

Sistemas de custeio utilizados por organizações do terceiro setor: estudo de multicaseos em cidades catarinenses

BERNADETE LIMONGI

LUCIANA DA SILVA IMETON

MARCOS LAFFIN

Resumo:

O artigo tem por objetivo verificar quais os sistemas de custeio que estão sendo utilizados por organizações do terceiro setor localizadas em dois municípios catarinenses, bem como verificar se existe uma predominância sobre o sistema adotado. O estudo caracteriza-se como descritivo do tipo levantamento. A pesquisa foi realizada nas cidades de Balneário Camboriú e Itajaí que abrigam 322 organizações do terceiro setor regularizadas conforme matrícula na prefeitura municipal. A coleta de dados foi realizada por meio de questionários entregues pessoalmente e/ou enviados pelo correio eletrônico, e contato telefônico com 180 organizações, das quais obteve um retorno de 44 questionários. A primeira parte do artigo destina-se à revisão da literatura que serviu de subsídio para o desenvolvimento do estudo e a metodologia aplicada. A segunda parte voltou-se especificamente para a realização e o desenvolvimento da pesquisa, na qual se analisam as características das organizações, dos entrevistados e por fim as características de gestão destas organizações. Os resultados da pesquisa mostram que a maioria das organizações não utiliza nenhum sistema de custeio.

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

Sistemas de custeio utilizados por organizações do terceiro setor: estudo de multicasos em cidades catarinenses

BERNADETE LIMONGI

Universidade Federal de Santa Catarina
Email: bernadetelimongi@yahoo.com.br

LUCIANA DA SILVA IMETON

Universidade Federal de Santa Catarina
Email: luimeton@yahoo.com.br

MARCOS LAFFIN

Universidade Federal de Santa Catarina
Email: laffin@mbox1.ufsc.br

Resumo

O artigo tem por objetivo verificar quais os sistemas de custeio que estão sendo utilizados por organizações do terceiro setor localizadas em dois municípios catarinenses, bem como verificar se existe uma predominância sobre o sistema adotado. O estudo caracteriza-se como descritivo do tipo levantamento. A pesquisa foi realizada nas cidades de Balneário Camboriú e Itajaí que abrigam 322 organizações do terceiro setor regularizadas conforme matrícula na prefeitura municipal. A coleta de dados foi realizada por meio de questionários entregues pessoalmente e/ou enviados pelo correio eletrônico, e contato telefônico com 180 organizações, das quais obteve um retorno de 44 questionários. A primeira parte do artigo destina-se à revisão da literatura que serviu de subsídio para o desenvolvimento do estudo e a metodologia aplicada. A segunda parte voltou-se especificamente para a realização e o desenvolvimento da pesquisa, na qual se analisam as características das organizações, dos entrevistados e por fim as características de gestão destas organizações. Os resultados da pesquisa mostram que a maioria das organizações não utiliza nenhum sistema de custeio.

Palavras-Chave: Sistema de Custeio. Terceiro Setor. Tomada de decisão.

Área Temática: 10 - Gestão de Custos nas Empresas do Terceiro Setor

1 Introdução

Até a Revolução Industrial, as organizações estabeleciam seus controles monetários, físicos e a avaliação de resultados sob a luz da contabilidade financeira. Porém, com a globalização, as organizações tiveram que rever seu processo e os métodos utilizados em sua gestão.

A técnica de gestão que se propõe ao atendimento dessas necessidades denomina-se Contabilidade de Custos, entendida como “parte integrante da Contabilidade, esta considerada como uma ciência. É muito difícil dissociarmos uma da outra. A contabilidade de custos é um

instrumento disponível poderoso porque utiliza em seu desenvolvimento os princípios, os critérios e os procedimentos fundamentais da ciência contábil.” (LEONE, 1997, p. 27).

Para Horngren (1978, p. 21), a Contabilidade de Custos procura atender a três objetivos distintos: a geração de relatórios úteis para o planejamento e controle de operações rotineiras; a emissão de relatórios que apóiem a tomada de decisões não rotineiras, a formulação de planos, políticas de ação; e finalmente o custeio de produtos para a avaliação de estoques e a determinação de lucros.

Faz-se necessário que os gestores tenham à disposição informações relevantes e tempestivas, pertinentes aos custos das organizações, de modo que estas se contribuam para melhorar o desempenho da organização. A Contabilidade de Custos é a que fornece essas informações por meio de relatórios que auxiliam na gestão de custos e no processo de tomada de decisões.

Para auxiliar na gestão dessas organizações, os gestores têm a sua disposição vários sistemas de custeio independentemente dos projetos desenvolvidos pela organização. Cabe ressaltar que um sistema de custeio incompatível com as características da organização pode levar os gestores a erros no processo de decisão e nas organizações do terceiro setor e ainda podem fornecer dados incorretos aos custos de um projeto, ocasionando um problema na gestão e na prestação de contas dessas organizações, pois um dos maiores desafios enfrentados é alocação dos custos indiretos quando o mesmo beneficia vários projetos desenvolvidos simultaneamente pela organização.

Neste sentido, o objetivo da pesquisa consistiu em verificar a adoção de um sistema de custeio por organizações do terceiro setor em duas cidades do estado de Santa Catarina e verificar se existe um sistema de custeio predominante na gestão dessas organizações para atender as suas especificidades.

Desse modo, discorre-se primeiramente sobre a importância dos sistemas de custeio nas organizações do terceiro setor, destacando alguns sistemas de custeio abordados na literatura contábil. Por último, faz-se algumas considerações sobre a utilização de sistemas de custeio em organizações do terceiro setor.

2 Importância dos sistemas de custeio nas organizações do terceiro setor

As entidades sem fins lucrativos vêm desempenhando funções cada vez mais amplas e relevantes para a sociedade. Algumas pesquisas indicam que são inegáveis as ações voluntárias organizadas. No Brasil, ao se falar de terceiro setor, organizações sem fins lucrativos, é comum pensar que se trata apenas de organizações religiosas, de caráter filantrópico, que fazem “caridade” aos mais necessitados. Assim, muito se fala sobre o terceiro setor, mas pouco ainda se conhece sobre este assunto.

As organizações do terceiro setor são inúmeras e estão inseridas nos mais diferentes contextos, atuando em campos variados como arte e cultura, educação, recreação, saúde, assistência social, defesa dos direitos humanos e de minorias, área ambiental, desenvolvimento comunitário, todas objetivando questões e ações de amplitude social.

A preocupação com a gestão das organizações do terceiro setor tem se intensificado e tem se revelado um grande desafio para os gestores dessas entidades. Autores como Tenório (2005), Scornavacca Jr. (1998), Bayma (1997), Feichas (1995), entre outros, apontam que um dos maiores desafios para as organizações do terceiro setor é o desenvolvimento de uma estrutura de gestão adequada às suas especificidades. Compreende-se que esta questão não pode ser solucionada sem suas particularidades, pois tal é a complexidade e diversidade em seu papel na sociedade, principalmente quando se busca pensar na necessidade de desenvolver um tipo de gestão adequada a estas organizações. Acredita-se que as particularidades e complexidade de tais organizações são tão significativas que demandam uma gestão também

específica para que a questão não se situe em aspectos meramente técnicos e modelos gerenciais desenvolvidos pelo meio empresarial que visam maximização da riqueza do acionista, pois essas organizações visam atender aos anseios e necessidades de segmentos da sociedade, geralmente não assistidos pelo Estado.

O campo de estudos das entidades sem fins lucrativos é, nos dias atuais, uma das áreas que vem despertando grande interesse de pesquisadores das Ciências Sociais, incluindo as áreas de Administração e Ciências Contábeis. No Brasil, ainda é pequeno o número de publicações e centros de estudos em Instituições de Ensino Superior que se dedicam exclusivamente a estudos visando compreender as particularidades do terceiro setor. Também se percebe que a produção científica focada nessa temática, ainda é pequena.

A captação e o gerenciamento dos recursos para manter a continuidade são as principais dificuldades encontradas por essas organizações. No atual contexto das organizações do terceiro setor são necessárias informações de custos cada vez mais detalhadas e aprimoradas. Assim, as organizações estão se dedicando a melhoria de alguns aspectos críticos, tais como: captação e melhor desempenho dos recursos aplicados nos projetos, prestação de contas, gerenciamento dos custos e despesas para maior atenção às exigências dos financiadores.

A análise das informações de custos é relevante para o processo decisório nas organizações sem fins lucrativos, tanto no momento da prestação de contas quanto na definição da implantação de um projeto social a ser oferecido pela organização. Num ambiente cada vez mais competitivo, as organizações do terceiro setor necessitam se profissionalizar e apreender constantemente, principalmente no tocante a informações para o gerenciamento de seus custos.

Percebe-se que as organizações que estão preocupadas com a competitividade global já não dispensam mais a Contabilidade de Custos em seu processo decisório. Utilizam as informações por ela geradas em todas as etapas, no planejamento, na execução e no controle das atividades das organizações e nas organizações do terceiro setor essa realidade não deve ser diferente.

Portanto, a partir das informações de custos, os gestores poderão tomar decisões necessárias na organização. Cabe ressaltar, todavia, que estas informações deverão ser diferenciadas, dependendo das características particulares de cada organização. Em razão disso, vários sistemas de custeio foram desenvolvidos e criados no decorrer do tempo. Neste sentido, Luz e De Rocchi (1998, p. 21) afirmam que:

o conhecimento e a correta interpretação dos custos operacionais são condições essenciais para o funcionamento racional de qualquer entidade contábil, seja ela uma empresa que vise à formação de lucros, ou uma instituição de fins ideais. Contudo, uma correta seleção dos sistemas e critérios que deverão ser utilizados para a determinação e análise dos custos se reveste, desde logo, de transcendental importância para uma correta orientação dos processos gestivos.

Cabe aos gestores analisar as características específicas de cada sistema de custeio a fim de identificar aquele que mais se adapta a estrutura e aos projetos desenvolvidos pela organização. Além disso, devem considerar aquele que mais pode contribuir na análise dos custos e dar suporte na busca de vantagens competitivas para a organização. Na literatura existem diversos sistemas de custeio que podem ser utilizados pelas organizações quer com ou sem finalidades lucrativas.

3 Sistemas de custeio

O controle de custos deve ser estruturado de maneira a fornecer respostas aos questionamentos dos gestores quanto à origem e destino de cada gasto.

Segundo Lins (2005, p. 01) “os sistemas de custeio são desenvolvidos para medir e atribuir custos para objetos de custo. Um objeto de custo é qualquer item, como produtos, clientes, departamentos, processos, projetos, atividades e assim por diante, para qual os custos são medidos e atribuídos.” Para Perez (1999, p.30), “uma das principais utilidades de um bom sistema de custos é servir como ferramenta de controle sobre as atividades produtivas, em todas as suas faces e seus departamentos”.

As organizações do terceiro setor, assim como as demais empresas, podem apropriar os custos aos produtos ou projetos por meio da escolha entre diversos sistemas abordados na literatura. Destacam-se entre eles: o custeio por absorção, o custeio direto ou variável, o custeio integral ou RKW, o custeio padrão, a unidade de esforço de produção e o custeio baseado em atividades.

Vejamos as principais características dos sistemas de custeio tradicionais que comumente são mencionados na literatura.

3.1 Custeio absorção

No sistema de custeio por absorção são apropriados todos os custos de produção ao(s) produto(s), tanto os fixos como os variáveis. Martins (2003, p. 41) explica que:

custeio por Absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, [...] Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos.

Segundo Lins (2005) o custeio por absorção tem alguns argumentos favoráveis, atende a legislação fiscal e contábil e permite melhor distribuição dos custos em determinado período.

Já Padoveze (2000) ressalta que em uma análise histórica percebe-se que este sistema de custeio veio a ser utilizado mais em razão dos critérios de inventários do que das necessidades gerenciais das empresas.

Neste sentido, o custeio por absorção considera a apropriação de todos os custos de produção, sejam eles diretos ou indiretos. O sistema de custeio por absorção não está preocupado em fazer distinção entre custos fixos e variáveis, sua premissa fundamental é separar custos e despesas. Sendo que os custos são apropriados aos produtos, para, no momento da venda, serem confrontados com as receitas geradas, e as despesas são lançadas diretamente no resultado do período.

3.2 Custeio direto ou variável

Diferentemente do custeio por absorção, o custeio variável parte do pressuposto de que os custos fixos são difíceis de serem alocados aos produtos e, portanto, devem ir diretamente para o resultado.

Horngren, Foster e Datar (2000, p. 216) comentam que: o “custeio direto ou variável é um sistema no qual todos os custos variáveis são considerados custos inventariáveis. Assim, os custos fixos são excluídos dos custos inventariáveis, sendo custos do período em que ocorreram”.

No custeio variável são alocados apenas os custos variáveis, sejam eles diretos ou indiretos, sendo que os custos fixos são tratados como custos do período, portanto lançados diretamente no resultado do período. Este sistema mesmo sendo difundido não é muito utilizado, pois não é aceito pelo fisco, pois contraria os Princípios Fundamentais de Contabilidade, principalmente o princípio da competência, já que antecipa a ocorrência do custo indireto de produção e subvalia os estoques. Não é aceito pela legislação, pois há o reconhecimento antecipado dos custos e há redução do lucro, alterando o valor do Imposto de Renda.

O procedimento básico desse sistema está claramente descrito por Leone (1997, p. 326):

somente os custos e despesas variáveis (em relação a alguma base que represente o esforço produtivo ou de vendas) devem ser debitados ao custo dos produtos. As despesas e os custos considerados fixos (quando comparados com a variação da base selecionada) deverão ser debitados contra o lucro do período.

Desse modo, os custos fixos são considerados como não tendo origem na atividade produtiva em si, mas sim como elementos alheios à produção, cuja existência permanece até mesmo em períodos de ausência de atividades.

Por esse sistema, apenas entrarão na composição do custo “(...) aqueles componentes reclamados exclusivamente quando e enquanto a empresa estiver em atividade, isso é, os custos variáveis.” (CHEVITARESE, 1983, p. 140). Naturalmente, isto resulta em valores de custos e estoques mais baixos do que aqueles obtidos pelo critério do custeio por absorção.

Apesar das vantagens para as decisões empresariais, este método não é aceito como critério no desenvolvimento das Demonstrações Contábeis. Martins (2003, p. 203) nos explica de maneira clara o motivo:

ele (o custeio variável) de fato fere os Princípios Contábeis, principalmente o Regime de Competência e a Confrontação. Segundo estes, devemos apropriar as receitas e delas deduzir todos os sacrifícios envolvidos para sua obtenção. Ora, se produzimos hoje, incorremos hoje em custos que são sacrifícios para a obtenção das receitas derivadas das vendas dos produtos feitos, e essas vendas poderão em parte vir amanhã. Não seria, dentro desse raciocínio, muito correto jogar todos os custos fixos contra as vendas de hoje, se parte dos produtos feitos só será vendida amanhã; deve então também ficar para amanhã uma parcela dos custos, quer variáveis, quer fixos, relativos a tais produtos.

3.3 Custeio integral ou RKW

Santos (1999, p. 66) descreve que o sistema de custeio pleno ou integral “caracteriza-se pela apropriação de todos os custos e despesas aos produtos fabricados. Esses custos e despesas são custos diretos e indiretos, fixos e variáveis, de comercialização, de distribuição, de administração em geral etc”. Este sistema foi desenvolvido na Alemanha no início do século XX, pelo Instituto alemão de pesquisas Aziendais onde foi denominado *Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit*. No Brasil, é mais conhecido pela sigla RKW, no qual são alocados todos os custos e despesas fixas e variáveis e custos diretos e indiretos aos produtos fabricados.

O produto do sistema de custeio pleno é o custo pleno, que corresponde, conforme Vartanian e Nascimento (1999), a um número agregado médio obtido para as unidades do objeto de custeio em questão, que inclui parcela dos materiais diretos, mão-de-obra direta,

custos indiretos de fabricação, despesas com vendas, distribuição, administrativas, gerais e até financeiras.

O custeio integral ou RKW é basicamente utilizado para fins de controle dos custos e análise gerencial. Sua importância está em auxiliar o gestor no controle e planejamento do total dos custos e despesas, bem como facilitar a minimização dos gastos totais de uma empresa num determinado período. As empresas utilizam esse método para saber o custo total do produto e aplicar o *markup*, que é o percentual de lucro que a empresa espera obter na venda de seu produto.

3.4 Custeio padrão

Segundo Trevisan & Associados (1992), o objetivo principal da utilização do sistema de custeio padrão é o controle dos custos, ou seja, com base nas metas fixadas para condições normais de trabalho é possível: apurar os desvios do realizado em relação ao previsto; identificar as causas dos desvios; adotar as medidas corretivas para não-reincidência de erros ou para melhoria do desempenho.

No tocante ao custo padrão, conforme Matz, Curry e Frank (1987, p. 532), “é o custo cientificamente predeterminado para a produção de uma única unidade, ou um número de unidades do produto durante um período específico no futuro imediato”. Os autores entendem que o custo padrão é o custo planejado de um produto, segundo condições de operação correntes e/ou previstas. Baseia-se nas condições normais ou ideais de eficiência e volume, especialmente com respeito à despesa indireta de produção.

Leone (2000, p. 286) ressalta que “o sistema de custo-padrão não tem utilidade se for implantado solidariamente. Ele só fornece informações precisas se estiver acoplado a outro sistema de custeamento com base em custos reais”.

Sendo assim, observa-se que esse sistema precisa ser implantado juntamente com outro sistema de custeio que forneça os custos reais. Este método é utilizado apenas para fins gerenciais, também, com a finalidade de apontar deficiências na linha de produção.

3.5 Unidade de esforço de produção – UEP

Segundo Bornia (2002, p. 142) “o sistema da unidade de esforço de produção baseia-se na unificação da produção de empresas multiprodutoras mediante definição de uma unidade de medida comum a todos os artigos da empresa”.

De acordo com Beuren e Oliveira (1996), essa metodologia está relacionada apenas aos custos de transformação da matéria-prima em produtos acabados, o custo da matéria-prima também não é incluído no processo. Assim, o sistema da unidade de esforço de produção apresenta restrições no custeamento total dos produtos, visto que ele não se aplica à mensuração das operações que não guardam relação direta com o processo produtivo.

O sistema da unidade de esforço de produção procura mensurar o custo de produção de diferentes produtos da empresa por meio de uma única unidade de medida.

3.6 Custeio baseado em atividades - ABC

De acordo com a literatura até a década de 70 os custos indiretos de fabricação eram insignificantes, desta forma os contadores e gestores não se preocupavam em encontrar direcionadores de custos com precisão, pois no caso de rateio inadequado as possíveis

distorções seriam pequenas. Porém, com o passar do tempo, esta realidade foi mudando, principalmente pelo aumento da concorrência as organizações sentiram a necessidade de aprimorar seus produtos e processos e ainda eliminar desperdícios. Necessitou-se obter informações reais sobre os custos dos diversos fatores de produção, os critérios de rateio convencionais não atendiam estas necessidades de novas informações gerenciais. Tendo em vista a evolução na estrutura dos custos para acompanhar a evolução tecnológica e o crescimento da participação dos custos indiretos, surgiram diversas técnicas para análise e controle, uma delas chamada Custeio Baseado em Atividades (ABC).

O Custeio Baseado em Atividades (do inglês, *Activity-Based Costing*) é um método relativamente novo, pois nem entre os autores há um consenso. O primeiro trabalho publicado no qual o método ABC foi formalmente tratado foi o livro de Staubus, intitulado *Activity Costing and input-output accounting*, editado em 1971.

O ABC surgiu com o objetivo de diminuir as arbitrariedades que são constantes em outros sistemas de custeio. Esse sistema visa demonstrar claramente todos os custos absorvidos durante o processo, dividindo-os por atividade, utilizando um direcionador para a alocação dos custos indiretos.

Segundo Perez (1999, p. 227) o ABC é uma técnica de controle e alocação dos custos que permite identificar, analisar e controlar os custos envolvidos nos processos e atividades, identificar os processos e as atividades existentes nos setores produtivos, auxiliares ou administrativos de uma organização e atribuir os custos aos produtos, tendo como parâmetros a utilização dos gestores de custos.

Para Bornia (2002, p. 121) “a idéia básica do ABC é tomar os custos das várias atividades da empresa e entender seu comportamento, encontrando bases que representam as relações entre os produtos e essas atividades”.

O ABC apresenta vantagens quando comparado aos sistemas de custos tradicionais, ele só utiliza critérios de rateio como última alternativa para apurar os custos indiretos, identifica os direcionadores de custos, o que facilita a identificação dos gastos desnecessários e que não agregam valor ao produto, atribui os custos indiretos de maneira coerente com a utilização de recursos consumidos para a execução da atividade. Brimson (1996, p. 29) afirma que “uma atividade descreve o que uma empresa faz – a forma como o tempo é gasto e os produtos do processo”.

A contabilidade por atividades causa grandes mudanças nas organizações. Não apenas por evidenciar novos custos, mas também por iniciar a gestão por processo. Dessa maneira, altera as relações de forças existentes, e resulta em novos indicadores de performance, provocando resistência a mudanças (BOISVERT, 1999).

O Sistema ABC diferencia-se dos demais por ser uma ferramenta ampla que, além de realizar um profundo rastreamento dos custos, também auxilia no processo estratégico de gestão de custos.

Nesse processo existe uma grande pressão pela busca de uma vantagem competitiva, realçando a necessidade do uso de uma tecnologia de mensuração e gestão de custos capaz de fornecer respostas confiáveis às seguintes questões, propostas por Brimson (1996, p. 20):

- a) Quais são os custos e lucros influenciáveis (e claramente identificados) para as principais linhas de produção e clientes?
- b) Quais são os padrões de comportamento de custo de cada atividade incluindo sua capacidade, e qual a variação de volume permitida sem alteração de custos?
- c) Quanto representa o desperdício (não agrega valor) no custo, e quais são as melhores práticas para uma atividade?
- d) Como variam os custos indiretos em função das mudanças do negócio? Quais custos são evitados se o volume cresce?
- e) Como a estrutura atual de custos, a utilização da capacidade e a tendência do desempenho não financeiro se comparam com aquelas dos concorrentes?

- f) Como menores custos podem ser planejados nos produtos novos e nos existentes?

De acordo com o mesmo autor, um sistema de informações gerenciais capaz de responder a essas perguntas críticas deverá atender às necessidades de avaliação de desempenho e o custo das atividades desenvolvidas nos processos organizacionais.

4 Metodologia da pesquisa

Para a realização da pesquisa utilizou-se como delineamento a tipologia do estudo descritiva. Andrade (2002) explica que a pesquisa descritiva configura-se como um estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e a explicativa, ou seja, não é tão preliminar como a primeira nem tão aprofundada como a segunda. Neste contexto, descrever significa identificar, relatar, entre outros aspectos.

Como abordagem do estudo, optou-se pela pesquisa quantitativa. Quanto aos procedimentos, a pesquisa caracteriza-se sendo do tipo levantamento ou *survey*, na qual a coleta de dados se dá através de questionários. Tripodi, Fellin e Meyer (1981, p. 39) explicitam que “pesquisas que procuram descrever com exatidão algumas características de populações designadas são tipicamente representadas por estudos de *survey*”.

A população-alvo constituiu-se de organizações pertencentes ao terceiro setor de dois municípios do Estado de Santa Catarina. Desta forma, obteve-se uma população-alvo total de 322 organizações de acordo com inscrição na prefeitura municipal. O critério de seleção foi de acordo com o endereço eletrônico. Portanto perfaz ao final, uma população de 180 organizações.

A coleta de dados ocorreu por meio de envio de e-mail e/ou entregue pessoalmente nas organizações de forma aleatória da amostra. Foram três etapas de envio de *e-mails*, sendo também contactadas as empresas por meio de telefonemas. Com estes procedimentos obteve-se 44 questionários respondidos. O questionário constituiu-se de questões abertas e fechadas, foram feitas perguntas abertas que possibilitaram ao respondente expor de forma livre as informações solicitadas.

Os dados obtidos com os questionários foram organizados e tabulados, primeiramente, em planilha eletrônica. Em seguida, considerando o objetivo estabelecido no estudo, elaboraram-se gráficos, que permitiram a análise dos dados e inferências sobre a utilização dos sistemas de custeio pelas organizações do terceiro setor de duas cidades catarinenses.

5 Análise e discussão dos resultados da pesquisa

Dentre as 180 organizações as quais foi enviado o questionário, 44 responderam. Estas organizações estão localizadas no município de Balneário Camboriú e Itajaí.

5.1 Análise e características das organizações

Com o objetivo de agrupar o perfil da amostra, com vistas a identificar as organizações em relação ao tempo de atuação, faturamento, número de funcionários, tempo de existência das mesmas, assim se descrevem os resultados:

Tabela 1 – Registro da Entidade

Registro da Entidade
84% = Associações
16% = Fundações

Fonte: Dados da amostra da pesquisa

Tabela 2 – Tempo de Atuação

Tempo de Atuação
5% = menos de 2 anos
13% = de 2 a 5 anos
13% = de 6 a 10 anos
18% = de 11 a 20 anos
51% = acima de 20 anos

Fonte: Dados da amostra da pesquisa

Tabela 3 – Número de Funcionários

Número de Funcionários
82% = menos de 30 funcionários
2% = 30 a 50 funcionários
2% = 51 a 100 funcionários
2% = 101 a 200 funcionários
2% = acima de 200 funcionários

Fonte: Dados da amostra da pesquisa

Tabela 4 – Trabalhadores Voluntários

A entidade tem trabalhos voluntários
80% = Sim
20% = Não

Fonte: Dados da amostra da pesquisa

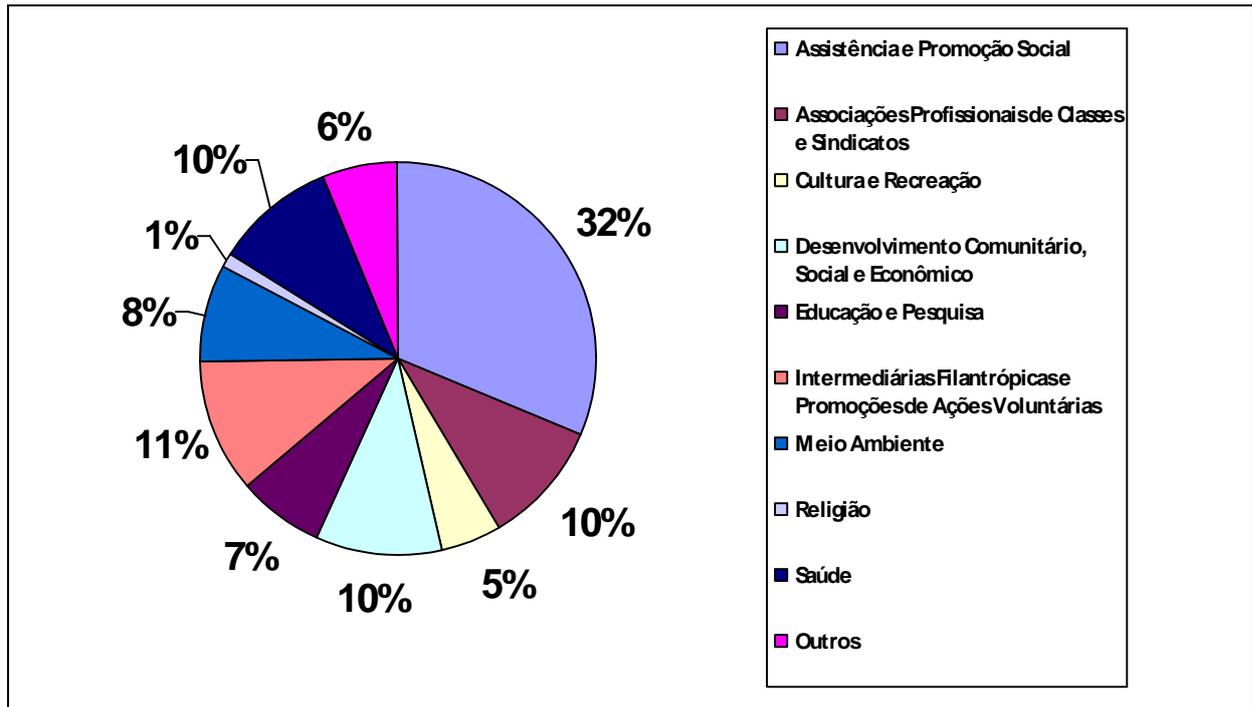
Tabela 5 – Faturamento anual em R\$

Faturamento anual em R\$
43% = até 100.000
33% = de 100.001 a 500.000
9% = 500.001 a 1.000.000
9% = 1.000.001 a 1.500.000
2% = 1.500.001 a 2.000.000

Fonte: Dados da amostra da pesquisa

Das organizações pesquisadas, 84% são associações e 16% fundações, sendo que a maioria das organizações entrevistadas (51%) já atua no mercado a mais de vinte anos. Estas organizações contam na grande maioria (82%) com menos de 30 funcionários, e a grande maioria das organizações (80%) ainda conta com trabalhos voluntários. Pelo faturamento anual das organizações pesquisadas pode-se perceber que 43% tem um faturamento abaixo de R\$ 100.000,00 (cem mil reais) anuais classificando-as como pequenas organizações.

As organizações do terceiro setor atuam em diversas áreas, dentre elas temos:



Fonte: Dados da amostra da pesquisa

Figura 1 - Área de atuação

As organizações que fazem parte da amostra atuam em áreas diferentes, a maior área de atuação com 32% são organizações que atuam com assistência e promoção social e a menor com 1% na área da saúde.

Uma das peculiaridades das organizações do terceiro setor é em relação à origem dos recursos, pois essas organizações podem contar com diversas fontes de recursos. Nas organizações pesquisadas, as fontes são das mais diversas origens. As três primeiras que aparecem são: 16% referentes a eventos e campanhas realizadas pelas próprias organizações, 15% doações de pessoas físicas, 14% associados.

5.2 Análise das características dos entrevistados

Identificou-se o perfil dos entrevistados, descrito a seguir:

Tabela 6 – Formação do Respondente

Formação do Respondente	
22%	Ensino médio
54%	Ensino superior
24%	Pós-graduação

Fonte: Dados da amostra da pesquisa

Nota-se (Tabela 6) que os entrevistados possuem em 54% dos casos, formação em curso superior e 24% têm pós-graduação, nos cursos de Administração, Serviço Social, Contabilidade, Comércio Exterior, evidenciando que em princípio, devem estar qualificados ou ter conhecimento sobre a gestão de custos e gestão da organização.

5.3 Análise das características da gestão de custos

Algumas questões tem por objetivo verificar as características dos procedimentos aplicados na gestão dos projetos, com vistas a identificar as práticas gerenciais inerentes à gestão de custos difundida pela literatura e as práticas adotadas nas organizações pesquisadas

Questão 1: O controle de custos é feito por um departamento exclusivo?

Objetivo: identificar a criação de um departamento específico para gerenciar os custos da organização.

Das organizações participantes a grande maioria (67%) não possui um departamento exclusivo para gerenciar os custos da organização.

Questão 2: Propósito da Contabilidade de Custos?

Objetivo: identificar qual a finalidade desejada pela organização

Tabela 7 – Propósito da contabilidade de custos

Propósito da Contabilidade de custos	
27%	Gerenciamento dos custos
4%	Cálculo dos serviços oferecidos
18%	Conhecer o custo de cada projeto
27%	Preparação de demonstrações financeiras
24%	Tomada de decisão

Fonte: Dados da amostra da pesquisa

Gerenciamento dos custos e preparação das demonstrações financeiras são as principais finalidades listadas pelas organizações ambas com 27%, o que demonstra que as organizações do terceiro setor têm a preocupação com os demonstrativos contábeis; 24% para tomada de decisões; seguido de 18% com propósito de conhecer o custo de cada projeto e em último lugar conhecer o cálculo os serviços oferecidos.

Questão 3: Qual o grau de importância do setor de custos?

Objetivo: identificar qual a percepção da importância dos custos pela organização

Quanto à percepção a grande maioria (73%) considera o setor de custos muito importante, seguido de 18% que considera importante e 9% considera pouco importante, nenhuma das organizações tem como percepção que não é importante.

Questão 4: Principais solicitadores de informações e análise dos custos?

Objetivo: identificar quem são os principais usuários internos da informação.

Foram citados como principais solicitadores: em primeiro lugar, com 40%, o departamento administrativo, seguido de 27% do departamento financeiro, 24% do departamento de captação de recursos e 9% outros, dos quais foram listados, a diretoria, os fornecedores, as instituições financeiras.

Questão 5: A empresa utiliza algum sistema de custeio para controlar e apurar os custos?

Objetivo: identificar a adoção de um sistema de custeio pelas organizações do terceiro setor.

Constatou-se que 67% das organizações do terceiro setor não utilizam nenhum sistema de custeio para gerenciar suas organizações, algumas responderam que não utilizam porque não conhecem e outras justificaram que movimentam poucos recursos.

Questão 6: Após conhecer os custos, qual é o método de custeio utilizado no gerenciamento da entidade?

Objetivo: identificar qual o sistema de custeio é utilizado.

As organizações que utilizam os sistemas de custeio, 33% identificadas na questão anterior, agora tornam-se 100%, destas, 33% responderam que utilizam o custeio por absorção para atender as finalidades gerenciais e fiscais, pois a legislação do Imposto de Renda é respeitada por elas de forma a evitar penalidades fiscais. As demais responderam que utilizam o custeio por variável (33%), ou adotam o custeio pleno (15%) também conhecido como integral ou RKW e apenas 6% responderam que utilizam o custeio ABC. Cabe ressaltar que os autores deste artigo desconhecem algum estudo semelhante a este que foi publicado a fim de comparar os resultados desta pesquisa.

Questão 7: Qual motivo da adoção deste método de custeio?

Objetivo: identificar o motivo pelo qual o sistema de custeio é utilizado.

Com 62% das respostas, as organizações julgam que é por ser de fácil compreensão, 23% julgam por ser eficiente, 8% outros motivos e 7% por indicações de outros profissionais. Porém, quando questionado se a organização já utilizou outro sistema de custeio, 100% responderam que não utilizaram nenhum outro sistema de custeio na organização.

Questão 8: A entidade utiliza orçamento de custos e despesas mensalmente?

Objetivo: identificar a efetiva utilização dos orçamentos como prática gerencial de controle.

Observou-se que 76% das organizações possuem orçamento de despesas e custos formalmente.

Questão 9: Caso utilize orçamento de custos e despesas, existe uma análise do custo orçado e realizado?

Objetivo: identificar o uso efetivo das análises entre o custo orçado e realizado.

A grande maioria, 88% das organizações, faz análises periódicas entre os custos orçados e realizados. Em tais organizações do terceiro setor quaisquer diferenças entre o orçado e o realizado precisam ser bem controladas, pois tais organizações além de trabalharem com poucos recursos, precisam atender os beneficiários dos programas, não existe a possibilidade de reduzir uma criança em um abrigo onde se encontram crianças recolhidos pelo juizado de menores, além disso tem que prestar contas aos financiadores dos projetos.

Conclusão

Com base na pesquisa empírica realizada em dois municípios catarinense, constatou-se que das organizações são classificadas como associações, e a maioria não adota nenhum sistema de custeio para gerenciamento das organizações. Foi identificado por meio da pesquisa que 51% estão no mercado há mais de vinte anos, tempo suficiente para implantar um sistema de custeio e técnicas de avaliação de desempenho. Um fato surpreendente é que 54% dos respondentes possuem curso superior e 24% pós-graduação o que a princípio evidencia um índice de conhecimento sobre a gestão de custos.

Durante anos, a maioria das organizações do terceiro setor foram consideradas como amadoras, e não tinham necessidade de medir os custos de suas atividades e projetos, de avaliar o resultado de suas ações, ou mesmo a satisfação de seus parceiros e continuavam funcionando, sem sistemas de custos. Essa falta de informações sobre suas atividades, projetos ou avaliação não era uma preocupação, pois a maioria das organizações preocupava-se em apenas atender os seus beneficiários, pois atuavam em mercados não-competitivos.

No entanto, nos dias atuais, com a alta competitividade, as organizações do terceiro setor precisam se transformar em organizações competitivas. E para tanto, os gestores dessas organizações necessitam de informações para melhorar o gerenciamento e a eficiência das atividades que desempenham, além de compreender o custo de cada atividade ou projeto desenvolvido pela organização, evidenciando a transparência nas ações da organização, galgando a credibilidade perante a sociedade.

Cabe destacar que os resultados da pesquisa são resultados de uma pequena amostra, porém não se conhece até o presente momento pesquisas sobre o mesmo conteúdo para poder comparar tais resultados. Ficando a sugestão para trabalhos futuros.

Referências

ANDRADE, M. M. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação; noções práticas.** São Paulo: Atlas. 2002.

BAYMA, F. Capacitação de administradores para as organizações sem fins lucrativos. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 31, n. 6, p. 119-26, nov./dez. 1997.

BEUREN, I. M., OLIVEIRA, H. Mensuração das atividades empresariais: custeio baseado em atividades x método de unidade de esforço de produção. *Revista do Conselho Regional de contabilidade do Rio Grande do Sul. Porto Alegre*, v. 25, n. 84, p. 31-39, jan/mar/1996.

BOISVERT, H. **Contabilidade por atividades**: contabilidade de gestão: práticas avançadas. São Paulo: Atlas, 1999.

BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos**: aplicação em empresas modernas. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRIMSON, James A . **Contabilidade por atividades**: uma abordagem de custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1996.

CHEVITARESE, Salvador. **Contabilidade industrial**. 5. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1983.

FEICHAS, S. A. Q. Proposta de reestruturação organizacional de uma ONG e processo de aprendizado de mão dupla. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 29, n. 2, p. 164-83, abr./jun. 1995.

HORNGREN, C; FOSTER, George; DATAR, S. **Contabilidade de Custos**. Tradução de José Luiz Parvato. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

HORNGREN, C. **Contabilidade de custos**: um enfoque administrativo. São Paulo: Atlas, 1978.

LEONE, George S. G. **Curso de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. **Custos: planejamento, implantação e controle**. São Paulo: Atlas, 2000.

LINS, L. S., SILVA, R. N. S. **Gestão empresarial com ênfase em custos**: uma abordagem prática. São Paulo: Thomson, 2005.

LUZ, O. S. DE ROCCHI, C. A. Estrutura e funcionamento dos sistemas de apuração e análise de custos. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**. Porto Alegre, v. 27, n. 93, p. 21-90, jan/mar/1996.

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

MATZ, A.; CURRY, O. I.; FRANK, G. W. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1987.

NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão estratégica de custos**: conceitos, sistemas e implementação. São Paulo: Atlas, 1993.

_____. **ABC: custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1995.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. São Paulo: Atlas, 2000.

PEREZ JR, J. H; OLIVEIRA, L. M.; COSTA, R. G. **Gestão estratégia de custos**. São Paulo: Atlas, 1999.

SANTOS, R. V. Modelagem de sistemas de custos. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo**. São Paulo, ano iv, n. 7, p. 62-74, abr. 1999.

SCORNAVACCA JÚNIOR, E. et al. Administrando projetos sociais. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, v. 32, n. 6, p. 159-77, nov./dez. 1998.

TENÓRIO, F. G. **Gestão de ongs: principais funções gerenciais**. 9. ed. Rio de Janeiro: Editora Fundação Getúlio Vargas, 2005.

TREVISSAN ASSOCIADOS & ASSOCIADOS. Custo padrão e contabilidade de custo padrão. In: **Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo**. Curso sobre contabilidade de custos. São Paulo: Atlas, 1992.

TRIPODI, T.; FELLIN, P.; MEYER, H. **Análise da pesquisa social**. 2. ed. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1981.

VARTANIAN, G. H; NASCIMENTO, D. T. O método de custeio pleno: uma abordagem conceitual. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo**. São Paulo, ano iv, n. 9, p. 34-41, Set 1999.