

Utilização de ferramentas gerenciais e controle de custos nas organizações do terceiro setor: um estudo nas Redes Metrologicas Estaduais

Leila Lucia Arruda (RPME/SPEI) - leila@spei.br

Simone Bernardes Voese (UFPR) - sbs1611@hotmail.com

Resumo:

Face aos atuais estágios da economia onde a parceria pública privada está cada vez mais fortalecida pelo enfraquecimento do Estado, somado ao aumento dos repasses de recursos por parte dos órgãos governamentais e não governamentais às organizações do terceiro setor, conduz a necessidade de apresentar suas prestações de contas a todos interessados com o máximo de transparência de seus atos. Para isso, essas organizações precisam de sistemas e ferramentas gerenciais de forma a garantir a correta aplicação dos recursos, conduzindo para o bom desenvolvimento dos projetos e ainda a manutenção de suas atividades. Este artigo tem como objeto de estudo as Redes Metroológicas Estaduais que são caracterizadas como organizações do Terceiro Setor em função de se reunirem na forma associativa de laboratórios de calibração e de ensaios. Assim, elas podem desenvolver o apoio a órgãos públicos e a sociedade de forma eficiente e eficaz. Desta forma, tem-se como objetivo a identificação nas Redes Metroológicas Estaduais a utilização de ferramentas gerenciais e controles de custos para a gestão de seus recursos. Este estudo foi desenvolvido por meio de pesquisa exploratória, com aplicação de questionário aos gestores ou dirigentes da área de metrologia das quatorze redes existentes no Brasil. Chegou-se a conclusão de que as Redes Metroológicas Estaduais executam controles de custos, além disso, a grande maioria utiliza das ferramentas de planejamento estratégico e orçamento para desenvolver e melhorar suas atividades seja nos recursos recebidos dos órgãos públicos ou de fontes próprias.

Palavras-chave: *Terceiro setor. Gestão de custos. Ferramentas gerenciais*

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

Utilização de ferramentas gerenciais e controle de custos nas organizações do terceiro setor: estudo nas Redes Metrológicas estaduais

Resumo

Face aos atuais estágios da economia onde a parceria pública privada está cada vez mais fortalecida pelo enfraquecimento do Estado, somado ao aumento dos repasses de recursos por parte dos órgãos governamentais e não governamentais às organizações do terceiro setor, conduz a necessidade de apresentar suas prestações de contas a todos interessados com o máximo de transparência de seus atos. Para isso, essas organizações precisam de sistemas e ferramentas gerenciais de forma a garantir a correta aplicação dos recursos, conduzindo para o bom desenvolvimento dos projetos e ainda a manutenção de suas atividades. Este artigo tem como objeto de estudo as Redes Metrológicas Estaduais que são caracterizadas como organizações do Terceiro Setor em função de se reunirem na forma associativa de laboratórios de calibração e de ensaios. Assim, elas podem desenvolver o apoio a órgãos públicos e a sociedade de forma eficiente e eficaz. Desta forma, tem-se como objetivo a identificação nas Redes Metrológicas Estaduais a utilização de ferramentas gerenciais e controles de custos para a gestão de seus recursos. Este estudo foi desenvolvido por meio de pesquisa exploratória, com aplicação de questionário aos gestores ou dirigentes da área de metrologia das quatorze redes existentes no Brasil. Chegou-se a conclusão de que as Redes Metrológicas Estaduais executam controles de custos, além disso, a grande maioria utiliza das ferramentas de planejamento estratégico e orçamento para desenvolver e melhorar suas atividades seja nos recursos recebidos dos órgãos públicos ou de fontes próprias.

Palavras-chave: Terceiro setor. Gestão de custos. Ferramentas gerenciais.

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

1 Introdução

Tradicionalmente a sociedade civil é classificada em três setores, cujo primeiro setor encontra-se o Estado; no segundo setor estão enquadradas as instituições privadas e o chamado terceiro setor são apresentadas as organizações não governamentais, sem fins lucrativos e consideradas de interesse público.

O Terceiro Setor, segundo PAES (2006), é definido como aquele que não é público e tampouco privado. Contudo, considera-se que exista uma relação simbiótica entre ambos, na medida em que deriva sua própria identidade da conjunção entre metodologia deste com as finalidades daquele.

De acordo com FERNANDES apud SALAMON (1994) embora a terminologia utilizada e os propósitos específicos a serem utilizados e perseguidos pelas organizações classificadas como sendo do terceiro setor variem de lugar para lugar, a preocupação e as atividades voltadas para o social são bem similares.

Além disso, se observa que o terceiro setor está sendo composto de organizações estruturadas. Ademais possuem como características o fato de serem localizadas fora do âmbito do Estado e não destinarem ou distribuírem os lucros aferidos com suas atividades entre os seus diretores ou entre um conjunto de acionistas, por força da Lei 6.639/79. Também possuem uma gestão própria podendo ser considerada como auto governadas, e utilizam uma grande quantidade de esforço voluntário.

Neste sentido infere-se que as características destas organizações que formam o terceiro setor são: não governamentais e não lucrativas. SALAMON (1997) considera que, além destas duas características, as organizações não governamentais têm foco social, ou seja, desenvolvem atividades ou exercícios de propósitos públicos.

As organizações não governamentais (ONGs) tem como conceito, para FALCONER (1999), mais do que um status jurídico de associação sem fins lucrativos. Implícito num campo e uma forma de atuação predominante; a defesa de direitos, por meio de assessoria e capacitação de movimentos populares, atividades melhor descritas pelo termo inglês *advocacy*; movimentação popular, articulação política, conscientização e disseminação de informação.

Historicamente as organizações de Terceiro Setor surgiram por volta do século XVIII quando apareceram novas associações e práticas voluntárias. Destacam-se as congregações religiosas com influência de práticas cristãs, sendo a Igreja Católica a principal indutora do processo na época cuja relação era intimamente vinculada ao Estado.

No período da ditadura militar quando os partidos políticos estavam enfraquecidos e os sindicatos dominados, favoreceu o surgimento das ONG's (Organizações não Governamentais). Somados a isso, a falta de representação legítima dos movimentos sociais tendo como resultado a busca de meios alternativos de representação.

Na década de 70, surgiram às associações de moradores que buscavam organizar os interesses da população junto ao Estado. Essas associações contribuíram para uma cultura de ação não governamental. Ainda nas décadas de 60 e 70, evidenciaram-se as comunidades eclesiais de base e as associações de pequenos produtores e as cooperativas rurais.

Conforme a Comissão de Direito do Terceiro Setor (2005) este setor, desenvolve com maior frequência parcerias com setores governamentais e empresariais, tentando minimizar os problemas sócio-econômicos e culturais dos cidadãos.

[...] Cada vez mais, o Estado vem se distanciando de sua missão de garantir educação, saúde, lazer e segurança para a população, especialmente a mais carente. Para vencer essas deficiências, o poder público vem se unindo a parceiros, como as ONGs, que desenvolvem atividades capazes de contribuir para reduzir a exclusão social e evidenciar que somos todos socialmente responsáveis. O Terceiro Setor demonstra que podemos e devemos encontrar respostas criativas para muitos problemas da população, tornando-se um setor estratégico para construir um futuro melhor para todos os brasileiros (Comissão de Direito do Terceiro Setor, 2005, p.4)

Dentro deste cenário das organizações não governamentais, nasceram as Redes Metrológicas Estaduais, constituídas na forma de associações civis de direito privado e de interesse público. As Redes Metrológicas se reúnem na forma associativa de laboratórios de calibração e de ensaios.

Surgem com objetivo de fortalecer a infra-estrutura laboratorial existente, fazendo a interface entre os ofertantes e demandantes destes serviços, integrando desta forma a oferta e a demanda por serviços de laboratórios, permitindo o investimento planejado e desenvolvimento de novas tecnologias.

É essencial destacar que muito embora não tenham finalidades lucrativas elas necessitam gerenciar as suas atividades e seus custos de forma a obter resultados positivos, superavitários. De acordo com DRUKER (1997) as instituições sem fins lucrativos tendem a não dar prioridade ao desempenho e aos resultados. Contudo, o autor ressalta que eles são muito mais importantes e muito mais difíceis de medir e controlar na instituição sem fins lucrativos do que na empresa.

Ao longo dos tempos, verifica-se que independentes da obtenção dos lucros as empresas ou organizações não governamentais são dirigidas diante da possibilidade de sua

manutenção e continuidade, sendo necessário um gerenciamento estratégico. “O ambiente em que as empresas estão inseridas está se modificando continuamente. Ao acompanhar no tempo a direção das mudanças, verifica-se claramente que a competição tende a ficar cada vez mais acirrada” (QUEIROZ, XI, *apud* BORNIA, 2002).

Face aos atuais estágios da economia, é possível inferir que a parceria público-privada está cada vez mais fortalecida devido ao enfraquecimento do Estado. Além disso, existe a exigência de transparência na utilização e aplicação dos recursos que são repassados pelas diversas agências de fomento, órgãos governamentais e internacionais. Para se tornar possível essa transparência, os recursos arrecadados precisam ser mensurados e controlados desde a fase de elaboração até a conclusão de seus objetivos ou projetos. Também há necessidade de demonstrar a aplicação dos recursos arrecadados para a manutenção e consolidação. Desta forma, considera-se imprescindível o controle e gerenciamento eficaz dos recursos, demonstrando a correta aplicação por meio das prestações de contas.

Diante do exposto surge como questão norteadora desta pesquisa: ***As Redes Metrológicas Estaduais, por se caracterizarem como organizações do terceiro setor, utilizam ferramentas gerenciais e controle de custos para a gestão de seus recursos?***

Para responder essa questão de pesquisa, tem-se como objetivo a identificação nas Redes Metrológicas Estaduais a utilização de ferramentas gerenciais e controles de custos para a gestão de seus recursos. Para isso, este artigo está estruturado com esta parte introdutória, seguindo por revisão de literatura acerca das ferramentas gerenciais e controles de custos. Depois, é apresentada a metodologia de pesquisa utilizada, evidenciados os resultados obtidos e, por fim, as considerações finais.

2 Ferramentas Gerenciais e Controles de custos

As ferramentas gerenciais têm importância no que tange as tomadas de decisões. Segundo Horngren *et al.* (2004) os administradores implementam a estratégia utilizando ações. Eles fazem isso usando sistemas de planejamento e controle elaborados para ajudar nas decisões coletivas dentro da organização.

Assim todas as organizações, incluindo o Terceiro Setor necessitam de instrumentos para o auxílio das tomadas de decisões atingindo desta forma os resultados desejados pela gestão. Quando a organização não os utiliza, se torna difícil avaliar, comparar ou corrigir o desempenho. Além disso, também se considera fundamental que os relatórios utilizados para sustentar as tomadas de decisão contenham informação apropriada e significativa para a gestão eficiente e eficaz (PHATAK, 1995, *apud* HOURNEAUX JUNIOR, *et al.*, 2006).

É importante destacar que as ONG's também devem utilizar determinadas ferramentas gerenciais e controles de custos para garantir a sustentabilidade das mesmas e ainda para contribuir na manutenção do seu objetivo. Desta maneira pode otimizar os resultados obtidos e proporcionar sua continuidade no longo prazo.

Dentre as diversas ferramentas gerenciais existentes, pode-se identificar como ferramentas gerenciais que auxiliam no processo de gestão o planejamento estratégico, o orçamento, e o controle. Na percepção de FIGUEREDO e CAGGIANO (1997), para auxiliar no processo de tomada de decisões, os gestores necessitam de um sistema que disponibilize informações gerenciais em tempo incluindo contabilidade, custos e orçamentos. Estas informações devem ser utilizadas na gestão da organização, mas também auxiliar na formulação do planejamento estratégico, contribuindo para uma visão de longo prazo para sua sobrevivência.

2.1 Planejamento Estratégico

O planejamento procura cumprir as funções de apoiar o processo decisório, trazer maior racionalidade às decisões na organização e orientar as ações na organização, conforme destaca Meyer (1988). Também pode ser considerado como um processo, ou seja, um conjunto de tarefas que são desempenhadas para alcançar as metas comuns e determinar os objetivos, estruturando a melhor maneira de atingi-los.

O planejamento pode ser desenvolvido em diversos níveis organizacionais. Quando ele acontece no nível do corpo diretivo, recebe a denominação de planejamento estratégico. Kerzner (2006) considera que o planejamento estratégico, em um ambiente de negócios, representa o processo de elaborar e implementar decisões sobre o rumo futuro da organização.

O planejamento estratégico implica em pensar a organização como um todo e sua relação com o ambiente, interno e externo, dentro de uma perspectiva de futuro. Desta forma, as organizações conseguem se adaptar ao ambiente em constante mutação, sendo considerada uma atividade importante para a sobrevivência e o desenvolvimento eficaz em todos os níveis e tipos de organização.

Kotler (1975) descreve que o planejamento estratégico é uma metodologia gerencial que permite estabelecer a direção a ser seguida pela organização, visando maior grau de interação com o ambiente. Neste sentido, para uma organização atingir seus objetivos e resultados específicos, há a necessidade de que as atividades sejam desenvolvidas de forma planejada e controladas, assim o alcance tende a ser satisfatório.

Deste modo, o planejamento estratégico serve de suporte aos processos de tomada de decisão, pois estabelece estratégias e direcionamentos. Deve-se, portanto, considerar que um processo de gestão ideal deve ser estruturado em planejamento, execução e controle e, auxiliados pelo sistema de informações da organização que subsidia as decisões quando estas se fizerem necessárias.

Para cumprir o planejamento estratégico e conseguir atingir as metas pré-estabelecidas faz-se necessário o uso dos orçamentos.

2.2 Orçamento

Segundo Chen e Lin (2007) o orçamento consiste em um documento do qual uma empresa depende para cumprir o plano estratégico de atingir metas. Atkinson *et al.* (2000) complementam ao considerar o orçamento como a expressão quantitativa das entradas e saídas de dinheiro para determinar se um plano financeiro consegue atingir as metas organizacionais. Em função disso os autores avaliam também como a expressão quantitativa de um plano de ação, evidenciando os recursos e compromissos necessários para o plano operacional de uma empresa, como forma de identificar e satisfazer as metas na organização durante um período de tempo específico.

Assim pode-se avaliar o orçamento como o direcionamento ou curso para uma empresa atingir suas metas, delineando os planos em termos financeiros (WARREN, 2001). Quando esta ferramenta é bem administrada, torna possível impulsionar o planejamento e a implementação das atividades, proporcionando uma estrutura de avaliação de desempenho, motivação para os funcionários e administradores. Ainda consegue promover a coordenação e a comunicação entre as subunidades da empresa (Horngren *et al.*, 2004).

Além disso, como ele demonstra a mensuração dos resultados financeiros, pode resultar em ajustes ao planejamento, contribuindo para uma melhor gestão e facilitando a antecipação de possíveis problemas.

Neste sentido o processo de gestão orçamentária deve estar inserido no contexto de um planejamento estratégico, pois direciona todas as áreas da empresa para o objetivo comum. Além disso, exige o comprometimento de todos os envolvidos direta ou indiretamente nos processos. Assim, não apenas o corpo diretivo da organização deve ser o

responsável pelas atividades de orçamento, mas todo o planejamento operacional e a programação estratégica devem fazer parte do processo orçamentário e de uma sistematização orçamentária (PADOVEZE, 1997).

2.3 Controles de Custos

Custos, segundo Horngren *et al.* (2004), são definidos como os recursos sacrificados ou renunciados para conseguir um objetivo específico. Maher (2001) destaca a existência de um comportamento básico entre os custos. Assim, quando os custos possuem relação com o volume de produção considera-se que eles podem ser classificados como fixos ou variáveis. Por outro lado, quando possuem relação com o produto, ou unidade produzida, por ser classificado como diretos ou indiretos.

Desta forma, os custos fixos são aqueles que não se alteram quando o volume de produção se modifica, dentro de um intervalo relevante de atividade. Por sua vez, os custos variáveis são aqueles que sofrem alteração com certa proporção em relação ao volume de produtos fabricados dentro de um intervalo relevante da atividade (MAHER, 2001).

Por outro lado, os custos diretos são aqueles que podem ser quantificados e identificados no produto ou serviço, por isso não necessitam de critérios de rateio para serem alocados aos produtos fabricados e, como conseqüência, podem ser valorizados com relativa facilidade (PEREZ JR. *et al.*, 2008). Avaliando ainda sob a perspectiva do produto, os custos indiretos são aqueles relacionados ao objeto de custo ou produto, mas que não podem ser a ele atribuídos de maneira economicamente viável, por isso necessitam de alocação (HORNGREN *et a.*, 2004).

Para Bornia (2002) além das classificações quanto a volume (fixo e variável) e quanto à alocação do produto (direto e indireto), ainda podem existir classificações relacionadas às tomadas de decisão que são custos relevantes e custos não relevantes. O autor ainda apresenta a classificação quanto à facilidade de eliminação, sendo identificados os custos fixos elimináveis ou evitáveis e custos fixos não elimináveis. Por fim, o mesmo ainda considera que existam os custos de oportunidade, custos desembolsados e não desembolsados.

A adoção do tipo de custo a ser utilizado e controlado pelas organizações resulta em uma decisão estratégica. Souza e Clemente (2007) afirmam que a adoção de uma gestão estratégia de custos pressupõe a utilização de um sistema de informação de custos que auxilie o processo de formulação e avaliação de estratégias.

O sistema de custos visa possibilitar o controle das informações de custos, sendo aqui generalizado como controle de custos. Assim, em função do tipo de informação que está sendo alimentada no sistema torna possível obter controles diferenciados.

Desta forma, quando acontece à inserção de informações sobre os custos fixos e variáveis tem-se controle relacionados ao volume de produção. Contudo, muitas ONG's não trabalham com produtos físicos, por isso, faz-se a analogia dos custos fixos e variáveis aos projetos ou serviços desenvolvidos pela entidade. Com essas informações, torna possível identificar o ponto de equilíbrio e as margens de contribuição do projeto, do produto ou da atividade que se está analisando. Essa afirmação é fundamentada na Análise de Custo-Volume-Lucro, discutida por diversos autores aqui mencionados.

Por outro lado, quando ocorre a inserção de informações sobre os custos diretos ou indiretos relacionados aos produtos, também *estendidos* a projetos, atividades e serviços, encontram-se as informações sobre o custo do objeto que está sendo avaliado. Não se procurou entrar em métodos específicos, como custeio por absorção, centro de custos ou custeio baseado em atividades, disponível também nas diversas obras citadas. Apenas identificar a utilização dos custos diretos e indiretos como forma de encontrar o custo total do objeto analisado, bem como ser possível analisar a sua lucratividade.

3. Metodologia

Este estudo foi desenvolvido por meio de pesquisa exploratória abordando os sistemas de controle de custos e as ferramentas gerenciais no terceiro setor. A pesquisa exploratória, segundo Malhorta (2001), visa promover a compreensão do problema enfrentado pelo pesquisador, por isso é usada em casos nos quais é necessário definir o problema com maior precisão, identificar cursos relevantes de ação ou obter dados adicionais antes que se possa desenvolver uma abordagem. Cervo e Bervian (2002) destacam que a utilização deste tipo de pesquisa é recomendada quando se tem pouco conhecimento sobre o tema ou problema a ser estudado, requerendo um planejamento dinâmico e flexível que possibilite a consideração de diversas situações no trato do problema em questão.

Corroborando Sampieri *et al* (2006) destacam que a pesquisa exploratória é realizada quando o objetivo consiste em examinar um tema pouco estudado. Os autores complementam ao enfatizarem que esta pesquisa serve para familiarizar o pesquisador com fenômenos relativamente desconhecidos e para obter informações sobre a possibilidade de realizar uma pesquisa mais completa sobre um contexto particular.

Para fundamentar esse estudo, também se utilizou a pesquisa bibliográfica. Para GIL (1999), este tipo de pesquisa é desenvolvido por meio de material elaborado anteriormente, constituído de livros, periódicos, artigos científicos, entre outros.

A pesquisa ainda pode ser classificada como um estudo de natureza formal. De acordo com esta classificação são necessários procedimentos além da especificação da fonte de dados para poder responder o problema e no tocante a coleta de dados. Também se configura como uma pesquisa de caráter comunicativo, tendo em vista a aplicação de um questionário cujos dados podem resultar de entrevistas ou conversas telefônicas, instrumentos auto-administrados ou auto-reportados enviados por correio, deixados por outros meios ou instrumentos apresentados antes e/ou depois de um tratamento (COOPER e SCHINDLER, 2003).

Esta pesquisa foi desenvolvida por meio de questionário, realizado com questões fechadas, seguindo a escala de Likert, pois melhor representaria as estruturas existentes nas organizações. Conforme Cooper e Shindler (2003), escala de Likert

“é a variação mais frequentemente usada da escala de classificação somatória. Elas constituem de afirmações que expressam atitudes favoráveis ou desfavoráveis em relação ao objeto de interesse [...]. Cada resposta recebe uma classificação numérica para refletir seu grau de favorecimento de atitude e esses números podem ser somados para mensurar as atividades dos respondentes [...] seriam necessárias entre 20 e 25 questões apropriadamente redigidas sobre um objeto de atitude para uma escala de Likert confiável”. Para ser adequada a utilização da escala Likert, o questionário continha 38 questões divididos em três partes. A parte inicial contribui para a caracterização do respondente, seguindo pela caracterização da organização e a última parte consiste nas informações sobre o gerenciamento da entidade.

A população objeto desta pesquisa compreende quatorze (14) Redes Metrológicas Estaduais existentes no Brasil e que integram o Fórum Nacional das Redes Metrológicas. Todas atuam na área de Metrologia, dentro da chamada Tecnologia Industrial Básica. Deste universo consta que duas redes não participaram da pesquisa, uma por estar inoperante e a outra por encontrar-se sob intervenção. Os resultados obtidos decorrem das respostas recebidas, por meio dos questionários enviados em meio eletrônico em dezembro de 2008.

Inicialmente foi realizado o contato por meio telefônico, com a finalidade de apresentar e garantir o sigilo das respostas bem como sua utilização para fins de pesquisa científica. Após o aceite dos possíveis respondentes das Redes Metrológicas, os questionários

foram enviados aos gestores ou dirigentes das instituições, tendo sido devolvidos respondidos pelos mesmos ou pela pessoa considerada mais qualificada para proporcionar a resposta, segundo a avaliação do gestor.

Para tentar atingir a totalidade da população, no mês de janeiro de 2009, procedeu-se novo contato telefônico e reenvio do questionário para garantir o maior número de repostas. Contudo, mesmo com tais procedimentos foram obtidas oito repostas válidas, caracterizando cinquenta e sete por cento (57%) da população. Os dados foram tabulados e validados por meio do software estatístico SPSS (Statistical Package for the Social Sciences). Além disso, os dados foram tratados por meio da estatística descritiva, utilizando técnicas qualitativas de frequência.

4. Análise dos Resultados

No que tange a **caracterização do respondente**, ficou evidenciado que no item qualificação profissional que cem por cento (100%) dos entrevistados possuem, pelo menos, um curso de pós-graduação em nível de especialização. Além disso, doze vírgula cinquenta por cento (12,50%) dos entrevistados possuem o título de mestre.

Com relação à **caracterização da organização**, das redes metrológicas estaduais respondentes apenas uma delas é caracterizada como OSCIP (Organização Social de Interesse Pública). Todas as demais são classificadas como organização não governamental. Contatou-se, ainda, que setenta e cinco por cento (75%) das organizações apresentam a contabilidade de forma terceirizada. Contudo, isso não foi caracterizado como fator impeditivo para o uso de ferramentas gerenciais.

As principais fontes geradoras de receitas das organizações em estudo são representadas pelos cursos e convênios, conforme destaca a tabela 1.

Tabela 1 – Fontes Geradoras de Receita

Atividades	Fontes Primárias (%)	Fontes Secundárias (%)
Cursos	50	0
Consultorias	0	12,5
Projetos	54	62,5
Convênios & Contratos	25	12,5
Outros	37,5	12,5

Fonte: dados da pesquisa

No que se refere às **informações sobre o gerenciamento**, das entidades estudadas, oitenta e sete vírgula cinquenta por cento (87,50 %) faz uso do planejamento estratégico, conforme ilustra o gráfico 1.

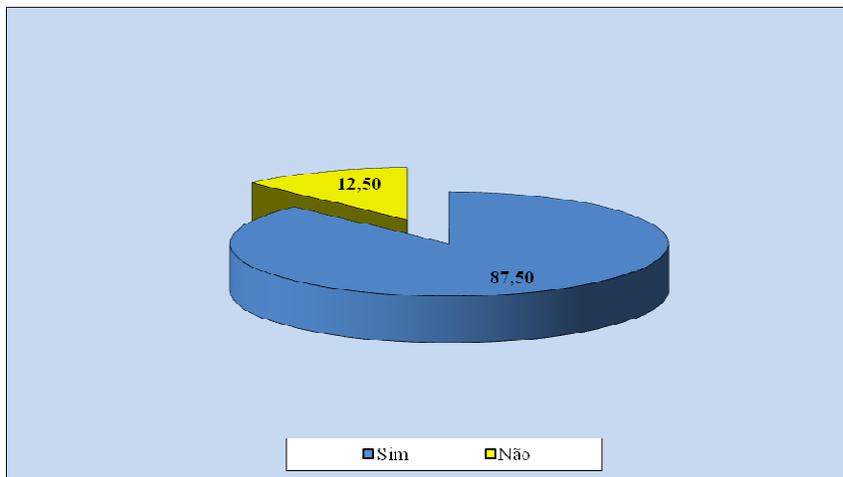


Gráfico 1 – Utilização do Planejamento Estratégico

Conforme referenciado, orçamento consiste na mensuração do planejamento, como forma de avaliar o alcance de suas metas em um determinado período. Assim, com relação a esta ferramenta gerencial, sessenta e dois vírgula cinquenta por cento (62,50%) adotam orçamento. Pode-se observar também na análise dos resultados da pesquisa que sessenta e dois vírgula cinquenta por cento (62,50%) das entidades utilizam o orçamento muito freqüentemente e, ainda doze vírgula cinquenta por cento (12,50%) utilizam forma freqüente. Isso demonstra que a utilização do orçamento como ferramenta gerencial é comum em mais de oitenta por cento das Redes Metrológicas Estaduais. Além disso, cinquenta por cento (50%) daquelas que utilizam o orçamento de forma muito freqüente, fazem também o uso do controle de custos como fonte de informações de medidas corretivas no orçamento, como pode ilustrar o gráfico 2.

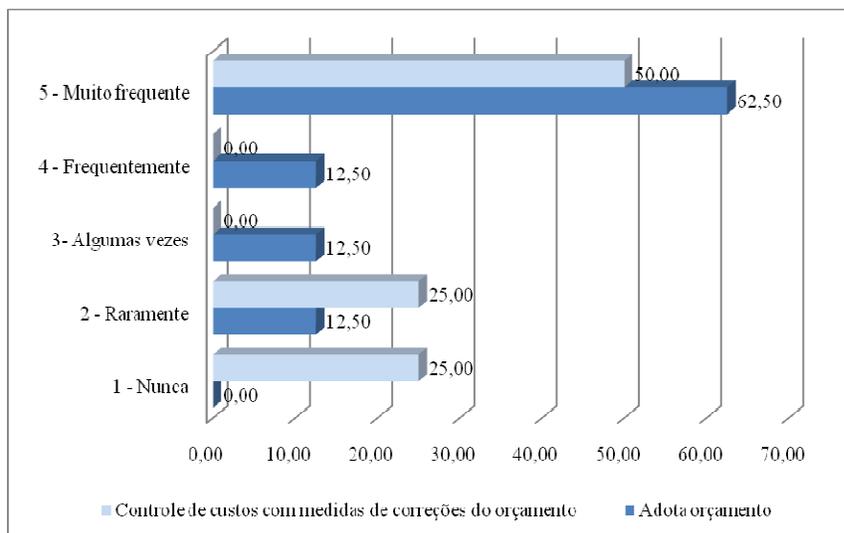


Gráfico 2 – Freqüência na utilização de orçamento e controle de custos

Com relação à utilização de controles de custos foi observado predomínio dessa prática. Assim, cerca de trinta e sete por cento (37,50%) das instituições utiliza, de forma muito freqüente, algum tipo de controle de custos e aproximadamente treze por cento (13%)

utilizam controles de custos de forma freqüente. Isso demonstra ser uma prática comum nas Redes Metrológicas Estaduais, a utilização de controles de custos como ferramenta gerencial.

Todavia, ao se cruzar os dados foi possível identificar que a avaliação deste orçamento é realizada com base em resultados financeiros e não em função da classificação dos custos em relação aos projetos ou atividades. Essa avaliação se fundamenta devido a cerca de trinta e sete vírgula cinquenta por cento (37,50%) nunca terem utilizados sistemas de controle de custos, conforme evidencia o gráfico 3.

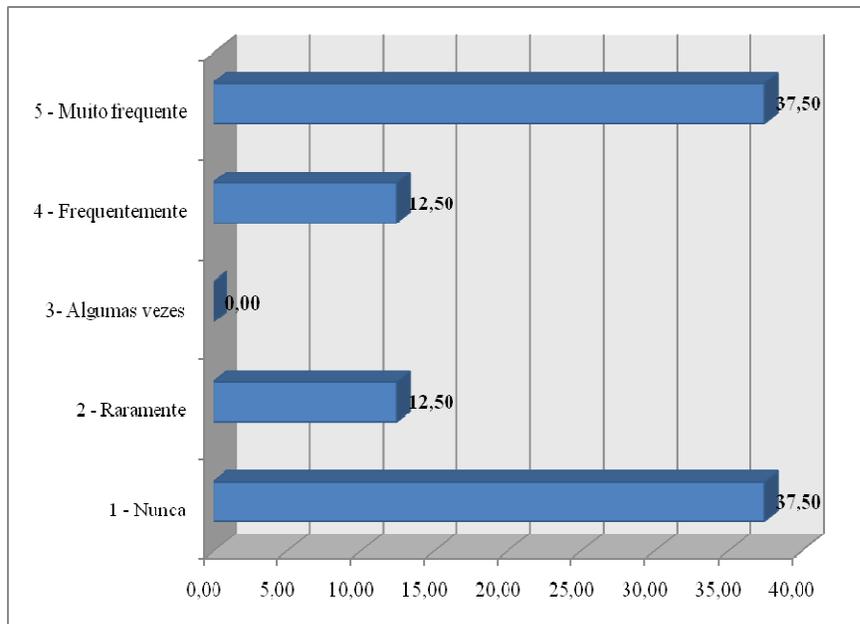


Gráfico 3 - Sistema de Controle dos Custos

Com relação a lucratividade, pode-se observar que sessenta e dois vírgula cinquenta por cento (62,5%) das Redes Metrológicas analisam a lucratividade de suas atividades. Como consequencia, o mesmo percentual de entidades conhece, registra, controla e acompanha o custos de suas atividades. Demonstrando, novamente, ser uma prática recorrente deste tipo de entidades. Além disso, das organizações respondentes nenhuma delas ignora estas informações no seus processo de gestão. O gráfico 4 ilustra a frequência com que as informações sobre lucratividade e custos são utilizadas pelas instituições.

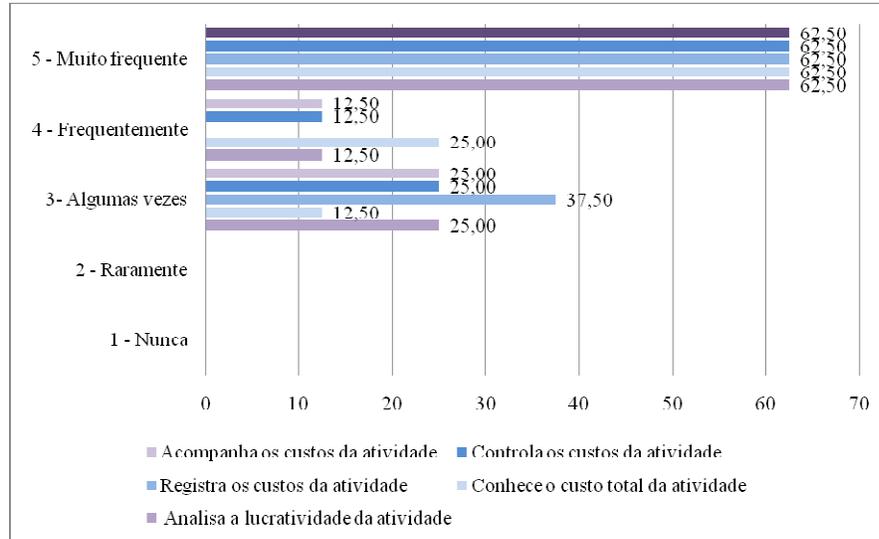


Gráfico 4 - Lucratividade e custos

Em relação ao controle de custos, fica evidenciado no gráfico 6, que o percentual das instituições que definem frequentemente o custo dos cursos é de apenas vinte e cinco por cento (25%) e aquelas que o fazem com muita frequência é de sessenta e dois vírgula cinquenta por cento (62,50%). Sendo que todas as instituições pesquisadas realizam o controle de custos dos cursos com alguma frequência.

Por sua vez, em relação aos custos de projeto apenas vinte e cinco por cento (25%) raramente definem custos e também o mesmo percentual realiza algumas vezes. Isso evidencia que cinquenta por cento (50%) dos respondentes não realizam o controle de custos dos projetos de forma frequente.

Por fim, o controle dos custos dos contratos e convênios é realizado de forma muito frequente por trinta e sete vírgula cinquenta por cento (37,50%) das Redes Metrológicas Estaduais. Além disso, doze vírgula cinquenta por cento (12,50%), também o fazem frequentemente, evidenciando que cerca da metade dos respondentes fazem o controle dos custos também dos contratos e convênios.

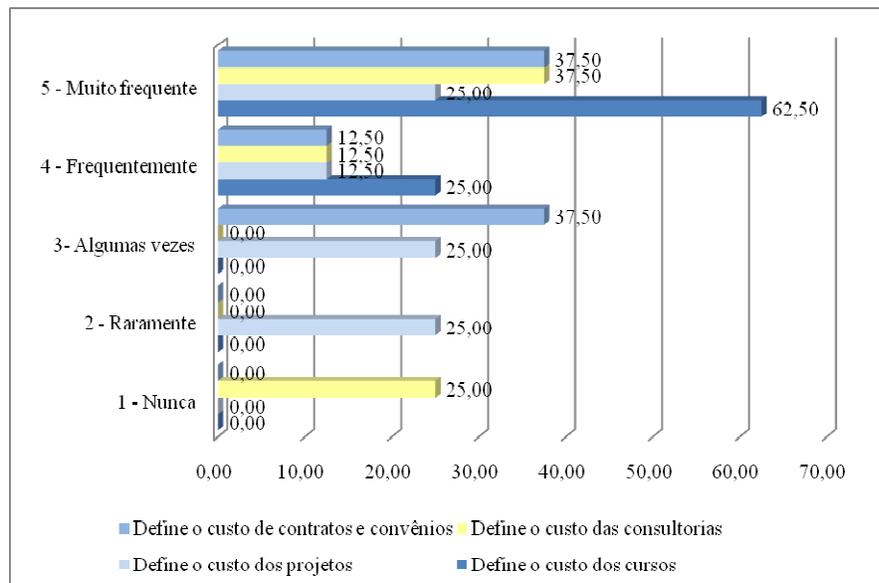


Gráfico 5 – Controle de custos por fonte geradora de receita

Em função da utilização de sistemas de controles de custos, sessenta e dois vírgula cinquenta por cento (62,50%) das organizações respondentes estabelecem com muita frequência o ponto de equilíbrio dos cursos. Além disso, cinquenta por cento também estabelecem o ponto de equilíbrio dos projetos e dos convênios de forma muito freqüente.

Dos demais respondentes, vinte e cinco por cento (25%) também estabelecem o ponto de equilíbrio de forma freqüente para os cursos e projetos. Demonstrando também ser uma prática comum na gestão das Redes Metrológicas. O gráfico 7 ilustra o estabelecimento do ponto de equilíbrio dos cursos, projetos e convênios.

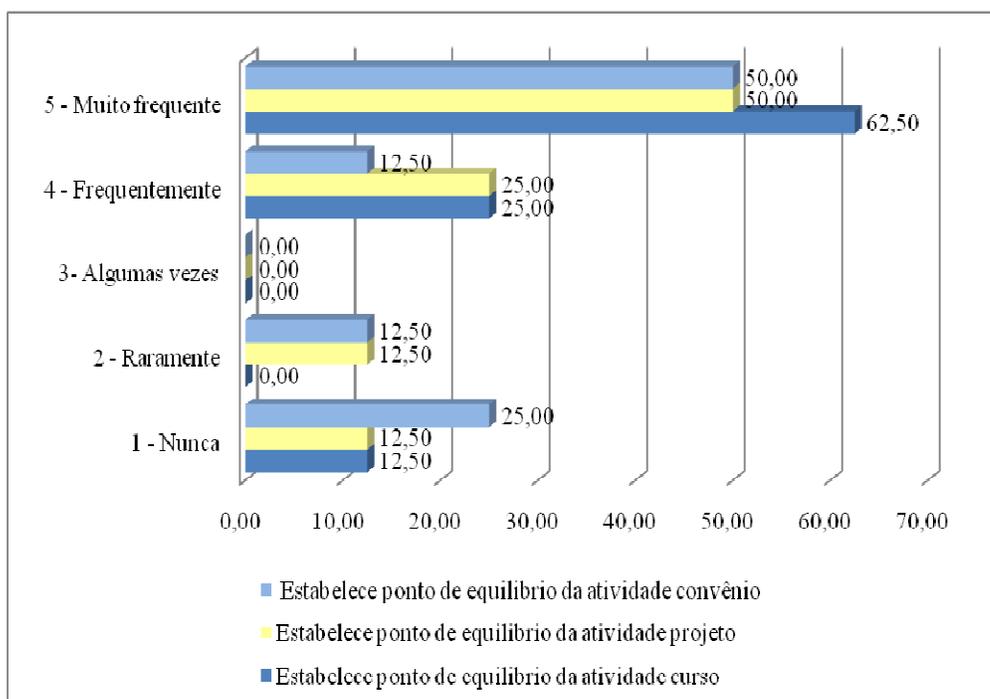


Gráfico 6 - Ponto de Equilíbrio dos cursos, projetos e convênios

Diante dos dados apresentados pode-se verificar que as Redes Metrológicas Estaduais utilizam controles de custos de diversas formas, adotando os conceitos de custos fixos e variáveis para encontrar o ponto de equilíbrio de seus cursos, projetos e convênios. Além disso, também adotam o controle de custos como forma de obter a lucratividade de suas atividades.

Além disso, as entidades pesquisadas também utilizam como ferramentas gerenciais o planejamento estratégico e o orçamento com freqüência. Demonstrando que, mesmo classificada como entidade do Terceiro Setor, existe uma preocupação constante no melhor aproveitamento na gestão dos recursos.

4. Considerações Finais

Este artigo foi elaborado, a fim de identificar nas Redes Metrológicas Estaduais a utilização de ferramentas gerenciais e controles de custos para a gestão de seus recursos. Como conseqüência, foi constatado que as organizações do terceiro setor, especificamente as

Redes Metrológicas Estaduais, evoluíram gerencialmente, pois se evidenciou a utilização de ferramentas gerenciais em grande parte das entidades pesquisadas.

O uso do planejamento estratégico, de orçamento e de controles de custos demonstra que a maior parte das entidades que compõe o fórum das Redes Metrológicas Estaduais fazem uso de ferramentas gerenciais.

Analisando-se os resultados cruzados constata-se que sessenta e dois vírgulas cinquenta (62,50%) por cento das instituições adotam orçamento, conhecem seus custos fixo e variáveis e cem por cento delas registram, controlam e acompanham os custos das atividades.

De todas as instituições pesquisadas apenas trinta e sete vírgula cinquenta (37,50%) por cento das organizações utilizam as ferramentas de gestão no que tange ao gerenciamento estratégico de custos que foram questionadas, entre elas, adoção de orçamento, ponto de equilíbrio, análise da lucratividade, registro controle e acompanhamento dos custos.

Ressalta-se que das empresas pesquisadas sessenta e dois vírgula cinquenta (62,50%) por cento delas adotam orçamento e destas apenas vinte por cento não adotam medidas de correção de seus orçamentos, mediante um controle de custos.

Além disso, este artigo conseguiu demonstrar que as Redes Metrológicas Estaduais, caracterizadas como entidades do Terceiro Setor, podem desenvolver o apoio a órgãos públicos e a sociedade de forma eficiente e eficaz. Para isso, se fundamentam em ferramentas gerenciais para sustentar o desenvolvendo suas atividades e melhorar a utilização dos recursos recebidos dos órgãos públicos e por fontes próprias.

Contudo, esta foi uma pesquisa inicial a ser realizada nas Redes Metrológicas Estaduais e apesar do número reduzido de repostas, ressalta-se sua importância no contexto gerencial. Ela reflete a realidade das organizações deste setor da tecnologia industrial básica e sugere-se que em futuras pesquisas estes itens sejam mais explorados, consolidando o conhecimento.

5. Referências Bibliográficas

ATKINSON, Anthony A. [et all]. **Management Accounting** (Contabilidade Gerencial) 2º Ed. – São Paulo: Atlas, 2000.

BLOCHER, E. J.; CHEN, K. H.; COKINS, G.; LIN, T. W. **Gestão Estratégica de Custos**. 3a. ed. São Paulo: McGraw – Hill, 2007.

BORNIA, A.C. **Análise Gerencial de Custos: Aplicação em Empresas Modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2001.

CERVO, Amado Luis; BERVIAN, Pedro A.. **Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2002.

COELHO, Simone de Castro Tavares. Terceiro Setor - **Um Estudo Comparado entre Brasil e Estados Unidos**. São Paulo: Editora SENAC, 2000.

COMISSÃO DE DIREITO DO TERCEIRO SETOR. AOB/SP: 2005. 2, 4 e 86 p. Disponível em <http://www.mapa.org.br/artigo.aspx?ID=68>> Acesso em: 05Ago.2009

COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

DRUCKER, P. F. **Administração de Organizações Sem Fins Lucrativos: Princípios e Práticas**. 4. ed. São Paulo: Pioneira, 1997.

FALCONER, Andres Pablo. **A Promessa do Terceiro Setor**. 1999. Dissertação (Mestrado FEA), Universidade São Paulo: São Paulo.

FERNANDES, Rubem César. **Privado Porém Público: O Terceiro Setor na América Latina**. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 1994.

FIGUEIREDO, Sandra. CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1997

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. São Paulo: Editora Atlas, 5ª ed, 1999.

HORNGREN, Charles T. [et all]. **Contabilidade de Custos**. 11. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

HOURNEAUX JUNIOR, F.; MAXIMIANO, A. C. A.; CORRÊA, H. L. **Sistemas de Mensuração e Avaliação de Desempenho Organizacional: Estudo de Casos no Setor Químico no Brasil**. In: ENANPAD, 30, 2006, Salvador. Anais... Rio de Janeiro: ANPAD, 2006. CD-ROM.

KERZNER, Harold. **Gestão de Projetos: as Melhores Práticas**. 2ª Ed. Porto Alegre: Bookman, 2006

KOTLER, Philip. **Administração de Marketing**. São Paulo: Atlas, 1975.

MALHOTRA, K. Naresh. **Pesquisa de Marketing uma Orientação Aplicada**. Porto Alegre: Bookman, 2001.

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

MAHER, Michael. **Contabilidade de Custos**. 1. ed. São Paulo. Atlas: 2001

MEYER Jr., Victor. **Considerações sobre o Planejamento Estratégico na Universidade**. In: Finger, Almeri Paulo. Universidade: Organização, Planejamento e Gestão. Florianópolis: UFSC/CPGA/NUPEAU, 1988.

MINTZBERG, Henry. **Mintzberg on Management: Inside our Strange World of Organizations**. New York: The Free Press, 1989.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações, Associações e Entidades de Interesse Social**. 6ª ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2006.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial: Um enfoque em Sistema de Informação Contábil**. 2º Ed. – São Paulo: Atlas, 1997.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Curso Básico Gerencial de Custos**. 2º Ed. – São Paulo: Peioneira Thomson Learning, 2006.

PEREZ, José Hernandez Jr. [et all]. **Gestão Estratégicas de Custos**. 5.ed.- 2.Reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

SALAMON, Lester (1997) “**Estratégias para o Fortalecimento do Terceiro Setor**”. In IOSCHPE, E. B., Terceiro setor: desenvolvimento social sustentado. Rio de Janeiro: Paz e Terra.

SAMPIERI, Roberto Hernandez [et all]. **Metodologia de Pesquisa**. 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2006.

SILVA, Mary A parecida Ferreira da. **Métodos e Técnicas de Pesquisa 2**. Curitiba: Ibpx, 2003.

SOUZA, Alceu. CLEMENTE, Ademir. **Gestão de Custos: Aplicações Operacionais e Estratégias: Exercícios Resolvidos e Propostos com Utilização de Excel**. São Paulo: Atlas, 2007.

SOUZA, M. A. **Práticas de Contabilidade Gerencial Adotadas por Subsidiárias Brasileiras de Empresas Multinacionais**. 2001. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

WARREN, Carl S. **Contabilidade Gerencial**. 6. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.