

Gestão estratégica de custos no terceiro setor: um estudo de caso numa organização da Paraíba

Orleans Silva Martins

Carlos Pedrosa Neto

Aneide Oliveira Araujo

Resumo:

Ocupando lacunas deixadas pelo Governo nos serviços prestados à população, as organizações do Terceiro Setor surgiram no Brasil a partir da vontade individual de seus idealizadores. Apesar da imensa representatividade e importância frente à população, estas organizações ainda sofrem com a escassez de recursos. Já não bastasse isso, elas vêm enfrentando sérios problemas relativos à gestão e a carência de estudos e aplicações de ferramentas gerenciais que auxiliem seus gestores na tomada de decisão. Dessa forma, este estudo foi realizado com o objetivo de verificar como a gestão estratégica de custos pode contribuir para melhorar esse processo de tomada de decisão, destacando as vantagens de se gerir estrategicamente os custos. Para alcance dos objetivos realizou-se uma pesquisa exploratória, por meio de um estudo de caso em uma organização do Estado da Paraíba, utilizando como instrumentos as pesquisas bibliográfica e documental, e a realização de entrevista com o responsável pela gestão da organização. Observou-se que a deficiência na gestão dessas organizações é agravada pela falta de profissionais capacitados em administração e finanças e, de estudos e ferramentas gerenciais que auxiliem seus gestores. Nesse sentido viu-se que a gestão estratégica de custos é uma ferramenta importante no auxílio à tomada de decisão e na formação de preços de seus serviços, podendo ser aplicada a essas organizações a partir da análise de sua cadeia de valor, de seu posicionamento estratégico, e da escolha de seu sistema de custos e de seus direcionadores.

Área temática: *Gestão de Custos nas Empresas do Terceiro Setor*

Gestão estratégica de custos no terceiro setor: um estudo de caso numa organização da Paraíba

Orleans Silva Martins (UnB/UFPB/UFRN) – orleansmartins@yahoo.com.br

Carlos Pedrosa Neto (UnB/UFPB/UFRN) – carlospedrosaneto@hotmail.com

Aneide Oliveira Araújo (UnB/UFPB/UFRN) – aneide@ufrnet.br

Resumo

Ocupando lacunas deixadas pelo Governo nos serviços prestados à população, as organizações do Terceiro Setor surgiram no Brasil a partir da vontade individual de seus idealizadores. Apesar da imensa representatividade e importância frente à população, estas organizações ainda sofrem com a escassez de recursos. Já não bastasse isso, elas vêm enfrentando sérios problemas relativos à gestão e a carência de estudos e aplicações de ferramentas gerenciais que auxiliem seus gestores na tomada de decisão. Dessa forma, este estudo foi realizado com o objetivo de verificar como a gestão estratégica de custos pode contribuir para melhorar esse processo de tomada de decisão, destacando as vantagens de se gerir estrategicamente os custos. Para alcance dos objetivos realizou-se uma pesquisa exploratória, por meio de um estudo de caso em uma organização do Estado da Paraíba, utilizando como instrumentos as pesquisas bibliográfica e documental, e a realização de entrevista com o responsável pela gestão da organização. Observou-se que a deficiência na gestão dessas organizações é agravada pela falta de profissionais capacitados em administração e finanças e, de estudos e ferramentas gerenciais que auxiliem seus gestores. Nesse sentido viu-se que a gestão estratégica de custos é uma ferramenta importante no auxílio à tomada de decisão e na formação de preços de seus serviços, podendo ser aplicada a essas organizações a partir da análise de sua cadeia de valor, de seu posicionamento estratégico, e da escolha de seu sistema de custos e de seus direcionadores.

Palavras-Chave: Terceiro setor. Gestão estratégica de custos. Contabilidade gerencial.

Área Temática: Gestão de Custos nas Empresas do Terceiro Setor.

1. Considerações iniciais

A expressão Terceiro Setor deriva do inglês “*Third Sector*” que faz parte do vocabulário sociológico dos Estados Unidos. Lá essa expressão costuma ser usada paralelamente a outras, entre as quais se destacam duas: a primeira, “Organizações Sem Fins Lucrativos” (*Non Profit Organizations*), as quais não podem distribuir entre seus diretores e associados benefícios financeiros; e a segunda, “Organizações Voluntárias” (*Voluntary Organizations*), que têm um sentido complementar ao da primeira. Suas criações são frutos do puro ato da vontade de seus fundadores, ou seja, não resultam de uma ação governamental.

Na Europa Continental estas organizações foram denominadas “Organizações Não-Governamentais (ONG), cuja origem está na nomenclatura do sistema de representação da Organização das Nações Unidas (ONU), pois estas organizações internacionais, embora não representassem governos, pareciam significativas o bastante para justificar uma presença formal da ONU. No Brasil este termo foi muito utilizado nos anos 80.

Na América Latina, inclusive no Brasil, é mais abrangente se falar de “Sociedade Civil” e de suas Organizações. Este é um conceito do século dezoito que desempenhou papel importante na filosofia política moderna, sobre tudo entre autores da Europa Continental.

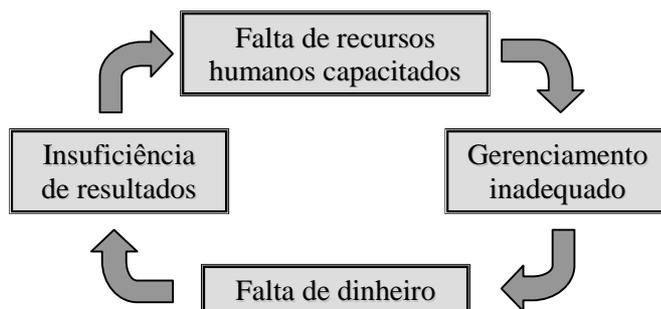
Hoje se fala em Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), as quais atuam paralelamente ao Governo, em busca do bem-estar da coletividade.

Apesar da imensa representatividade social que essas organizações possuem, elas apresentam, em sua maioria, fortes problemas quando se fala de gestão. São poucos recursos, grande demanda por seus serviços, muita exigência e desconfiança manifestadas por seus financiadores e pela sociedade e, às vezes, até administrações realizadas por pessoas ligadas às atividades fim da organização, sem conhecimentos específicos sobre administração.

Segundo Falconer (1999, p. 110),

Há um virtual consenso entre estudiosos e pessoas envolvidas no cotidiano dessas organizações sem fins lucrativos de que, no Brasil, a deficiência no gerenciamento destas organizações é um dos maiores problemas do setor, e que o aperfeiçoamento da gestão – através da aprendizagem e da aplicação de técnicas oriundas do campo de Administração – é um caminho necessário para atingir melhores resultados.

Nessa visão o problema fundamental do Terceiro Setor está relacionado à falta de capacitação em administração dos gestores dessas organizações. Assim o autor defende que um dos caminhos para se solucionar-lo é através da aprendizagem e da aplicação de técnicas oriundas do campo da administração. O perfil destas organizações no Brasil parece, à primeira vista, apenas confirmar a percepção de que o problema do setor é, fundamentalmente, um problema de competência na gestão. Operando em um meio desfavorável, caracterizado pela falta de recursos e de apoio do poder público, essas organizações se vêem fadas ao ciclo vicioso:



Fonte: Adaptado de Falconer (1999, p. 122).

Figura 1: Ciclo vicioso do Terceiro Setor

Conseqüentemente, as organizações pertencentes a este setor necessitam se valer de profissionais capacitados com conhecimentos de administração e, de ferramentas administrativas para que estes profissionais possam ter um bom auxílio informacional para a tomada de decisão nessas organizações.

Sendo assim, a Contabilidade pode contribuir com esse processo através de algumas ferramentas. Aqui destacamos a gestão estratégica de custos. Com ela se pretende munir os gestores com informações tempestivas e relevantes para a escolha da estratégia a ser utilizada pela organização. Em seu livro *Gestão de Custos*, os autores Hansen e Mowen (2003, p. 423) definem tomada de decisão estratégica como “o ato de escolher estratégias alternativas com meta de selecionar uma estratégia, ou estratégias, que fornece(m) uma garantia razoável de crescimento e sobrevivência a longo prazo para uma empresa”. Com ela as organizações do Terceiro Setor passariam a analisar minuciosamente cada passo a ser dado, vindo a tomar decisões instituídas em bases informacionais “palpáveis”. Os mesmos autores ainda definem

gestão estratégica de custos como sendo “o uso de dados de custos para desenvolver e identificar estratégias superiores que produzirão uma vantagem competitiva sustentável” (HANSEN; MOWEN, 2003, p. 423). Sendo assim, questiona-se: como a gestão estratégica de custos pode ajudar essas organizações a melhorar seu processo de tomada de decisão e, conseqüentemente, a fixação de valores de convênios e anuidades de associados, a gestão de seus recursos com mais eficiência e formação de preços?

1.1. Objetivos

O objetivo principal desse estudo é verificar como a gestão estratégica de custos pode contribuir para a melhoria do processo de tomada de decisão das organizações do Terceiro Setor, destacando quais as vantagens de se gerir estrategicamente os custos, e como estes conhecimentos podem ser aplicados em uma organização do Estado da Paraíba.

De modo mais específico, pretende-se atingir os seguintes objetivos:

- Analisar as necessidades das organizações do Terceiro Setor de melhorar seu processo de tomada de decisão;
- Destacar as possíveis vantagens de se gerir estrategicamente os custos nessas organizações;
- Evidenciar as principais características e conceitos da gestão estratégica de custos;
- Analisar como os conhecimentos de gestão estratégica de custos podem ser aplicados em uma organização do Terceiro Setor.

1.2. Metodologia e justificativa

Este estudo foi desenvolvido na forma de pesquisa exploratória, envolvendo as seguintes etapas metodológicas de pesquisa: revisão de literatura pertinente ao tema e, análise e discussão da aplicação dos conhecimentos levantados na revisão de literatura em uma organização através do estudo de caso.

Gil (1999, p. 21) define pesquisa exploratória como,

Uma pesquisa que visa proporcionar maior familiaridade com o problema com vistas a torná-lo explícito ou a construir hipóteses. Envolve levantamento bibliográfico; entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado; e análise de exemplos que estimulem a compreensão. Assume, em geral, as formas de Pesquisas Bibliográficas e Estudos de caso.

Neste caso, em particular, a pesquisa assume a forma de estudo de caso.

Quanto aos procedimentos técnicos, foram coletados dados através da pesquisa bibliográfica, com investigações baseadas em livros, artigos e internet; da pesquisa documental, que de acordo com Silva (2003, p. 61) “difere da pesquisa bibliográfica por utilizar material que ainda não recebeu tratamento analítico ou que pode ser reelaborado”, através dos demonstrativos financeiros da organização; e da aplicação da técnica de entrevista, escolhida entre as demais devido ao fato do estudo ser baseado em apenas uma organização e, de ser apenas uma pessoal a responsável pela tomada de decisão nesta organização.

O estudo se justifica face à importância do trabalho que vêm sendo desenvolvido por essas organizações junto à população, preenchendo lacunas deixadas pelo governo e contribuindo para a diminuição das diferenças sociais, ocupando um lugar de destaque e relevância em nossa sociedade. Assim, a cada dia a presença dessas organizações no âmbito

sócio-econômico se torna mais indispensável. Apesar dessa importância, essas organizações vêm apresentando sérios problemas gerenciais e organizacionais. Nesse sentido foi observada a existência de estudos recentes voltados à gestão dessas organizações, no entanto, também foi notada certa carência em relação ao estudo da Contabilidade utilizada como auxílio à tomada de decisões nessas organizações. Por esse motivo, realiza-se este estudo com o intuito de utilizar as informações gerenciais e de custos dessas organizações como auxílio aos gestores, pretendendo-se assim melhorar seu processo de tomada de decisão.

2. O Terceiro Setor brasileiro

Com o crescimento observado nas últimas décadas do número de organizações, principalmente entre os anos de 1996 e 2002 quando houve um aumento de 157% (GIFE, 2006a, p. 1), acredita-se que seus números financeiros tenham acompanhado esse crescimento.

2.1. O quanto representa o Terceiro Setor para o Brasil

No Brasil as Organizações do Terceiro Setor estão em constante crescimento. Prova disso é o vulto de negócios e investimentos que o setor recebe e que vem a cada dia aumentando. De acordo com os últimos dados do IBGE (2002, p. 24), no final de 2002, o país possuía 275.895 organizações, das quais, 4,25% estavam localizadas no Norte do País, 22,22% no Nordeste, 6,58% no Centro-Oeste, 23,04% no Sul, e a grande maioria, 43,92%, estava localizada no Sudeste do País. O Estado da Paraíba representava apenas 1,84% desse total, com 5.089 organizações.

| Regiões | Organizações | (%) |
|--------------|----------------|-----------------|
| Norte | 11.715 | 4,25 % |
| Nordeste | 61.295 | 22,22 % |
| Centro-Oeste | 18.148 | 6,58 % |
| Sudeste | 121.175 | 43,92 % |
| Sul | 63.562 | 23,04 % |
| Total | 275.895 | 100,00*% |

* Diferença de 0,01% causada pelos arredondamentos.

Fonte: Adaptado de IBGE (2002, p. 24).

Quadro 1: Distribuição das Fundações Privada e Associações Sem Fins Lucrativos segundo as grande regiões – Brasil – 2002

Ainda, de acordo com a mesma fonte, este setor empregava em 2002 cerca de 1,5 milhões de pessoas e envolvia cerca de 19,7 milhões de voluntários.

Estudos do Instituto Superior de Estudos da Região - ISER (2006, p. 1), datados de 1999, revelam que elas movimentavam aproximadamente 1,2% do PIB nacional. Segundo estimativas da mesma fonte, 9% da população brasileira, ou seja, quase 15 milhões de pessoas, doaram recursos para organizações do terceiro setor no ano de 1999 (ISER, 2006, p. 1).

Apesar dessas cifras milionárias, o terceiro setor brasileiro ainda sofre bastante com a escassez de recursos e com as dificuldades em manter suas atividades. Ao fazer um comparativo do setor nacional com o dos Estados Unidos, observasse que aqui o setor ainda está um pouco atrofiado.

No ano de 2003 o Conselho Nacional de Associações Filantrópicas dos Estados Unidos realizou uma pesquisa na qual mostra que, até aquele momento, o país possuía 837.027 organizações e, que naquele ano o setor contabilizou investimentos de aproximadamente 1,73 trilhões de dólares e gastos que superavam os 945 bilhões de dólares (GIFE, 2006b, p. 1). De acordo com a mesma pesquisa e com dados do *The World Factbook* (publicação anual da *Central Intelligence Agency* (CIA) dos Estados Unidos da América com informações de base, em estilo almanaque, sobre os países do mundo), esses números são comparáveis a 6º maior economia do mundo (GIFE, 2006b, p. 1).

2.2. Os problemas de gestão enfrentados por essas organizações

Grande parte dessas organizações enfrenta dificuldades financeiras diante da escassez de recursos, o que as pressiona a melhores desempenhos e uso racional de seus recursos. Além de dificuldades financeiras, essas organizações também sofrem com deficiências administrativas e contábeis, pois, por muitas vezes se preocupam em apenas cumprir as exigências legais, como as obrigações acessórias, e as exigências impostas por seus financiadores, sendo a principal delas a prestação de contas dos recursos recebidos. Conseqüentemente, não se preocupam em criar um sistema de informações gerenciais que venha a otimizar a utilização desses recursos e auxiliar seus gestores no processo de tomada de decisão.

Uma de suas grandes deficiências refere-se a conhecimentos técnicos e conceituais em administração e finanças, acarretando deficiências estruturais de planejamento e, conseqüentemente, de gestão. Isto acontece, pois seus gestores são, normalmente, especialistas em atividades-fim ligadas ao desenvolvimento social e ao campo de atuação das organizações, enquanto que a gestão de recursos e projetos representa uma das atividades-meio para atingir o objetivo final. O resultado que se verifica é a descontinuidade de investimentos e a frágil sustentabilidade de suas ações.

3. Contabilidade gerencial estratégica

No processo de gestão das organizações, papel importante possui a Contabilidade no auxílio à tomada de decisão e definição da estratégia pelos gestores. Zimmerman (1997, p. 4) afirma que “as decisões estratégicas fundamentais frente aos gestores de todas as empresas incluem o que produzir, que quantidade vender (ou a que preço), e qual a combinação e a quantidade de investimentos variados usar (como mão-de-obra, materiais e capitais)”.

Nessas decisões o objetivo principal das organizações é maximizar seus ganhos, que de acordo com o mesmo autor, para que esse objetivo seja atingindo os gestores devem,

[...] decidir quanto produzir de cada produto. Eles escolhem ou o preço pelo qual o produto será vendido, ou o número de unidades que irão produzir. Dirigir uma empresa maximizadora de lucros torna-se, então, ilusoriamente simples; as únicas exigências são bons dados e habilidades de liderança para fazer com que outros os acompanhem (ZIMMERMAN, 1997, p. 4).

Esses “bons dados” que o autor afirma ser uma das exigências para uma boa gestão são fornecidos pela Contabilidade, e é a partir deles que ela pode contribuir para a melhoria do processo de tomada de decisão das organizações através da utilização de algumas de suas ferramentas. Essa afirmação é reforçada por Marion (1998, p. 27), quando esse afirma que a Contabilidade,

[...] é o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões. Na verdade ela coleta todos os dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os e resumindo-os em forma de relatórios ou de comunicados, que contribuem sobre maneira para a tomada de decisões.

Nessa visão, o autor considera a Contabilidade como um sistema informação, destacando a importância que as informações obtidas por ela têm para o auxílio à tomada de decisão dos gestores.

Como auxiliar no processo de gestão das organizações, a área da Contabilidade de Custos tem se destacado como uma grande parceira dos gestores. Isso é observado na definição de Leone (2000, p. 18), quando afirma que,

[...] pode ser conceituada como o ramo da função financeira que acumula, organiza, analisa e interpreta os custos dos produtos, dos estoques, dos serviços, dos componentes da organização, dos planos organizacionais e das atividades de distribuição para determinar o lucro, para controlar as operações e para auxiliar o administrador no processo de tomada de decisões e de planejamento.

Partindo-se dessa definição, a Contabilidade de Custos assume o papel de acumuladora e organizadora dos “gastos relativos a bem e serviço utilizado na produção de outros bens e serviços” (MARTINS, 2003, p. 25), ou seja, dos custos. Nesse sentido, Martins (2003, p. 21) ainda afirma que “a Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao Controle e a ajuda às tomadas de decisões”. Essa referência ao Controle tem como missão fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão; e em relação à tomada de decisão, acompanhar o efetivamente acontecido para que possa ser comparado com valores anteriormente definidos e, a partir disso tomar as decisões.

Em suma, o papel da Contabilidade de Custos é revestido de importância, pois, contribui para alimentação de um sistema de informações sobre valores relevantes que dizem respeito aos produtos e serviços e, que trazem conseqüências de curto e longo prazo sobre as atividades da organização. O conhecimento dos custos é vital para saber se, a um dado preço, o produto ou serviço é rentável ou não e, se é possível reduzir seus custos ou não.

3.1. A gestão estratégica de custos

O processo de tomada de decisão envolve a escolha entre pelo menos duas alternativas. Ao se tomar uma decisão os custos e benefícios de uma alternativa precisam ser comparados com os custos e benefícios das outras. Para facilitar esse processo é importante que se faça uma distinção entre custos e benefícios relevantes e irrelevantes para a eficiência do processo. Garrison e Noreen (2001, p. 431) afirmam que,

A distinção entre os dados de custos e de benefícios relevantes e irrelevantes é fundamental por dois motivos: primeiro, os dados irrelevantes podem ser ignorados e não precisam ser analisados, o que pode poupar tempo e trabalho a quem decide. Segundo, más decisões podem facilmente ter origem na inclusão errônea de dados irrelevantes de custos e benefícios na análise das alternativas. Para obterem sucesso ao decidir, os administradores precisam ser capazes de indicar as diferenças entre dados relevantes e irrelevantes e, também, utilizar corretamente os dados relevantes na análise.

Assim os custos podem influenciar bastante no processo de gestão e definição da estratégia da organização. O objetivo de uma estratégia de liderança em custos é oferecer um produto ou serviço melhor ou igual aos clientes, a um custo menor do que aquele oferecido pelos seus concorrentes. Por outro lado, uma estratégia de diferenciação busca aumentar o valor ao cliente ao aumentar o que o cliente recebe. Ou seja, uma vantagem competitiva é criada ao oferecer algo ao cliente que não é oferecido pelo concorrente.

Ao traçar a estratégia da organização o gestor toma decisões que podem afetar a posição competitiva da organização a longo prazo. Conseqüentemente ele deve considerar os elementos estratégicos de uma decisão, que são seu crescimento e sobrevivência a longo prazo.

Com as mudanças observadas no cenário empresarial nas últimas décadas, inclusive o aumento da competitividade, a expressão “gestão estratégica de custos” passou a ser escutada com bastante frequência. No cenário mundial esse fenômeno foi observado em meados da década de 70 e, no Brasil, a partir da década de 90, como afirma Martins (2003).

Além dessas mudanças, outros fatores que contribuíram com a propagação dessa expressão, como afirma Martins (2003, p. 298), foram,

[...] o advento da utilização de modernas tecnologias de produção e gestão empresarial como *Just-in-Time*, *Total Quality Control*, *Total Quality Management*, *Flexible Manufacturing System*, *Computer Integrated Manufacturing*, *Computer Aided Manufacturing*, *Computer Aided Design etc.* (JIT, TQC, FMS, CIM, CAM, CAD).

Essas tecnologias começaram a ser implantadas nos processos produtivos das organizações com o objetivo de maximizar a utilização dos recursos aplicados nesses processos. Isso deu ênfase à preocupação das organizações com seus custos, levando essas a utilizarem as informações sobre seus custos na tomada de decisão.

Nesse meio a gestão estratégica de custos veio representando uma interligação entre o processo de gestão dos custos da organização com o processo de gestão e tomada de decisão da mesma. Como afirma Hansen e Mowen (2003, p. 423) “a gestão estratégica de custos é o uso de dados de custos para desenvolver e identificar estratégias superiores que produzirão uma vantagem competitiva sustentável”. Dessa forma a organização passa a tomar suas decisões levando em conta as informações de custos de seus produtos e serviços.

Um papel importante nesse processo de gestão estratégica de custos é ocupado pelo sistema de contabilidade de custo. Como salienta Atkinson et al. (2000, p. 151) “sistemas de contabilidade de custo são necessários, frequentemente, não apenas para medir os custos reais incorridos pela empresa no período passado, mas, também, para projetar ou estimar como serão os custos no futuro”. Assim os gestores passaram a saber quanto custa fabricar determinado produto ou prestar determinado serviço, tendo a possibilidade de orçar valores futuros a serem atingidos e, dessa forma, decidir se devem baixar seus custos ou aumentar seus preços de venda e, se devem continuar produzindo ou prestando um determinado serviço ou não.

Destacando o papel do sistema de contabilidade de custo no processo de gestão estratégica de custos os autores Warren, Reeve e Fess (2001, p. 8) afirmam que,

O objetivo de um sistema de contabilidade de custos é acumular os custos de produto. [...] Além disso, o sistema de contabilidade de custos melhora o controle ao fornecer dados sobre os custos incorridos em cada departamento ou processo de produção.

Segundo estes autores, o sistema de contabilidade de custos passa a ser uma das fontes de dados e de informações dos gestores, possibilitando a esses um conhecimento mais detalhado sobre seus produtos e serviços e, conseqüentemente, auxiliando-os no processo de tomada de decisão.

Nesse processo de tomada de decisão, a análise dos custos da organização é vista tradicionalmente como o processo de avaliação do impacto financeiro das decisões dos gestores. Assim, Shank e Govindarajan (1997, p. 4) definem gestão estratégica de custos como “uma análise dos custos vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos tornam-se mais eficientes, explícitos e formais”.

Os mesmos autores ainda afirmam que a origem da gestão estratégica de custos se deu a partir da mistura de três elementos: a análise da cadeia de valor, a análise do posicionamento estratégico e a análise dos direcionadores de custos (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997). Como cadeia de valor pode-se entender a série de atividades relacionadas e desenvolvidas pela organização para satisfazer as necessidades dos clientes, desde seus ciclos de produção e venda até à fase da distribuição ao consumidor final, ou seja, as atividades que a organização desempenha para agregar valor aos seus produtos. Posicionamento estratégico refere-se ao uso da informação gerada pela contabilidade, envolvendo a decisão de qual estratégia a organização vai praticar frente a seus concorrentes, decidindo em optar por menores custos (liderança de custos) ou melhores produtos e serviços (diferenciação de produtos). Já os direcionadores de custos são os que determinam a execução de uma atividade, ou seja, a verdadeira causa do custo (MARTINS, 2003).

Como afirma Martins (2003, p. 300),

Numa visão muito mais abrangente, a gestão estratégica de custos requer análises que vão além dos limites da empresa para se conhecer toda a cadeia de valor: desde a origem dos recursos materiais, humanos, financeiros e tecnológicos que utiliza, até o consumidor final.

Dessa forma o simples conhecimento sobre os custos da organização passa a ser insuficiente, necessitando-se conhecer também os dos fornecedores e clientes que sejam intermediários, a fim de procurar ao longo de toda a sua cadeia de valor onde estão as chances de redução de custos e de aumento de competitividade. Com essas informações nas mãos e conhecendo o posicionamento estratégico da organização, os gestores estarão munidos e bem estruturados para o processo de tomada de decisão.

3.2. A gestão de custos nas organizações do Terceiro Setor

Tendo em vista os problemas gerenciais apresentados por estas organizações e os benefícios da adoção de uma atitude estratégica, acredita-se que a gestão estratégica de custos é uma ferramenta indispensável ao processo de gestão dessas organizações, ajudando-as a fazer um uso racional de seus recursos. Além disso, ajuda-as a estabelecer com maior precisão o valor de seus serviços e, identificar as atividades ou processos que são rentáveis ou não. Ou seja, a partir do conhecimento de seus custos e de sua posição estratégica, os gestores dessas organizações estarão munidos com informações valiosas para que possam estabelecer os preços de venda de seus convênios e serviços. Assim, poderão maximizar os valores desses serviços à população, aplicando de forma racional seus recursos e estabelecendo o superávit a ser alcançado para a manutenção de suas atividades.

Apesar dessas afirmações, o que se nota na realidade dessas organizações é a rara utilização da contabilidade de custos, principalmente como auxílio à tomada de decisão. Por enfrentarem problemas com a obtenção de recursos financeiros e por, na maioria das vezes, não possuírem profissionais capacitados em gestão, essas organizações não investem em sistemas e ferramentas de auxílio à gestão.

Nesse sentido, foi realizado um estudo de caso em uma organização do Terceiro Setor do Estado da Paraíba, a qual, diferentemente da maioria das organizações desse setor, investiu recentemente na contratação de um profissional de administração, e que está tentando implantar um sistema de custos para que possa auxiliar seu gestor na tomada de decisão.

4. O estudo de caso numa organização da Paraíba

A organização objeto de estudo situa-se na cidade de Campina Grande, estado da Paraíba, e atua na área de tecnologia, prestando serviços de pesquisas tecnológicas, desenvolvimento de novos produtos, treinamentos, cursos e assessorias na área de computação e engenharia elétrica. Fundada em 2003, na forma de associação, a maioria de seus recursos provém de convênios firmados com o governo e com empresas privadas que desejam lançar novos produtos no mercado. Não possui muitos empregados, pois, em decorrência de acordo com a universidade federal da cidade, sua principal força de trabalho é formada por estudantes e professores bolsistas.

Os recursos obtidos pela organização, entre convênios firmados no ano de 2006 e em anos anteriores e que ainda estavam ativos, giraram em torno de R\$ 1,4 milhões de reais. Apesar dessa cifra milionária, o superávit alcançado pela organização no ano de 2006 representou apenas cerca de R\$ 27,2 milhares de reais, ou seja, apenas 1,95% dos recursos recebidos. Todo esse superávit foi reaplicado pela organização em suas atividades, disponibilizando cursos de aperfeiçoamento e bolsas de estudo aos alunos da universidade e, arcando com suas despesas de manutenção.

O detalhamento do *mix* de serviços da organização é o seguinte:

- Desenvolvimento de pesquisas em computação e eletrônica (de acordo com as necessidades do contratante, que são empresas privadas e o governo);
- Desenvolvimento de softwares e novos produtos eletrônicos (de acordo com as exigências do contratante, que são empresas privadas e o governo);
- Treinamentos em 47 áreas específicas da computação e da engenharia elétrica, destinados aos profissionais da área e trabalhadores de empresas privadas (desenvolvidos no estabelecimento do contratante);
- Disponibilização de 47 tipos diferentes de cursos nas áreas de computação e eletricidade (cursos gratuitos voltados aos alunos da universidade e à população da cidade).

Um grande problema enfrentado pela organização é justamente o custeamento de cada serviço disponibilizado por ela. Seu serviço de contabilidade é terceirizado e a organização até pouco tempo não possuía um sistema de custos implantando. Recentemente foi contratado um administrador, o qual está tentando implantar um modelo de sistema de custos para que se possa fazer o acompanhamento do custo de cada serviço individualmente, e assim identificar quais estão gerando superávit e quais estão gerando déficit.

4.1. Análise da cadeia de valor, do posicionamento estratégico e dos direcionadores de custos da organização

Em entrevista com o administrador foi observado que a cadeia de valor da organização é composta por seis etapas, que são: a seleção dos alunos bolsistas que executarão os serviços;

a definição do professor responsável pela organização do curso/treinamento/projeto; a definição dos professores que irão assessorar os alunos no desenvolvimento das atividades; a escolha do período de realização das atividades; a execução das atividades; e a entrega do produto ou certificado de conclusão de curso/treinamento. Nessa cadeia são destacadas como diferenciadores, vantagens competitivas, as etapas de seleção dos alunos, professores e período de realização. Isso ocorre devido à credibilidade que a universidade tem, em termos nacionais, e que é transferida a seus integrantes, alunos e professores. Também pelo fato da qualificação técnica apresentada por esses, que em parte são alunos de mestrado e professores doutores. Além disso, a escolha dos períodos de férias universitárias para a realização de cursos e treinamentos, que é quando há maior procura por esses.

Assim, como a organização tem como objetivo principal a prestação de serviços à população, ou seja, tem fins sociais, observou-se que seu posicionamento estratégico é o de liderança de custos, ou seja, a organização procura reduzir seus custos para que possa prestar os mesmos serviços à população com a mesma qualidade, ou melhor. Isso tendo em vista, também, que a organização é única na região com relação ao serviço que presta e que, conseqüentemente, não enfrenta concorrência.

Dessa forma, na tentativa de implantação do sistema de custos pelo administrador, foi observada a utilização dos materiais diretos como direcionadores dos custos indiretos dos serviços da organização e, em alguns casos onde não havia a aplicação de materiais, o rateio em partes iguais para os serviços que se utilizavam desses custos.

4.2. O sistema de custos da organização

Ao começar a organizar o sistema de custos da organização o administrador escolheu intuitivamente o método de custeio por absorção. Baseado nas informações de materiais diretos aplicados a estes serviços e com rateios por partes iguais quando não havia aplicação de materiais, o profissional rateava os custos indiretos dos serviços, e distribuía os custos de mão-de-obra direta e materiais diretos a esses serviços. Dessa forma, com esses valores em mãos eram definidos os preços dos serviços da organização.

Este sistema de custo considerado “tradicional” vem perdendo relevância por apresentar certas deficiências. Martins (2003, p. 297) destaca como principais deficiências desse sistema,

- Distorções no custeio dos produtos, provocadas por rateios arbitrários de custos indiretos quando do uso dos custeios que promovem tais rateios;
- Utilização de reduzido número de bases de rateio, nesses mesmos casos;
- Não-mensuração dos custos da não-qualidade, provocados por falhas internas e externas, tais como retrabalho e outras;
- Não-segregação de custos das atividades que não agregam valor;
- Não-utilização do conceito de custo-meta ou custo-alvo;
- Não-consideração das medidas de desempenho de natureza não financeira, mais conhecidas por indicadores físicos de produtividade.

Sendo assim, observa-se que a gestão da organização é afetada pelas deficiências desse sistema, destacando-se, principalmente, as distorções no custeio de seus serviços, a falta de mensuração dos custos da não-qualidade, a falta de segregação dos custos das atividades que não agregam valor e, a falta da consideração de medidas de desempenho de natureza não financeira.

Conseqüentemente acredita-se que o sistema de custos mais apropriado para a organização seja o sistema ABC, dividindo-se os serviços da organização em atividades e, a

partir dessas, atribuindo-se os custos relativos a cada serviço. Isso é fundamentado pela afirmação de Cooper e Kaplan (1999, p. 208) quando estes afirmam que o sistema ABC,

[...] evita tais distorção fixando custos através de um conjunto sistemático e lógico de procedimentos:

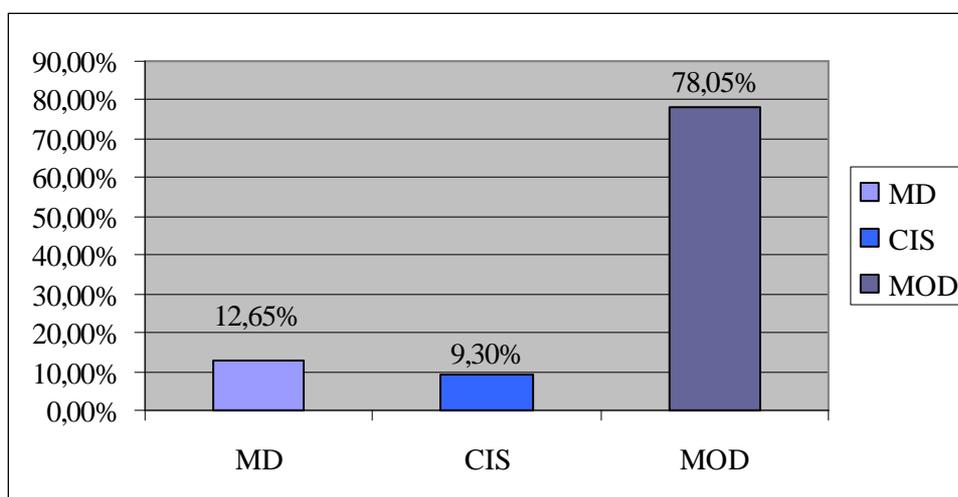
- Identificando as atividades executadas pelos recursos organizacionais;
- Determinando o custo de executar estas atividades organizacionais e os processos do negócio;
- Determinando quanto da produção de cada atividade é requerido para os produtos, serviços, e clientes da organização.

Dessa forma, acredita-se que este sistema seja o mais adequado para a situação da organização. Isso também é confirmado, quando se observa a afirmação da IOB (1995) que diz que o sistema ABC é recomendado para organizações onde: os custos indiretos representam parcela significativa dos seus custos totais; que produzam, em um mesmo estabelecimento, produtos e/ou serviços muito diversos no que se refere aos volumes de produção ou ao processo produtivo; e que trabalhe com clientela diversificada em termos de volume de encomendas, de especificações especiais, e de serviços adicionais etc. Nesse caso, observa-se que a organização ora estudada se enquadra nas duas últimas situações.

4.3. Análise e discussão dos dados

Buscando identificar como estão distribuídos os custos da organização e, quais as informações de custos que auxiliam na tomada de decisão, inicialmente procurou-se detectar quais os custos de maior relevância no processo de prestação de serviço da organização.

Realizando uma análise prévia na composição desses custos, nota-se que a grande maioria dos custos é representada pelo custo de mão-de-obra direta (MOD), compondo 78,05%, seguido pelo custo dos materiais diretos (MD), com 12,65%, e pelo custo indireto de serviços (CIS), com 9,30%. Essa parcela representada pela MOD é significativa por compor a grande maioria dos custos totais da organização. Isso é justificado pelo fato da organização ser uma prestadora de serviços e, assim, ter como maior dispêndio o pagamento da força de trabalho.



Fonte: Dados extraídos dos demonstrativos financeiros.

Gráfico 1: Distribuição dos Custos Totais dos Serviços

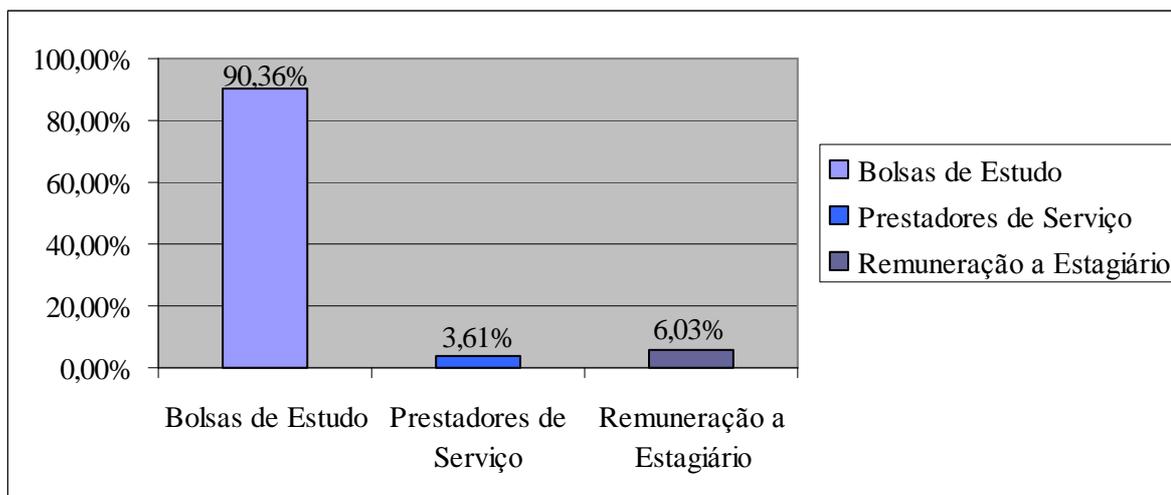
Prestados pela Organização – jan./dez. 2006

De forma mais detalhada, essa disposição dos custos é justificada pelos seguintes fatos:

- A atividade da organização é a prestação de serviços, tendo como principal dispêndio o pagamento de alunos e professores bolsistas, que são apropriados aos serviços de forma direta;
- A organização possui um acordo com a universidade da cidade, situando sua sede dentro das imediações da universidade, e dessa forma não tendo gastos com energia elétrica, água, telefone, internet e limpeza;
- Não há aplicação de materiais diretos em todos os serviços prestados pela organização.

Assim, fica evidente a participação decisiva que a MOD tem na tomada de decisão. A partir disso foi realizada uma análise nos custos da organização onde se notou uma forte relação entre a MOD e os CIS, ou seja, quanto maior a quantidade de pessoas envolvidas na prestação de um determinado serviço, maior é a relação de CIS com este serviço. Consequentemente acredita-se que, por a MOD estar presente em todos os serviços prestados pela organização e, por existir esta relação com o consumo de CIS, ela seja o melhor direcionador de custos para o rateio dos custos indiretos dos serviços.

Detalhando melhor a MOD percebe-se que os custos de maior destaque são os pagamentos a bolsistas, conforme o gráfico 2, demonstrado a seguir:

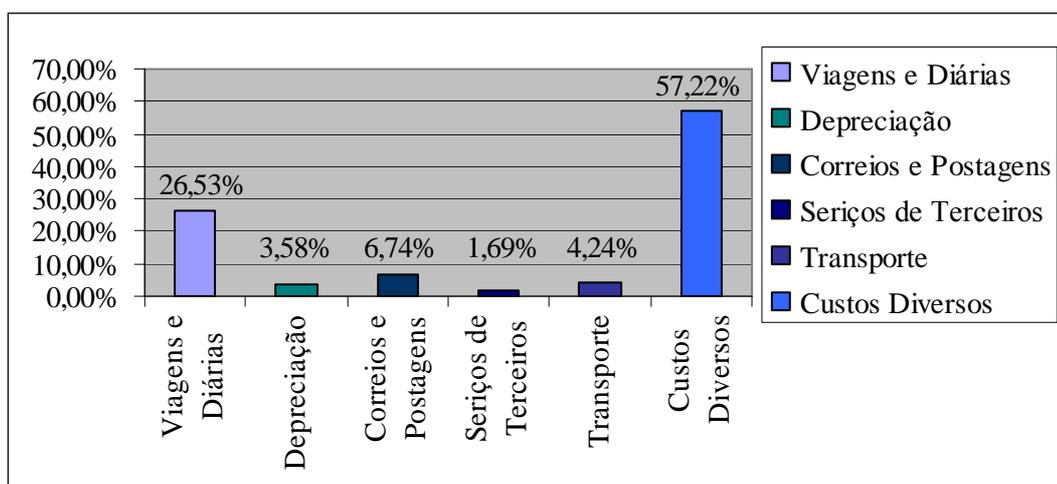


Fonte: Dados extraídos dos demonstrativos financeiros.

Gráfico 2: Distribuição dos Custos Totais da Mão-de-obra Direta da Organização – jan./dez. 2006

Ao observar a composição do custo total de MOD, nota-se que a maior parte deste custo é formada por bolsas de estudo, representando 90,36% do total. Em seguida, e bem afastada, vem a remuneração de estagiários, com 6,03%, e a remuneração dos prestadores de serviços, com 3,61%. Essa composição é explicada pelo fato da organização ter a parcela mais significativa da sua MOD composta por estudantes e professores, os quais estão diretamente ligados aos serviços. Estes custos são apropriados diretamente aos serviços pelo fato de, apesar de estarem envolvidos em mais de um serviço, estes bolsistas não trabalham em mais de um ao mesmo tempo. Ou seja, mesmo sendo utilizados em mais de um serviço, o desempenho de seus trabalhos não coincidem.

Em relação aos custos indiretos dos serviços, de acordo com o gráfico 3, a organização apresentou o seguinte comportamento:



Fonte: Dados extraídos dos demonstrativos financeiros.

Gráfico 3: Distribuição dos Custos Indiretos Totais dos Serviços Prestados pela Organização – jan./dez. 2006

Observando essa composição nota-se facilmente que a coluna que mais se destaca em relação às outras é a de “Custos Diversos”, com 57,22%, que neste caso representa um custo extraordinário que a organização teve durante três meses, sendo este composto por aluguel de uma sala, energia elétrica, telefone e internet, todos contratados e pagos conjuntamente, sem rateio. Dessa forma não houve como separar cada custo individualmente. Sendo assim, como este é um caso inusitado e o custo foi composto por quatro elementos, considera-se que o custo de “Viagens e Diárias” é o mais relevante dentre os custos indiretos de serviços, representando 26,53% do total. Isso é explicado pelo fato da organização incorrer constantemente com gastos de transporte de pessoal para realizar testes ou prestar treinamentos/cursos fora de suas instalações. Essa interligação entre transporte de pessoal e correios e postagens, como sendo os maiores gastos frequentes, fortalece a idéia da existência de uma relação entre maior número de pessoas envolvidas nos serviços com maiores custos indiretos.

5. Considerações Finais

As constantes mudanças no ambiente econômico e a escassez de recursos para financiar seus projetos e serviços têm forçado as organizações do Terceiro Setor a buscar melhorias no seu processo de gestão e tomada de decisão, para que assim essas possam maximizar a utilização de seus recursos.

Este estudo buscou destacar as necessidades das organizações do Terceiro Setor de melhorar seu processo de gestão e tomada de decisão, verificando como a gestão estratégica de custos pode contribuir para a melhoria desse processo, destacando os benefícios da utilização das informações de custos na tomada de decisão. Isso foi mostrado através da realização de um estudo de caso em uma organização do Terceiro Setor do Estado da Paraíba.

Foi destacada também a importância e relevância do Terceiro Setor para o Brasil, relacionando seus dados numéricos com os do mesmo setor dos Estados Unidos para que, a partir disso, fosse possível ter noção do tamanho e representatividade que estas organizações podem ter.

Dessa forma, foram destacados conceitos e definições sobre Contabilidade, Contabilidade de Custos e Gestão Estratégica de Custos, buscando aplicá-las às organizações ora referenciadas, e assim tentar solucionar parte dos problemas gerenciais identificados nessas organizações.

No estudo de caso foi identificada sua cadeia de valor, seu posicionamento estratégico e seus direcionadores e, a partir disso, foram realizadas análises sobre sua estrutura de custos e sobre o sistema de custos que estava sendo implantado na mesma. Ao final foi observado que o método de custeio por absorção era ineficiente e não recomendado por alguns autores e, foi sugerida a substituição dele pelo ABC. Nessa análise e sugestão de substituição foram consideradas as características particulares da organização. Na distribuição de seus custos foi observado que os de maior representatividade nos serviços da organização eram os da MOD, e que, por estes apresentarem uma forte interligação com os CIS e, por serem os únicos que estavam presentes em todos os serviços da organização, eles seriam os melhores direcionadores.

Por fim, espera-se que este trabalho ajude os interessados no assunto, sejam eles gestores de organizações do Terceiro Setor ou estudantes, dadas as limitações existentes na área, e que este abra perspectivas para novos estudos.

Referências

ATKINSON, Anthony A.; [et al]. **Contabilidade Gerencial**. Trad. André Olímpio Mosselman. São Paulo: Atlas, 2000.

COOPER, Robin; KAPLAN, Robert S. **The Design of Cost Management Systems: text and cases**. 2. ed. New Jersey: Prentice Hall, 1999.

FALCONER, Andres Pablo. **A promessa do terceiro setor: um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão**. 1999. 153 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. **Contabilidade Gerencial**. Trad. José Luiz Paravato. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GIFE - GRUPO DE INSTITUTOS FUNDAÇÕES E EMPRESAS. **Setor Sem Fins Lucrativos Brasileiro Cresce Mais em Número de Entidades do que de Trabalhadores**. Disponível em: <http://www.gife.org.br/redegifeonline_noticias.php?codigo=6478>. Acesso em: 18 mar. 2006a.

GIFE - GRUPO DE INSTITUTOS FUNDAÇÕES E EMPRESAS. **Terceiro Setor nos EUA é Comparável a 6ª Economia Mundial**. Disponível em: <http://www.gife.org.br/redegifeonline_noticias.php?codigo=7043>. Acesso: 17 mar. 2006b.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos: contabilidade e controle**. Trad. Robert Brian Taylor. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

IBGE - INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **As Fundações Privadas e Associações Sem Fins Lucrativos no Brasil 2002**. Disponível em:

<<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/fasfil/fasfil.pdf>>. Acesso em: 07 jul. 2007.

IOB, Boletim. **TEMÁTICA Contábil e Balanços**. Porto Alegre: n. 1, 1995.

ISER - INSTITUTO SUPERIOR DE ESTUDOS DA REGIÃO. **O Terceiro Setor**. Disponível em: < <http://www.iser.org.br/publique/cgi/cgilua.exe/sys/start.htm?sid=7>>. Acesso em: 13 mar. 2006.

LEONE, George Guerra. **Custos: um enfoque administrativo**. 13. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2000.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. **A Revolução dos Custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos**. Trad. Luiz Orlando Coutinho Lemos. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses**. São Paulo: Atlas, 2003.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. **Contabilidade Gerencial**. Trad. Andre Olímpio Mosselman. 6. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

ZIMMERMAN, Jerold L. **Accounting for Decision Making and Control**. Boston: Irwin/McGraw-Hill, 1997.