiras Contábeis Técnicas
ONG – Organização Não - Governamental
OSCIP – Organização da Sociedade Civil de Interesse Público
PNQ – Prêmio Nacional da Qualidade
SMD – Sistema de Medição de Desempenho

CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO

1.1 Apresentação

Os últimos anos têm se caracterizado por mudanças profundas no campo econômico e político. As organizações estão inseridas em um ambiente de extrema mutabilidade, num mercado cada vez mais sensível e com mudanças um tanto quanto representativas, o que resulta imperativa a importância de avaliar o desempenho organizacional e das pessoas que trabalham na organização, como ferramenta de valor decisivo nas perspectivas de competitividade e continuidade das empresas.

Hunger (2002, p. 213) afirma que:

Avaliação e controle é o processo pelo qual as atividades corporativas e os resultados de desempenho são acompanhados de modo que o desempenho efetivo possa ser comparado com o desempenho desejado. O processo proporciona o *feedback* necessário para a gerência avaliar os resultados e desencadear as ações corretivas, quando estas forem necessárias.

Kaplan & Norton (1997) ressaltam que a mensuração do desempenho é extremamente importante para uma organização, pois o que não é medido, não é gerenciado.

À medida que a tecnologia da informação tem avançado e a pressão competitiva tem forçado inovações dentro das organizações, inclusive das instituições de ensino sem fins lucrativos, interesse desta pesquisa, os relatórios tradicionalmente elaborados pelos profissionais de modo a propiciar informações aos seus gestores tornaram-se insuficientes para as necessidades de decisão.

As instituições de ensino são basicamente organizações prestadoras de serviços, que têm por objetivo preparar o cidadão para o mercado de trabalho e para o convívio social. Segundo a

Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (Lei nº 9.394/96) a finalidade da educação é de tríplice natureza: o pleno desenvolvimento do educando, o preparo para o exercício da cidadania e a qualificação para o trabalho.

Por conseguinte, as instituições educacionais sem fins lucrativos, para serem competitivas e sobressaírem-se no ambiente no qual estão inseridas, faz-se necessário uma nova postura com a busca da informação e do conhecimento para uma administração eficaz. Vieira et al. (2003) afirmam que o desenvolvimento contínuo de uma instituição de ensino está condicionado ao desenvolvimento de uma estrutura organizacional adequada, assim como o aprimoramento de uma cultura favorável à mudança.

Para Falconer (2002), as organizações sem fins lucrativos apresentam notada fragilidade organizacional, falta de recursos humanos adequadamente capacitados, seja por características políticas e culturais brasileiras, como a alegada falta de tradição associativa, seja por deficiências na gestão destas organizações.

De maneira similar ao proposto por Tenório (2004) com relação às ONGS, para superar os desafios que podem ameaçar a existência e a eficiência administrativa das entidades sem fins lucrativos, elas têm que pensar em acrescentar às suas peculiaridades novos instrumentos de gestão, dotando seus quadros de habilidades, conhecimentos e atitudes que assegurem o cumprimento dos objetivos institucionais.

Para Drucker (1997), as instituições sem fins lucrativos tendem a não dar prioridade ao desempenho e aos resultados. Contudo, eles são muito mais importantes – e muito mais difíceis de medir e controlar – na instituição sem fins lucrativos do que na empresa.

Costa e Oliveira (2002) concluem que a instituição educacional deve ser vista como uma organização, consideradas as suas peculiaridades de gestão, que envolve aspectos internos da

gestão administrativa tais como: objetivos estratégicos, estrutura organizacional, administração de recursos humanos, procedimentos e normas e gerenciamento de recursos financeiros.

A utilização de indicadores de desempenho desenvolvida de forma integrada e adequada às necessidades dessas instituições proporciona eficiência, agilidade e segurança aos gestores, que passam a avaliar melhor as diversas decisões a serem tomadas e o impacto delas decorrentes.

Consoante Silva Filho (apud Tachizawa e Andrade, 2002, p. 117),

o desempenho da instituição pode ser melhorado tendo em vista os resultados obtidos; e/ou a qualidade dos insumos (infra-estrutura); e/ou processos. Dessa forma, indicadores da instituição podem ser comparados com os de outras instituições tomadas como modelo.

Tachizawa e Andrade (2002) sugerem que uma consideração importante para a análise da melhoria do desempenho envolve a criação e utilização de indicadores de qualidade e desempenho para avaliar resultados globais, produtos, serviços de apoio, processos, tarefas e atividades.

Buscar-se-á, portanto, através deste estudo, investigar que indicadores de desempenho são utilizados pelas Entidades Benéficas de Assistência Social Educacionais, com sede no município do Recife – PE, portadoras do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEAS, considerando que tais indicadores, se configurados de forma a atender as necessidades informativas de seus usuários, figuram como ferramentas que incorporam conceitos, políticas e procedimentos, os quais auxiliam o gestor a tomar decisões adequadas, seguras e tempestivas, tornando possível o estabelecimento do melhor curso de ação, acompanhando a implementação da estratégia empresarial a ser seguida, definindo ações corretivas, e avaliando sua execução e comparação do planejado com o realizado.

1.2 Caracterização do Problema

A necessidade de competitividade da empresa impõe aos gestores a utilização de instrumentos gerenciais, técnicas e métodos para tomada de decisões e avaliações, conseqüentes de sua monitoração e controle.

As Entidades Benéficas de Assistência Social costumam enfrentar dificuldades no que se refere à organização dos aspectos administrativos, financeiros e contábeis. De acordo com Fischer e Fischer (1994), a partir de meados da década de 80 essas organizações começaram a apresentar necessidades e problemas organizacionais decorrentes de seus conhecimentos e do aumento de sua complexidade, o que acabou por exigir formas especializadas de intervenção, sem que, no entanto, houvesse qualquer conhecimento sistemático e específico sobre a gestão desse tipo de organização.

Tais constatações indicam um grande risco que essas organizações correm na atualidade: o de se tornarem órgãos meramente burocráticos. Conforme ressalta Drucker (1997, p. 83),

[...] as instituições sem fins lucrativos são propensas a olhar para dentro de si mesmas. As pessoas estão tão convencidas de que estão fazendo a coisa certa e estão tão comprometidas com sua causa, que vêem a instituição como um fim em si mesma. Isto, porém, é uma burocracia. Em pouco tempo as pessoas na organização não mais perguntam: Isto serve à nossa missão? Elas perguntam: Isto está de acordo com nossas regras? E isso não só inibe o desempenho, mas também destrói a visão e a dedicação.

Esse tipo de instituições é orientado por valores, e é muito comum existirem pessoas que se identificam com seus valores, e procuram conduzir as ações organizacionais de acordo com aquilo que para elas é o mais importante.

Ao mesmo tempo, a concorrência no setor educacional se intensificou de forma drástica ao longo da última década, forçando profundas transformações no enfoque administrativo das instituições educacionais.

Kotler e Fox (1994) opinam que, a princípio, todas as instituições educacionais enfrentam concorrência; não obstante, durante décadas, poucos administradores falavam abertamente sobre isso; as instituições preferiam focar sobre si próprias e acreditavam que não competiam por alunos, professores e doadores. Concorrência soava como um assunto para negócios, não para a educação.

Os autores (1994) ressaltam ainda que os administradores estão agora conscientes que mesmo escolas poderosas não podem se dar ao luxo de ignorar a concorrência.

A palavra de ordem passa a ser diferenciação. Muitos serviços aos olhos do cliente representam *commodities*. Não surpreendem nem diferenciam a instituição das demais. Às vezes passam até despercebidos pelo cliente, porque se tornaram lugares comuns. O cliente está no poder. Ele tem todas as informações e pode comparar com os concorrentes locais, regionais e globais. (NÓBREGA apud MENEZES, 1995).

Este quadro retrata que algumas instituições educacionais consolidaram sua competência na excelência pedagógica, porém esqueceram outras vertentes, tão importantes quanto a primeira: econômico-financeira, mercado, qualidade nos serviços, processos e recursos humanos.

Os mesmos reflexos sofridos pelas empresas que atuam em outros setores que não introduziram as mudanças da cultura de excelência no atendimento ao cliente e nos seus produtos e serviços foram sentidos pelas instituições de ensino, inclusive pelas EBAS – Educacionais que, ao longo de décadas, estavam acostumadas ao ambiente de baixa competitividade.

Segundo Silva Filho (apud Tachizawa e Andrade, 2002), para a implantação de mudanças é indispensável que seja instalado um programa permanente de avaliação, a partir do qual possa

ser feito um diagnóstico institucional e sejam acompanhadas criticamente as modificações implantadas no processo.

De acordo com Tenório (2004), a avaliação de desempenho organizacional procura analisar como a organização e suas unidades tiram proveito dos recursos de que dispõem, como reagem às oportunidades e às ameaças do contexto e quanto dos objetivos tem sido alcançado.

É com esse propósito, que Tachizawa (2002) sugere a utilização dos indicadores de desempenho para o monitoramento das atividades das instituições, como uma relação matemática que mensura atributos de um processo ou dos resultados empresariais, com o objetivo de comparar essa métrica advinda de eventos reais, com metas e padrões preestabelecidos.

Por efeito destas circunstâncias é que se pretende evidenciar o papel que as medidas de avaliação de desempenho passam a exercer, possibilitando a extração, organização, análise e circulação de informações a todos os níveis da instituição.

Neste contexto, surge então o problema de pesquisa: **Quais as medidas de avaliação de desempenho adotadas, e como elas se relacionam, nas Entidades Beneficentes de Assistência Social Educacionais, com sede no município do Recife – PE?**

A resposta para tal questionamento contribuirá para conhecer os esforços que estão sendo envidados pelas Entidades Beneficentes de Assistência Social Educacionais, frente ao atual cenário educacional e de inovação tecnológica, e confrontar com a literatura especializada.

1.3 Objetivos da Pesquisa

1.3.1 Objetivo Geral

Identificar as medições de desempenho organizacional utilizadas pelas EBAS – Educacionais, com sede no município do Recife – PE.

1.3.2 Objetivos Específicos

- a) Levantar na literatura conceitos e características inerentes aos temas: Terceiro Setor, Beneficência Social, Gestão das Instituições Educacionais e Medição de Desempenho;
- b) Identificar quais as medidas de desempenho utilizadas pelas EBAS – Educacionais;
- c) Analisar as medidas de desempenho, como estas se relacionam no processo de gestão das EBAS – Educacionais pesquisadas e comparar com a literatura.

1.4 Hipóteses da Pesquisa

Nesta pesquisa, foram investigadas as seguintes hipóteses para atender aos objetivos deste estudo:

1ª Hipótese

H₀ – Não existe relação entre o grau de instrução dos gestores e a utilização das áreas de desempenho pela instituição.

H₁ – Existe relação entre o grau de instrução dos gestores e a utilização das áreas de desempenho pela instituição.

2ª Hipótese

H₀ – Não existe relação entre o grau de instrução dos gestores e a utilização de indicadores de desempenho pela instituição.

H₁ – Existe relação entre o grau de instrução dos gestores e a utilização de indicadores de desempenho pela instituição.

3ª Hipótese

H₀ – Não existe relação entre o tempo de existência da instituição e a utilização das áreas de desempenho pela instituição.

H₁ – Existe relação entre o tempo de existência da instituição e a utilização das áreas de desempenho pela instituição.

4ª Hipótese

H₀ – Não existe relação entre o tempo de existência da instituição e a utilização de indicadores de desempenho pela instituição.

H₁ – Existe relação entre o tempo de existência da instituição e a utilização de indicadores de desempenho pela instituição.

5ª Hipótese

H₀ – Não existe relação entre o porte da instituição e a utilização das áreas de desempenho pela instituição.

H₁ – Existe relação entre o porte da instituição e a utilização das áreas de desempenho pela instituição.

6ª Hipótese

H₀ - Não existe relação entre o porte da instituição e a utilização de indicadores de desempenho pela instituição.

H₁ - Existe relação entre o porte da instituição e a utilização de indicadores de desempenho pela instituição.

Para operacionalizar os testes das hipóteses em análise, foram utilizados dois grupos de variáveis representativas:

- (1) Área de Desempenho – composta com as seguintes perspectivas: Financeira, Recursos Humanos, Fornecedores, Qualidade nos Serviços, Clientes, Mercado, Estrutura Física, Captação de Recursos e Comunidade;
- (2) Indicadores de Desempenho – os selecionados para investigação foram: Balanço Social, Rotatividade dos Funcionários, Rentabilidade, Percentual de Metas Atingidas, Investimento em Treinamento, Satisfação de Clientes/ Beneficiários, Evolução do Número de Clientes/ Beneficiários, Investimento em Tecnologia/ Equipamentos, Qualidade nos Serviços, Perfil do Consumidor, Faturamento, Retenção de Clientes, Benefícios a Funcionários/ Colaboradores Internos, Retrabalho, Número de Pessoas Atendidas pelos Projetos Sociais, Custo Total dos Projetos, Investimentos, Patrimônio, Elaboração de Orçamentos, Pesquisas de Satisfação dos Funcionários, Avaliação dos Projetos Executados.

As EBAS – Educacionais podem utilizar os modelos que julgarem mais apropriados na avaliação de desempenho. Kaplan e Norton (2001) utilizaram o *Balanced Scorecard – BSC* em organizações sem fins lucrativos (*United Way of Southeastern New England – UWSENE, May*

Institute e New Profit, Inc. – NPI), com o intuito de avaliar o seu desempenho, e relatam casos em que tal prática obteve sucesso.

Para atender à necessidade da utilização de um sistema de avaliação de desempenho, o investigador fez a opção pelo uso da abordagem de Kaplan e Norton (1997) ao tratar da utilização das perspectivas previstas no BSC, porém não se restringiu a estas na busca das medidas utilizadas pelas instituições pesquisadas.

De forma a detalhar as áreas selecionadas, procurou-se investigar o uso de indicadores de desempenho mais específicos pelas EBAS – Educacionais do município do Recife – PE. Segundo Dalledone (2004), indicadores específicos são detalhamentos mais precisos do indicador e da sua medição. Trata-se de um desdobramento do aspecto considerado em elementos que o gestor admite relevantes.

1.5 Justificativa

As tendências do mercado, as necessidades e exigências do cliente, o desenvolvimento de novas tecnologias, a concorrência acirrada e de competição global, exigem das EBAS implementações de estratégias que permitam manter e melhorar o seu desempenho. Uma atividade básica que deve ser realizada pelas instituições é desenvolver e implantar sistemas de medição de desempenho, em harmonia com as necessidades das áreas funcionais, para alcançar os objetivos por elas estabelecidos.

Existem algumas razões que justificam essa preocupação com o desempenho das EBAS: estas instituições desempenham funções cada vez mais amplas e relevantes, por meio da realização de atividades de caráter beneficente, filantrópico, religioso, cultural, educacional, científico, artístico, de proteção ao meio ambiente, esportivo, entre outros, sempre objetivando o social.

Dados do Cadastro Central de Empresas – CEMPRE do IBGE (2004) revelam que em 2002 existiam no Brasil 500 mil entidades privadas sem fins lucrativos. Destas, 79.931 estavam voltadas exclusivamente às atividades educacionais.

A escolha das EBAS justifica-se pela ausência de dados concretos sobre a utilização de indicadores de desempenho no planejamento da gestão estratégica destas entidades.

Conforme é enfatizado por Rossi Jr. (1998), as EBAS, a exemplo das demais organizações sem fins lucrativos, que compõem o denominado Terceiro Setor, tendem a não priorizar o seu desempenho nem os resultados e, em decorrência, seus valores são difíceis de medir e controlar.

O Ofício Circular nº 001/2006, de 16/01/2006, do Ministério da Justiça disponibilizou um modelo de relatório circunstanciado das atividades. Nesse modelo as entidades encontram as informações que o Ministério da Justiça julga importantes para conceder e manter o Título de Utilidade Pública. O referido modelo já prevê questões sobre o estabelecimento de mecanismos de avaliação de desempenho sobre seus serviços e atividades prestados.

A experiência profissional do investigador, vivenciada em uma EBAS – Educacional, permitiu vislumbrar o *gap* entre os recursos existentes nessas instituições e o uso de um sistema de avaliação de desempenho. Este fato despertou o seu interesse em aprofundar-se nos estudos de medição de desempenho com o objetivo de contribuir, de alguma forma, para a análise desse problema.

Assim, os principais argumentos para justificar a escolha do problema proposto nesta pesquisa encontram-se apoiados na lacuna existente na literatura e a efetiva utilização de indicadores de desempenho, aplicáveis às EBAS – Educacionais, tendo como objetivo o alcance da eficiência e eficácia no processo da gestão organizacional.

1.6 Delimitação da Pesquisa

Esta pesquisa está voltada para as EBAS, com sede no município do Recife – PE, portadoras do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEAS, que atuam exclusivamente na área de educação.

O CEAS é um documento declaratório emitido pelo Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS e significa o reconhecimento do Poder Público Federal que a instituição é Entidade Beneficente de Assistência Social, sem fins lucrativos e presta atendimento ao público alvo da assistência social.

Para esta pesquisa foram encontradas oito instituições portadoras do CEAS, que atuam exclusivamente na área de educação, abrangendo desde a educação infantil até o ensino superior, com sede no município do Recife – PE, obtidas através do sítio da Previdência Social (www.mpas.gov.br) no mês de fevereiro 2005.

1.7 Estrutura do Trabalho

Este trabalho está estruturado em quatro capítulos conforme a seguir:

- O **Capítulo 1** apresentou a caracterização do problema, objetivos da pesquisa, hipóteses da pesquisa, justificativas, delimitação da pesquisa e a estrutura do trabalho.
- O **Capítulo 2** apresenta uma revisão da literatura sobre conceitos e características inerentes aos temas: Terceiro Setor, a Gestão das EBAS – Educacionais e sobre Medição de Desempenho.
- O **Capítulo 3** apresenta o método da pesquisa.

- O **Capítulo 4** apresenta a análise dos resultados obtidos através das respostas do questionário de pesquisa.
- Após o capítulo 4 é apresentada a **Conclusão** do estudo, incluindo as conclusões da pesquisa, limitações e sugestões para trabalhos futuros.
- A **Bibliografia** apresenta a relação de todas as obras referenciadas na dissertação.
- O **Apêndice** é constituído da carta de apresentação e do questionário da pesquisa.

CAPÍTULO 2 – REVISÃO DA LITERATURA

2.1. Terceiro Setor

2.1.1. Conceito

O Primeiro Setor é o Estado. O Segundo Setor é o Mercado, ou seja, as empresas privadas que operam com o objetivo de gerar lucros, que podem ser reinvestidos ou distribuídos aos proprietários ou acionistas. O terceiro setor situa-se entre os dois, possui características de ambos, pois promove e executa políticas públicas, sem fito de lucro, e possui natureza privada sendo formado por sociedades civis organizadas.

“Essas organizações, que emergem dessa sociedade civil, vêm sendo identificadas como atores do *terceiro setor*, em contraposição a um primeiro setor, identificado como o Estado, e a um segundo setor, referido à iniciativa privada”. (MEREGE, 1998, p.7).

O seu surgimento e o fortalecimento deram-se, principalmente, em decorrência do agravamento dos diversos problemas sociais e da impossibilidade do Estado em conseguir soluções para estas demandas.

Definir claramente o terceiro setor é tarefa que requer maiores estudos e pesquisas tendo em vista a escassez de bibliografia na área. Além disso, alguns autores concordam quanto à existência de uma confusão conceitual sobre o real significado da expressão terceiro setor, bem como sobre os diversos tipos de organizações que o compõem.

Para Amaral (apud Fragoso, 2004, p.42), “o arcabouço teórico que explica a origem e a expansão dessas organizações, bem como sua própria definição, ainda está sendo delineado”.

Uma dentre as definições pesquisadas é dada por Costa Jr. (1999):

Chamamos de primeiro setor o setor estatal, de segundo setor o setor privado. Aquelas organizações privadas que são públicas por suas finalidades, que não conseguimos encaixar em quaisquer dessas duas categorias mencionadas, chamamos de terceiro setor. São organizações não-governamentais, institutos, fundações, entidades de classe, associações profissionais, movimentos sociais os mais variados, enfim uma imensa gama de entidades atuando nas mais diversas áreas sociais.

No contexto social, Salamon (1996) apontou uma virtual revolução associativa fazendo emergir um expressivo terceiro setor composto por organizações estruturadas, localizadas fora do aparato formal do Estado, que não distribuem lucros resultantes de suas atividades entre seus diretores e acionistas, autogovernadas e com significativo esforço voluntário.

Paes (2004) comenta que fazem parte deste setor organizações privadas com adjetivos públicos, ocupando, pelo menos em tese, uma posição intermediária que lhes permita prestar serviços de interesse social, sem as limitações do Estado e as ambições das empresas privadas.

De acordo com Fernandes (1994), o conceito de terceiro setor está intimamente relacionado a uma dupla negação: não-lucrativo e não-governamental. Para o autor (1994, p. 21) o terceiro setor é composto por “um conjunto de organizações e iniciativas privadas que visam à produção de bens e serviços públicos”. Isto é, não geram lucros e respondem a necessidades coletivas.

O conceito de terceiro setor segundo Mendes (1999, p.7), é bastante abrangente:

[...] Inclui o amplo espectro das instituições filantrópicas dedicadas à prestação de serviços nas áreas de saúde, educação e bem-estar social. Compreende também as organizações voltadas para a defesa dos direitos de grupos específicos da população, como mulheres, negros e povos indígenas, ou de proteção ao meio ambiente, promoção do esporte, cultura e lazer. Engloba as experiências de trabalho voluntário, pelas quais os cidadãos exprimem sua solidariedade por meio da doação de tempo, trabalho e talento para causas sociais.

Rifkin (apud Soares et al, 2004, p. 42) oferece uma definição mais restrita do que vem a ser o terceiro setor, evidenciando o seu caráter voluntário, quando afirma:

O terceiro setor, também conhecido como setor independente ou voluntário, é o domínio no qual padrões de referência dão lugar a relações comunitárias, em que doar do próprio tempo a outros toma o lugar de relações de mercado impostas artificialmente, baseadas em vender-se a si mesmo ou seus serviços a outros.

Para Soares et al (2004), o terceiro setor é geralmente conceituado como o conjunto de organizações da sociedade civil, que têm como objetivo a prestação de serviços ao público nas áreas da saúde, educação, cultura, direitos civis, moradia, proteção ao meio ambiente e desenvolvimento do ser humano.

Olak (1996, p. 25-28) identifica quatro características fundamentais e específicas das entidades sem fins lucrativos:

- O lucro (superávit) não é a sua razão de ser, mas um meio necessário para garantir a continuidade e o cumprimento de seus propósitos institucionais;
- Seus propósitos institucionais, quaisquer que sejam suas preocupações específicas, objetivam provocar mudanças sociais;
- O patrimônio pertence à sociedade como um todo ou segmento dela, não cabendo aos seus membros ou mantenedores quaisquer parcelas de participação econômica do mesmo;
- As contribuições, doações e subvenções constituem-se, normalmente, nas principais fontes de recursos financeiros, econômicos e materiais das entidades sem fins lucrativos.

O terceiro setor pode, então, ser definido como aquele compreendido pelas pessoas jurídicas de direito privado, que não possuem fins lucrativos e que sempre visam à melhoria do bem estar social.

Faz-se necessário ressaltar que mesmo empresas privadas do chamado segundo setor têm mostrado crescente preocupação com o agravamento dos problemas sociais e ambientais nos

últimos anos. Esta afirmação pode ser sustentada pelo número cada vez maior de empresas que desenvolvem ações sociais, voltadas principalmente para a educação do trabalhador e meio ambiente. Segundo Peliano (2002), numa pesquisa realizada pelo IPEA, no ano de 2002, 59% das empresas brasileiras declararam desenvolver algum tipo de iniciativa de caráter social, sendo o montante destinado a tais iniciativas correspondente a 0,4% do PIB nacional.

2.1.2. Caracterização do Terceiro Setor

O terceiro setor pode ser relacionado a atividades comunitárias voluntárias. Seu universo abrange desde fundações que nascem da chamada filantropia empresarial até associações de pequeno porte que desempenham importantes serviços nas áreas de assistência social, educação, meio ambiente e defesa de direitos.

De acordo com Hudson (1999), as organizações participantes do terceiro setor têm duas características principais que as diferem das demais: não distribuem o lucro, que eventualmente possam auferir, como fazem as organizações pertencentes ao setor empresarial, nem estão sujeitas ao estrito controle estatal, como as organizações do setor público.

Para Fernandes (1994), as instituições do terceiro setor caracterizam-se por serem privadas, porém sem fito de lucro. Lucros eventuais deverão ser reinvestidos nas suas atividades-fim. Não há distribuição de lucros entre os membros da organização, não podendo seus dirigentes receber qualquer tipo de remuneração. O capital acumulado não pode ser convertido em patrimônio de seus membros, também não existindo herdeiros. Quando seus criadores desaparecerem, outros deverão assumir seus lugares. Se uma organização da sociedade civil desaparecer, seus bens deverão ser transferidos para uma outra organização do mesmo gênero.

Desta forma, Salvatore (2004) reúne características de alguns autores que identificam uma organização como integrante do terceiro setor: (1) não lucrativa; (2) não governamental; (3)

organizada; (4) independente; (5) mobiliza a dimensão voluntária do comportamento humano; e (6) produtora de bens e serviços públicos.

As associações civis, as organizações não governamentais, as entidades assistenciais e as instituições como fundações, empresas e institutos, criadas a partir das empresas privadas representam as principais formas de organização do terceiro setor.

2.1.3. Surgimento e Evolução do Terceiro Setor

A expressão “Terceiro Setor” é relativamente nova tendo sido traduzida do inglês *third sector*. Nos Estados Unidos este setor, também denominado *nonprofit sector* (setor não lucrativo), vem se desenvolvendo desde o ano de 1970, segundo afirma Falconer (1999). Em outros países o seu desenvolvimento é mais recente.

Salamon (1998, p. 8) identifica algumas das crises responsáveis pelo surgimento e crescimento de organizações do terceiro setor:

- Crise de desenvolvimento: exemplificada com a crise do petróleo na década de 70 (Sub-Saara – África, Ásia Ocidental, América Latina), a qual resultou em baixo desempenho econômico, altas taxas de crescimento populacional e pessoas vivendo em condições de pobreza absoluta;
- Crise do moderno *Welfare State*: posição em que o Estado torna-se incapaz de solucionar todos os problemas sociais crescentes, decorrentes de variáveis como globalização econômica, avanço tecnológico e crescimento populacional, por apresentar-se “sobrecarregado” e “superburocratizado”;
- Crise ambiental global: destruição do meio ambiente e recursos naturais, por parte de países em desenvolvimento, como meio de solucionar o problema da sobrevivência imediata.

No Brasil, o forte desenvolvimento do terceiro setor nos últimos anos é resultante do agravamento de diversos problemas sociais e da impossibilidade do Estado em conseguir soluções para estas demandas.

O Conselho Federal de Contabilidade (2004) contextualiza que nos anos 80, as organizações de interesse social tiveram uma significativa participação nos processos de democratização política, decorrente dos movimentos sociais, constituídos nos grupos ou identidades específicas: discriminação racial, pobreza, preconceitos sociais, populações indígenas, entre outras. Naquele momento o termo “Sociedade Civil” ganhava corpo, pois incentivava a prática da cidadania e repassava a noção, ainda que primária, de responsabilidade para com a “coisa pública” e de participação nos rumos da sociedade.

Segundo o CFC (2004), com o advento da Comunidade Solidária, na década de 90, criou-se um grupo de trabalho para a regulamentação dessas Entidades de Interesse Social, o que deu origem à Lei nº 9.790, de março de 1999, que foi denominada de *Marco Legal do Terceiro Setor*.

Até então não havia maior preocupação da legislação brasileira com a distinções entre as diferentes organizações e os órgãos normativos quanto as questões de natureza contábil, como princípios, padrões, regras e práticas, considerados à época como privativos de empresas com fins lucrativos. (CFC, 2004; BNDES, 2001).

O modo de atuação empresarial e o marco legal do terceiro setor, que introduziu uma qualificação jurídica específica e novas formas de regulação para a interação com o Estado, reforçaram a tendência de modernização e de aumento da profissionalização para as instituições integrantes do setor, que passaram a investir na aquisição de atributos que confirmam melhorias de qualidade, transparência de ação e resultados, aumento da visibilidade e da credibilidade e a identificação de novas estratégias de sustentabilidade e financiamentos.

O estabelecimento de exigências de planejamento e controle de recursos, temas geralmente não familiares aos dirigentes dessas organizações, cujas formações eram predominantemente na área social, evidenciaram a necessidade de investimentos no aumento da profissionalização e da capacitação institucional, principalmente de gestão organizacional e de recursos. (CFC, 2004).

O BNDES (2001) relata que, ainda em meados da década de 90, a entrada organizada do setor empresarial em programas e projetos sociais, principalmente através de suas fundações e institutos associados, favoreceu o aparecimento da visão de mercado no terceiro setor e novas possibilidades de parcerias e de fontes de recursos para as instituições atuantes na área.

Atualmente, as organizações do terceiro setor têm sido alvos de trabalhos e estudos de profissionais, pesquisadores, do Estado e de organizações interessadas na identificação clara do significado dos componentes da regulamentação deste setor.

Segundo Melo Neto e Froes (1999, p. 10), as principais causas que têm levado a tal crescimento são, principalmente: (1) crescimento das necessidades socioeconômicas; (2) crise no setor público; (3) fracasso das políticas tradicionais; (4) crescimentos dos serviços voluntários; (5) degradação ambiental, que ameaça a saúde humana; (6) crescente onda de violência que ameaça a segurança das populações; (7) incremento das organizações religiosas; (8) maior adesão das classes alta e média a iniciativas sociais; (9) maior apoio da mídia; (10) maior participação das empresas que buscam a cidadania empresarial.

Para Fischer e Fischer (1994), as organizações do terceiro setor têm se diferenciado pela sua atuação, substituindo o Estado e o setor privado na solução de problemas sociais que pareciam insolúveis.

Ribeiro Filho (2002, p.3) assim evidencia a importância do terceiro setor:

Seja pelo potencial de trabalho representado pelo Terceiro Setor no Brasil que representa uma capilaridade com extensão considerável, seja pela necessidade de potencializar a incorporação de outros recursos, que não apenas aqueles oriundos exclusivamente do poder tributante do estado, a ação conjunta setor público x setor privado x terceiro setor, é uma realidade palpável e incontestável.

Ampliada a sua importância, também aumentaram as verbas alocadas a ele, seja por meio do financiamento por empresas ou pessoas, seja pelo apoio dos governos, ou pela geração de receita atrelada à própria atuação deste setor. Segundo Tachizawa (2002), as diversas organizações que caracterizam o terceiro setor movimentaram, em 2002, mais de US\$ 1 trilhão em investimentos no mundo, sendo cerca de US\$ 10 bilhões deles no Brasil, o que equivaleria a 1,5% do seu PIB. Estima-se que o número de entidades que compõem o terceiro setor no Brasil seja superior a 540 mil, incluindo ONGs, fundações, associações civis e unidades assistenciais.

Diante deste cenário, desenvolveu-se também a necessidade de transparência nas informações e profissionalismo na gestão e operação das atividades dessas instituições.

Marcovitch (apud Nascimento e Olak, 2003, p. 3) pondera que “por desempenhar função de interesse público, espera-se que a organização do terceiro setor cultive a transparência quanto ao seu portfólio de projetos e, também, quanto aos resultados obtidos e recursos alocados”.

Floriani (apud Winckler e Netro, 2004) afirma que evidenciação e transparência caminham lado a lado, de maneira profundamente ligada, como condições fundamentais para um bom desempenho contábil e empresarial.

Dentro deste contexto, a divulgação das demonstrações contábeis de forma transparente, em concordância com as normas legais e técnicas para o terceiro setor tornam-se de fundamental importância, pois confere a estas instituições maior confiabilidade, e, conforme evidenciam

Winckler e Netro (2004), oferece-lhes uma imagem de idoneidade e isenção administrativa e gestora perante toda a comunidade.

Por outro lado, Olak (1996, p. 99) salienta que não se deve confundir “Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis” com Prestação de Contas à Comunidade. O mesmo autor (1996) pondera que, quando se fala de prestação de contas, o rol de informações é muito maior e inclui, também, as próprias demonstrações contábeis e respectivas notas explicativas.

Desta forma, surge a necessidade de uma mudança na forma de se gerenciar estas instituições. Para Olak (2000) três elementos evidenciam claramente esta nova postura gerencial e de controle a serem aplicados às entidades do terceiro setor: transparência (*accountability*), relatórios de avaliação (desempenhos) e instrumentos de comunicação (relatórios contábeis).

2.1.4. Aspectos Legais das Instituições Sem Fins Lucrativos

Diante da incapacidade do Estado de conseguir desempenhar seu papel social de maneira satisfatória, e reconhecendo a importância do trabalho realizado pelas instituições sem fins lucrativos, o Poder Público tem procurado conceder alguns benefícios para incentivar a criação de novas associações e fundações, e propiciar a sobrevivência das já existentes. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2004).

Conforme afirma o CFC (2004, p.44), “Os principais benefícios concedidos são a imunidade e a isenção de impostos e contribuições e a possibilidade do recebimento de recursos públicos, por meio de convênios, contratos, subvenções sociais e termos de parceria”.

Imunidade é a limitação constitucional ao poder de tributar do Estado, em face de certas pessoas, atos e fatos, conforme especificados na Constituição Federal (1988). Nesse caso, conforme pondera Paes (2004), a imunidade decorre, inicialmente, do próprio texto

constitucional, de expressa previsão do art. 150 da Constituição Federal, que reflete a limitação constitucional ao poder que tem o Estado de tributar.

A imunidade tem caráter permanente, só podendo ser mudada mediante a alteração da Constituição Federal. Seu benefício é imediato, podendo ser gozado desde a constituição da entidade.

Conforme previsto em seu artigo 150, transcrito a seguir, a Carta Magna de 1988 proíbe o Estado de instituir imposto sobre o patrimônio, renda ou serviços das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI – instituir impostos sobre:

[...]

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

Segundo o CFC (2004), apesar de existirem discussões sobre que lei poderia estabelecer os requisitos que a parte final da supracitada norma constitucional impõe, se ordinária ou complementar, o entendimento da maioria dos doutrinadores e da jurisprudência é de que seja lei complementar, mais especificamente o Código Tributário Nacional.

Desta forma, para que a entidade seja imune, ainda é necessário cumprir o estabelecido no artigo 14 do CTN, que dispõe:

Art. 14. O disposto na alínea *c* do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades, capazes de assegurar sua exatidão.

Com base no exposto no artigo acima transcrito, o CFC (2004) faz os seguintes comentários:

- O patrimônio da entidade imune só poderá ser aplicado no desenvolvimento de suas finalidades e no Brasil;
- O seu patrimônio e suas rendas não poderão ser distribuídos, a qualquer título, não podendo haver remuneração de ocupantes de seus órgãos internos;
- Só é permitido o ressarcimento de despesas efetuadas em prol da entidade e devidamente comprovadas;
- A entidade deve manter a escrituração de seus fatos contábeis em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão, ou seja, livro diário, devidamente registrado no Cartório de Pessoas Jurídicas, e livro razão;
- A documentação que deu suporte aos lançamentos contábeis deve ser arquivada e conservada pelos prazos da legislação específica.

Os impostos abrangidos pela imunidade são aqueles relativos ao patrimônio, à renda e serviços das associações e fundações que cumprem os requisitos acima citados. O quadro a seguir relaciona os impostos alcançados pela imunidade tributária, de competência da União, dos Estados e dos Municípios.

ESFERA	IMPOSTOS
Federal	<ul style="list-style-type: none"> • Imposto sobre a Renda Proventos de qualquer Natureza (IR); • Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); • Imposto Territorial Rural (ITR); • Imposto sobre Importação (II); • Imposto sobre Importação (IE).
Estadual	<ul style="list-style-type: none"> • Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS); • Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA); • Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis ou doação de Bens e Direitos (ITCD).
Municipal	<ul style="list-style-type: none"> • Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU); • Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS); • Imposto sobre Transmissão de Intervivos de Bens Imóveis (ITBI).

Quadro 2.1: Impostos alcançados pela imunidade tributária.

Fonte: O autor.

Observa-se que, em caso de fiscalização, se for verificado que a entidade não está atendendo a qualquer requisito, a imunidade será cassada e serão devidos todos os tributos a partir do exercício da ocorrência do não atendimento de requisito legal.

Isenção, segundo Machado (1995), é exceção feita pela regra jurídica de tributação. Trata-se de um favor legal do Estado, o qual abre mão de receber determinado tributo em relação a algum ato ou fato específico, por questões de política tributária. Da mesma forma como é concedida, a isenção pode ser revogada, caso o Estado assim o deseje.

Diferente da imunidade, que tem caráter permanente, só podendo ser mudada com a alteração da Constituição Federal, a isenção é temporária, podendo já na sua concessão delimitar-se o seu prazo de vigência, pois a mesma decorre de lei.

Paes (2004, p. 504) ressalta que as isenções devem decorrer sempre de lei específica do ente tributante competente para instituir o tributo que se deseja isentar.

Na imunidade não há ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ao passo que na isenção, o fato gerador ocorre, porém a lei torna o crédito inexigível.

As isenções podem alcançar todos os tipos de tributos: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais. Cada esfera de Governo legisla sobre a isenção dos tributos de sua competência.

No âmbito federal, a Lei nº 9.532/97, assim determina:

Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.

§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

Ainda de acordo com o que preceitua a Lei nº 9.532/97, para beneficiar-se com a isenção, a entidade deverá, entre outros requisitos, aplicar os recursos integralmente no desenvolvimento de seus objetivos, manter a escrituração completa e não remunerar dirigentes por serviços prestados.

Portanto, além de gozar das imunidades já referidas, nas três esferas de governo, a entidade sem fins lucrativos também é isenta do pagamento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Porém, estes benefícios não abrangem os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou variável.

Segundo o CFC (2004), o *Título de Utilidade Pública Federal* é conferido pelo Ministro da Justiça, por meio de Decreto, desde que a fundação ou associação atenda aos seguintes requisitos:

- a. Se constitua no país;
- b. Tenha personalidade jurídica;
- c. Tenha estado em normal funcionamento, nos três últimos anos, em respeito aos estatutos;
- d. Não remuneração nem recebimento de vantagens pelos diretores e associados;
- e. Que comprove, por meio de relatórios trienais, a promoção de educação, de atividades científicas, culturais, artísticas ou beneficentes;
- f. Que os diretores possuam folha corrida e moralidade comprovada;
- g. Que se obriga a publicar, anualmente, a demonstração de superávit ou déficit do período anterior, desde que contemplada com subvenção da União.

Ainda conforme o CFC (2004), os benefícios proporcionados pelo título são:

- a. Receber subvenções, auxílios e doações da União;
- b. Realizar sorteios;

- c. Requerer a isenção da cota patronal do Instituto Nacional do Seguro Social, observados os demais requisitos do art. 55, da Lei nº 8.212/91;
- d. Receber doações de empresas, dedutíveis em até 2% do lucro operacional da empresa doadora, antes de computada a sua dedução, conforme do art. 13, §2º, III, da Lei nº 9.249/95;
- e. Receber o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEAS, concedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS, atendidos aos demais requisitos.

Títulos de Utilidade Pública também são expedidos nas esferas estadual e municipal, sendo que cada Município e Estado possuem legislação específica para a concessão desses títulos.

2.2. Entidades Beneficentes de Assistência Social – EBAS

Beneficência é sinônimo de filantropia, termo de origem grega que significa amor ao homem, ao ser humano, principalmente na aceção da prática do bem. Popularmente, a entidade beneficente é tida como sendo a entidade que tem por objetivo prestar serviços gratuitos à população.

A Constituição Federal (1988), em seu art. 195, §7º, restringiu a isenção a apenas um gênero de filantropia: Entidades Beneficentes de Assistência Social.

“A propósito, não será demais lembrar que toda entidade beneficente de assistência social é filantrópica, porém nem toda entidade filantrópica é beneficente de assistência social”.
(LEITE, 1998, p. 38).

Para Drucker (1997, p XIV), as instituições filantrópicas são aquelas que:

Não fornecem bens ou serviços, nem controla. Seus ‘produtos’ não é um par de sapato, nem um regulamento eficaz, seu produto é um ser humano mudado. As instituições sem fins lucrativos são agentes de mudança humana. Seu produto é um paciente curado, uma criança que aprende, um jovem que se transforma em um adulto com respeito próprio, isto é, toda uma vida transformada.

Em se tratando de organização sem fins lucrativos, Hudson (1999) afirma que seus objetivos principais são sociais, em vez de econômicos. O mesmo autor (1999) diz que a essência deste setor engloba instituições de caridade, organizações religiosas, entidades voltadas para as artes, organizações comunitárias, sindicatos, associações profissionais e outras organizações voluntárias.

Paes (2004) salienta que o conceito de entidade filantrópica não se confunde com o de entidade sem fins lucrativos. Para o mesmo autor (2004) a diferença é que, entidades sem fins lucrativos são aquelas que buscam interesses de outrem ou atuam em benefício de outrem que não a própria entidade ou os que a integram; e a entidade filantrópica é aquela que atua em benefício de outrem com dispêndio de seu patrimônio, sem contrapartida ou, em outras palavras, pelo atendimento sem ônus direto do beneficiado.

A Constituição Federal (1988), em seu artigo 195, determina que “São isentas da contribuição para a seguridade social às entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”.

A Lei nº 8.212/91 que dispõe sobre a organização da seguridade social estabelece o seguinte:

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

I – seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

II – seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos;

III – promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;

IV – não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

V – aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.

O Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos de que trata o artigo acima transcrito é atualmente denominado Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEAS,

tendo sido abolido o termo Filantropia, embora ainda não tenha sido dada nova redação à Lei nº 8.212/91.

A inexistência de débitos em relação às contribuições sociais é condição necessária ao deferimento e à manutenção da isenção de que trata o artigo supracitado, em observância ao disposto no §3º, do art. 195, da Constituição, que determina que a pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social não poderá contratar com o poder público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios.

As instituições beneficentes de assistência social são aquelas portadoras do CEAS, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência social – CNAS.

Para caracterizar-se como entidade beneficente de assistência social, de acordo com o CNAS (www.mps.gov.br), em seu Decreto nº 2.536/98, a instituição deve atuar no sentido de:

- Proteger a família, a maternidade, a infância, a adolescência e a velhice;
- Amparar crianças e adolescentes carentes;
- Promover ações de prevenção, habilitação e reabilitação de pessoas portadoras de deficiências;
- Promover, gratuitamente, assistência educacional ou de saúde;
- Promover a integração ao mercado de trabalho;
- Promover o desenvolvimento da cultura; e
- Promover o atendimento e o assessoramento aos beneficiários da Lei Orgânica da Assistência Social e a defesa e garantia dos seus direitos.

As EBAS obtêm o Ato Declaratório emitido pela Gerência Executiva do Instituto Nacional do Seguro Social circunscricionante do estabelecimento sede da entidade, após comprovar o cumprimento dos requisitos constantes do Decreto nº 2.536/98, que isenta, junto ao INSS, o pagamento da cota patronal das entidades beneficentes de assistência social.

As Entidades Beneficentes de Assistência Social portadoras do CEAS continuam obrigadas a recolher aos Institutos a parte devida pelos seus empregados, sem prejuízo dos direitos aos mesmos conferidos pela legislação previdenciária.

O Decreto nº 2.536/98 determina que, para fazer jus ao CEAS, a instituição deve comprovar, nos três anos imediatamente anteriores ao requerimento, cumulativamente:

- a. Estar legalmente constituída no País e em efetivo funcionamento nos três anos anteriores à solicitação do certificado;
- b. Estar previamente inscrita no Conselho Municipal de Assistência Social do município de sua sede, se houver, ou no Conselho Estadual de Assistência Social, ou no Conselho de Assistência Social do Distrito Federal;
- c. Estar previamente registrada no CNAS;
- d. Aplicar suas rendas, seus recursos e eventual resultado operacional integralmente no território nacional e na manutenção e no desenvolvimento de seus objetivos institucionais;
- e. Aplicar as subvenções e doações recebidas nas finalidades a que estejam vinculadas;
- f. Aplicar anualmente, em gratuidade, pelo menos 20% da receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeiras, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares, cujo montante nunca será inferior à isenção de contribuições sociais usufruída;
- g. Não distribuir resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcela do seu patrimônio, sob nenhuma forma ou pretexto;
- h. Não perceberem seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores, benfeitores ou equivalentes remunerações, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos;
- i. Destinar, em seus atos constitutivos, em caso de dissolução ou extinção, o eventual

patrimônio remanescente a entidades congêneres registradas no CNAS ou a entidade pública;

- j. Não constituir patrimônio de indivíduo ou de sociedade sem caráter beneficente de assistência social;
- k. Seja declarada de utilidade pública federal. Os principais benefícios são: isenção da COFINS, da CPMF e a cota patronal do INSS, observados outros requisitos legais.

A gratuidade a que se refere o Decreto nº 2.536/98 é o benefício concedido aos assistidos ou destinatários da Entidade Beneficente de Assistência Social com isenção total ou parcial de pagamento. Ou seja, é aquela destinada a pessoas comprovadamente carentes nos moldes da legislação específica.

Desta forma, a entidade isenta das contribuições sociais é também: entidade declarada de utilidade pública no âmbito federal e em mais uma esfera (estadual, municipal ou distrital) e Entidade Beneficente de Assistência Social de posse do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social emitido pelo CNAS.

Todas estas entidades, embora beneficentes, sem fins lucrativos, devem ser analisadas e administradas como entidades que consomem recursos e geram serviços/ bens, já que possuem serviços, produtos, clientes e público-alvo.

Para Hudson (1999), existem muitas semelhanças em administrar organizações beneficentes de assistência social com organizações de outros setores econômicos; ambos dependem de administradores competentes que saibam controlar bem os recursos disponíveis, trabalhar em equipe e buscar desenvolvimento profissional.

Nesse sentido, um sistema de avaliação de desempenho, visto como ferramenta administrativa de um sistema de informação formal e estruturado, ratifica sua importância não só para

demonstrar as origens dos recursos e a forma como eles foram aplicados, evidenciando o aspecto da transparência, como também para validar juridicamente os seus atos financeiros.

2.2.1 Gestão das Entidades Beneficentes de Assistência Social Educacionais

Com o aumento da competição mercadológica e a complexidade crescente do ambiente gerencial moderno, exige-se cada vez mais que as organizações estejam supridas de informações de cunho externo e interno, as quais devem ter como características primordiais qualidade, relevância, confiança e tempestividade, suficientes o bastante para subsidiar a tomada de decisão. Este cenário altamente competitivo vem dificultar sobremaneira a elaboração da estratégia empresarial, principalmente para as Entidades Beneficentes de Assistência Social, que são obrigadas a repensar suas formas de gestão para garantir sua continuidade.

A educação vem passando por uma grande transformação. Para Drucker, ela será a indústria de maior crescimento nos próximos anos. Os gastos com educação em todo o mundo vêm crescendo rapidamente. Os Estados Unidos gastam anualmente valores próximos de um US\$ 1 trilhão. No Brasil, os gastos com educação giram em torno de R\$ 90 bilhões. O ensino privado responde por R\$ 44 bilhões desse total (Revista Exame, Abril/02 p.36).

A transformação que se busca exige uma nova visão: mais criativa, menos acomodada, mais participativa, mais ética, mais democrática e tecnologicamente mais exigente. Requer, portanto, a preparação de profissionais dinâmicos, professores e administradores escolares capazes de promover e conduzir as mudanças necessárias. (VIEIRA et al. 2003).

As EBAS – Educacionais devem ser vistas e geridas como organizações eficientes, que desempenham importante papel na construção social. A elas compete prestar serviço educacional de qualidade e, para isto, torna-se importante organizar-se e estabelecer processos internos.

Vieira et al (2003, p.24) asseveram que:

A administração educacional tem se mostrado mais impermeável e mesmo resistente à mudança, o que se explica em grande parte pela dificuldade de romper com a condição de subordinação das escolas ao sistema de ensino, uma vez que a definição das políticas públicas e as condições de funcionamento das escolas são definidas externamente e, muitas vezes, em desacordo com as necessidades decorrentes do cotidiano escolar.

A sobrevivência da maioria das organizações passa hoje pela necessidade de se questionar e modificar paradigmas de gestão. Implementar novos modelos de gestão nas EBAS – Educacionais, que possibilitem às instituições adquirir a flexibilidade, agilidade e dinamismo torna-se necessário para o sucesso de suas ações.

Para Kotler e Fox (1994), uma instituição de ensino que busca ser excelente, exclusiva e disposta a fornecer um alto nível de satisfação, desenvolve uma estratégia alinhada a sua missão, recursos e potencial. Deve planejar como melhor empregar os recursos que têm a oferecer para atender necessidades e desejos de grupos de alunos, doadores e outros públicos potenciais.

Longo (1999) ressalta que quem se dedicar à análise do funcionamento dos sistemas de ensino acabará por encontrar provas evidentes de que a gestão é uma componente decisiva da eficácia educacional, tão rara de se encontrar no sistema brasileiro, principalmente no ensino fundamental. A mesma autora (1999) afirma ainda que, em virtude dessa situação, torna-se necessário adotar uma postura gerencial moderna e eficaz, para que os ventos da mudança criativa e inovadora soprem também para a educação.

Nas organizações, os gestores estão diariamente avaliando situações, números e informações, de forma a constituírem base sólida à tomada de decisão.

Segundo Rossi Jr. (1998), a gestão para resultados é o instrumento apropriado para um gerenciamento focado em resultados, que une a missão aos planos de ação que fazem parte do

dia a dia da organização, e que também serve como importante ferramenta de comunicação do desempenho, tanto interna como externamente.

Rossi Jr. (1998) afirma ainda que a gestão para resultados é uma ferramenta administrativa que, através de sua metodologia, alinha o planejamento, a ação e o controle, promovendo a eficiência e a eficácia da organização.

Para uma organização educacional atingir seus objetivos institucionais, Vieira et al (2003), definem os principais instrumentos de gestão educacional:

- **Planejamento** dos objetivos e metas da instituição (ou Projeto Político-Pedagógico);
- **Organização** das pessoas e dos recursos (pessoal, financeiro, instalações, comunicação etc) para viabilizar os objetivos pretendidos;
- Qualidade, filosofia e entropia na **execução** propriamente dita dos trabalhos planejados com base nos recursos disponibilizados;
- **Avaliação** de todos os processos e atividades desenvolvidas, priorizando os mais importantes de acordo com os objetivos pretendidos;
- **Comunicação** para o coletivo da escola sobre as atividades e resultados obtidos (algumas informações deverão ser publicas e muitas encaminhadas diretamente ao interessado);
- **Formação continuada** da equipe de funcionários da instituição, levando-as ao aprimoramento profissional.

Responder a estes novos desafios implica definir bem a sua missão, estabelecendo objetivos e metas claras e mensuráveis, escolher os melhores meios, baixar os custos, avaliar o desempenho e planejar.

Schwartzman (apud Santos, 2002) destaca que a prática da avaliação educacional pode se desenvolver em função de dois enfoques básicos: um centrado nas importâncias contáveis

(custo por aluno, número de alunos matriculados etc.) e de fiscalização (o Estado avaliador), e outro centrado nos processos organizacionais do processo de ensino.

Em relação aos objetivos das EBAS – Educacionais, Anthony & Govindarajan (2002, p. 813) salientam:

O objetivo dominante da maioria das empresas é obter um lucro satisfatório; o lucro líquido mede o desempenho no sentido desse objetivo. Essa medida, porém não existe em organizações sem fins lucrativos. Muitas delas tem vários objetivos, e a eficácia de uma organização em atingir seus objetivos raramente pode ser medida quantitativamente. A ausência de uma medida quantitativa, satisfatória de desempenho, é um sério problema de controle gerencial em organizações sem fins lucrativos.

Segundo Falconer (1999), existem quatro principais necessidades de desenvolvimento de gestão que podem ser generalizadas para as instituições sem fins lucrativos, onde estão inseridas as EBAS – Educacionais:

- **Transparência** – Refere-se ao cumprimento da responsabilidade da organização em prestar contas aos diversos públicos que têm interesses legítimos diante dela. Para o autor (1999), este “prestar contas” representa uma postura de responsabilidade que se exercita no dia-a-dia da gestão dessas entidades, fazendo frente aos interesses dos usuários (internos e externos) de suas informações;
- **Sustentabilidade** – Trata-se da capacidade de captar recursos (financeiros, materiais e humanos), de maneira suficiente e continuada, e utilizá-los com competência, de forma a perpetuar a organização e permitir que ela alcance seus objetivos;
- **Qualidade de serviços** – O aprimoramento da qualidade deve ser um objetivo contínuo das entidades, que não podem se acomodar em uma postura de satisfação de estar fazendo a sua parte, ou de paralisia frente ao sentimento de impotência diante da magnitude dos déficits sociais;
- **Capacidade de articulação** – Esta depende da existência de interesses compartilhados, dos recursos necessários para promovê-la, mas também de uma competência gerencial, que

inclui técnicas e habilidades interpessoais que deve ser desenvolvida nos gestores de organizações sem fins lucrativos.

Libâneo (apud Vieira et al, 2003) conclui que, em decorrência das modificações verificadas no ambiente educacional, surge a demanda por um gestor com as seguintes características: capacidade de trabalhar em equipe, gerenciar um ambiente cada vez mais complexo e instável, capacidade de abstração e manejo de tecnologias emergentes, visão de longo prazo, capacidade de comunicação, criatividade, atuação em função de objetivos e conscientização das oportunidades e limitações, entre outras.

Com base nas respostas a estas indagações, os gestores das EBAS – Educacionais devem ser capazes de trabalhar com o planejamento estratégico e ao mesmo tempo implementar ações operacionais.

Torres (2002) assegura que, para se ter uma perspectiva detalhada do futuro, é preciso criar vários cenários relacionados ao que vai acontecer e, para se constituir um planejamento estratégico eficaz, é importante verificar as premissas em que se inclui. A mesma autora (2002) salienta que, para se ter certeza que as premissas são realistas, grande parte do plano deve ser dedicado a tentar compreender seu ambiente atual, como o que está ocorrendo na organização, no ambiente e no mercado.

Libonati e Miranda (2002, p.53) afirmam que “o objetivo do planejamento estratégico é maximizar as oportunidades e minimizar as ameaças para a empresa, escolhendo alternativas para o futuro”.

Porém, Kotler e Fox (1994, p. 95) ressaltam:

A maioria das instituições educacionais reconhece o valor do planejamento formal apenas quando encontram sérios declínios nas matrículas e receitas ou constatarem que em seus programas de admissão ou levantamento de fundos estão sendo mal administrados e em dificuldades. [...] Quando percebem a magnitude da situação, começam a investigar maneiras de monitorar os problemas e desenvolver planos para solucioná-los.

A base de todo este processo está em identificar, coletar, armazenar, mensurar, analisar, interpretar e julgar as informações. E não menos importante que o cumprimento das metas sociais está uma gestão administrativa compatível com os valores e a missão institucional. A relevância da missão, a competência técnica dos gestores e o cumprimento das metas, juntamente com a transparência administrativa e financeira são fatores para a conquista da credibilidade institucional.

Uma vez escolhida a estratégia é necessário escolher indicadores e as metas de desempenho que mostrarão se a instituição está no caminho planejado e, através de uma avaliação, o quanto de progresso foi feito na direção dos objetivos.

2.3. Medição de Desempenho

2.3.1 Definição e Objetivo

A medição de desempenho pode ser definida, genericamente, como a atividade de se determinar as medidas de desempenho, sua extensão, grandeza e avaliação, no sentido de adequar, ajustar, proporcionar ou regular alguma atividade. Lebas (apud Gerolamo, 2003) considera que o desempenho é o potencial futuro para a implementação bem sucedida de ações para atingir metas e objetivos.

Apesar de o desempenho organizacional representar o resultado passado de suas operações, não se pode entender desempenho apenas desta forma. Assim, o autor supracitado (2003), em sua definição, remove a crença de que o desempenho está relacionado apenas com o passado. Por outro lado, entender o desempenho apenas como objetivo e estado futuro seria traduzir desempenho em eficácia.

No que se refere à avaliação, Olak (2000) conceitua que a mesma corresponde à comparação dos resultados alcançados (descritos pelos indicadores de desempenho) com o desempenho pretendido; deve servir para que se analisem as causas e os efeitos dos desvios entre o programado e o realizado, para que se proceda a ações corretivas necessárias.

Para Padoveze (2004, p. 260),

Avaliar um desempenho é um meio para se tomar decisões adequadas. Constitui um processo complexo que incorpora, além das características informativas necessárias para se julgar adequadamente um desempenho, requisitos para se integrar ao processo de gestão, em suas fases de planejamento, execução e controle.

Para Bond (2002), definir o que é medição de desempenho não é tarefa simples, devido ao fato deste conceito envolver uma estrutura física/ lógica, através dos equipamentos, pessoas e o fluxo e o armazenamento de informações. O mesmo autor (2002) ressalta ainda que o mau gerenciamento desta configuração pode deixar o processo de medição incompleto e atos e decisões podem não acontecer por conta de falhas nesta estrutura.

Chiavenato e Cerqueira Neto (2003) definem desempenho como um conjunto de características, dimensões ou possibilidades de atuação de um sistema, e esse conjunto pede que o operador estabeleça indicadores ou medições. Tais medições podem ser financeiras ou não-financeiras. Os mesmos autores (2003) complementam que o desempenho pressupõe a existência de padrão de comparação com parâmetros os quais estão sendo empregados. Para eles, o desempenho empresarial é a base da competitividade organizacional, uma vez que os negócios atuais são caracterizados pelas fortes mudanças, inovações e concorrência.

Hronec (1994) afirma que as medições de desempenho são sinais vitais das organizações, e têm o objetivo de quantificar o resultado das atividades dentro de um processo e verificar se este atende a meta específica da empresa.

Para Lantelme (1994) a medição é o processo que envolve a decisão quanto ao que medir, como coletar, processar e avaliar os dados e, através de sua incorporação às atividades da empresa, é que se obtêm os dados e fatos necessários à tomada de decisão.

Neste sentido, Kaydos (1999), apresenta os objetivos da medição de desempenho:

- Comunicar estratégia e clarear valores;
- Identificar problemas e oportunidades;
- Diagnosticar problemas;
- Entender processos;
- Definir responsabilidades;
- Melhorar o controle e planejamento;
- Identificar momentos e locais de ações necessárias;
- Mudar comportamentos;
- Tornar possível a visualização de trabalhos;
- Envolver pessoas;
- Fazer parte ativa da remuneração funcional;
- Facilitar a delegação de responsabilidades.

2.3.2 Evolução da Medição de Desempenho

A literatura sobre medição de desempenho pode ser dividida em duas fases. A primeira começou na década de 1880 e terminou cerca de cem anos depois, na década de 1980. Enfatizava medidas de desempenho financeiras voltadas ao controle da contabilidade como lucro, retorno sobre o investimento (ROI), produtividade e de caixa. Segundo Bonelli et al. (1994), a utilização destas medidas era devida à predominância de paradigmas taylorista e fordista de padronização em massa e eficiência que dominaram as práticas gerenciais durante

este período. As empresas eram vistas como tendo bom ou mau desempenho de acordo com o retorno de suas ações no mercado.

Segundo comentam Neely e Bourne (2000), as primeiras relações financeiras e procedimentos de controle orçamentário, desenvolvidas pela DuPont e General Motors no início do século XX, obtiveram ampla aceitação e praticamente não evoluíram ao longo dos 80 anos subsequentes. Porém, a partir do início dos anos 80, as pessoas começaram a reconhecer que informações puramente financeiras constituíam uma base incompleta para administrar negócios modernos.

A segunda fase começou no início da década de 80 como resultado da competição global, que mudou as exigências do consumidor e forçou a implementação de novas tecnologias e filosofias de produção e gerenciamento. Neely e Bourne (2000) evidenciam que desde então se tem testemunhado uma verdadeira revolução em medidas de desempenho.

Passou a haver um forte interesse por novas medidas, mas a vasta maioria das pessoas que discutiam os sistemas de medida para suas organizações tratava de medições isoladas. Buscavam-se introduzir medidas de valor para os acionistas, lucro econômico, satisfação do cliente, satisfação do empregado, desempenho operacional interno, capital intelectual e recursos intangíveis. A partir de cada um desses tratamentos individuais foram projetadas medidas de desempenho para completar o pré-extinto sistema financeiro de medidas. (NEELY e BOURNE, 2000).

A Medição de Desempenho (MD) teve um grande avanço, não apenas nas pesquisas, mas também comercialmente a partir da década de 1990, quando surgiu o modelo de avaliação *Balanced Scorecard (BSC)*. As novas exigências dos consumidores e as tecnologias e filosofias associadas revelaram as limitações das medidas de desempenho tradicionais.

Segundo Neely e Bourne (2000), durante a era industrial, o sucesso das empresas era determinado pela maneira como se aproveitavam dos benefícios das economias de escala e de escopo. A tecnologia era importante, porém as empresas bem sucedidas eram sempre aquelas que incorporavam as novas tecnologias aos ativos, que permitiam a produção mais eficiente de produtos padronizados.

Kaplan e Norton (1997) identificaram que os avanços das últimas duas décadas tornaram obsoletos muitos conceitos da concorrência industrial. As empresas não conseguiam mais obter vantagens competitivas sustentáveis apenas com a rápida alocação de novas tecnologias a ativos físicos, e com a gestão eficaz dos ativos e passivos financeiros.

Diante do exposto, Martins (1999) considera que existe uma divisão temporal na formulação de sistemas de medição de desempenho. Antes da década de 90, onde os sistemas se baseavam apenas em indicadores financeiros e, após a década de 90, onde um grande número de sistemas passa a buscar também o uso das dimensões de desempenho.

Schiemann e Lingle (1999) destacam que alguns fatores vêm influenciando o crescimento da competição, entre eles:

- A explosão tecnológica, que criou uma rápida curva de aprendizagem, possibilitando acessos mais rápidos às melhores práticas e tomando sofisticada competitividade pelo conhecimento;
- A dificuldade de se obter vantagem competitiva somente pela facilidade de acesso ou pelo controle dos recursos como capital, matéria-prima e informação; e
- Introdução de novos valores sociais nas organizações como participação, envolvimento e crescimento profissional dos funcionários.

Ñauri (1998) afirma que, a MD permite oferecer uma visão, tanto vertical como horizontal do desempenho organizacional. A visão vertical refere-se à gestão dos recursos da organização e a visão horizontal, à gestão de resultados.

Para Takashina e Flores (1999), em função desta evolução das condições de competição do mercado mundial, novos modelos de gestão empresarial estão surgindo, aumentando a necessidade de informações que possibilitem processos decisórios mais descentralizados. O fluxo de informações está se horizontalizando, além de crescerem em volume. Os produtos possuem um maior esforço de desenvolvimento para atender a especificações ditadas por clientes, e os processos produtivos buscam cada vez mais a melhoria contínua, crescendo em flexibilidade e decrescendo em custos e estoques.

Para Neely *et al.* (1996), a medição de desempenho pode ser compreendida como a técnica usada para quantificar a eficiência e a eficácia das atividades de negócio. A eficiência vai tratar da relação entre utilização econômica dos recursos, levando em consideração um determinado nível de satisfação. Por sua vez, a eficácia avalia o resultado de um processo onde as expectativas dos diversos clientes são ou não atendidas.

Shank e Govindaranjan (1997) consideram que à medida que a concorrência na indústria se intensificou, os gerentes buscaram novas fontes de informações sobre os fatores-chave que contribuem para o sucesso e como eles podem ser medidos.

Neely (1999) apresenta algumas razões pelo interesse crescente em medição de desempenho:

- a) A mudança da natureza do trabalho;
- b) A crescente competição (buscar novas estratégias para os clientes);
- c) Iniciativas de melhorias específicas (*Benchmarking*, TQM, etc...);
- d) Normas e prêmios nacionais e internacionais de qualidade;
- e) Mudança nos papéis organizacionais de trabalho;

f) O poder da tecnologia da informação.

Medir o desempenho não é um procedimento fácil e os gestores se deparam com questões referentes a o que medir na organização e como medir. De acordo com Miranda e Silva (2002, p.132), “um dos principais problemas da medição de desempenho é a definição precisa do que se quer medir”. Os mesmos autores (2002) afirmam que o processo de medição de desempenho envolve, basicamente, responder as seguintes questões:

- Por que medir?
- O que medir?
- Como medir?

A empresa necessita não só de informações financeiras, como também de informações não financeiras para mensurar seu desempenho. Para serem compreensíveis, tais informações devem ser consistentes. Qualquer melhoria de desempenho deve ser também compreensível e mensurável em termos financeiros.

Nakagawa (1991) considera que, para atingir os objetivos desejados da mensuração de desempenho, têm-se identificado os seguintes princípios:

- Devem assegurar a congruência dos objetivos da empresa;
- A metodologia utilizada para quantificar o desempenho e o propósito de cada forma de mensuração deve ser comunicada a todos os níveis gerenciais, por áreas de responsabilidades;
- Devem ser estabelecidas para as atividades relevantes;
- Devem ser estabelecidas para melhorar a visibilidade dos direcionadores de custos;
- Tanto as atividades mensuráveis financeiramente como aquelas que não o são devem ser incluídas no sistema de mensuração de desempenho.

A operacionalização da MD ocorre através de indicadores de desempenho, os quais buscam quantificar o desempenho do objeto de estudo. Pode-se considerar que o seu conjunto constitui um sistema de medição de desempenho (SMD). Rosa et al. (1995, p.522) expõem:

Estes parâmetros de desempenho representam um conjunto de informações necessárias para que as equipes gerenciais possam administrar a competitividade do sistema organizacional. Funcionam como instrumentos, cujos mostradores são representados pelos indicadores específicos.

Miranda e Silva (2002) apresentam, de forma sucinta, um rol das principais razões para que uma organização decida investir em Sistemas de Medição de Desempenho. São elas: controlar as atividades operacionais da empresa; alimentar os sistemas de incentivos a funcionários; controlar o planejamento; criar, implantar e conduzir estratégias competitivas; identificar problemas que necessitem intervenção dos gestores; verificar se a missão da empresa está sendo atingida.

Para se avaliar o desempenho, é necessário que se estabeleçam métricas que possam orientar o gestor a avaliar o que pretende de fato medir. Pereira (2001) evidencia as seguintes etapas pelas quais se realiza um processo de avaliação de desempenho:

1. Determinação dos padrões de desempenho (objetivos, metas, orçamentos, custo padrão etc.);
2. Observação do desempenho realizado (identificação, mensuração e discriminação dos atributos do desempenho);
3. Análise do desempenho, mediante classificação, acumulação, comparação (padrão versus real) e identificação de eventuais desvios e de suas respectivas causas;
4. Interpretação desses desvios e de suas respectivas causas; e
5. Conclusão ou emissão de um parecer, de um julgamento ou de um conceito sobre desempenho.

Tachizawa e Andrade (2002, p. 119) definem que “a seleção de objetivos e métricas relacionadas é um determinante importante da eficácia de uma instituição, uma vez que as decisões são tomadas com base em fatos, dados e informações quantitativos. É com este propósito que surgem os indicadores de desempenho”.

Anthony e Govindaranjan (2002) consideram que nos sistemas de avaliação de desempenho devem ser usados os parâmetros financeiros e não financeiros em todos os níveis da organização. Ainda ressaltam (2002) que é importante para os altos executivos não somente observar os parâmetros financeiros, que indicam resultados de decisões tomadas, mas também os parâmetros não financeiros, que são indicadores importantes do desempenho futuro.

Para Shank e Govindaranjan (1997, p. 176),

Muitas empresas examinavam seus demonstrativos financeiros e seus sistemas de custo padrão em busca de novas idéias e em certo sentido estas fontes produziam informação. Contudo, as medidas financeiras refletem os resultados das decisões passadas, não os passos exequíveis necessários para sobreviver no ambiente competitivo da atualidade. Vemos o surgimento das medidas não financeiras como uma tentativa de reafirmar o princípio de ser direcionado pelas operações.

2.3.3 Sistemas de Medição de Desempenho

A administração possui quatro funções básicas que, em ordem, são: planejar, organizar, dirigir e controlar. O planejamento diz respeito a traçar um programa de ação, vislumbrando um ambiente futuro; a organização busca realizar as ações planejadas de forma estruturada, com a finalidade de obter o máximo de resultado com o mínimo de recursos utilizados; a direção tem a finalidade de realizar as ações planejadas, através dos indivíduos que compõem a organização; e o controle tem como meta assegurar que todas as ações estejam sendo executadas da forma como foram planejadas.

A função controlar assume um papel importante na administração, uma vez que monitora todas as outras funções. Sem o controle não se pode saber se as estratégias adotadas pela organização estão sendo obtidas de forma eficiente e eficaz. Para Anthony e Govindaranjan (2002), qualquer sistema de controle possui quatro componentes: a) detector ou sensor; b) avaliador; c) executante; d) comunicação.

O sensor ou detector é um componente de medição. O avaliador determina a importância da situação que está ocorrendo e que é avaliada, quase sempre, de acordo com um padrão ou com uma expectativa do que deveria ter ocorrido. O executante é o componente que alerta sobre o comportamento do sistema, quando o avaliador mostra a necessidade de se alterar algo. Este dispositivo também pode ser chamado de retroalimentador. A comunicação forma um fluxo de informação entre o detector e o avaliador e o avaliador e o executante. (ANTHONY E GOVINDARAJAN, 2002).

Os sistemas de avaliação de desempenho estão intimamente ligados com a função de controle da administração. Anthony e Govindaranjan (2002, p. 559) ainda conceituam que “os sistemas de avaliação de desempenho (*Performance Measurement Systems – PMS*) têm o objetivo de controlar a obediência à estratégia adotada”.

Para Macedo-Soares e Ratton (1999, p.48) um SMD é definido como:

[...] um conjunto de pessoas, processos, métodos e ferramentas que conjuntamente geram, analisam, expõem, descrevem, avaliam e revisam dados e informações sobre múltiplas dimensões do desempenho nos níveis individual, grupal, operacional e geral da organização, em seus diversos elementos constituintes.

Os SMDs, tradicionalmente empregados pelas organizações industriais, internalizam duas importantes perspectivas ao se avaliar o desempenho: a busca pela eficiência operacional e o gerenciamento orientado por uma visão financeira/ contábil.

Kiyan (2001) destaca que a ênfase financeira/ contábil decorre da influência simultânea de diversos fatores como:

- Predominância de estratégias baseadas em custo ao longo do desenvolvimento da indústria;
- Forma encontrada pelos executivos para simplificar o modo de se gerenciar organizações cada vez mais complexas;

- Necessidade de reportar o desempenho financeiro para o governo, acionistas e instituições financeiras; e
- Valorização de resultados em curto prazo.

Neely et al. (1996) propõem algumas definições:

- A medição de desempenho pode ser definida como o processo de quantificar a eficiência e eficácia de uma ação;
- Uma medida de desempenho pode ser definida como uma métrica usada para quantificar a eficiência e/ou eficácia de uma ação; e
- Um sistema de medição de desempenho pode ser definido como um conjunto de métricas usadas para quantificar tanto a eficiência como a eficácia das ações.

Conforme preceitua Bio (1985, p. 20), eficácia diz respeito a resultados; trata-se da solução certa para determinado problema ou necessidade. Eficiência diz respeito a método, a modo certo de fazer as coisas.

Miranda e Silva (2002) afirmam que toda empresa tem um sistema de medição de desempenho, por mais simples que seja. Alegam também (2002) que o sistema de medição é a forma de se conhecer como a empresa está em relação às operações internas e o reflexo de tais operações no mercado. Tratam-se de sistemas integrados de medição de desempenho com objetivos e foco bem definidos.

Segundo Gonçalves (2002), de maneira geral, todas as empresas necessitam de um sistema de avaliação de desempenho, pois, a realização contínua do processo de avaliação permite que a empresa saiba como vai a eficiência e a eficácia de sua estrutura e como se comportam as pessoas, os processos e os programas da organização.

Kaplan e Norton (1997) dizem que é necessário o envolvimento de todos os níveis da organização, uma vez que a participação das pessoas diretamente envolvidas no processo

possibilita a discussão e reflexão sobre a influência e a contribuição das operações diárias para atingir os objetivos estratégicos da organização.

Para Leite (2004), os sistemas de medição de desempenho podem conter indicadores financeiros (chamados de sistemas de medição tradicionais) ou mesclar a utilização dos indicadores financeiros com os indicadores não financeiros (novos sistemas de medição).

A partir da década de 80, é possível perceber com grande nitidez que o ambiente se torna cada vez mais instável e que o perfil comprador cede lugar a um mercado ofertante, onde a concorrência assume escalas globais. O novo contexto acaba impondo novos desafios no modo de administrar as empresas. O emprego dos SMDs tradicionais passa a revelar uma série de incompatibilidades nesta nova realidade.

Para Gerolamo (2003), a medição de desempenho tradicional tem um “modelo de se fazer negócios” e está baseada em estratégias de maximização de produtividade, minimização de custos e retorno sobre investimento (ROI), com foco excessivo nas tarefas. Continuar utilizando sistemas de medição de desempenho tradicionais para estratégias diferenciadas é uma grande incoerência.

Complementando, Neely (1999) afirma que indicadores tradicionais financeiros são criticados porque:

- Focam em resultados de curto prazo;
- Faltam informações relacionadas a qualidade, entrega e flexibilidade, além de não apresentarem um foco estratégico;
- Encorajam otimizações locais, por exemplo, produzir estoques para manter máquinas e operadores produtivos;
- Incentiva pouco as inovações, ao invés de buscar melhora continuamente; e
- Não conseguem traduzir métricas sobre o foco no cliente e desempenho das ocorrências.

De modo a contornar os problemas vivenciados pelos SMDs tradicionais, os novos sistemas buscam incorporar características que contribuam para a minimização ou eliminação dos mesmos. Martins (1999) apresenta o resultado de uma extensa pesquisa que procurou determinar quais seriam estas características, segundo a opinião de diversos autores, extraíndo as mais comuns em termos de frequência de citações, entre elas:

- Ter medidas financeiras e não financeiras;
- Direcionar e suportar a melhoria contínua;
- Identificar tendências e progressos;
- Facilitar o entendimento das relações de causa-e-efeito;
- Ser facilmente inteligível para os funcionários;
- Abranger todo o processo, desde o fornecedor até o cliente; e
- Informações disponíveis em tempo real para toda a organização.

O mesmo autor (1999) constatou que, após a publicação dos primeiros artigos e livros alertando para a inadequação dos SDMs tradicionais, de uma maneira crescente, inicialmente lenta na década de 80 e mais rápida na década seguinte, novos modelos de SMDs começaram a ser propostos na literatura, dentre eles:

- SMART – *Performance Pyramid* - traduz os objetivos estratégicos de forma *top-down* (baseado nas necessidades dos clientes) e é alimentado pelas medidas de forma *bottom-up*.
- Balanced Scorecard- preserva as medidas financeiras tradicionais e as complementa com medidas de desempenho focalizadas nos clientes, nas operações internas e no aprendizado e crescimento.
- Desempenho Quantum – baseia-se em uma matriz que inclui três famílias de medidas: custo, qualidade e tempo.

- Performance Prism – os stakeholders são considerados a principal perspectiva da medição de desempenho.

Manter os SMDs atualizados frente as novas exigências que o ambiente impõe à organização, isto é, ser capaz de incorporar as mudanças requeridas, constitui um dos principais desafios a serem enfrentados na área de MD.

Para Bititci (2000), a internalização do conceito de dinamicidade por parte dos SMDs deve possibilitar às organizações:

- Perceberem mudanças tanto no ambiente externo quanto interno à organização;
- Revisarem e projetarem objetivos internos tanto quanto mudanças internas como externas forem significativas;
- Desdobrarem as mudanças para os objetivos e prioridades internas, bem como para as áreas críticas da organização, garantindo um constante alinhamento; e
- Garantirem que os ganhos atingidos através de programas de melhoria sejam mantidos.

Diante do exposto, percebe-se que os SMDs tradicionais, podem ser, de certa forma, adaptados para as EBAS – Educacionais, porém em algumas situações pode ser necessário a identificação de novos indicadores específicos para o setor.

2.3.4. Indicadores de Desempenho

Para se avaliar o desempenho é necessário que se estabeleçam métricas que possam orientar o gestor a avaliar o que pretende de fato medir. Uma das etapas mais complicadas ao se estabelecerem métricas de desempenho é a escolha da medida que possa melhor traduzir como vai o desempenho de uma organização. As medidas de desempenho são as peças principais de um sistema de avaliação. Essas medidas podem se apresentar na literatura com outras denominações como, por exemplo: indicadores de desempenho e indicador ou medida de *performance*.

Miranda e Silva (2002) afirmam que o processo de avaliação de desempenho de uma empresa consiste num conjunto de indicadores e relatórios que a organização utiliza para avaliar como está indo.

Kardec (2002) conceitua indicadores como guias que permitem medir não somente a eficácia das ações tomadas, como também os vieses entre o programado e o realizado. O mesmo autor (2002) afirma que sem indicadores é praticamente impossível avaliar o desempenho de uma organização e identificar seus pontos fracos.

O processo de avaliação organizacional por meio de indicadores de desempenho consiste em, inicialmente, definir o que representam tais indicadores, ou seja, qual o nível de desempenho desejado pelos gestores e demais usuários, para posteriormente avaliá-lo.

Tachizawa e Andrade (2002) afirmam que uma consideração importante para a análise da melhoria do desempenho envolve a criação e utilização de indicadores de qualidade e de desempenho para avaliar resultados globais, produtos, serviços de apoio, processos, tarefas e atividades. Os mesmos autores (2002) concluem que um sistema de indicadores vinculados aos requisitos dos clientes ou de desempenho da organização representa uma base clara e objetiva para alinhar todas atividades com as metas da organização.

Para Takashina e Flores (1999), a evolução de um SMD parte do princípio de que a eficácia do processo de gestão dos indicadores depende da introdução e desenvolvimento, sempre que necessário, de ações corretivas no sentido de avaliar os indicadores e sua aplicação.

Hernandez et al. (2003) defendem que os indicadores devem basear-se na estratégia da companhia e, conseqüentemente, incluir parâmetros-chave para o sucesso na fabricação, comercialização, pesquisa e desenvolvimento.

No campo da estratégia empresarial, a literatura vem sinalizando que a medição de desempenho extrapola o papel de controle, servindo como suporte para a aprendizagem

organizacional. Além disso, os indicadores podem ser empregados para verificar se as suposições que estão por trás das estratégias são válidas ou não.

De acordo com Kiyam (2001), a MD pode ser empregada para retratar o desempenho de elementos presentes tanto no âmbito interno quanto ao âmbito externo da empresa:

- Âmbito interno – empregados, clientes e fornecedores internos, insumos de produção, produtos, serviços, atividades, processos, modelos de gestão, unidades de negócios, etc.
- Âmbito externo – produto em campo, clientes e fornecedores externos, marca, concorrentes, cadeia de suprimentos, comunidade, entre empresas do mesmo setor, etc.

Lucena (2004, p.40) define indicadores como “especificações dos resultados esperados, atribuídos às metas estratégicas e aos projetos/ processos a serem executados, relacionados com qualidade/ quantidade, prazo e custo”. A autora (2004) afirma ainda que as etapas/ atividades agregadas aos projetos e processos deverão ter indicadores de resultados a serem cumpridos pelos indivíduos ou equipes, e que devem ser formulados em consonância com os indicadores atribuídos aos projetos/ processos.

Os indicadores são representações quantitativas ou qualitativas da realidade. Apontam tendências dos níveis de qualidade, do produto ou do processo de produção, isto é, indicam o desempenho das prestações, dos métodos e recursos de diferentes setores ou unidades.

Para Takashina e Flores (1999), eles são essenciais ao planejamento e controle dos processos das organizações. São essenciais ao planejamento porque possibilitam o estabelecimento de metas quantificadas e o seu desdobramento na organização, e essenciais ao controle porque os resultados apresentados através dos indicadores são fundamentais para a análise crítica do desempenho da organização, para as tomadas de decisões e para o replanejamento.

Kardec (2002) afirma que uma maneira usual e efetiva de avaliar a gestão é através de indicadores que mostram a situação atual da organização e a evolução ao longo do tempo, permitindo também a comparação com referências externas e de excelência.

Os principais critérios para a geração de um indicador, segundo a concepção de Takashina e Flores (1999), encontram-se descritos no quadro 2.2, a seguir:

Crítérios	Descrição
Seletividade ou importância	Capta uma característica-chave do produto ou processo.
Simplicidade e clareza	Fácil compreensão e aplicação em diversos níveis da organização, numa linguagem acessível.
Abrangência	Suficientemente representativo, inclusive, em termos estatísticos, do produto ou do processo a que se refere; devem-se priorizar indicadores representativos da situação ou contexto geral.
Rastreabilidade e acessibilidade	Permite o registro e a adequada manutenção e disponibilidade dos dados, resultados e memórias de cálculo, incluindo os responsáveis envolvidos. É essencial à pesquisa dos fatores que afetam o indicador.
Comparabilidade	Fácil de comparar com referenciais apropriados, tais como o melhor concorrente, a média do ramo e o referencial de excelência.
Estabilidade e rapidez de disponibilidade	Perene e gerado com base em procedimentos padronizados, incorporados às atividades do processador. Permite fazer uma previsão do resultado, quando o processo está sob controle.
Baixo custo de obtenção	Gerado a baixo custo, utilizando unidades adimensionais simples, tais como percentagem, unidades de tempo, etc.

Quadro 2.2. Principais critérios para a geração de indicadores.

Fonte: Takashina e Flores (1999)

Shank e Govindaranjan (1997) ressaltam que o uso de sistemas de controle não acabou com a importância dos resultados financeiros. Contudo, as empresas passaram a acreditar que os resultados financeiros positivos decorrem da bem-sucedida implementação dos fatores-crítico do sucesso através de controles não-financeiros.

A importância dos indicadores que tratam exclusivamente da perspectiva financeira, continua tendo destaque e reflete a real importância e objetivo final de qualquer corporação privada: obter lucro, gerar caixa e agregar valor ao acionista. Mas, para crescer de forma sustentável,

outras dimensões e indicadores precisam ser balanceados, evitando que os bons resultados financeiros fiquem vulneráveis (MURAYAMA, 2005).

Para Miranda e Silva (2002), não existe efetivamente nenhuma receita para escolher os melhores indicadores. Dependendo do objetivo que se quer alcançar, o indicador pode ser financeiro ou não financeiro. O importante é demonstrar a realidade que se pretende conhecer com mais transparência.

2.3.5. Indicadores Educacionais e de Beneficência Social

Os indicadores de *perfomace* de uma empresa estão normalmente relacionados às áreas de finanças, marketing, vendas e foram utilizados durante anos para medir os resultados mensais e anuais registrados em balanços e demonstrativos contábeis consolidados. Eram apresentados em forma de gráficos e relatórios financeiros, mas mostravam apenas resultados passados e não se a organização estava executando a sua estratégia em conformidade com metas e planos futuros.

Loneeff (2001) considera que com o uso de um conjunto de indicadores balanceados (não se limitando aos financeiros), é possível construir um modelo de gestão que conduza à melhoria contínua dos processos e que monitore de forma sistematizada, segura e íntegra, as implicações dos resultados e impactos nas estratégias da organização.

O *Balanced Scorecard*, modelo desenvolvido por Kaplan e Norton (2001), não está voltado unicamente para medidas financeiras, como ocorre nos modelos tradicionais de medição, mas para uma metodologia de medição de desempenho gerencial, que é a representação equilibrada das medidas financeiras e operacionais, organizadas com base nas quatro perspectivas: financeira, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento.

A aplicação do *Balanced Scorecard* a organizações sem fins lucrativos tem sido uma das extensões mais gratificantes do conceito original. Essas organizações empenham-se em cumprir determinada missão, em vez de gerar resultados financeiros acima da média. Portanto, ainda mais do que as empresas que buscam o resultado financeiro, essas organizações precisam de um sistema abrangente de indicadores não-financeiros e financeiros para motivar e avaliar o seu desempenho. (KAPLAN e NORTON, 2004).

Para Murayama (2005) os temas e estratégias são, normalmente, agrupados nas quatro perspectivas, mas não se limitando a estas. Dependendo do ramo do negócio, outras dimensões podem ser utilizadas para representar de forma mais apropriada o conjunto de objetivos e indicadores de desempenho.

A resposta de uma boa definição de indicadores de desempenho é a identificação dos projetos ou processos-chave que garantem o sucesso das EBAS – Educacionais.

Para a avaliação das oportunidades e ameaças, estas entidades educacionais terão como elementos de análise os diversos fatores que compõem a sua dimensão externa. Avaliam-se então os elementos de seu microambiente (os agentes imediatos que afetam a capacidade operacional de atender seus públicos, como fornecedores, os clientes finais, os intermediários, as organizações terceirizadas e outras) e seu macroambiente (os fatores econômicos, demográficos legais etc.). Sobre estes últimos aspectos, pode-se citar como exemplo as determinações que trouxe a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional – LDB (Lei nº 9.394/96), que vieram afetar a elaboração e a execução dos projetos pedagógicos das instituições educacionais.

Para Pereira (2001), avaliar um desempenho significa julgá-lo ou atribuir-lhe um conceito diante de expectativas preestabelecidas.

Cavaliere et al (2004, p.84) consideram que “o propósito de avaliar a dimensão ‘gestão dos processos administrativos e de ensino’ é investigar o quanto a instituição está evitando as perdas de recursos materiais, humanos e financeiros e aperfeiçoando os processos administrativos”.

Kotler e Fox (1994) afirmam que em geral as instituições educacionais tendem a não analisar profundamente seu desempenho, suas realizações e problemas. Não tomam medidas preventivas e esperam que os problemas ocorram para depois providenciarem meio de solução.

Para que seja implantado qualquer programa de qualidade em instituições educacionais, é necessário obter o comprometimento de todos que fazem a organização. Cabe a instituição estabelecer padrões de atendimento adequados às necessidades dos clientes, bem como melhorá-los, orientando-os para a eficiência e eficácia.

O processo de avaliação de indicadores de desempenho educacionais consiste em, inicialmente, definir o que representam tais indicadores, ou seja, qual o nível de desempenho desejado pelos gestores e demais usuários, para posteriormente avaliá-lo.

Tachizawa e Andrade (2002) sugerem que os critérios de excelência do Prêmio Nacional da Qualidade (instituídos pela Fundação Prêmio Nacional da Qualidade – FPNQ) sejam adotados como o referencial de avaliação das instituições de ensino, em complemento à avaliação da instituição segundo os critérios legais. Segundo os mesmos autores, a avaliação da instituição educacional segundo critérios legais normalmente ocorre no momento de sua criação, mas também periodicamente, com frequência estabelecida pelo Ministério da Educação – MEC.

Processos diversos de avaliação educacional, em todos os níveis, são procedimentos cada vez mais difundidos, em países nos quais a educação constitui uma preocupação básica, e cada vez mais necessários, quando se tem por objetivo a melhoria da qualidade de ensino. Têm

como missão a promoção da conscientização para a busca da excelência nas organizações e a transmissão de informações e conceitos relativos às técnicas e práticas bem-sucedidas.

Segundo a FPNQ (2004), os fundamentos que servem de referencial aos critérios do PNQ são os seguintes: liderança e constância de propósitos; visão de futuro; foco no cliente e no mercado; responsabilidade social e ética; decisões baseadas em fatos; valorização das pessoas; abordagem por processos; foco nos resultados; inovação; agilidade; aprendizado organizacional; visão sistêmica.

Dentro desse contexto, as EBAS – Educacionais encontram-se diante de um duplo desafio, pois, além da necessidade de analisar o desempenho educacional, elas devem elaborar um bom SMD para avaliação dos seus projetos e programas sociais.

A avaliação de projetos e programas é um tema em desenvolvimento, no qual está implícito um julgamento de valor, a partir do qual, decisões são tomadas. Em projetos sociais, é muito difícil medir ou avaliar mudanças.

Armani (2001) considera que, normalmente, as mudanças pretendidas são mudanças de relações sociais, mudanças culturais ou de força política, que tendem a ser coisas bastante subjetivas e sujeitas a muitas interpretações.

O mesmo autor (2001) afirma que para indicar quais mudanças pretendidas em um projeto, faz-se uso de conceitos, tais como cidadania, organização, promoção de direitos, auto-estima, empoderamento, etc. Acontece, porém, que conceitos não podem ser “medidos” diretamente. O relevante é saber se a instituição está sendo eficaz no cumprimento de seus objetivos sociais.

Para que seja possível a avaliação de um projeto ou programa social, deve-se fazer um esforço, desde o planejamento inicial das atividades, para identificar e desenvolver indicadores de desempenho do projeto. No âmbito das EBAS, a avaliação tem seus

precedentes associados aos efeitos qualitativos das ações sociais promovidas pela realização dos projetos.

Segundo Valarelli (2004), em projetos sociais, indicadores de desempenho são parâmetros qualificados e/ou quantificados que servem para detalhar em que medida os objetivos de um projeto foram alcançados, dentro de um prazo delimitado de tempo e numa localidade específica. Ainda segundo o autor (2004) são uma espécie de marca ou sinalizador, que busca expressar e demonstrar a realidade sob uma forma que se pode observar e obter dados mais concretos para melhor avaliação.

Para Cohen (apud CFC, 2004), a avaliação de elementos quantitativos das atividades sociais passa primeiro pela fase prévia do estudo de viabilidade do projeto social que será lançado, o monitoramento de suas atividades: ação que compara um plano aos seus resultados, para fazer as devidas correções durante o processo executório das atividades e a avaliação *ex-post* que mede os resultados financeiros.

Outros autores apresentam indicadores de desempenho que podem ser úteis às Entidades Beneficentes de Assistência Social Educacionais. São eles: Tachizawa (2002), Tinoco (2001), Assis (2005), Miranda e Silva (2002), IBASE (2005), Ogliari e Amador (2002), CEBDS (2006), Rossi Jr. (1998), Libonati (2002), Kaplan e Norton (1997), Tachizawa e Andrade (2002), CFC (2004), DAES (2002), Cavalieri et al (2004), Leite (2004), Wanderley (2002). O quadro 2.3 apresenta a seguir um breve levantamento dos indicadores propostos pelos autores.

Áreas de Desempenho	Medida	Autor
Cientes	<ul style="list-style-type: none"> • N° total de alunos (as) • N° de alunos e valor total das bolsas integrais • N° de alunos e valor total das bolsas parciais • Tempo médio dos alunos na instituição (retenção) • Escolaridade média familiar (perfil do consumidor) • Evolução do número de clientes • Taxa de evasão de alunos e produtividade • Valor das bolsas de iniciação científica e pesquisa 	IBASE; Miranda e Silva IBASE IBASE Miranda e Silva; Tachizawa; Kaplan e Norton Miranda e Silva; Leite Miranda e Silva Tachizawa; DAES IBASE
Fornecedores	<ul style="list-style-type: none"> • Seleção de fornecedores (critério) • Retenção de fornecedores • Quantidade de fornecedores • Avaliação dos fornecedores • Prazo médio de pagamento aos fornecedores • Valor médio das compras • Quantidade de reclamações a fornecedores 	IBASE; Assis; Tachizawa Kaydos (apud Libonati) Miranda e Silva; Leite Wanderley Baily (apud Libonati) Zenz (apud Libonati) Campos (apud Libonati)
Qualidade nos Serviços	<ul style="list-style-type: none"> • Quantidade de docentes por turma • Quantidade de alunos por docentes • % de metas atingidas • Grau de satisfação dos clientes • N° de reclamações e críticas atendidas • Retrabalho 	Cavalieri et al; Tachizawa Cavalieri et al; Tachizawa Cavalieri et al Assis; Tachizawa; Wanderley Tinoco; Miranda e Silva; Wanderley Wanderley; Kaplan e Norton
Mercado	<ul style="list-style-type: none"> • % participação de mercado • Quantidade de concorrentes • Evolução da participação do mercado 	Miranda e Silva; Wanderley; Leite Miranda e Silva Miranda e Silva
Recursos Humanos	<ul style="list-style-type: none"> • N° de admissões e demissões durante o período • % de empregados (as) a cima de 45 anos • N° de homens/ mulheres/ negros na instituição • % de cargos de chefia ocupados por homens/ mulheres/ negros • Grau de satisfação do funcionário • Relação entre a maior e a menor remuneração na empresa • N° de estagiários (as) • N° de voluntários (as) • N° de absentismo • N° portadores (as) de necessidades especiais • N° de sugestões dos empregados (aprovados ou não) • Valor pago por reconhecimento/ projetos de qualidade, atividades de pesquisa (benefícios) • Retenção dos funcionários (as) • N° de empregados em trabalho voluntário 	IBASE; Tinoco; Assis IBASE; Miranda e Silva IBASE; Assis; CEBDS IBASE; Assis; CEBDS IBASE; Kaplan e Norton IBASE; Assis; Tinoco IBASE; Assis IBASE Assis; Tinoco; Wanderley IBASE; CEBDS CEBDS; Kaplan e Norton CEBDS; Assis; Tachizawa; DAES IBASE; Miranda e Silva; Tinoco; Kaplan e Norton CEBDS; DAES
Financeira	<ul style="list-style-type: none"> • Faturamento • Rentabilidade • Grau de imobilização • Custo por aluno • Endividamento • Relação gratuidade e receita total 	Miranda e Silva; Leite Tinoco; Miranda e Silva; Leite CFC Tachizawa e Andrade CFC; Miranda e Silva CFC

Continua

Continuação

Áreas de Desempenho	Medida	Autor
Estrutura Física	<ul style="list-style-type: none"> • Área útil por aluno • N° de computadores com internet à disposição dos alunos (investimento em tecnologia) • N° de laboratórios de pesquisa • Capacidade dos auditórios • Equipamentos de segurança da área • Quantidade de títulos no acervo da biblioteca • Espaço físico da biblioteca 	<p>Tachizawa e Andrade; DAES Miranda e Silva; Leite; DAES</p> <p>Tachizawa e Andrade; DAES Tachizawa e Andrade; DAES IBASE; Assis; DAES Tachizawa e Andrade; DAES Tachizawa e Andrade; DAES</p>
Captação de Recursos	<ul style="list-style-type: none"> • Eficiência da arrecadação • Eficiência na diversificação de doadores • Eficiência do telemarketing • Recrutamento de voluntários • Estabilidade de voluntários • Tempo de dedicação dos voluntários 	<p>Rossi Jr.; Tinoco Rossi Jr.; Tinoco Rossi Jr. Rossi Jr. Rossi Jr. Rossi Jr.</p>
Comunidade	<ul style="list-style-type: none"> • Custo total dos projetos sociais • N° de pessoas beneficiadas pelos projetos sociais • % melhoria de condições de saúde e sociais • N° de pessoas atendidas pelos projetos sociais • N° entidades beneficiadas 	<p>Rossi Jr.; IBASE; CEBDS Rossi Jr.; IBASE; CEBDS Tinoco Rossi Jr.; IBASE; CEBDS Rossi Jr.; IBASE; CEBDS</p>
Qualificação do Corpo Funcional	<ul style="list-style-type: none"> • N° total de docentes <ul style="list-style-type: none"> • N° de doutores e mestres • N° de especializados e graduados • N° total de funcionários (as) técnico e administrativo <ul style="list-style-type: none"> • N° de pós-graduados e graduados • N° de pessoas com ensino médio e fundamental • N° de pessoas não-alfabetizadas 	<p>IBASE; Tinoco; Tachizawa e Andrade; DAES IBASE; Tinoco; Tachizawa e Andrade; DAES</p>
Educação, Capacitação e Desenvolvimento Social	<ul style="list-style-type: none"> • Investimento em treinamentos • Investimento por participante • Horas de treinamento • Número de participantes por treinamento • Custo das bolsas de estudo • N° de participantes da bolsa de estudo 	<p>Assis; Tachizawa; Tinoco; Miranda e Silva; Wanderley; Leite Tinoco; Ogliari e Amador Assis; Wanderley Assis; Ogliari e Amador Assis Assis; Ogliari e Amador</p>
Saúde Ocupacional e Segurança no Trabalho	<ul style="list-style-type: none"> • N° de atendimentos ambulatoriais e atestados • Dias perdidos por doenças e por acidentes • N° de acidentes de trabalho com afastamento • Ocorrências de acidentes e doenças • Avaliações ergonômicas • Desenvolvimento de ginástica laboral • Investimentos em segurança, saúde e meio ambiente • Custos curativos/acidentes no trabalho/terapêuticos • Custos CIPA • Avaliações riscos ambientais • N° de inspeções de segurança 	<p>Ogliari e Amador Assis; CEBDS Assis; Ogliari e Amador; Wanderley Ogliari e Amador Ogliari e Amador Ogliari e Amador CEBDS; Ogliari e Amador Assis; Ogliari e Amador Assis; Ogliari e Amador Ogliari e Amador Ogliari e Amador</p>

Quadro 2.3. Indicadores de desempenho para as EBAS – Educacionais

Fonte: Autor

CAPÍTULO 3 – MÉTODO DE PESQUISA

3.1 Procedimentos de Pesquisa

Esta pesquisa foi desenvolvida através do método de raciocínio indutivo e analítico, fazendo uso das técnicas de documentação indireta por meio da pesquisa bibliográfica especializada, leitura de jornais, periódicos, sítios (*internet*), leitura de manuais e conhecimento de relatórios.

Segundo preceitua Lakatos e Marconi (2001, p.86), “o objetivo dos argumentos indutivos é levar a conclusões cujo conteúdo é muito mais amplo do que o das premissas nas quais se basearam”.

As referidas autoras (2001) também afirmam que na documentação indireta os dados são provenientes de terceiros e podem se dividir em pesquisa documental e pesquisa bibliográfica.

No intuito de alcançar os objetivos do trabalho, foi executada uma pesquisa exploratória por meio da aplicação de um questionário não identificado a ser respondido pelos colaboradores das entidades selecionadas para o estudo.

Em se tratando de pesquisa exploratória, Gil (2002, p.41) considera:

Estas pesquisas têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses. [...] Na maioria dos casos, essas pesquisas envolvem: (a) levantamento bibliográfico; (b) entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado; e (c) análise de exemplos que “estimulem a compreensão”.

Portanto, a realização deste estudo foi dividida em três etapas. Inicialmente desenvolveu-se uma pesquisa com vistas a identificar aspectos teóricos, regulamentais e operacionais. Num segundo momento, a partir dos dados obtidos na pesquisa bibliográfica, foi elaborado um questionário, por meio do qual foram coletadas as informações necessárias para a realização

deste estudo. Na terceira etapa, após a coleta dos dados junto às instituições selecionadas para estudo, procedeu-se à análise quantitativa dos resultados utilizando-se, em particular, o método estatístico.

3.2 Instrumento para Coleta de Dados

A coleta de dados empíricos ocorreu por meio de entrevistas face a face com aplicação de questionário. O cronograma inicial para realização da coleta de dados previu a duração de um mês para concluir o processo. Entretanto, em virtude das dificuldades em agendar as entrevistas, o período foi de dois meses.

Lakatos e Marconi (2001) definem a coleta dos dados como a etapa da pesquisa em que se inicia a aplicação dos instrumentos elaborados e das técnicas selecionadas, a fim de se efetuar a coleta dos dados previstos. As autoras (2001) complementam que é uma tarefa cansativa e toma, quase sempre, mais tempo do que se espera, exigindo do pesquisador paciência, perseverança e esforço pessoal, além do cuidadoso registro de dados e de um preparo anterior.

A programação das datas para as entrevistas foi realizada de acordo com as disponibilidades dos entrevistados, tendo sido programadas com antecedência e variando entre uma e duas semanas.

Com a entrevista presencial foi possível ampliar e explicar questões complexas que tratam do problema da pesquisa, o que provavelmente não aconteceria caso os questionários fossem respondidos sem a presença do pesquisador, e poderiam ter gerado análises distorcidas da realidade das instituições pesquisadas. A forma como foi conduzida a entrevista garantiu a homogeneidade na obtenção dos dados e permitiu que as discussões fossem direcionadas aos objetivos da pesquisa.

Goode e Hatt (apud Lakatos e Marconi, 2001) definem a entrevista como o desenvolvimento de precisão, focalização, fidedignidade e validade de certo ato social como a conversação. Lakatos e Marconi (2001) concluem que se trata, pois, de uma conversação efetuada face a face, de maneira metódica, proporcionando ao entrevistado, verbalmente, a informação necessária.

O pesquisador constatou que o início das entrevistas geralmente foi marcado por certa burocracia, com os entrevistados passando a impressão de que queriam concluir o mais rápido possível o encontro. Ressalte-se ainda que, em relação aos dados quantitativos e financeiros das instituições pesquisadas, estes foram obtidos posteriormente, pois necessitaram de uma “autorização” para serem informados ao pesquisador.

O instrumento utilizado para estruturar a coleta de dados da pesquisa empírica foi o questionário. Para Martins e Lintz (apud Libonati, 2002, p.52), “Questionário é um conjunto ordenado e consistente de perguntas a respeito de variáveis, e situações, que se deseja medir, ou descrever”.

Para medir as respostas que expressaram as opiniões dos entrevistados, foi utilizada a escala de Likert. Martins e Lintz (2000) definem o escalonamento do tipo Likert como um conjunto de itens apresentados em forma de afirmações, ou juízos, ante os quais se pede aos sujeitos que externem suas reações, escolhendo um dos cinco pontos de uma escala.

Nas questões para medir opiniões sobre a missão da instituição e o grau de importância atribuído a informação foi utilizada a escala tipo Likert, com a aplicação pelos entrevistados de notas que variam de 0 a 5.

3.3 População e Características da Amostra

A população de estudo para a segunda etapa do trabalho corresponde às EBAS, portadoras do CEAS, com sede no município do Recife – PE e que atuam exclusivamente na área de educação. Para o presente estudo foram identificadas oito EBAS – Educacionais, conforme dados coletados no sítio da Previdência Social (www.mpas.gov.br).

Segundo preceitua Megliorini (2004, p.20), “População é a totalidade dos elementos que possuem em comum determinadas características e interesse para uma pesquisa”.

O mesmo autor (2004) pondera que existem outros conceitos relacionados, que são os de população-alvo da pesquisa, ou seja, a que representa todo o grupo do qual se deseja obter a informação e população de estudo, que consiste na parcela da população-alvo identificável como passível de ser pesquisada.

Os termos “população” e “amostra” se referem a um conjunto específico de circunstâncias. A parcela do grupo examinada é chamada *amostra*, e o grupo todo, do qual se extrai a amostra, é designado *população* ou *universo*. (STEVENSON, 1981).

A referida amostra foi escolhida de modo intencional, pelo critério de conveniência, tendo em vista o conhecimento dos respondentes ou de pessoas que pudessem facilitar o acesso às entidades pesquisadas.

Neste trabalho, a amostra selecionada se iguala população de estudo, uma vez que todas as entidades aceitaram o convite para participar da pesquisa. O método de aplicação dos questionários foi o *levantamento*.

O método de escolha da amostra para estudo não compromete a essência do trabalho, pois, amostragem boa é aquela que possibilita abranger a totalidade do problema investigado em suas múltiplas dimensões. (SILVA, 2003).

As pesquisas deste tipo caracterizam-se pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Basicamente, procede-se à solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para, em seguida, mediante análise quantitativa, obterem-se as conclusões correspondentes aos dados coletados. (GIL, 2002, p.50).

Todos os questionários foram respondidos por gestores das instituições, ou pessoas a eles ligadas, e sempre com a presença do pesquisador, que visitou cada uma das entidades selecionadas para estudo.

Os nomes das oito EBAS – Educacionais estudadas, embora não mencionados neste trabalho, podem ser obtidos no sítio da Previdência Social (www.mpas.gov.br). Entretanto, optou-se por omitir as identidades dos respondentes.

“A análise dos materiais obtidos não deve ser conduzida a ponto de possibilitar a identificação dos respondentes. Se as pessoas forem prevenidas de que sua identidade será preservada, deverão de fato permanecer anônimas”. (GIL, 2002, p.132).

Conforme preceitua Yin (2001), há algumas situações em que o anonimato se faz necessário. O fundamento lógico mais comum é que, quando o estudo for sobre algum tópico polêmico, o anonimato serve para proteger os seus verdadeiros participantes.

3.4 Questionário da Pesquisa

A construção do questionário da pesquisa foi feita com base nos dados obtidos da revisão da bibliografia especializada, realizada na primeira parte do trabalho.

As questões elaboradas foram basicamente do tipo *fechado*, para que os respondentes escolhessem, dentre as alternativas apresentadas, a que melhor representasse a situação vivenciada. A uniformidade presente neste tipo de questão permitiu análises comparativas mais objetivas entre as instituições pesquisadas, além de facilitar a tabulação dos dados e agilizar as respostas.

Em determinados momentos o questionário buscou aplicar alguns dos indicadores encontrados na literatura. E noutros, procurou identificar quais os indicadores utilizados pelas EBAS – Educacionais, dentre os previamente selecionados pelo pesquisador.

Vale salientar que, devido ao considerável número de indicadores encontrados na literatura, o pesquisador optou por elencar apenas alguns específicos do setor, para que o questionário não ficasse demasiadamente extenso, fato que poderia tornar-se cansativo para os respondentes, a ponto de comprometer a qualidade dos dados investigados.

Richardson (1999), afirma que é de responsabilidade do pesquisador determinar o tamanho, a natureza e o conteúdo do questionário, de acordo com o problema pesquisado.

Para Goode e Hatt (apud Richardson, 1999, p.197), “Todo o questionário deve ter uma extensão e um escopo limitados. Toda entrevista não deve prolongar-se muito além de meia hora, inclusive esta duração é difícil de se obter sem cansar o informante”. Lakatos e Marconi (2001) ponderam que, se for muito longo, o questionário pode causar fadiga e desinteresse por parte do entrevistado.

Algumas questões permitiram que o entrevistado escolhesse mais de uma resposta dentre as alternativas disponíveis. Em outras, foram colocados campos em branco para que o respondente fornecesse uma outra resposta, caso as alternativas apresentadas não se aplicassem. O questionário foi dividido em seis grupos de perguntas: (1) Qualificação do Entrevistado; (2) Informações Gerais da Instituição; (3) Desempenho Global da Instituição; (4) Aspectos Relacionados aos Beneficiários/ Clientes da Instituição; (5) Aspectos Relacionados aos Funcionários/ Colaboradores Internos; e (6) Aspectos Relacionados aos Projetos Sociais.

De acordo com Castro (apud Richardson, 1999, p.190), “é mais fácil obter informações sobre temas diversos em um só questionário, que aplicar vários questionários que abordam temas específicos”.

No primeiro grupo de perguntas são obtidas algumas características pessoais acerca dos respondentes, como gênero, idade, grau de instrução, cargo que ocupa, tempo na instituição e o tempo de experiência no ramo atual.

O segundo grupo de questões refere-se às informações gerais da instituição, como tempo de funcionamento, existência de filiais, área de atuação, quantidade de alunos, número de funcionários/ voluntários, alguns aspectos relacionados à missão da organização, profissionais contratados e financiamentos.

No terceiro grupo de perguntas faz-se uma investigação quanto ao desempenho global da instituição. São questões relativas ao desempenho organizacional, medição de desempenho, processos, planejamento, utilização de indicadores de desempenho, grau de importância dado à informação, forma de uso e frequência na elaboração das demonstrações contábeis, e planejamento orçamentário.

Com o quarto grupo de questões buscou-se investigar os aspectos relativos a beneficiários/ clientes da instituição, tais como se esta costuma fazer pesquisas de satisfação de clientes e quais canais são utilizados. Também se inquiriu sobre que atributos as instituições estudadas identificam para medir os níveis de satisfação dos clientes.

O quinto grupo de perguntas engloba os aspectos relacionados aos funcionários/ colaboradores internos. Este grupo procura averiguar se a instituição realiza pesquisas para medir o nível de satisfação dos funcionários, quais os principais incentivos oferecidos, avaliação de desempenho do corpo funcional e assuntos relacionados a comunicação interna.

O sexto e último grupo de questões trata de aspectos relacionados aos projetos sociais das instituições objeto de estudo. São perguntas relativas à quantidade de projetos em andamento, ao montante de recursos administrados nos projetos sociais e ao número de beneficiados.

Também são feitas investigações relacionadas à elaboração de planos de gastos e receitas, medição de desempenho dos projetos executados e questões relacionadas à análise de custos.

O questionário encontra-se anexado a este trabalho.

3.5 Tratamento Estatístico

O tratamento estatístico utilizado neste estudo se refere à análise descritiva dos dados, baseada em medidas de posição, dispersão e nos testes de hipóteses, verificados com a utilização de um teste não-paramétrico.

Fonseca e Martins (apud Libonati, 2002), afirmam que as técnicas não-paramétricas são adaptáveis aos dados das ciências sociais. Enfatizam que esses testes são muito interessantes para a verificação de dados qualitativos e aplicáveis a pequenas amostras.

Para a análise dos dados correspondentes às hipóteses da pesquisa foi utilizado o teste não-paramétrico Prova U de Mann-Whitney que, segundo Fonseca e Martins (1996), é usado para testar se duas amostras independentes são retiradas de populações com médias iguais e não exige nenhuma consideração sobre as distribuições populacionais e suas variâncias.

Siegel (1975) afirma que, desde que atingido um grau de mensuração pelo menos ordinal, pode-se aplicar a Prova U de Mann-Whitney para comprovar se dois grupos independentes foram ou não extraídos da mesma população.

De acordo com Vieira (2004), deverá ser aplicado o teste de Mann-Whitney se a amostra for pequena, e/ou as pressuposições exigidas pelo teste *t* estiverem seriamente comprometidas. Para Siegel (1975), o teste de Mann-Whitney trata-se de uma das mais poderosas provas não-paramétricas, sendo aplicável a amostras muito pequenas (a partir de quatro observações).

Vieira (2004) afirma que a Prova U de Mann-Whitney serve para testar a hipótese de que duas populações têm a mesma distribuição. Desse modo, o teste estatístico permitiu avaliar a existência de semelhanças ou diferenças entre as amostras analisadas e a confirmação das hipóteses levantadas por meio da pesquisa. As hipóteses serão apresentadas e analisadas no capítulo seguinte.

CAPÍTULO 4 – ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo são apresentados e analisados os resultados obtidos com a aplicação do questionário de pesquisa aos gestores das EBAS – Educacionais, com sede no município do Recife, estruturado com o objetivo de responder à questão da pesquisa levantada no primeiro capítulo, cujo método encontra-se detalhado no capítulo 3.

Inicialmente procede-se à análise descritiva das respostas obtidas no questionário. Em seguida são feitos testes estatísticos com o objetivo de identificar associações entre algumas informações obtidas na pesquisa. As análises descritivas e os testes estatísticos foram efetuados mediante a utilização do *software* SPSS (*Statistical Package for Social Science*), versão 13.0.

Conforme descrito no capítulo 3, são objetos de estudo oito EBAS – Educacionais, com sede no município do Recife – PE, sendo este o total da população de estudo.

4.1 Análise Descritiva dos Resultados

Nesta seção são apresentadas as análises descritivas das respostas do questionário de pesquisa. As análises foram feitas por grupo de questões, sendo divididas em seis tópicos. Como a técnica para obtenção dos dados foi a entrevista, para a grande maioria das questões obtiveram-se 100% das respostas.

Duas das perguntas não foram respondidas por todos os entrevistados: (1) a relacionada aos canais utilizados para consecução das pesquisas de satisfação dos clientes, e (2) a que se refere aos atributos identificados para medir o nível de satisfação dos clientes.

4.1.1 Qualificação do Entrevistado

A seguir são descritas algumas características dos entrevistados quanto ao gênero, faixa de idade, grau de instrução, cargo que ocupa, tempo que trabalha na instituição e tempo de experiência no ramo de atividade.

Quanto ao gênero, 50% dos respondentes são do sexo feminino e 50% são do sexo masculino. Suas idades variam de 34 a 72 anos, sendo que a maioria possui entre 40 e 60 anos de idade (tabela 4.1).

Tabela 4.1 Idade dos respondentes.

Função	Frequência	%
Mais de 30 até 40 anos	01	12,5
Mais de 40 até 50 anos	03	37,5
Mais de 50 até 60 anos	03	37,5
Acima de 60 anos	01	12,5
Total	08	100,0

Do total dos entrevistados, 87,5% possuem ensino superior completo, sendo que 62,5% são especialistas/ mestres; apenas um dos entrevistados possui nível médio/ técnico (tabela 4.2).

Tabela 4.2. Grau de instrução dos respondentes.

Escolaridade	Frequência	%	% Acumulado
Ensino Médio/ Técnico	01	12,5	12,5
Ensino Superior	02	25,0	37,5
Especialização/ Mestrado	05	62,5	100,0
Total	08	100	

Sobre os cargos ocupados pelos oito respondentes, nas EBAS – Educacionais selecionadas para estudo, três são contadores das instituições e um é gerente financeiro. Dos quatro profissionais inseridos na categoria *outros*, dois ocupam cargos de presidente e dois são assessores (tabela 4.3.).

Tabela 4.3. Cargo/ função dos respondentes.

Cargo/ Função	Frequência	%
Contador	03	37,5
Gerente	01	12,5
Outros	04	50,0
Total	08	100

No que se refere ao tempo de serviço nas EBAS – Educacionais estudadas, 50% do total dos respondentes trabalham para as respectivas instituições há, no máximo, cinco anos; 37,5% dos entrevistados não possuem mais do que dez anos de serviço e apenas um gestor atua há mais de 20 anos.

Tabela 4.4. Tempo de serviço do respondente na instituição.

Tempo na Instituição	Frequência	%	% Acumulado
0 a 05 anos	04	50,0	50,0
Mais de 05 até 10 anos	03	37,5	87,5
Mais de 10 até 15 anos	00	0,0	87,5
Mais de 15 até 20 anos	00	0,0	87,5
Acima de 20 anos	01	12,5	100,0
Total	08	100	

Quanto ao tempo de experiência dos respondentes, na área das EBAS – Educacionais, a maioria dos entrevistados (75%) informou atuar há, no máximo, dez anos, conforme se encontra detalhado na tabela 4.5. Apenas dois do total dos entrevistados informaram possuir mais de vinte anos de experiência neste ramo de atividade.

Tabela 4.5. Tempo de atuação dos respondentes na instituição.

Tempo de Atuação	Frequência	%	% Acumulado
0 a 05 anos	02	25,0	25,0
Mais de 05 até 10 anos	04	50,0	75,0
Mais de 10 até 15 anos	00	0,0	75,0
Mais de 15 até 20 anos	00	0,0	75,0
Acima de 20 anos	02	25,0	100,0
Total	08	100	

4.1.2. Informações Gerais da Instituição

Esta seção traz informações gerais acerca das instituições selecionadas para estudo. Foram investigados os seguintes aspectos: tempo de existência da instituição educacional, área de atuação, quantidade de alunos e funcionários/ voluntários, além de alguns aspectos relacionados a missão e controles gerenciais.

Quanto ao tempo de existência (tabela 4.6), verificou-se que 87,5% das EBAS – Educacionais estudadas estão em atividade há mais de 50 anos, sendo que 37,5% do total possuem mais de 100 anos de existência, fato que sugere uma solidez destas instituições. A EBAS – Educacional mais recente está em atividade há 38 anos; a mais antiga já atua há 140 anos.

Tabela 4.6. Tempo de existência da instituição.

Tempo de Existência	Frequência	%	% Acumulado
Até 50 anos	01	12,5	12,5
Mais de 50 até 100 anos	04	50,0	62,5
Acima de 100 anos	03	37,5	100,0
Total	08	100	

Com referência a existência de filiais, 62,5% das instituições selecionadas para estudo possuem filiais, ou seja, de um total de oito instituições estudadas, cinco possuem filiais. A tabela 4.7 fornece dados das instituições quanto ao número de filiais.

Tabela 4.7. Número de filiais das instituições.

Número de Filiais	Frequência	%	% Acumulado
Nenhuma filial	03	37,5	37,5
Até 05 filiais	02	25,0	62,5
Mais de 05 até 10 filiais	01	12,5	75,0
Acima de 10 filiais	02	25,0	100,0
Total	08	100	

A tabela 4.8 mostra a distribuição das EBAS – Educacionais quanto ao número de clientes. Para o presente estudo, são definidos como clientes todos os alunos inscritos/ matriculados, pagantes ou não, nas instituições analisadas.

Os números de clientes das instituições analisadas variam de um mínimo de 158 a um máximo de 14.706 clientes. Como pode ser visto pelos dados apresentados na tabela 4.8, existe um *gap* entre as quatro EBAS – Educacionais que possuem menos clientes e as quatro EBAS – Educacionais com mais clientes. Quatro instituições possuem menos de 2.000 clientes. Os 50% restantes possuem mais de 6.000 clientes. Observa-se que este *gap* tem a haver com o número de filiais das instituições. Das quatro instituições com menos clientes, três não possuem filiais e uma possui apenas uma filial.

Tabela 4.8. Quantidade de clientes.

Quantidade de Clientes	Frequência	%	% Acumulado
Até 2.000 clientes	04	50,0	50,0
Mais de 2.000 até 6.000 clientes	00	0,0	50,0
Mais de 6.000 até 10.000 clientes	02	25,0	75,0
Acima de 10.000 clientes	02	25,0	100,0
Total	08	100	

A tabela 4.9 apresenta a classificação do porte das instituições analisadas de acordo com sua Receita Bruta Anual (ano base 2004), em reais. Para tanto, foi utilizada a classificação do BNDES (Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social). De acordo com o BNDES (2002), conforme Carta Circular nº 64/02, de 14/10/2002, microempresas são aquelas com receita bruta anual até R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais); pequenas empresas possuem receita bruta anual superior a R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais) e inferior ou igual a R\$ 10.500.000,00 (dez milhões e quinhentos mil reais); médias empresas são aquelas com receita bruta anual superior a R\$ 10.500.000,00 (dez milhões e quinhentos mil reais) e inferior ou igual a R\$ 60.000.000,00 (sessenta milhões de reais); e

grandes empresas são aquelas com receita bruta anual superior a R\$ 60.000.000,00 (sessenta milhões de reais).

Analisando-se a tabela 4.9, apenas uma instituição é considerada microempresa, o que representa 12,5% das instituições pesquisadas. Observa-se que metade das instituições (50%) é de pequeno porte, quando levada em consideração a receita bruta anual. Três instituições são classificadas como de médio porte, as quais representam 37,5% das observações.

Tabela 4.9. Classificação do porte da instituição segundo a receita bruta anual

Receita Bruta Anual	Classificação do BNDES	Frequência	%	% Acumulado
Até R\$ 1.200.000,00	Microempresas	01	12,5	12,5
Entre R\$ 1.200.000,00 e R\$ 10.500.000,00	Pequenas Empresas	04	50,0	62,5
Entre R\$ 10.500.000,00 e R\$ 60.000.000,00	Médias Empresas	03	37,5	100,0
Acima de R\$ 60.000.000,00	Grandes Empresas	00	0,0	
Total		08	100	

A tabela 4.10 evidencia a distribuição das EBAS – Educacionais quanto ao número de funcionários/ voluntários. As frequências referentes ao número de funcionários estão apresentadas de acordo com a classificação do IBGE (2006). Vê-se que, das oito instituições, duas possuem menos de 100 funcionários. Três possuem entre 100 e 499 funcionários e três possuem mais de 500 funcionários. Das três instituições classificadas no último intervalo de frequência, duas possuem mais de 1.700 funcionários.

Tabela 4.10. Quantidade de funcionários/ voluntários.

Quantidade de Funcionários/ Voluntários	Frequência	%	% Acumulado
De 0 a 99	2	25	25,0
De 100 a 499	3	37,5	62,5
500 ou mais	3	37,5	100
Total	08	100	

São apresentados na tabela 4.11 os resultados quanto ao entendimento da missão das EBAS – Educacionais por parte dos entrevistados. A pergunta do questionário que gerou a referida tabela foi elaborada conforme modelo sugerido por Drucker (2001), e pede que os

entrevistados pontuem, em uma escala de Likert de 1 a 5, algumas afirmações relacionadas à missão da instituição. Na escala, a nota 5 quer dizer que a afirmação se relaciona muito com a missão; e a nota 1 indica que a afirmação não se relaciona com a missão.

Analisando a tabela 4.11, observa-se que a missão é, em primeiro lugar, clara e facilmente compreendida pelos entrevistados, alcançando uma média de 4,88. Em segundo lugar, os entrevistados concordam que a missão diz respeito àquilo pelo qual a instituição quer ser lembrada (média de 4,75). Os entrevistados também concordam que a missão das respectivas EBAS – Educacionais inspira compromisso e está adequada às competências das instituições (média de 4,50). Os respondentes não concordam que a missão deva ser revista (média de 2,63 e moda = 1).

Em pesquisa elaborada por Silva (2005) junto as OSCIPs, foi observado que a maioria dos gestores daquelas instituições também concordam, de modo geral, que a missão é clara e facilmente compreendida e que não deveria ser revista.

Tabela 4.11. Julgamentos relacionados à missão da instituição.

Sobre a Missão	Freq.	Média*	Mediana	Moda	Mínimo	Máximo	Desvio Padrão
É curta e possui um foco bem direcionado	8	4,38	5,00	5	1	5	1,408
É clara e facilmente compreendida	8	4,88	5,00	5	4	5	0,354
É suficientemente abrangente	8	4,00	4,50	5	2	5	1,195
Fornecer a direção para fazer as tarefas certas	7	3,50	3,50	3	2	5	0,926
Está adequada às competências da instituição	8	4,50	5,00	5	3	5	0,756
Inspira compromisso	8	4,50	5,00	5	2	5	1,069
Diz pelo que, no fim, queremos ser lembrados	8	4,75	5,00	5	4	5	0,463
Devia ser revista	8	2,63	3,00	1	1	5	1,506

* Nesta questão foi utilizada a escala de Likert de 1 a 5.

Procurou-se ainda identificar se EBAS – Educacionais têm, em seus quadros de funcionários, profissionais que exerçam função de assessoria. Cinco das oito EBAS – Educacionais estudadas possuem contadores em seu quadro de funcionários. Uma das instituições possui um controller e uma outra possui um advogado. Três das oito instituições selecionadas para estudo não empregam nenhum dos profissionais listados na tabela 4.12.

Os dados obtidos, para as EBAS – Educacionais objetos de estudo, não são confirmados por Tenório (2004), quando este autor enfatiza que as entidades sem fins lucrativos recorrem com certa frequência a consultores externos.

Tabela 4.12. Profissionais funcionários com função de assessoria.

Profissional	Frequência	%
Contador	05	62,5
Auditor Interno	00	0,0
Controller	01	12,5
Advogado	01	12,5
Nenhum	03	37,5

Das EBAS – Educacionais selecionadas para estudo, 50% não fazem utilização de financiamentos e 25% raramente o fazem, como pode ser visto pelos dados apresentados na tabela 4.13. Uma das instituições recorre mensalmente a financiamentos e uma outra os utiliza uma vez por ano. Nota-se, pelas respostas obtidas no questionário, que as instituições que nunca fazem a utilização de financiamentos, são as de maior porte.

Tabela 4.13. Utilização de financiamentos pelas EBAS – Educacionais.

Utilização de Financiamentos	Frequência	%	% Acumulado
Mensalmente	01	12,5	12,5
Anualmente	01	12,5	25,0
Raramente	02	25,0	50,0
Não	04	50,0	100,0
Total	08	100	

4.1.3 Desempenho Global da Instituição

Aqui serão descritos e analisados os dados obtidos sobre o desempenho global das EBAS – Educacionais com sede no município do Recife – PE. São informações gerais sobre as formas de avaliação do desempenho organizacional, medição de desempenho, processos, planejamento, utilização de indicadores de desempenho, grau de importância dado à informação, forma de uso e frequência na elaboração das demonstrações contábeis.

A pesquisa revelou (tabela 4.14) que do total das EBAS – Educacionais pesquisadas, duas avaliam seu desempenho mensalmente, três fazem avaliações semestrais e duas avaliam o desempenho anualmente. Uma das instituições raramente avalia seu desempenho organizacional, porém o seu gestor não especificou um período; apenas disse que faz uso de um método intuitivo para decidir quando avaliar o desempenho organizacional da instituição.

Conforme observado, a maioria das EBAS – Educacionais com sede no município do Recife – PE costuma avaliar o desempenho organizacional. Isto vem confirmar a afirmação de Tenório (2004) de que as instituições deste segmento, normalmente avaliam seu desempenho organizacional uma ou duas vezes por ano, quando fazem seu relatório anual e sua prestação de contas.

Tabela 4.14. Frequência da avaliação do desempenho organizacional.

Período de Avaliação	Frequência	%	% Acumulado
Mensalmente	02	25,0	25,0
Semestralmente	03	37,5	62,5
Anualmente	02	25,0	87,5
Raramente	01	12,5	100,0
Total	08	100	

Quanto à maneira de medir o desempenho organizacional, os entrevistados puderam escolher mais de uma alternativa. Como pode ser visto pelos dados apresentados na tabela 4.15, o modo mais utilizado para medição do desempenho organizacional das instituições analisadas é o baseado em informações gerenciais, uma vez que 87,5% dos gestores das EBAS – Educacionais afirmam fazer uso de tal maneira. Vale salientar que os dois entrevistados que responderam medir o desempenho intuitivamente, também utilizam relatórios gerenciais para avaliar o desempenho organizacional, o que pode demonstrar uma contradição.

Questão semelhante foi abordada no trabalho de pesquisa realizado por Cavalcanti (2004) em empresas do segmento de construção civil, na região metropolitana do Recife – PE, quando

também foi observada a avaliação sistemática do desempenho organizacional pela maioria das empresas daquele setor.

Tabela 4.15. Como a instituição mede o desempenho organizacional.

Como Mede o Desempenho	Frequência	%
Intuitivamente	02	25,0
Pela utilização de Informações Gerenciais	07	87,5

Com relação às áreas de desempenho utilizadas pelas EBAS – Educacionais, todos os entrevistados afirmaram utilizar a medida que avalia *clientes*. O foco em *fornecedores* é o menos acompanhado pelos gestores, o que sugere a pouca importância dada a tal variável.

Costa (apud Libonati, 2002), ao analisar a questão que mede o foco em fornecedores procurou identificar se as empresas, além de avaliar o produto, procuravam medir as características administrativas e de capacidade técnica dos fornecedores em manter o nível de serviço e de qualidade.

Observa-se que empresas atuantes em outros segmentos costumam dar maior ênfase em avaliar seus fornecedores, como pode ser visto pelos resultados da pesquisa feita por Libonati (2002) junto a empresas na área de suprimentos.

Atente-se para a pouca quantidade de respondentes que avaliam a área *qualidade nos serviços* (37,5%). Esperava-se uma maior preocupação por parte dos entrevistados, por se tratarem de instituições prestadoras de serviços.

Quanto as áreas de desempenho *financeira e mercado*, 75% dos entrevistados dizem fazer uso das mesmas.

Os resultados obtidos confirmam a constatação de Tenório (2004) no que se refere à ênfase dada, pelas instituições sem fins lucrativos, a aspectos meramente financeiros. Já referente a área de desempenho *mercado*, os dados coletados na pesquisa evidenciam que os gestores das instituições pesquisadas se preocupam em avaliar o mercado, concordando com a observação

de Kotler e Fox (1994), que os gestores das instituições de ensino estão conscientes de que não podem ignorar a concorrência. A tabela 4.16 evidencia as outras áreas pesquisadas.

Tabela 4.16. Áreas de desempenho utilizadas pela instituição

Áreas de Desempenho	Frequência	%
Clientes	08	100,0
Financeira	06	75,0
Mercado	06	75,0
Recursos Humanos	05	62,5
Estrutura Física	04	50,0
Qualidade nos Serviços	03	37,5
Captação de Recursos	03	37,5
Comunidade	03	37,5
Fornecedores	01	12,5

Além da diretoria, na maioria das EBAS – Educacionais estudadas, as discussões de desempenho organizacional contam apenas com a participação dos membros de conselho (75%) e do contador (75%). Faz-se necessário observar o alto número de instituições que contam com a presença de contadores nas discussões sobre desempenho organizacional. Em 50% das instituições a assessoria externa participa das discussões, conforme a tabela 4.17. O item outros (25%) refere-se a participação de um Fórum Departamental em uma das instituições e do auditor externo em outra instituição.

Tabela 4.17. Participantes da discussão de desempenho organizacional

Participante	Frequência	%
Contador	06	75,0
Assessoria Externa	04	50,0
Direção	08	100,0
Funcionários/ Voluntários	01	12,5
Membros do Conselho	06	75,0
Outros	02	25,0

Todos os gestores das instituições selecionadas para o estudo afirmaram que costumam comparar as ações planejadas com as efetivamente executadas, no sentido de corrigir possíveis distorções.

Sobre a utilização de indicadores de desempenho mais específicos pelas instituições, notou-se que o indicador mais utilizado é a *qualidade nos serviços*, apontado por 100% dos entrevistados. O segundo indicador mais utilizado é o que se refere à *satisfação dos clientes/ beneficiários* (87,5%). Os indicadores *evolução do número de clientes/ beneficiários* e *faturamento*, são adotados por 75% dos gestores das EBAS – Educacionais. Outros indicadores de desempenho utilizados por mais da metade das instituições pesquisadas (62,5%) são: *número de pessoas atendidas pelos projetos sociais e investimentos*. A tabela 4.18 mostra a relação de todos os indicadores de desempenho selecionados pelas EBAS – Educacionais objeto de estudo.

Tabela 4.18. Indicadores de desempenho utilizados pela instituição

Indicadores Utilizados	Frequência	%
Qualidade nos serviços	08	100,0
Satisfação dos clientes/ beneficiários	07	87,5
Evolução do número de clientes/ beneficiários	06	75,0
Faturamento	06	75,0
Número de pessoas atendidas pelos projetos sociais	05	62,5
Investimentos	05	62,5
Percentual de metas atingidas	03	37,5
Investimentos em tecnologia/ equipamentos	03	37,5
Perfil do consumidor	03	37,5
Retenção de clientes	03	37,5
Custo total dos projetos	03	37,5
Patrimônio	03	37,5
Balanço Social	02	25,0
Rotatividade de funcionários	02	25,0
Rentabilidade	02	25,0
Investimento em treinamento	02	25,0
Benefícios a funcionários/ colaboradores internos	02	25,0
Retrabalho	00	0,0

Na tabela 4.19 são apresentados os resultados referentes aos graus de importância de algumas fontes de informações, no entendimento dos gestores das EBAS – Educacionais. A pergunta do questionário pede que os entrevistados pontuem, em uma escala de Likert de 1 a 5, a importância de algumas informações pré-determinadas. Na referida escala, a nota 5 quer dizer que a fonte de informação é muito importante; e a nota 1 indica que a fonte de informação não tem nenhuma importância.

Analisando a tabela 4.19, observa-se que, para os entrevistados, a fonte de informação mais importante é o Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS, com nota média igual a 4,88. A segunda fonte considerada mais importante, com média de 4,50, é proveniente dos contadores. A informação advinda dos empregados ocupa o terceiro lugar em grau de importância, tendo obtido média de 4,38. A fonte de informação considerada menos importante (média = 2,75) é a proveniente dos fornecedores. Este dado corrobora a pouca importância dada à medida de desempenho *fornecedores* pelos gestores das instituições selecionadas para estudo (ver tabela 4.16).

A questão relativa aos fornecedores requer, em futuras pesquisas, mais atenção uma vez que implica em custos elevados para as EBAS – Educacionais.

Nota-se que o uso da *internet* como fonte de informação ainda é pouco utilizado pelas instituições pesquisadas. Tachizawa (2004) salienta que a *internet* contribui para a gestão dessas organizações, uma vez que possibilita aperfeiçoar as atividades e programas já desenvolvidos, mediante a incorporação de novas formas de comunicação, interação e disseminação das informações.

Tabela 4.19. Grau de importância da informação.

Informação	Freq.	Média*	Mediana	Moda	Mínimo	Máximo	Desvio Padrão
Clientes	8	4,00	4,50	5	2	5	1,309
Fornecedores	8	2,75	3,00	3	1	5	1,389
Governo	8	3,63	4,00	5	1	5	1,506
Comunidade	8	4,25	4,00	4	3	5	0,707
Empregados	8	4,38	5,00	5	3	5	0,916
CNAS	8	4,88	5,00	5	4	5	0,354
Revistas técnicas	8	2,88	3,00	4	1	4	1,246
Internet	8	3,50	4,00	4	1	5	1,414
Contador	8	4,50	4,50	4	4	5	0,535
Concorrentes	8	3,88	4,00	4	1	5	1,356
Consultores	8	3,63	3,50	5	2	5	1,302

* Nesta questão foi utilizada a escala de Likert de 1 a 5.

Quanto à forma de uso das demonstrações contábeis (Balanço Patrimonial, Demonstração do Déficit /Superávit do Exercício, Demonstração da Mutação do Patrimônio Social, Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos) e Notas Explicativas, observou-se que elas são utilizadas principalmente para fins fiscais, tendo sido apontada por 100% dos entrevistados. Pesquisa recente realizada por Silva (2005) sobre práticas gerenciais em organizações do terceiro setor também constatou que 81% das instituições pesquisadas, por essa autora, fazem uso das demonstrações contábeis para prestações de contas ao governo, ou seja, para fins fiscais.

Além da utilização para fins fiscais, 50% dos respondentes informaram também utilizar as demonstrações contábeis para fins de controle.

Um dos entrevistados apontou, como uma das formas de utilização das informações contábeis, o objetivo de renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEAS (item *outros*).

Tabela 4.20. Forma de uso das informações contábeis.

Forma de Uso	Frequência	%
Para fins de controle	04	50,0
Para fins fiscais	08	100,0
Para fins de avaliação de desempenho	02	25,0
Outros	01	12,5

Como pode ser observado na tabela 4.20, apenas 25% dos gestores das EBAS – Educacionais estudadas responderam utilizar as informações contábeis para a avaliação de desempenho. Este fato não encontra respaldo quando observadas as áreas de desempenho mais utilizadas nas instituições analisadas, pois, paradoxalmente, 75% dos respondentes informaram fazer uso da área de desempenho *financeira*.

Conforme é evidenciado pelos dados da tabela 4.21, 50% dos entrevistados informaram que as demonstrações financeiras (Balanço Patrimonial, Demonstração do Déficit /Superávit do

Exercício, Demonstração da Mutação do Patrimônio Social, Demonstrac o das Origens e Aplicações de Recursos e Notas Explicativas) das respectivas EBAS – Educacionais são elaboradas anualmente; 37,5% informaram que as demonstrações financeiras são elaboradas mensalmente e um dos respondentes disse que as demonstrações financeiras são elaboradas semestralmente.

Tabela 4.21. Freq ncia da elaborac o das demonstrações financeiras.

Periodicidade	Freq�ncia	%	% Acumulado
Mensalmente	03	37,5	37,5
Trimestralmente	00	0,0	37,5
Semestralmente	01	12,5	50,0
Anualmente	04	50,0	100,0
Total	08	100	

Com relação a elaborac o do planejamento orçamentário, duas das oito EBAS – Educacionais pesquisadas informaram não realizar qualquer tipo de planejamento.

De acordo com Miranda e Libonati (2002), o planejamento orçamentário serve para formalizar e sistematizar a atividade de planejamento e controle das empresas no curto prazo. Os mesmos autores (2002) ponderam que através dos orçamentos   possível identificar problemas decorrentes da falta de coordenação das atividades de uma empresa.

Do total de instituições estudadas, 50% dos entrevistados informaram que a freq ncia de elaborac o do planejamento orçamentário   anual, e 25% disseram que nas respectivas instituições   mensal. Os 25% restantes afirmaram não realizar planejamento orçamentário (tabela 4.22).

Tabela 4.22. Freq ncia da elaborac o do planejamento orçamentário.

Periodicidade	Freq�ncia	%	% Acumulado
Mensalmente	02	25,0	25,0
Trimestralmente	00	0,0	25,0
Semestralmente	00	0,0	25,0
Anualmente	04	50,0	75,0
Não elabora orçamento	02	25,0	100,0
Total	08	100	

4.1.4 Aspectos Relacionados aos Beneficiários/ Clientes da Instituição

Sobre a realização de pesquisas de satisfação de clientes, cinco dos gestores, do total de oito EBAS – Educacionais estudadas, afirmaram que costumam realizar tal pesquisa. Três instituições não fazem qualquer tipo de pesquisa de satisfação de clientes (tabela 4.23).

Como se pode notar, das instituições que costumam fazer pesquisas de satisfação de clientes, três fazem semestralmente, uma faz mensalmente e uma outra realiza a pesquisa anualmente.

Tabela 4.23 Freqüência das pesquisas de satisfação dos clientes.

Periodicidade	Freqüência	%	% Acumulado
Mensalmente	01	12,5	12,5
Semestralmente	03	37,5	50,0
Anualmente	01	12,5	62,5
Não faz pesquisa	03	37,5	100,0
Total	03	100	

Quanto aos canais utilizados para realização da pesquisa de satisfação de clientes, o estudo mostra que o canal *reuniões* é o mais utilizado pelas instituições analisadas, tendo sido apontado por quatro delas. Duas das EBAS – Educacionais selecionadas utilizam a *internet* para a pesquisa de satisfação de clientes e duas outras fazem uso da *caixa de sugestões*. O gestor de uma das instituições pesquisadas informou que, além da caixa de sugestões, costuma fazer a pesquisa pessoalmente, por ocasião das visitas de acompanhamento (tabela 4.24).

Tabela 4.24. Canais utilizados nas pesquisas de satisfação de clientes.

Canais Utilizados	Freqüência	%
<i>Call center</i>	00	0,0
Mala direta	00	0,0
Internet	02	25,0
Caixa de sugestões	02	25,0
Reuniões	04	25,0
Outros	01	37,5

Dos atributos identificados para medir o nível de satisfação dos clientes, segundo a percepção dos gestores entrevistados, o mais mencionado é a *qualidade no ensino/ serviço* (87,5%). O

segundo atributo mais utilizado é a *imagem e tradição* (62,5%). O *preço* foi o terceiro mais apontado, tendo sido citado por 50% dos respondentes. Os dados obtidos na pesquisa encontram-se detalhados na tabela 4.25 a seguir:

Tabela 4.25. Atributos identificados para medir o nível de satisfação dos clientes.

Canais Utilizados	Frequência	%
Qualidade do ensino/ serviço	07	87,5
Imagem de tradição	06	75,0
Preço	04	50,0
Qualificação dos professores	03	37,5
Instalações físicas e equipamentos	03	37,5
Outros	01	12,5

Resultados semelhantes foram obtidos em pesquisas realizadas em outros setores. Leite (2004) em seu estudo sobre a medição do desempenho de pequenas empresas hoteleiras do nordeste brasileiro, constatou que *qualidade dos serviços/ produtos* oferecidos e *imagem e reputação* estão entre os atributos mais mencionados pelos gestores para medir o nível de satisfação dos clientes, no caso, os hóspedes.

4.1.5 Aspectos Relacionados aos Funcionários/ Colaboradores Internos

Com referência a pesquisa para medir o nível de satisfação dos funcionários, observou-se que metade das EBAS – Educacionais estudadas não realiza pesquisa de satisfação de funcionários. De acordo com os dados da tabela 4.26, das quatro instituições que costumam fazer a pesquisa, uma o faz mensalmente, uma semestralmente, uma anualmente, e uma realiza a pesquisa a cada dois anos (categoria *outros*).

Tabela 4.26. Frequência das pesquisas de satisfação dos funcionários.

Periodicidade	Frequência	%	% Acumulado
Mensalmente	01	12,5	12,5
Semestralmente	01	12,5	25,0
Anualmente	01	12,5	37,5
Outros	01	12,5	50,0
Não faz pesquisa	04	50,0	100,0
Total	08	100	

Quanto à divulgação do desempenho da instituição aos professores e funcionários, observou-se que apenas uma EBAS – Educacional costuma divulgá-lo. Ou seja, sete das oito instituições pesquisadas não fazem a divulgação do desempenho para seus professores e funcionários.

Observa-se, pelos resultados compilados na tabela 4.27, que três das oito EBAS – Educacionais selecionadas para estudo não fazem avaliação/ análise de dados relativos aos seus professores e funcionários. Das cinco instituições que costumam fazer esta avaliação/ análise, em duas a atividade fica a cargo do departamento pessoal; em uma das instituições o responsável pela avaliação/ análise é o departamento de recursos humanos. Outros departamentos responsáveis pela avaliação/ análise dos dados relativos a professores/ funcionários (categoria *outros*) foram mencionados por duas instituições: em uma o responsável é o departamento pedagógico e, em outra, a responsabilidade pela avaliação é do departamento de psicologia e de um comitê específico.

Tabela 4.27. Departamento responsável pela avaliação periódica dos professores/ funcionários.

Fonte	Frequência	%	% Acumulado
Departamento Pessoal	02	25,0	25,0
Departamento de Contabilidade	00	0,0	25,0
Departamento de Recursos Humanos	01	12,5	37,5
Outros	02	25,0	62,5
Não faz pesquisa	03	37,5	100,0
Total	08	100	

Quanto a utilização de um sistema de reconhecimento e recompensas (por produtividade, assiduidade e tempo de serviço) para estimular professores/ funcionários, a pesquisa mostrou que seis das oito instituições estudadas não possuem qualquer sistema nesse sentido. Das duas instituições que possuem um sistema de recompensas, uma informou que adota um plano de avaliação de desempenho dos funcionários; a outra mencionou possuir um programa de cargos e salários.

Todos os gestores das EBAS – Educacionais estudadas informaram existir uma forma sistemática de receber as sugestões dos professores/ funcionários das respectivas instituições. A forma mais comum utilizada para tanto são as *reuniões*, apontadas por 50% das instituições; uma das EBAS – Educacionais utiliza a *caixa de sugestões* e uma outra informou recebê-las por *e-mail/ internet*. Outras formas mencionadas foram reuniões particulares com os professores/ funcionários, e uma das instituições informou a existência de um pacto de gestão.

Tabela 4.28. Formas de recebimentos de sugestões de professores/ funcionários.

Canais Utilizados	Frequência	% *
Caixa de sugestões	01	12,5
Reuniões	04	50,0
E-mail/ internet	01	12,5
Outras formas	02	25,0
Total	08	100

4.1.6 Aspectos Relacionados aos Projetos Sociais

Quanto à quantidade de projetos sociais, 100% das EBAS – Educacionais selecionadas para estudo informaram possuir mais de 10 projetos sociais implantados.

Com relação ao montante dos recursos administrados nos projetos sociais, todas as instituições informaram que os respectivos valores ultrapassam R\$ 10.000,00 (dez mil reais). No que se refere ao número de pessoas beneficiadas pelos projetos sociais/ gratuidades, quatro instituições informaram atender a mais de 1.000 pessoas; dos 50% restantes, duas possuem mais de 100 e menos de 500 beneficiários, e uma instituição beneficia de 500 a 1.000 pessoas.

Tabela 4.29. Número de pessoas atendidas pelos projetos sociais/ gratuidades.

Pessoas Atendidas	Frequência	% *
Até 100 pessoas	00	0,0
De 101 a 500 pessoas	02	25,0
De 501 a 1.000 pessoas	02	25,0
Acima de 1.000 pessoas	04	50,0
Total	08	100

A pesquisa demonstrou que 50% das instituições costumam elaborar planos de gastos e receitas que deverão ocorrer quando da execução dos projetos; e os 50% restantes não costumam elaborar tais planos de execução de gastos e receitas para seus projetos.

Quanto a avaliar os projetos executados pelas EBAS – Educacionais estudadas, a pesquisa demonstrou que, das oito instituições investigadas, seis procuram realizar a referida avaliação. Duas EBAS – Educacionais não costumam fazer este tipo de acompanhamento.

Tenório (2004) reforça que acompanhar e avaliar o desempenho a partir do orçamento possibilita a realização de comparações entre períodos ou entre dados de projetos diferentes.

Como pode ser visto pelos dados apresentados na tabela 4.30, as ações programadas mais utilizadas para avaliar os projetos executados pelas seis EBAS – Educacionais que costumam fazê-lo, as duas ações mais executadas, mencionadas por 83,3% das EBAS – Educacionais são o *número de pessoas beneficiadas* e a *efetividade da assistência social*. Tanto o *valor investido* como o *número de beneficiados concluintes* foi apontado por 50% das instituições.

Tabela 4.30. Ações programadas para avaliação dos projetos sociais.

Ações Programadas	Frequência	% *
Número de pessoas beneficiadas	05	83,3
Efetividade da assistência social	05	83,3
Valor investido	03	50,0
Número de beneficiados concluintes	03	50,0

* Este percentual foi calculado tendo como base os profissionais de seis das oito EBAS – Educacionais estudadas.

4.2 Análise das Hipóteses

Conforme exposto no capítulo 1, foram selecionadas algumas áreas de desempenho e buscou-se investigar o uso de indicadores mais específicos em concordância com o objetivo da pesquisa.

Em virtude do tamanho reduzido e das características da amostra, comentadas no capítulo 3, foi escolhido a Prova U de Mann-Whitney para testar as hipóteses neste trabalho. O nível de significância mínimo considerado para se rejeitar a hipótese nula (H_0) é de 5% ($\alpha = 0,05$).

4.2.1 Hipótese 1 – Relação Entre o Grau de Instrução e a Utilização das Áreas de Desempenho

Ao analisar a qualificação profissional está-se procurando conhecer as possíveis associações entre a capacitação profissional e a forma de gerar medição de desempenho.

Para Lucena (2004), o nível de qualificação ou capacitação pode responder pela qualidade do desempenho, na medida em que uma pessoa não poderá realizar uma tarefa sem que tenha sido preparada ou habilitada para isso.

Segundo Chiavenato (2001), o conceito de qualificação pessoal está relacionado à educação formal ou experiência profissional para exercer determinadas funções ou exercício de profissões.

Espera-se, portanto, que quanto maior o grau de instrução dos gestores maior a utilização dos dois grupos de variáveis selecionados para o estudo. A seguir apresenta-se a hipótese 1.

H_0 – Não existe relação entre o grau de instrução dos gestores e a utilização das áreas de desempenho pela instituição.

H_1 – Existe relação entre o grau de instrução dos gestores e a utilização das áreas de desempenho pela instituição.

A tabela 4.31 mostra os resultados do teste U de Mann-Whitney para a significância da relação entre o grau de instrução dos gestores das EBAS – Educacionais e a utilização das áreas de desempenho escolhidas para análise.

Tabela 4.31. Grau de instrução x área de desempenho.

Grau de Instrução X Área de Desempenho Utilizada	Teste U Mann-Whitney Asymp. Sig.(2-tailed)	Sig. (1)
Financeira	0,124	
Recursos humanos	0,121	
Fornecedores	0,450	
Qualidade nos serviços	0,168	
Clientes	Todos responderam “sim”	
Mercado	0,034	*
Estrutura física	0,405	
Captação de recursos	0,731	
Comunidade	0,121	

(1) Nesta coluna, assinalam-se as associações significativas. O símbolo * representa significância de 5%.

Testadas todas as áreas de desempenho, verificou-se que H_0 deve ser aceita, pois, das nove selecionadas para estudo, somente a área de desempenho *mercado* obteve resultado significativo, indicando haver uma relação entre o grau de instrução dos gestores e a utilização da mesma. Ao observar a disposição das respostas, em relação à área *mercado*, verifica-se que existe uma relação positiva entre estas duas variáveis, pois, dos oito profissionais entrevistados, seis afirmaram fazer uso da área de desempenho *mercado*, sendo que, destes, cinco são especialistas/ mestres. Percebe-se, portanto, que profissionais mais graduados, das EBAS – Educacionais, tendem a dar maior importância à área de desempenho *mercado*. Este fato é explicado por Tenório (2004), que enfatiza a importância de se verificar que tipo de influência os aspectos externos exercem de modo a se conhecer riscos e oportunidades e a

estabelecer linhas de ação que possibilitem à instituição se prevenir e se adaptar às condições do contexto, neste caso, o mercado.

De acordo com Lucena (2004), as empresas que já perceberam a importância da orientação do seu negócio para o mercado têm consciência de que são expectativas do ambiente que irão direcionar as decisões voltadas para o desempenho organizacional.

4.2.2 Hipótese 2 – Relação Entre o Grau de Instrução e a Utilização de Indicadores de Desempenho

No intuito de evidenciar a relação existente entre o grau de instrução e a utilização dos indicadores de desempenho selecionados para estudo, foram consideradas as seguintes hipóteses:

H₀ – Não existe relação entre o grau de instrução dos gestores e a utilização de indicadores de desempenho pela instituição.

H₁ – Existe relação entre o grau de instrução dos gestores e a utilização de indicadores de desempenho pela instituição.

Como pode ser observado na tabela 4.32, o teste U de Mann-Whitney não apresentou significância estatística em nenhum dos 21 indicadores de desempenho selecionados para o estudo, devendo *H₀* ser aceita.

Tabela 4.32. Grau de instrução x indicadores de desempenho.

Grau de Instrução X Indicadores de Desempenho	Teste U Mann-Whitney Asymp. Sig.(2-tailed)	Sig. (1)
Balço Social	0,248	
Rotatividade dos funcionários	0,248	
Rentabilidade	0,441	
Percentual de metas atingidas	0,731	
Investimento em treinamento	0,248	
Satisfação de clientes/ beneficiários	0,450	
Evolução do número de clientes/ beneficiários	0,847	
Investimento em tecnologia/ equipamentos	0,121	
Qualidade nos serviços	Todos responderam “sim”	
Perfil do consumidor	0,863	
Faturamento	0,847	
Retenção de clientes	0,731	
Benefícios a funcionários/ colaboradores internos	0,248	
Retrabalho	Todos responderam “não”	
Número de pessoas atendidas pelos projetos sociais	0,382	
Custo total dos projetos	0,863	
Investimentos	0,389	
Patrimônio	0,863	
Elaboração de orçamentos	0,847	
Pesquisas de satisfação dos funcionários	0,405	
Avaliação dos projetos executados	0,847	

(1) Nesta coluna, assinalam-se as associações significativas. O símbolo * representa significância de 5%.

Todos os entrevistados responderam utilizar o indicador *qualidade nos serviços*, ao contrário do indicador *retrabalho*, que não é utilizado por nenhum dos respondentes.

Para Tachizawa e Andrade (2002), é condição indispensável ao processo de gestão a adoção de indicadores que mensurem os resultados das ações dos gestores, de forma a subsidiar decisões corretivas a serem internalizadas, principalmente, no processo ensino-aprendizagem das instituições de ensino.

Esperava-se que quanto maior o grau de instrução do entrevistado, maior o uso dos indicadores de desempenho selecionados para estudo nas instituições, porém o que se observa é que tal prática ainda não é expressiva entre as EBAS – Educacionais analisadas.

Para Drucker (apud Barbosa, 1999), recursos humanos pouco qualificados acarretam a falta de preocupação com o desempenho e a falta de compromisso com metas e objetivos claros,

que juntamente com a ausência de indicadores de avaliação de desempenho, retroalimentam ações ineficientes.

4.2.3 Hipótese 3 – Relação Entre o Tempo de Existência da Instituição e a Utilização das Áreas de Desempenho

Neste tópico pretende-se inferir se existe relacionamento entre o tempo de existência das EBAS – Educacionais e a utilização das áreas de desempenho estudadas, e, caso positivo, a forma como se relacionam.

O investigador optou por testar o tempo de existência das instituições em virtude das mesmas atuarem há muito tempo, a mais recente tendo sido fundada há 38 anos, e a mais antiga há 140 anos. A longevidade das EBAS – Educacionais estudadas instigou a investigação sobre se a continuidade das instituições guarda relação com a utilização das áreas e indicadores de desempenho analisados e, caso positivo, quais são priorizados e de que forma se dá o relacionamento. A hipótese 3 é a seguinte:

H_0 – Não existe relação entre o tempo de existência da instituição e a utilização das áreas de desempenho pela instituição.

H_1 – Existe relação entre o tempo de existência da instituição e a utilização das áreas de desempenho pela instituição.

Verifica-se pelos dados apresentados na tabela 4.33, que o teste U de Mann-Whitney não apresentou significância estatística para nenhuma das nove áreas de desempenho analisadas, não podendo H_0 ser rejeitada, devendo aceitar-se H_0 .

Tabela 4.33. Tempo de existência x áreas de desempenho.

Tempo de Existência X Área de Desempenho Utilizada	Teste U Mann-Whitney Asymp. Sig.(2-tailed)	Sig. (1)
Financeira	0,317	
Recursos humanos	0,881	
Fornecedores	0,513	
Qualidade nos serviços	0,655	
Clientes	Todos responderam "sim"	
Mercado	1,000	
Estrutura física	0,564	
Captação de recursos	0,101	
Comunidade	0,881	

(1) Nesta coluna, assinalam-se as associações significativas. O símbolo * representa significância de 5%.

Examinadas todas as áreas de desempenho, constata-se que das nove selecionadas para estudo, nenhuma obteve significância, não sendo possível afirmar que haja uma relação entre o tempo de existência da instituição e a utilização de tais áreas de desempenho. Portanto, o tempo de existência não guarda relação com a utilização (ou não) das áreas de desempenho pelas EBAS – Educacionais objetos de estudo.

4.2.4 Hipótese 4 – Relação Entre o Tempo de Existência da Instituição e a Utilização dos Indicadores de Desempenho

Para demonstrar a relação entre o tempo de existência da instituição e a utilização dos indicadores de desempenho selecionados para investigação, foram consideradas as seguintes hipóteses:

H₀ – Não existe relação entre o tempo de existência da instituição e a utilização de indicadores de desempenho pela instituição.

H₁ – Existe relação entre o tempo de existência da instituição e a utilização de indicadores de desempenho pela instituição.

Nota-se que o teste U de Mann-Whitney apresentou significância estatística para quatro dos vinte e um indicadores de desempenho analisados, conforme dados constantes na tabela 4.34.

Tabela 4.34. Tempo de existência x indicadores de desempenho.

Tempo de Existência X Indicadores de Desempenho	Teste U Mann-Whitney Asymp. Sig.(2-tailed)	Sig. (1)
Balanco Social	0,505	
Rotatividade dos funcionários	0,182	
Rentabilidade	0,046	*
Percentual de metas atingidas	0,456	
Investimento em treinamento	1,000	
Satisfação de clientes/ beneficiários	0,513	
Evolução do número de clientes/ beneficiários	0,739	
Investimento em tecnologia/ equipamentos	0,881	
Qualidade nos serviços	Todos responderam “sim”	
Perfil do consumidor	0,053	*
Faturamento	0,182	
Retenção de clientes	0,025	*
Benefícios a funcionários/ colaboradores internos	0,317	
Retrabalho	Todos responderam “não”	
Número de pessoas atendidas pelos projetos sociais	0,182	
Custo total dos projetos	0,025	*
Investimentos	0,456	
Patrimônio	0,881	
Elaboração de orçamentos	0,317	
Pesquisas de satisfação dos funcionários	1,000	
Avaliação dos projetos executados	0,317	

(1) Nesta coluna, assinalam-se as associações significativas. O símbolo * representa significância de 5 %.

Os quatro indicadores de desempenho que obtiveram significância foram: *rentabilidade*, *perfil do consumidor*, *retenção dos clientes* e *custo total dos projetos*.

Analisando-se a disposição das respostas, vê-se que os indicadores *rentabilidade*, *perfil do consumidor* e *custo total dos projetos* obtiveram significâncias positivas, ou seja, as instituições com maior tempo de existência utilizam mais esses indicadores. Por outro lado, ainda de acordo com as respostas fornecidas pelos entrevistados, o indicador de desempenho *retenção de clientes* obteve significância negativa, sugerindo que as instituições com maior tempo de existência não costumam fazer uso deste tipo de indicador.

Comparando os resultados das hipóteses 3 e 4, percebe-se que apesar de não ter sido obtida significância para nenhuma das áreas de desempenho investigadas (hipótese 3), quatro dos indicadores de desempenho selecionados para estudo obtiveram significância (hipótese 4).

O fato observado indica que, como a utilização dos indicadores está mais relacionada ao tempo de existência da instituição, sugere-se que já foram naturalmente incorporados ao longo da atuação destas instituições, e seus gestores, apesar de perceberem a existência dos indicadores, não os associam às áreas de desempenho.

4.2.5 Hipótese 5 – Relação Entre o Porte da Instituição e a Utilização das Áreas de Desempenho

Espera-se que quanto maior o porte da instituição, maior a utilização das áreas de desempenho. Instituições de maior porte também tendem a ter maior complexidade, o que demanda uma maior necessidade de se medir o desempenho. Conforme mencionado na análise descritiva dos resultados, o critério utilizado para determinação do porte das instituições analisadas foi a classificação do BNDES, ou seja, de acordo com a receita bruta anual (ano base 2004).

A quinta hipótese é a seguinte:

H₀ – Não existe relação entre o porte da instituição e a utilização das áreas de desempenho pela instituição.

H₁ – Existe relação entre o porte da instituição e a utilização das áreas de desempenho pela instituição.

Constata-se pelos dados apresentados na tabela 4.35, que o teste U de Mann-Whitney não apresentou significância estatística para nenhuma das nove áreas de desempenho analisadas, não podendo a hipótese nula ser rejeitada, ou seja, aceita *H₀*.

Tabela 4.35. Porte da instituição x áreas de desempenho.

Porte da Instituição X Área de Desempenho Utilizada	Teste U Mann-Whitney Asymp. Sig.(2-tailed)	Sig. (1)
Financeira	0,100	
Recursos humanos	0,870	
Fornecedores	0,232	
Qualidade nos serviços	0,870	
Clientes	Todos responderam “sim”	
Mercado	0,715	
Estrutura física	0,874	
Captação de recursos	0,072	
Comunidade	0,514	

(1) Nesta coluna, assinalam-se as associações significativas. O símbolo * representa significância de 5%.

Testadas todas as áreas de desempenho, constata-se a não significância de nenhuma delas. Desta forma, não se pode afirmar que haja uma relação entre o porte e a utilização de tais áreas, ou seja, o porte não é fator determinante para utilização (ou não) de áreas de desempenho pelas EBAS – Educacionais.

Observe-se o indicador *captação de recursos*: embora não significativo ao nível considerado (5%), sua significância de 0,072 e uma análise mais detalhada das respostas apresentadas sinalizam para a existência de uma relação negativa entre aquele indicador e o porte da instituição, o que pode sugerir que existe uma tendência ao não uso deste indicador por parte das EBAS – Educacionais de maior porte.

4.2.6 Hipótese 6 – Relação Entre o Porte da Instituição e a Utilização dos Indicadores de Desempenho

Para evidenciar a relação existente entre o porte da instituição e a utilização dos indicadores de desempenho selecionados para investigação, foram consideradas as seguintes hipóteses:

H_0 – Não existe relação entre o porte da instituição e a utilização de indicadores de desempenho pela instituição.

H_1 – Existe relação entre o porte da instituição e a utilização de indicadores de desempenho pela instituição.

O teste U de Mann-Whitney apresentou significância estatística apenas para um dos vinte e um indicadores de desempenho selecionados, conforme dados constantes na tabela 4.36.

Tabela 4.36. Porte da instituição x indicadores de desempenho.

Porte da Instituição X Indicadores de Desempenho	Teste U Mann-Whitney Asymp. Sig.(2-tailed)	Sig. (1)
Balço Social	0,584	
Rotatividade dos funcionários	0,584	
Rentabilidade	0,068	
Percentual de metas atingidas	0,514	
Investimento em treinamento	0,584	
Satisfação de clientes/ beneficiários	0,633	
Evolução do número de clientes/ beneficiários	0,715	
Investimento em tecnologia/ equipamentos	0,870	
Qualidade nos serviços	Todos responderam “sim”	
Perfil do consumidor	0,191	
Faturamento	0,465	
Retenção de clientes	0,072	
Benefícios a funcionários/ colaboradores internos	0,465	
Retrabalho	Todos responderam “não”	
Número de pessoas atendidas pelos projetos sociais	0,072	
Custo total dos projetos	0,014	*
Investimentos	0,072	
Patrimônio	0,870	
Elaboração de orçamentos	0,584	
Pesquisas de satisfação dos funcionários	0,874	
Avaliação dos projetos executados	0,584	

(1) Nesta coluna, assinalam-se as associações significativas. O símbolo * representa significância de 5%.

O indicador de desempenho *custo total dos projetos* obteve significância estatística ao nível considerado ($\alpha = 0,05$). Examinada a disposição das respostas, nota-se que as três EBAS – Educacionais de maior porte fazem uso do indicador *custo total dos projetos*, o que se sugere que quanto maior o porte da instituição maior o uso do referido indicador.

Saliente-se que os indicadores *retenção de clientes*, *número de pessoas atendidas pelos projetos sociais* e o indicador *investimentos*, embora não significantes ao nível considerado (5%), convém que sejam observados em virtude de sua significância de 0,072, que pode sugerir uma possível tendência a uma relação entre o porte da instituição e estes indicadores. Com referência aos indicadores *número de pessoas atendidas pelos projetos sociais* e *investimentos*, as disposições das respectivas respostas podem sugerir que existe uma tendência ao uso desses indicadores por parte das EBAS – Educacionais com maior porte. Em se tratando do indicador *retenção de clientes*, verifica-se uma possível tendência ao não uso deste indicador pelas EBAS – Educacionais de maior porte.

Esperava-se que quanto maior o porte da instituição, maior o uso dos indicadores de desempenho selecionados para este estudo, porém o que se observa é que tal prática ainda não é expressiva entre as EBAS – Educacionais analisadas.

CONCLUSÃO

Este trabalho procurou identificar quais as medidas de desempenho utilizadas pelas EBAS – Educacionais, com sede no município do Recife – PE. Para alcançar este objetivo, foi realizada uma revisão bibliográfica sobre o assunto em questão e, em seguida, procedeu-se uma pesquisa empírica, por meio de aplicação de questionário às instituições selecionadas.

A principal limitação da pesquisa foi o foco do estudo voltado apenas para as EBAS - Educacionais com sede no município do Recife – PE, que foram escolhidas pelo critério da conveniência. Este fato resultou numa população-alvo de tamanho reduzido, o que terminou por inviabilizar a utilização de outros testes considerados mais robustos para os tipos de variáveis estudados.

Com base na análise dos resultados dos questionários aplicados, e de acordo com o referencial teórico levantado, verificou-se que as EBAS – Educacionais pesquisadas são instituições com tempo de atuação considerável, algumas com mais de cem anos de existência, e possuem sistemas de avaliação de desempenho simples e não estruturados. Além disso, não conseguem obter e utilizar todas as informações que os participantes internos e externos podem proporcionar para a melhoria do desempenho da instituição.

Observou-se uma grande dificuldade em responder as questões sobre o que medir e por que medir, e constatou-se a existência de poucos estudos empíricos sobre medição de desempenho organizacional para este segmento de atividade.

As respostas para o problema levantado na pesquisa encontram-se nas análises do estudo empírico, cujas principais conclusões são:

- Observou-se que a maioria dos gestores entrevistados é qualificada em nível de especialização e/ou mestrado, atuam há menos de 10 anos na instituição e possuem, no máximo, 10 anos de experiência nesta área de atividade;
- Todos os gestores se preocupam em avaliar as áreas de desempenho *clientes* e a *qualidade dos serviços* prestados; porém, a maioria dá pouca importância à informação proveniente dos *fornecedores*;
- Metade das instituições pesquisadas não costuma elaborar qualquer plano de execução de gastos e receitas para seus projetos e nem realiza pesquisa de satisfação dos seus funcionários;
- A maioria das instituições analisadas não possui mecanismos de reconhecimento e recompensas para estimular seus professores/ funcionários, nem divulga as informações relativas ao desempenho da própria instituição para os seus colaboradores internos.

Por meio da realização dos testes de significância, buscou-se testar às hipóteses da pesquisa, apresentadas no primeiro capítulo deste trabalho.

Os testes permitiram verificar que, de um modo geral, não existe relação entre o grau de instrução dos gestores e a utilização das áreas de desempenho e/ou dos indicadores analisados, tendo apenas a área de desempenho *mercado* obtido significância ao nível considerado, o que pode indicar que profissionais mais qualificados tendem a observar mais a referida área. Esperava-se que quanto maior a qualificação dos gestores maior fosse a utilização de tais medidas, o que acabou por não ser confirmado neste trabalho de pesquisa. Desta forma, os resultados obtidos sugerem que os gestores das EBAS – Educacionais precisam analisar mais as áreas de desempenho e utilizar as informações, as quais lhes são disponibilizadas, e que permitam medir sua performance.

No que se refere ao tempo de existência das EBAS – Educacionais, os testes mostraram que as instituições mais antigas tendem a priorizar os indicadores *rentabilidade*, *perfil do consumidor* e *custo total dos projetos*. Por outro lado, as instituições com menos tempo de atuação tendem a dar maior importância ao indicador *retenção de clientes*.

Atente-se para o fato das instituições mais novas possuírem uma maior preocupação no relacionamento com os clientes, ao contrário das mais antigas, o que pode sugerir a confiabilidade na imagem e tradição como atributos para a retenção de clientes por estas instituições. Entretanto, devido à não significância dos resultados para a totalidade das áreas de desempenho analisadas, nem para a maioria dos indicadores pesquisados, a continuidade dessas instituições não está relacionada à utilização de tais medidas.

Observou-se que as EBAS – Educacionais de maior porte tendem a fazer mais uso do indicador *custo total dos projetos*, resultado que era esperado devido à necessidade de controle do volume mínimo de recursos a serem destinados aos projetos sociais. Porém, em virtude da não significância da quase totalidade dos resultados obtidos, tanto para áreas como para indicadores, não existe uma relação entre o porte das instituições e a utilização das áreas de desempenho e dos indicadores investigados. Vale salientar que se esperava, como resultado da pesquisa, que instituições mais complexas tendessem a medir mais o seu desempenho.

Por fim, considerando a maioria dos resultados alcançados com os testes de hipóteses, verificou-se que a utilização de indicadores de desempenho, por parte das EBAS – Educacionais, ainda que precária, está mais relacionada ao tempo de existência das instituições do que ao seu porte ou à qualificação dos seus gestores.

No intuito de aprofundar os conhecimentos abordados nesta pesquisa, sugere-se a aplicação deste trabalho a uma população-alvo de EBAS – Educacionais mais abrangente.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.

ARMANI, Domingos. **Como elaborar projetos**: guia prático para elaboração e gestão de projetos sociais. Porto Alegre: Tomo Editorial, 2001.

ASSIS, Marcelino Tadeu de. **Indicadores de gestão de recursos humanos**: usando indicadores demográficos, financeiros e de processos de gestão do capital humano. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2005.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 6023**: informação e documentação: referências – elaboração. Rio de Janeiro, 2002.

_____. **NBR 10520**: informação e documentação: citações em documentos – apresentação. Rio de Janeiro, 2002.

_____. **NBR 14724**: informação e documentação: trabalhos acadêmicos – apresentação. Rio de Janeiro, 2002.

BARBOSA, Jaércio A. S. A necessidade de se administrar as organizações do terceiro setor. **Controversa**, São Paulo, ano 9, p. 13-17, 1999.

BIO, Sérgio R. **Sistemas de informação**: um enfoque gerencial. São Paulo: Atlas, 1985.

BITITCI, U. S. Dynamics of performance measurement systems. **International journal of production management**. v. 20, n. 6, p. 692-704, 2000.

BOND, Emerson. **Medição de desempenho para gestão da produção em um cenário de cadeia de suprimentos**. Dissertação (Mestrado). Escola de Engenharia de São Carlos. Engenharia da Produção. Universidade de São Paulo. São Carlos, 2002.

BONNELLI, R.; FLEURY, P.F.; FRITSCH, W. Indicadores microeconômicos do desempenho competitivo. **Revista de Administração**. São Paulo, v. 29, n. 2, p. 3-19, 1994.

BRASIL. **Constituição da República Federativa de 1988**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, nº 191-A, de 05 de outubro de 1988.

_____. **Decreto nº 2.536**, de 06 de abril de 1998. Dispõe sobre a concessão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos a que se refere o inciso IV, do art. 18, da Lei nº 8.742, de 07 de dezembro de 1993, e dá outras providências.

_____. **Lei nº 8.212**, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui o Plano de Custeio e dá outras providências.

_____. **Lei nº 9.394**, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as Diretrizes e Bases da Educação Nacional.

_____. **Lei nº 9.532**, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências.

BANCO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL (BNDES). Classificação do Porte das Empresas. BNDES – 2002. Disponível em: <<http://www.bndes.gov.br/atuar/porte.htm>>. Acesso em 02/03/2006.

_____. Relatório Setorial nº 3, Julho/2001. Área de Desenvolvimento Social. Gerência de Estudos Setoriais – GESET. Disponível em: <<http://www.bndes.gov.br>>. Acesso em 02/03/2006.

CARSTENS, Adriana. **O Processo de modernização de uma organização filantrópica**. Florianópolis: UFSC, 2002. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção), Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, 2002.

CAVALCANTI, Rosa Fidélia Vieira. **Uma investigação sobre medidas de desempenho utilizadas pelas empresas de construção, subsetor edificações, na região metropolitana do Recife**. Recife: UNB, 2004. Dissertação (Mestrado em Contabilidade), Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (UNB, UFPE, UFPB e UFRN), Universidade de Brasília – UNB, 2004.

CAVALIERI, Adriane; MACEDO-SOARES, T. Diana v. A.; THIOLENT, Michel. **Avaliando o desempenho da universidade**. Rio de Janeiro: Ed. PUC-Rio; São Paulo: Loyola, 2004.

CEBDS – CONSELHO EMPRESARIAL BRASILEIRO PARA O DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL. Disponível em: <<http://www.cebds.org.br>>. Acesso em: março de 2006.

CHIAVENATO, Idalberto. **Desempenho humano nas empresas: como desenhar cargos e avaliar o desempenho**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CHIAVENATO, Idalberto; CERQUEIRA NETO, Edgard Pedreira. **Administração Estratégica: em busca do desempenho superior, uma abordagem além do Balanced Scorecard**. São Paulo: Saraiva, 2003.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Manual de procedimentos contábeis e prestação de contas das entidades de interesse social**. 2.ed. Brasília: CFC, 2004.

COSTA, Francisco José da; OLIVEIRA, Francisco Correia de. A gestão estratégica nas organizações escolares. In: **Assembléia do Conselho Latino Americano de Escolas de Administração**. Anais da XXXVII Assembléia do Conselho Latino Americano de Escolas de Administração – CLADEA. Porto Alegre/RS: CLADEA, 2002.

COSTA Jr., Leopoldo. Terceiro setor e economia social. **Revista eletrônica do terceiro setor**. 1999. Disponível em: <<http://www.integracao.fgvsp.br/cadernos.htm>>. Acesso em: 12 de fevereiro de 2005.

DAES – DIRETORIA DE ESTATÍSTICAS E AVALIAÇÃO DA EDUCAÇÃO SUPERIOR. **Manual de avaliação institucional centros universitários** – Setembro, 2002. Disponível em: <<http://www.inep.gov.br/download/superior/2002>>. Acesso em: outubro de 2005.

DALLEDONNE, Jorge. **Indicadores empresariais**. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.

DRUCKER, Peter Ferdinand. **Administração de organizações sem fins lucrativos: princípios e práticas**. 5. ed. São Paulo: Pioneira, 1997.

_____. **Terceiro Setor: exercícios de auto-avaliação para empresas**. São Paulo: Futura, 2001.

FALCONER, André Pablo. **A promessa do terceiro setor: um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão**. São Paulo: USP, 1999. Dissertação (Mestrado em Administração), Centro de Estudos em Administração do Terceiro Setor, Universidade de São Paulo – USP, 1999.

_____. Terceiro Setor: a sociedade por ela própria. **Revista Brasileira de Administração**, Ano XII, nº 38, p. 36, Setembro, 2002.

FERNANDES, Rubem César. **Privado, porém público: o terceiro setor na América latina**. Rio de Janeiro: Relume-Dumara, 1994.

_____. **O que é o terceiro setor?** Disponível em: <<http://www.rits.org.br>>. Acesso em: 12 de junho de 2004.

FISCHER, R M.; FISCHER, A. L. O dilema das ongs. In: **Encontro Anual da Associação Nacional de Pós-Graduação em Administração**. Anais do XVIII ENANPAD. Curitiba, 1994.

FONSECA, Jairo Simon da; MARTINS, Gilberto de Andrade. **Curso de Estatística**. São Paulo: Atlas, 1996.

FRAGOSO, Adriana Rodrigues. **Percepções de governantes de organizações não governamentais (ONGS) dos estados da Paraíba, Pernambuco e Rio Grande do Norte sobre a aplicabilidade de padrões de governança corporativa em processos de gestão organizacional**. Recife, 2004. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (UNB, UFPE, UFPB e UFRN), Universidade de Brasília – UNB, 2004.

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. **Terceiro setor: reflexões sobre o marco legal**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2001.

FUNDAÇÃO PARA O PRÊMIO NACIONAL DE QUALIDADE (FPNQ). **Critérios de excelência: o estado da arte da gestão para a excelência de desempenho**. São Paulo, 2004. Disponível em: <<http://www.fpnq.org.br>>. Acesso em dezembro de 2004.

GEROLAMO, Mateus Cecílio. **Proposta de sistematização para o processo de gestão de melhorias e mudanças de desempenho.** São Carlos: USP, 2003. Dissertação (Mestrado em Engenharia da Produção), Escola de Engenharia de São Carlos da Universidade de São Paulo, Universidade de São Paulo – USP, 2003.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GONÇALVES, José P. **Desempenho organizacional.** Semanário Econômico. São Paulo, nº 815, agosto, 2002.

HARBOUR, J. L. **“The Basics of Performance Measurement”.** Quality Resources, New York, 1997.

HERNANDEZ PEREZ JÚNIOR, José; OLIVEIRA, Luís Martins; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

HRONEC, S. M. **Sinais vitais.** São Paulo: Makron Books, 1994.

HUDSON, Mike. **Administrando organizações do terceiro setor: o desafio de administrar sem receita.** São Paulo: Makron Books, 1999.

HUNGER, J. David. **Gestão estratégica: princípios e práticas.** 2. ed. Rio de Janeiro: Reichmann & Affonso, 2002.

IBASE – INSTITUTO BRASILEIRO DE ANÁLISES SOCIAIS E ECONÔMICAS. Modelo de Balanço Social para Instituições de Ensino, Fundações e Organizações Sociais. Disponível em: <<http://www.ibase.org.br>>. Acesso em dezembro de 2005.

IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. As Fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil: 2002. IBGE, Gerência do Cadastro Central de Empresas. Rio de Janeiro: IBGE, 2004.

_____. Biblioteca. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br>>. Acesso em fevereiro de 2006.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Mapas estratégicos – Balanced Scorecard: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

_____. **Organização orientada para estratégia: como as empresas que adotam o balanced scorecard prosperam no novo ambiente de negócios.** Rio de Janeiro: Campus, 2001.

_____. **A estratégia em ação: balanced scorecard.** 11. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KARDEC, Alan. **Gestão estratégica e avaliação do desempenho.** Rio de Janeiro: Qualitymark: Abraman, 2002.

KAYDOS, Will. **Operational Performance Measurement Increasing Total Productivity.** London: St. Lucie Press, 1999.

KIYAN, Fábio Makita. **Proposta para o desenvolvimento de indicadores de desempenho como suporte estratégico**. São Carlos: USP, 2001. Dissertação (Mestrado em Engenharia da Produção), Escola de Engenharia de São Carlos da Universidade de São Paulo, Universidade de São Paulo – USP, 2001.

KOTLER, Philip; FOX, Karen F. A. **Marketing estratégico para instituições educacionais**. São Paulo: Atlas, 1994.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Maria de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

LANTELME, E. M. Vieira. **Proposta de um sistema de indicadores de qualidade e produtividade para a construção civil**. Porto Alegre: UFRS, 1994. Dissertação (Mestrado em Engenharia Civil), Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRS, 1994.

LEITE, Celso Barroso. Filantrópicas e contribuição social. In: Merege (Coord.). **Terceiro setor: reflexões sobre o marco legal**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1998.

LEITE, Daniela Cíntia de Carvalho. **Investigação sobre medição de desempenho em pequenas empresas hoteleiras do nordeste brasileiro**. João Pessoa, 2004. Dissertação. (Mestrado em Ciências Contábeis), Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (UNB, UFPE, UFPB e UFRN), Universidade de Brasília – UNB, 2004.

LIBONATI, Jeronymo José. **Modelo de avaliação de desempenho por resultado da área de suprimentos: enfoque da gestão econômica**. São Paulo: USP, 2002. Tese (Doutorado em Contabilidade/ Controladoria), Universidade de São Paulo – USP, 2002.

LIBONATI, J. J., MIRANDA, L. C. Planejamento empresarial. In: Schmidt (Org.). **Controladoria: Agregando Valor para a Empresa**. Porto Alegre, Bookman, 2002.

LONEEFF, D. **Implementando a estratégia**. eManager. 2001. São Paulo, v.18, p. 22-6.

LONGO, Rose Mary Juliano. **Gestão da qualidade: evolução histórica, conceitos básicos e aplicação na educação**. Texto para discussão n. 397 – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Brasília: IPEA, Maio /1999. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br/docentes>>. Acesso em 11 março 2005.

LUCENA, Maria Diva da Salete. **Planejamento estratégico e gestão do desempenho para resultados**. São Paulo: Atlas, 2004.

MACEDO-SOARES, T. D. L. v. A.; RATTON, C. A. Medição de desempenho e estratégias orientadas para o cliente: resultados de uma pesquisa de empresas líderes no Brasil. **Revista de Administração de Empresas**. São Paulo, v. 39, n. 4, p. 46-59, Out/Dez, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 10 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1995.

MARSHAL JUNIOR, Isnard. **Gestão de qualidade**. 3. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2004.

MARTINS, Gilberto de Andrade; LINTZ, Alexandre. **Guia para elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso**. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, R. A. **Sistemas de medição de desempenho**: um modelo para estruturação do uso. São Paulo: USP, 1999. Tese (Doutorado), Escola Politécnica, Universidade de São Paulo – USP, 1999.

MEGLIORINI, Evandir. Amostragem. In: Corrar (Coord.). **Pesquisa operacional para decisão em contabilidade e administração**: contabilometria. São Paulo: Atlas, 2004.

MELO NETO, Francisco Paulo; FROES, César. **Responsabilidade social & cidadania empresarial**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1999.

MENDES, Luiz Carlos Abreu. **Visitando o “terceiro setor” (ou parte dele)**. Texto para discussão n. 647 – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Brasília: IPEA, Maio /1999. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br/docentes>>. Acesso em 11 março 2005.

MENEZES, José Eugênio de Oliveira. **ONGS $\frac{3}{4}$ das organizações não-governamentais e seus sistemas de simbologia política**. São Paulo. 1995. Dissertação (Mestrado), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC. São Paulo, 1995.

MEREGE, Luiz Carlos (Coord.). **Terceiro setor**: reflexões sobre o marco legal. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1998.

MIRANDA, Luiz Carlos; LIBONATI, Jeronymo José. Planejamento operacional. In: Schmidt (Org.). **Controladoria**: agregando valor para a empresa. Porto Alegre, Bookman, 2002.

MIRANDA, Luiz Carlos; SILVA, José Dionísio Gomes da. Medição do desempenho. In: Schmidt (Org.). **Controladoria**: agregando valor para a empresa. Porto Alegre, Bookman, 2002.

MURAYAMA, Antonio Carlos. **Medição do desempenho e gestão estratégica nas organizações**: alinhamento por meio dos instrumentos de softwares e infra-estrutura de TI. São Paulo: EI-Edições Inteligentes, 2005.

NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão estratégica de custos**: conceitos, sistemas e implementação. São Paulo: Atlas, 1991.

NASCIMENTO, Diogo Toledo do; OLAK, Paulo Arnaldo. As entidades sem fins lucrativos (terceiro setor) e as normas brasileiras de contabilidade aplicadas. In: **Congresso Brasileiro de Contabilidade**. Anais do XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade. São Paulo: 2003.

ÑAURI, M. H. C. **As medidas de desempenho como base para a melhoria contínua dos processos**: o caso da Fundação de Amparo à Pesquisa e Extensão Universitária (FAPEU). Santa Catarina: UFSC, 1998. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção), Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, 1998.

NEELY, Andy. **The Performance Measurement Revolution**: Why now and what next? International Journal of Operations & Production Management. Bradford, UK, v. 20, n. 2, p. 205-228, 1999.

_____. BOURNE, Mike. **Why measurement initiatives fail**. Quality Focus: Bradford, 2000.

_____. MILLS, J.; PLATTS, K.; GREGORY, M.; RICHARDS, H. **Performance measurement system design**. Should process based approaches be adopted? International Journal of Production Economics. n. 46-47, p. 423-431, 1996.

OGLIARI, Paulo Rodolfo; AMADOR, Renato Pereira. O balanço social na abordagem das instituições de ensino superior, de caráter privado e sem fins lucrativos. In: **II Seminário de Responsabilidade Social e Ambiental**. Fortaleza, 2002.

OLAK, Paulo Arnaldo. **Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais**. São Paulo: USP, 1996. Dissertação. (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – Universidade de São Paulo – USP, 1996.

_____. **Bases para a eficácia na aplicação do contrato de gestão nas organizações sociais brasileiras**. São Paulo: USP, 2000. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis), Universidade de São Paulo – USP, 2000.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistemas de informação contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários**. 5. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2004.

PELIANO, A. M. M. **Pesquisa ação social das empresas**. São Paulo: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), 2002.

PEREIRA, Carlos Alberto. Avaliação de resultados e desempenhos. In: Catelli (Coord.) **Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

RIBEIRO FILHO, José Francisco. **Modelagem de sistemas de custos e resultados para procedimentos de compras e contratações em organizações da sociedade civil de interesse público – OSCIP**. Recife, 2002.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RIFKIN, Jeremy. **O fim dos empregos: o declínio inevitável dos níveis dos empregos e a redução da força global de trabalho**. São Paulo: Makron Books, 1995.

ROSA, E. B.; PAMPLONA, E. de O.; ALMEIDA, D. A. de. Parâmetros de desempenho e a competitividade dos sistemas de manufatura. In: **Encontro Nacional de Engenharia de Produção – ENEGEP**. Anais do XV ENEGEP. São Carlos: ABEPRO/ UFSCAR, 1995.

ROSSI Jr., Luiz Rodovil. **A gestão para resultados como ferramenta administrativa nas organizações do terceiro setor.** São Paulo: EAESP/FGV, 1998. Dissertação (Mestrado em Administração), Escola de Administração de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas – FGV, 1998.

SALAMON, Lester. A emergência do terceiro setor: uma revolução associativa global. **Revista de Administração da Universidade de São Paulo.** São Paulo, v. 33, n. 1, p. 5-11, jan./mar. 1998.

_____; ANHEIR, Helmut K. **The emerging nonprofit sector – an overview** Manchester, UK: Manchester University Press, 1996.

SALVATORE, Vilu. **Marcos conceituais do terceiro setor.** Disponível em: <<http://www.setor3.com.br/senac2>>. Acesso em 12 de junho de 2004.

SANTOS, Luís Paulo Guimarães dos. Uma contribuição à discussão sobre a avaliação de desempenho das instituições federais de ensino superior – uma abordagem da gestão econômica. **Revista de Contabilidade e Finanças – USP,** São Paulo, n. 28, p. 86-99, jan./abr. 2002.

SCHIEMANN, W. A.; LINGLE, J. H. **Bullseye!:** Hitting your Strategic Targets through high-Impact Measurement. New York: The Free Press, 1999.

SHANK, J. K. & GOVINDARAJAN, V. **A revolução dos custos:** como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos. 12. ed. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1997.

SIEGEL, Sidney. **Estatística não-paramétrica para ciências do comportamento.** São Paulo: McGraw-Hill, 1975.

SILVA, Ana Carolina Miranda da. **Práticas de contabilidade gerencial em organizações do terceiro setor:** um estudo na região metropolitana do Recife – PE. Recife, 2005. Dissertação. (Mestrado em Ciências Contábeis), Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (UNB, UFPE, UFPB e UFRN), Universidade de Brasília – UNB, 2005.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro de. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade:** orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses. São Paulo: Atlas, 2003.

SOARES, Euvaldo Antonio Ruiz; CATÃO, Gustavo Campos; LIBONATI, Jeronymo José. A contabilidade como um sistema de informação de apoio ao processo decisório nas entidades do terceiro setor. In: **Congresso Brasileiro de Contabilidade.** Anais do XVII Congresso Brasileiro de Contabilidade. Santos, 2004.

STEVENSON, William J. **Estatística aplicada à administração.** São Paulo: Harper & Row do Brasil, 1981.

TACHIZAWA, Takeshy. **Organizações não governamentais e terceiro setor.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

TACHIZAWA, Takeshy; ANDRADE, R. O. B. **Gestão de instituições de ensino**. 3. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2002.

TAKASHINA, N. T.; FLORES, M. C. X. **Indicadores da qualidade e do desempenho: como estabelecer metas e medir resultados**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1999.

TENÓRIO, Fernando G. (Org.). **Gestão de ongs: principais funções gerenciais**. 8. ed. Fundação Getúlio Vargas, 2004.

TINOCO, João Eduardo Prudêncio. **Balço social: uma abordagem da transparência e da responsabilidade pública das organizações**. São Paulo: Atlas, 2001.

TORRES, Maria Cândida. **Gestão estratégica: o planejamento estratégico**. In: A Vez do Mestre – Módulo VI. Rio de Janeiro: UCAM, 2002.

VALARELLI, L. **Indicadores de resultados de projetos sociais**. Disponível em: <<http://www.rits.com.br>>. Acesso em 16 de janeiro de 2004.

VIEIRA, Alexandre Thomaz; ALMEIDA, Maria Elizabeth B. de; ALONSO, Myrtes. **Gestão educacional e tecnologia**. São Paulo: Avercamp, 2003.

VIEIRA, Sonia. **Bioestatística: tópicos avançados**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

WANDERLEY, Cláudio de Araújo. **Uma investigação sobre a medição de desempenho da função produção nas indústrias de transformação de Pernambuco: um enfoque do *balanced scorecard* e do *performance prism***. Recife, 2002. Dissertação. (Mestrado em Engenharia de Produção). Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção. UFPE, 2002.

WINCKLER, Pablo Rozano; NETRO, José Luís de Castro. Evidenciação contábil de Entidades Sem Finalidade de Lucro (ESFL) – um estudo de caso sobre a APAE – Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais de Blumenau. In: **Congresso Brasileiro de Contabilidade**. Anais do XVII Congresso Brasileiro de Contabilidade. Santos: 2004.

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

APÊNDICE 1 – CARTA DE APRESENTAÇÃO



Universidade Federal de Pernambuco
 Coordenação Regional UFPE
 Av. dos Funcionários, s/n 1º Andar Sala E-06 Recife – PE
 Telefone/Fax: (81) 2126 8874

Ofício nº 006/2005

Recife, 26 de novembro de 2005.

Prezados Senhores

Apresentamos o Sr. Eivaldo Antonio Ruiz Soares, aluno do Mestrado em Ciências Contábeis, desta Universidade, matrícula nº 04/55512, RG 3.723.955 SSP/PE, que se apresenta para coletar informações, com a finalidade de desenvolver um estudo de caso para elaboração de dissertação de conclusão do mestrado.

Antecipadamente, agradecemos pela atenção dispensada ao referido aluno.

Atenciosamente,

Prof. Dr. Jeronymo José Libonati
 Orientador

Prof. Dr. José Francisco Ribeiro Filho
 Coordenador da Pós-Graduação

APÊNDICE 2 – FORMULÁRIO DE ENTREVISTA**1. Qualificação do Entrevistado**

1. Gênero do respondente:
 Masculino
 Feminino
2. Qual é a sua idade? _____ anos
3. Qual o seu grau de instrução?
 Ensino Fundamental
 Ensino Médio/Técnico
 Ensino Superior
 Especialização/Mestrado
 Doutorado
4. Que cargo ocupa na Instituição?
 Diretor
 Contador
 Gerente
 Outro. Especifique: _____
5. Há quanto tempo trabalha na Instituição?

6. Qual o seu tempo de experiência nesse ramo de atividade?

2. Informações Gerais da Instituição

7. Há quanto tempo a Instituição existe?

8. A Instituição possui filial (is)? Caso afirmativo, quantas?

9. Qual a quantidade de clientes matriculados/ inscritos na Instituição?

10. Qual a receita bruta anual da instituição?

11. Qual o número de funcionários/voluntários?

12. A Instituição possui uma missão?
 Sim
 Não (prossiga respondendo a questão 14)

13. Sobre a missão da Instituição, opine:

A missão da Instituição...	Grau de Relacionamento				
	01	02	03	04	05
É curta e possui um foco bem direcionado					
É clara e facilmente compreendida					
É suficientemente abrangente					
Fornecer a direção para fazer as tarefas certas					
Está adequada às competências da Instituição					
Inspira compromisso					
Diz pelo que, no fim, queremos ser lembrados					
Devia ser revista					
<p>Use a seguinte escala: 01 – Não se relaciona com a missão 03 – Relaciona-se com a missão 05 – Relaciona-se muito com a missão Os números 02 e 04 são opiniões intermediárias</p>					

14. Dos profissionais abaixo listados, qual(is) a instituição mantém em seu quadro de funcionários?

- () Contador
 () Auditor Interno
 () *Controller*
 () Advogado

15. A Instituição utiliza financiamentos?

- () Sim
 () Não

16. Caso positivo, qual a periodicidade?

- () Anualmente
 () Mensalmente
 () Raramente
 () Outros. Especifique: _____

3. Desempenho Global da Instituição

17. A Instituição avalia o desempenho organizacional?

- () Sim
 () Não

18. Caso afirmativo, com que frequência a Instituição avalia o desempenho organizacional?

- () Anualmente
 () Semestralmente
 () Trimestralmente
 () Mensalmente
 () Raramente. Especifique: _____

19. Como a Instituição mede o desempenho organizacional?
- Intuitivamente
 - Pela utilização informações gerenciais
20. Qual(is) a(s) medida(s) de desempenho utilizada(s) pela Instituição?
- Financeira
 - Recursos Humanos
 - Fornecedores
 - Qualidade nos serviços
 - Clientes
 - Mercado
 - Estrutura física
 - Captação de Recursos
 - Comunidade
21. Quem participa da discussão de desempenho organizacional?
- Auditor Interno
 - Contador
 - Assessoria Externa
 - Direção
 - Funcionários/ Voluntários
 - Membros do Conselho
 - Outro(s). Especifique: _____
22. A Instituição costuma comparar as ações planejadas com as efetivamente executadas, de forma a corrigir possíveis distorções?
- Sim
 - Não
23. Que outro(s) indicador(es) de desempenho é (são) utilizado(s) pela Instituição?
- Balanço Social
 - Rotatividade dos funcionários
 - Rentabilidade
 - Percentual de metas atingidas
 - Investimento em treinamento
 - Satisfação dos clientes/ beneficiários
 - Evolução do número de clientes/ beneficiários
 - Investimento em tecnologia/ equipamentos
 - Qualidade nos serviços
 - Perfil do consumidor
 - Faturamento
 - Retenção de clientes
 - Benefícios a funcionários/ colaboradores internos
 - Retrabalho
 - Número de pessoas atendidas pelos projetos sociais
 - Custo total dos projetos
 - Investimentos
 - Patrimônio

24. Qual o grau de importância de informação você atribui para cada item:

	1	2	3	4	5
Informação dos clientes					
Informação dos fornecedores					
Informação do governo					
Informação da comunidade					
Informação dos empregados					
Informação do CNAS					
Informação de revistas técnicas					
Informação da internet					
Informação do contador					
Informação dos concorrentes					
Informação dos consultores					
Outra(s) Informação(ões): _____					
<p>Use a seguinte escala:</p> <p>1 – sem importância</p> <p>2 – pouco importante</p> <p>3 – moderadamente importante</p> <p>4 – importante</p> <p>5 – muito importante</p>					

25. De que forma a Instituição faz uso de suas demonstrações contábeis?

- () Para fins de controle
- () Para fins fiscais
- () Para fins de avaliação de desempenho
- () Outro(s). Especifique: _____

26. Com que frequência a Instituição elabora suas demonstrações financeiras?

- () Mensalmente
- () Trimestralmente
- () Semestralmente
- () Anualmente

27. A instituição costuma fazer planejamento orçamentário?

- () Sim
- () Não

28. Caso positivo, os orçamentos são elaborados com que periodicidade?

- () Mensalmente
- () Trimestralmente
- () Semestralmente
- () Anualmente

4. Aspectos Relacionados aos Beneficiários/ Clientes da Instituição

29. A instituição costuma fazer pesquisas de satisfação dos clientes?
 Sim
 Não
30. Caso positivo, com que frequência?
 Mensalmente
 Semestralmente
 Anualmente
 Outra. Especifique: _____
31. Que canal(is) é (são) utilizado(s) para consecução das pesquisas de satisfação dos clientes?
 Call center
 Mala direta
 Internet
 Caixa de sugestões
 Reuniões
 Outro(s). Especifique: _____
32. Que atributo(s) a Instituição identifica para medir o nível de satisfação de seus clientes?
 Preço
 Imagem e tradição
 Qualidade do ensino
 Qualificação dos professores
 Instalações físicas e equipamentos
 Outro(s). Especifique: _____

5. Aspectos Relacionados aos Funcionários/Colaboradores Internos

33. A Instituição realiza pesquisa para medir o nível de satisfação dos funcionários?
 Sim, anualmente
 sim, semestralmente
 Sim, mensalmente
 Não
 Outro. Especifique: _____
34. O desempenho da Instituição é informado regularmente a todos os professores/funcionários?
 Sim
 Não

35. Os dados relativos aos professores/funcionários são periodicamente avaliados e analisados?
- Não
 - Sim, pelo Departamento Pessoal
 - Sim, pelo Departamento de Contabilidade
 - Sim, pelo Departamento de Recursos Humanos
 - Sim, por outro(s) Departamentos(s). Especifique: _____
36. A Instituição possui um sistema de reconhecimento e recompensas a fim de estimular seus professores e funcionários?
- Não
 - Sim, pela produtividade
 - Sim, pela assiduidade
 - Sim, pelo tempo de serviço
 - Sim, de outra forma. Especifique: _____
37. Existe uma forma sistemática de receber as sugestões dos professores/funcionários da Instituição?
- Não
 - Sim, caixa de sugestões
 - Sim, reuniões
 - Sim, e-mail/ internet
 - Sim, de outra forma. Especifique: _____

6. Aspectos Relacionados aos Projetos Sociais

38. Qual a quantidade de projetos sociais implantados na Instituição?
- até 05 projetos
 - De 05 a 10 projetos
 - Mais de 10 projetos
 - Nenhum
39. Em média, qual o montante dos recursos administrados nos projetos sociais?
- até R\$ 5.000,00
 - entre R\$ 5.000,01 e R\$ 10.000,00
 - acima de R\$ 10.000,00
40. Qual o número de pessoas beneficiadas pelos projetos sociais/ gratuidades?
- até 100 pessoas
 - de 101 a 500 pessoas
 - de 501 a 1000 pessoas
 - acima de 1000 pessoas
41. A Instituição costuma elaborar planos de gastos e receitas que deverão ocorrer quando da execução dos projetos?
- Sim
 - Não

42. A Instituição procura avaliar os projetos executados?
 Sim
 Não
43. Caso sua resposta anterior seja positiva, que ações são programadas nesse sentido?
 Número de pessoas beneficiadas
 Efetividade da assistência social
 Valor investido
 Número de beneficiados concluintes
 Outra(s). Especifique: _____
44. A Instituição analisa os custos envolvidos no desempenho de suas atividades e/ou projetos?
 Sim,
 Não