

# O PAPEL DA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS NA RESTRUTURAÇÃO DAS ATIVIDADES SINDICAIS

**Miguel Juan Bacic**

**José Newton Cabral Carpintéro**

## **Resumo:**

*Pretende-se mostrar como a metodologia analítica da gestão estratégica de custos pode contribuir para a reestruturação das atividades das entidades sindicais, atualmente ameaçadas com a perda das receitas de índole compulsória. O trabalho parte da hipótese que as entidades sindicais enfrentarão a progressiva deterioração das contribuições compulsórias e deverão procurar nas contribuições voluntárias sua fonte principal de recursos. Este fato coloca as entidades sindicais na nova situação de "convencer" os trabalhadores da categoria a pagar pelos serviços prestados pelo sindicato. Disto decorre que cada entidade sindical minimamente representativa deverá, num futuro próximo, escolher, em primeiro lugar, um dado mix de serviços, sejam de natureza política (relativos a representação da categoria profissional), sejam de natureza não política (atividades assistências, de recreação e outras), a ser oferecido aos associados e/ou não sócios membros da categoria e, em segundo lugar, reestruturar suas atividades, determinar os custos das atividades e redefinir as fontes de receitas, considerando a manutenção do equilíbrio econômico e financeiro da entidade e a minimização do custo cobrado ao trabalhador.*

## **Palavras-chave:**

**Área temática:** *Custos de Serviços*

## **O PAPEL DA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS NA RESTRUTURAÇÃO DAS ATIVIDADES SINDICAIS**

Miguel Juan Bacic

José Newton Cabral Carpintéro

Instituto de Economia - Universidade Estadual de Campinas. Campinas, São Paulo, Brasil

Caixa Postal: 6135. CEP: 13083-970. Fax: (55-19) 239-1512. E-mail: bacic@turing.unicamp.br

Pretende-se mostrar como a metodologia analítica da gestão estratégica de custos pode contribuir para a reestruturação das atividades das entidades sindicais, atualmente ameaçadas com a perda das receitas de índole compulsória. O trabalho parte da hipótese que as entidades sindicais enfrentarão a progressiva deterioração das contribuições compulsórias e deverão procurar nas contribuições voluntárias sua fonte principal de recursos. Este fato coloca as entidades sindicais na nova situação de "convencer" os trabalhadores da categoria a pagar pelos serviços prestados pelo sindicato. Disto decorre que cada entidade sindical minimamente representativa deverá, num futuro próximo, escolher, em primeiro lugar, um dado *mix* de serviços, sejam de natureza política (relativos a representação da categoria profissional), sejam de natureza não política (atividades assistências, de recreação e outras), a ser oferecido aos associados e/ou não sócios membros da categoria e, em segundo lugar, reestruturar suas atividades, determinar os custos das atividades e redefinir as fontes de receitas, considerando a manutenção do equilíbrio econômico e financeiro da entidade e a minimização do custo cobrado ao trabalhador.

Área temática: Custos de Serviços

## O PAPEL DA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS NA RESTRUTURAÇÃO DAS ATIVIDADES SINDICAIS

### Introdução

A estrutura sindical brasileira sobrevive, desde a época de Vargas, apoiada em contribuições compulsórias. À contribuição sindical, herança do período varguista, foi adicionada, com a reforma constitucional de 1988, a possibilidade de cobrança de outra contribuição compulsória, a confederativa. A globalização da economia tem levado nos últimos anos a fortes pressões para reduções do custo do trabalho. A compulsoriedade das contribuições tem sido um dos alvos mais freqüentes de diferentes articulistas na imprensa e em revistas de negócios. Sem pretender polemizar com alguns falsos arautos da modernização, cujas críticas oportunistas visam muito mais a corrosão do poder de negociação das classes trabalhadoras, que a discussão esclarecedora quanto a legitimidade da representação, os autores pretendem mostrar neste trabalho como o campo da gestão estratégica de custos pode contribuir na apresentação de respostas à candente questão da reestruturação das atividades e das fontes de recursos das entidades sindicais verdadeiramente representativas de suas respectivas categorias profissionais.

Apesar da Consolidação das Leis do Trabalho (C.L.T) vedar o exercício de funções econômicas pelos sindicatos, é inegável que estes são também entidades econômicas no sentido de prestar serviços a seus representados e não entidades comerciais que exerçam atividades lucrativas (como uma empresa qualquer).

As grandes centrais sindicais de diferentes países exercem diferentes tipos de serviços - são controladoras de bancos (caso da DGB Alemanha) e são proprietárias de grande número de ações de sociedades anônimas (AFL - CIO nos EUA) - e têm considerável patrimônio e ampliam suas possibilidades de receita através de diferentes formas de arrecadação e atuação.

Neste sentido, a Constituição Federal de 1988 (art. 8º, I) abriu um caminho para o exercício de funções econômicas pelos sindicatos brasileiros, uma vez que a proibição da CLT era contrária ao princípio da autonomia de administração das entidades sindicais, e o único controle passou a ser o da aplicação da contribuição sindical. Estabeleceu-se assim a racionalidade das relações entre o Estado e os sindicatos, uma vez que não sendo recomendada a interferência do poder político nos sindicatos, também não caberia impedir a atividade econômica das entidades.

O trabalho parte da hipótese que as entidades sindicais enfrentarão a progressiva deterioração das contribuições compulsórias e deverão procurar nas contribuições voluntárias sua fonte principal de recursos. Este fato coloca às entidades sindicais na nova situação de "convencer" os trabalhadores da categoria a pagar pelos serviços prestados pelo sindicato. Estes serviços podem ser tanto de representação frente a classe patronal (atividade política num sentido amplo), como podem se constituir em atividades fora de esfera política que sejam valorizadas pelos trabalhadores: assistência jurídica, assistência odontológica, colônia de férias, etc. Disto decorre que cada entidade sindical minimamente representativa deverá, num futuro próximo, escolher um dado *mix* de serviços (de natureza política e não política) a ser oferecido aos associados e/ou não sócios membros da categoria profissional, reestruturar suas atividades, determinar os custos das atividades e redefinir as fontes de receitas. Duas restrições deverão ser consideradas: a manutenção do equilíbrio econômico e financeiro da entidade e a minimização do custo cobrado ao trabalhador. Neste aspecto, é interessante definir a importância do custo da somatória de contribuições obrigatórias e facultativas relativamente ao salário médio da categoria profissional. É recomendável,

dada a mudança da natureza das receitas, de compulsórias a facultativas, que o custo para o trabalhador após o processo de reestruturação não supere esse patamar.

### **Tipos de receitas das entidades sindicais**

Existem no Brasil diferentes formas de apuração de receita pelos sindicatos, tais como: contribuição sindical; mensalidade dos sócios; desconto, contribuição ou taxa assistencial e contribuição fixada pela assembléia sindical (ou contribuição confederativa).

#### **a) Contribuição sindical:**

Constitui a principal fonte de receita dos sindicatos e por ser compulsória e ter natureza para fiscal é considerada bastante polêmica; instituída pela Constituição de 1937 inspirou a organização corporativa dos sindicatos permitindo-lhes (art. 138) o poder de impor contribuições e exercer funções delegadas de Poder Público, taxando todos os membros da categoria por ele representada, mesmo que não fossem sócios ( o D.L. 1402, de 1939, art. 3º incluía entre as prerrogativas dos sindicatos - impor contribuições a todos aqueles que participam das profissões ou categorias representadas); denominado imposto sindical a partir do D.L. nº 2377, de 1940 foi incorporado pela C.L.T. de 1943; a Constituição Federal de 1988 (art. 8º, IV) manteve a contribuição sindical e criou uma segunda a ser fixada pelas assembleias dos sindicatos, persistindo assim o problema da autonomia administrativa uma vez que a contribuição sindical é fiscalizada pelo Ministério do Trabalho que pode até pedir auditoria nos sindicatos, acreditava-se que a maioria dos sindicatos teria muitos problemas para sobreviver sem essa receita, no entanto, predomina hoje a noção de que esta contribuição, imposta compulsoriamente, fere a liberdade sindical, tem características corporativistas e que a receita dos sindicatos deveria ser sempre auferida de forma voluntária.

#### **b) Contribuição fixada pela assembleia sindical (contribuição confederativa):**

Estabelecida pela Constituição Federal de 1988, e facultativa, não oficial, de valor e periodicidade de pagamento a ser decidida pela assembleia. Sua estipulação não é obrigatória, bastando, para não ser instituída, que a assembleia do sindicato a rejeite, no entanto, uma vez aprovada, o desconto nos salários de todos os membros da categoria, sócios ou não do sindicato, será automático, cabendo às empresas, obrigatoriamente, fazer o recolhimento aos sindicatos. Destina-se ao custeio do sistema confederativo, fazendo com que o sindicato tenha que dividi-la com a federação e a confederação.

#### **c) Desconto, taxa ou contribuição assistencial:**

Trata-se de receita fixada por ocasião do início da vigência de uma convenção coletiva de trabalho ou sentença normativa da categoria, em função das vantagens, em especial salariais, obtidas pelo sindicato através desses instrumentos. Não havendo fundamento legal para esse pagamento, baseia-se nas normas coletivas, e seus efeitos são normativos. É cobrada sob a forma de percentual sobre aumento salarial coletivo. A contribuição assistencial é convencional e facultativa, uma vez que resulta da convenção coletiva de trabalho e da necessidade de autorização do trabalhador para que seja efetuado seu desconto.

d) Mensalidade dos sócios:

Estabelecida em estatuto ou pelas assembleias gerais, a mensalidade é paga pelos sócios a título de contribuição estatutária. A qualidade de sócio confere poderes como votar e ser votado nas assembleias sindicais, ocupar cargos de direção e de representação sindical, etc. Suas origens encontram-se nas primeiras leis sindicais (1903 a 1907), projetam-se sobre a legislação subsequente que foi incorporada pela C.L.T. (art. 548), tornando costumeira a cobrança da mensalidade dos associados.

Seu caráter facultativo torna sua cobrança bastante complexa, uma vez que passa a depender de acordo do sindicato com as empresas (dada a não obrigatoriedade de recolhimento por parte das empresas) ou com os próprios associados, através da montagem de estrutura própria de cobrança.

e) Receitas de serviços:

As entidades sindicais possuem um importante ativo intangível: a massa de associados e os membros da categoria profissional. Estes podem ser objeto de diferentes serviços como consultórios odontológicos e médicos, assistência jurídica, colônias de férias, etc.

f) Outras receitas:

Seguindo o exemplo de outros países, nos quais sindicatos controlam bancos e são proprietários de ações de sociedades anônimas, os sindicatos brasileiros têm patrimônio e podem utilizá-lo para ampliar suas receitas a partir da aplicação de seus recursos. São exemplos a renda de aluguéis, os juros de aplicações financeiras, e os rendimentos de ações. Outra fonte de recursos são as doações.

A título ilustrativo mostra-se a importância relativa das diferentes fontes de recursos em entidades sindicais ligadas a saúde.

IMPORTÂNCIA RELATIVA DAS DIFERENTES CLASSES DE RECEITAS

CLASSES DE RECEITAS	SINDICATO EMPREGADOS ESTABELECIMENTO DE SAÚDE DE CAMPINAS. FONTE: BALANÇO 1995	SINDICATO EMPREGADOS ESTABELECIMENTO DE SAÚDE DE BLUMENAU FONTE: BALANÇO 1995	FEDERAÇÃO EMPREGADOS ESTABELECIMENTO DE SAÚDE DE SÃO PAULO. FONTE: BALANÇO 1995
MENSALIDADES DOS ASSOCIADOS	<b>23,39%</b>	<b>31,39%</b>	<b>2,82%</b>
RECEITAS DE SERVIÇOS	<b>8,77%</b>	-----	<b>25,97%</b>
CONTRIBUIÇÃO ASSISTENCIAL	<b>33,94%</b>	-----	<b>4,47%</b>
CONTRIBUIÇÃO SINDICAL	<b>6,83%</b>	<b>16,18%</b>	<b>58,64%</b>
CONTRIBUIÇÃO CONFEDERATIVA	<b>16,44%</b>	<b>41,76%</b>	<b>0,94%</b>
RECEITAS DE APLICAÇÃO PATRIMONIAL	<b>9,83%</b>	<b>6,48%</b>	<b>6,37%</b>
OUTRAS RECEITAS	<b>0,80%</b>	<b>4,19%</b>	<b>0,79%</b>
TOTAL	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>

O quadro, mesmo que meramente ilustrativo mostra a importância das contribuições de caráter obrigatório. Pode ser observado no quadro anterior que as rendas de índole compulsória representam em torno de 60% do total e as rendas facultativas (mensalidade e receitas de serviços) aproximadamente 30%. O restante das fontes de recursos corresponde a origens patrimoniais ou diversos.

**Determinação do impacto da arrecadação sindical no salário médio**

Um passo prévio à discussão de caráter mais geral quanto a natureza futura da entidade sindical consiste em determinar o peso da estrutura atual de arrecadação no salário dos associados e não associados. É comum que os sindicatos cobrem, por um lado, valores monetários (em R\$) a título de mensalidade e por ressarcimento de serviços. Por outro lado as demais contribuições costumam ser proporcionais aos salários de cada membro da categoria, associado ou não associado.

As informações contábeis, cruzadas com dados cadastrais, possibilitam determinar a massa salarial da categoria e o salário médio. Supondo estar de posse dos dados do último balanço anual de uma entidade sindical que cobra contribuição sindical e contribuição assistencial de sócios e não sócios, contribuição confederativa dos não sócios além da mensalidade dos sócios, transformando os valores em moeda constante do momento atual, e definindo:

B: número de profissionais da categoria (base)

S: número de profissionais associados; então:

B-S: número de profissionais não associados pertencentes a base

CS: valor em R\$ da contribuição sindical arrecadada (corresponde a 1 dia de trabalho por ano)

CA: valor em R\$ da contribuição assistencial arrecadada no último ano

ALCA: alíquota de contribuição ou taxa assistencial

NCA: número de vezes ao ano em que é cobrada a contribuição assistencial

CF: valor em R\$ da contribuição ou taxa confederativa

ALCF: alíquota da contribuição confederativa

NCF: número de vezes ao ano em que é cobrada a contribuição confederativa

M: valor em R\$ da mensalidade ou contribuição estatutária que é cobrada de cada associado

N: número de vezes ao ano em que é cobrada a mensalidade dos associados

Dado que a CA é cobrada de sócios e não sócios (segundo a hipótese efetuada), pode-se determinar a massa salarial mensal do conjunto da categoria profissional ou base sindical (MSC):

$$MSC = (CA/NCA)/ALCA$$

Outro indicativo da massa salarial mensal de toda a categoria pode ser obtido tomando como base a contribuição sindical.

$$MSC' = CS \times 30$$

É de se esperar a obtenção de valores relativamente próximos de MSC e MSC'. Discrepâncias significativas deverão ser investigadas e conciliadas.

O salário médio da categoria profissional (SMC) é:

$$SMC = MSC/B \text{ ou } MSC'/B \text{ (dependendo da escolha efetuada quanto ao indicativo da massa salarial total)}$$

A massa salarial mensal dos não sócios (MSÑS) é:

$$MSÑS = (CF/NCF)/ALCF$$

O salário médio dos não sócios (SMÑS) é:

$$SMÑS = MSÑS/(B-S)$$

A massa salarial mensal dos sócios (MSS) é:

$$MSS = MSC \text{ (ou MSC')} - 'MSÑS$$

O salário médio dos sócios (SMS) é:

$$SMS = MSS/S$$

De posse destas informações é possível determinar o custo médio atual que o conjunto de contribuições ao sindicato representa para um associado "médio" por ano. Este custo (C) é definido pela seguinte expressão:

$$C = (M \times N) + (SMS \times ALCA \times NCA) + (SMS/30)$$

O custo médio mensal da entidade para o sócio (CM) é então:

$$CM = C/12$$

O impacto do custo sobre o salário do associado (I) é:

$$I = (CM/SMS) \times 100$$

As informações a respeito do montante de CM e da importância de I representam um patamar que deve ser considerado ao balancear o custo do futuro *mix* de serviços que será oferecido aos associados, no caso CM é o custo meta a ser atingido após a reestruturação. Deve-se ressaltar que a entidade pode decidir cobrar um valor fixo de contribuição (ao estilo de uma mensalidade) ou um valor proporcional ao salário de cada trabalhador. Adicionalmente cabe ressaltar que foi, implicitamente suposto, que eventuais receitas de serviços terão impacto neutro na situação econômica e financeira da entidade. No caso da existência de resultados esperados, com sinal positivo ou negativo, decorrentes dos serviços prestados estes deverão ser considerados ao orçar a operação futura do sindicato. Assim, caso esperado um déficit no resultado global da prestação de serviços, este prejuízo deverá ter sua cobertura prevista ao definir o valor da contribuição associativa. Uma recomendação de caráter prático é quanto a auto sustentação de atividades de serviço assistencial tais como assistência odontológica, salão de beleza, clube, etc. dado que preços subsidiados podem levar a expansão da demanda (e do correspondente déficit no resultado de serviços) com pressão sobre o valor da contribuição dos sócios. Em princípio esta contribuição deveria custear a estrutura do sindicato e as atividades relativas a serviços de caráter de representação política da categoria e os serviços jurídicos de assistência aos trabalhadores. A demanda destas atividades tem a característica de ser relativamente inelástica em relação ao preço eventualmente cobrado, razão pela qual não deve ser esperada -em princípio- uma expansão na procura desta classe de serviços.

## Passos na definição das atividades de serviço

A reestruturação de cada entidade sindical deve surgir de um processo de discussão e convencimento da adequação da nova postura estratégica para enfrentar o cenário atual e futuro. A incorporação, a vida do sindicato, de aspectos que em princípio parecem estar muito mais relacionados à cultura empresarial que ao mundo sindical, deve ser entendida no sentido de uma mudança que visa fortalecer a entidade no seu papel de representação da classe trabalhadora de sua categoria, e não deve -em hipótese alguma- ser interpretada como uma transformação do sindicato em empresa. A realidade impõe, a cada entidade, mapear as atividades valorizadas pelos associados e oferecê-las a um custo compatível com a renda individual dos profissionais da categoria. A presença de cada entidade, do lado dos associados, através de diversas formas, contribui a aumentar sua representatividade.

Neste sentido é recomendável que o processo de reestruturação siga os passos canônicos do planejamento estratégico empresarial, adaptados a realidade sindical. A continuação é apresentada uma seqüência analítica que poderia ser seguida:

### 1. Análise estratégica:

- 1.1. Definição da missão do sindicato
- 1.2. Análise do ambiente externo identificando ameaças e oportunidades
- 1.3. Análise da situação interna da entidade, focalizando especialmente o custo das atividades atuais e o valor que o associado outorga a estas atividades
- 1.4. Determinação do *mix* de serviços a ser adotado e dos objetivos de longo prazo quanto ao desempenho da entidade
- 1.5. Determinação da estratégia

Ao término desta etapa a entidade deverá ter claro o rumo da reestruturação, os objetivos de longo prazo, definindo inclusive um possível *mix* de serviços e o provável conjunto de políticas a ser adotado. Na próxima etapa são estudados os custos e receitas prováveis do desempenho das diversas atividades.

### 2. Análise do custo das atividades e das possíveis fontes de renda

- 2.1. Recursos necessários e custo
  - 2.1.1. Determinação dos recursos físicos necessários para o desempenho das atividades previstas, segundo o *mix* de serviços definido
  - 2.1.2. Determinação dos recursos monetários necessários (orçamento de custos e despesas)
- 2.2. Possíveis fontes de renda
  - 2.2.1. Análise do valor que o associado outorga as atividades
  - 2.2.2. Levantamento e análise dos preços de serviços concorrentes no mercado
  - 2.2.3. Estudo de diferentes alternativas de renda e análise dos resultados obtidos, observando o impacto sobre o resultado econômico e financeiro da entidade e sobre o salário médio do associado.
  - 2.2.4. Escolha da alternativa de obtenção de renda mais adequada

### 2.2.5. Estudo da forma de cobrança

Ao final desta etapa, será vislumbrado com mais clareza o impacto nos resultados da estratégia escolhida. No caso de resultados desfavoráveis deve-se revisar o conjunto de objetivos de longo prazo e a própria estratégia. Caso os resultados obtidos mostrem que a entidade pode garantir seu equilíbrio econômico e financeiro com base nas contribuições previstas em 2.2., cabe ingressar na etapa final que conclui com a aprovação da proposta de reestruturação pela categoria.

## 3. Estudo final e aprovação

- 3.1. Análise crítica da metodologia de cálculo utilizada e dos dados considerados
- 3.2. Divulgação dos resultados e debate dentro da entidade
- 3.3. Aprovação da proposta pela Diretoria
- 3.4. Divulgação da proposta a categoria profissional
- 3.5. Debate com a categoria profissional
- 3.6. Aprovação da proposta em assembléia, seguindo as normas regimentais

## **Papel da gestão estratégica de custos no processo**

A gestão estratégica de custos visa desenvolver a utilização das informações sobre custos no âmbito do desenvolvimento da estratégia empresarial. As informações sobre custo -e a visão analítica- devem superar a etapa operacional, centrando-se na visão de longo prazo que surge do planejamento estratégico. Conceitos tais como atividades e direcionadores de custo, divulgados pela literatura sobre custeio por atividades contribuem à expansão da visão analítica. Isto não significa que métodos de análise ou sistemas de custeio historicamente utilizados como suporte a decisões operacionais estejam "superados" pela metodologia de custeio por atividades e devam ser solenemente ignorados. Na prática, mais importante que o método, é a expansão da visão do analista. Um analista preocupado com o desenvolvimento da estratégia empresarial e na utilização dos dados sobre custos para obter vantagem competitiva poderá fazer melhor uso de informações que surjam de sistemas "tradicionais" que outro analista, que utilizando um método mais "moderno" focalize unicamente aspectos operacionais. A utilização harmoniosa de informações que retratam a realidade a partir de diferentes perspectivas deve fazer parte do compromisso intelectual do profissional que deseja contribuir com a gestão de custos no contexto da estratégia empresarial.

No caso em estudo, tanto a implantação de um detalhado sistema de custeio por absorção com uma divisão de centros de custo que reflitam as atividades, como um custeio por atividades possibilitariam uma resposta aos problemas da determinação dos custos das atividades. Será mostrado a seguir um roteiro geral para levantar o custo das atividades em uma entidade sindical. O modelo a ser seguido é o proposto pela metodologia ABC e os resultados obtidos poderão contribuir, tanto com os estudos desenvolvidos na parte 2.1.(Recursos necessários e custo) da seqüência analítica do capítulo anterior, como com a gestão e controle do custo das atividades desempenhadas.

A título de exemplificação suponhamos uma entidade sindical que além das atividades de caráter político (de representação) tenha decidido desenvolver as seguintes atividades: assistência

jurídica, assistência odontológica, além de atividades de recreação na colônia de férias e no clube. A identificação de atividades relevantes poderia ser:

Administração Geral  
 Recepção  
 Cobranças e pagamentos  
 Contabilidade  
 Pessoal  
 Divulgação  
 Sindicalização (campanhas)  
 Gestão de conflitos (greves, negociações)  
 Treinamento sindical  
 Análise da situação  
 Planejamento político-estratégico  
 Assistência jurídica  
 Assistência odontológica  
 Recreação na colônia de férias  
 Recreação no clube

Estas atividades são desenvolvidas em diferentes departamentos. De forma simplificada cada departamento pode ser considerado como um centro de custo. Suponhamos os seguintes departamentos:

Diretoria  
 Administração  
 Contabilidade  
 Tesouraria  
 Gráfica e Imprensa  
 Econômico  
 Jurídico  
 Odontológico  
 Colônia de Férias  
 Clube

Cruzando as atividades com os departamentos é possível identificar a importância que cada departamento tem no desenvolvimento das atividades. Adotando uma escala de 0 a 3, onde 0 significa papel nulo na atividade, 1 pequeno, 2 médio e 3 alto, pode-se construir o seguinte quadro:

ATIVIDADES/ DEPARTAMENTO	DIRETORIA	ADMINISTRAÇÃO	CONTABILIDADE	TESOURARIA	GRÁFICA E IMPRENSA	ECONÔMICO	JURÍDICO	ODONTOLÓGICO	COLÔNIA DE FÉRIAS	CLUBE
Recepção		3								
Cobranças e pagamentos		2		3						
Contabilidade			3							
Pessoal	1	3	2							

Divulgação	2				3					
Sindicalização	3				3					
Gestão de conflitos	3				2	1	2			
Treinamento sindical	3				2	3	1			
Análise da situação	3				2	3	2			
Planejamento político-estratégico	3				2	3	1			
Assistência jurídica							3			
Assistência odontológica								3		
Recreação na colônia de férias									3	
Recreação no clube										3

A próxima etapa consiste na identificação dos recursos utilizados para efetuar cada atividade, o que possibilitará determinar os componentes de custo das atividades, além do levantamento do custo total de cada departamento. Inicialmente devem ser identificados os principais recursos físicos e humanos utilizados nas atividades, para posterior valoração em R\$ e computo no plano de contas determinado. Assim, tanto para as atividades, como para os departamentos, poder-se-ia identificar os seguintes componentes de custos:

- Salários e encargos
- Materiais
- Manutenção
- Gastos com veículos
- Despesas de viagem
- Telefone
- Seguros
- Depreciação
- etc.

Dois mapas de custo poderão ser construídos. Um mostrando os custos segundo a visão departamental, outro evidenciando o custo das atividades. A montagem de um mapa relacionando o custo das atividades exigirá algum tipo de rateio no caso da existência de recursos unitários que desempenhem atividades múltiplas. Estudos específicos quanto a utilização do tempo das pessoas e estimativas quanto ao consumo de recursos poderão ser necessários.

Uma vez determinado o custo das atividades, cabe analisar os principais direcionadores de custo de cada atividade e escolher aqueles mais representativos quanto a geração de demanda de trabalho para cada atividade. O acompanhamento histórico da evolução de cada indicador possibilitará prever mudanças necessárias na estrutura de recursos fixos alocados para cada atividade. Alguns direcionadores são de ordem qualitativa (por exemplo complexidade) e deverão ter sua tendência avaliada segundo alguma escala predefinida. Poder-se-ia construir um quadro como segue:

ATIVIDADES	DIRECIONADORES
------------	----------------

Recepção	número de atendimentos, número de sócios, número de profissionais da categoria profissional
Cobranças e pagamentos	número de sócios
Contabilidade	número de lançamentos efetuados, número de sócios
Pessoal	número de funcionários
Divulgação	número de profissionais da categoria, estratégia da diretoria
Sindicalização	número de profissionais não sindicalizados
Gestão de conflitos	número de greves, número de empresas, estratégia da diretoria
Treinamento sindical	número de diretores, horas de treinamento
Análise da situação	grau de mudança do meio, número de reuniões
Planejamento político-estratégico	horas de planejamento, complexidade da situação
Assistência jurídica	número de atendimentos
Assistência odontológica	número de atendimentos
Recreação na colônia de férias	número de hóspedes
Recreação no clube	número de visitantes

A próxima etapa consiste na definição das receitas que sustentarão cada uma das atividades. Suponhamos que foi decidido que as atividades de assistência odontológica e de recreação na colônia de férias e no clube deverão ter seu custo coberto com receitas próprias e que a atividade de assistência jurídica terá metade de seu custo coberto com receitas próprias sendo que a outra metade será custeada com recursos da entidade. O custo do restante das atividades acrescido de metade do custo com assistência jurídica deverá ser coberto com receitas provenientes das mensalidades dos associados (caso não sejam mais cobradas as contribuições compulsórias). A divisão do custo total mensal daquelas atividades dividido pelo número de associados informa a mensalidade ( $M'$ ) que em princípio deverá ser fixada. O valor encontrado ( $M'$ ) deverá ser comparado com o custo médio mensal ( $CM$ ) que o sindicato representa para o associado. Caso  $M'$  seja substancialmente superior a  $CM$  deve-se repensar o conjunto de atividades e recursos utilizados até obter um valor de  $M'$  aceitável.

As outras atividades que terão seus recursos provenientes da prestação de serviços aos associados, deverão ser analisadas cuidadosamente. Será preciso determinar os custos de cada um dos  $n$  produtos ou serviços que decorrem da execução daquelas atividades. O custo de cada produto ou serviço deverá ser comparado com os preços dos "concorrentes" no mercado. O objetivo final é a montagem de uma tabela de preços que possibilite o equilíbrio econômico e financeiro do desempenho de cada atividade a preços inferiores aqueles dos "concorrentes" em cada atividade. Adicionalmente deverá ser implantado um acompanhamento sistemático da satisfação do "cliente" (associado) com o desempenho e a qualidade dos serviços que a entidade está oferecendo.

Cabe também observar que o caso pode ser solucionado utilizando o corte departamental (no lugar de atividades). Os valores evidenciados seriam diferentes, porém esta metodologia, dada a relativa simplicidade da situação, conduziria, provavelmente a resultados aceitáveis.

## Conclusão

Aparentemente a lógica de mercado está em vias de se impor na atividade sindical. A reestruturação das atividades é um passo necessário para que as entidades sindicais representativas

fortaleçam seu papel de representantes das respectivas categorias profissionais. O caminho, que pode parecer árduo e confuso aos olhos de dirigentes com experiência eminentemente política, pode ser transitado com maior facilidade utilizando métodos e ferramentas analíticas próprias do mundo empresarial. A gestão estratégica de custos (e a gestão de custos) tem muito a contribuir neste processo.

### **Bibliografia**

- BACIC, Miguel (1994). Escopo da gestão estratégica de custos em face das noções de competitividade e de estratégia empresarial. Em: Anais do I Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos. São Leopoldo: Ed. Unisinos, 1995.
- CARPINTÉRO, José Newton (1995). Custo/aluno na universidade: considerações metodológicas. Em: Anais do IV Congresso Internacional de Custos e II Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos, 1995, Campinas: Instituto de Economia/Unicamp, 1995.
- EXAME (Revista). Como extinguir os fantasmas. Edição 611, ano 29, num. 12, 5 junho 1996, p.27.
- IOB - Temática Contábil. Custeio por atividade - Exemplo prático de implantação em uma empresa comercial. Boletim 15/96, p.149/146.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de (1994). Contabilidade gerencial: novos paradigmas. Em: Anais do I Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos. São Leopoldo: Ed. Unisinos, 1995.
- NAKAGAWA, Masayuki (1991). Gestão Estratégica de Custos. São Paulo: Atlas.
- (1994). ABC - Custeio Baseado em Atividades. São Paulo: Atlas.
- SHANK, John e GOVINDARAJAN, Vijai. (1993). Strategic Cost Management. New York: The Free Press. Tradução ao português: Gestão Estratégica de Custos. Rio de Janeiro: Campus, 1995.