

---

## A Gestão Estratégica de Custos nas Organizações do Terceiro Setor: um estudo de caso no Estado da Paraíba

Orleans Silva Martins <sup>1</sup>

Carlos Pedrosa Neto <sup>2</sup>

Aneide Oliveira Araújo <sup>3</sup>

---

• Artigo recebido em: 14.09.2007 •• Artigo aceito em: 20.03.2008 ••• Segunda versão aceita em: 12.05.2008

### Resumo

Ocupando lacunas deixadas pelo Governo nos serviços prestados à população, as organizações do Terceiro Setor surgiram no Brasil a partir da vontade individual de seus idealizadores, com uma imensa representatividade e importância frente à população, apesar de sofrerem com a escassez de recursos. Dessa forma, este estudo foi realizado com o objetivo de investigar o uso da Gestão Estratégica de Custos no processo de tomada de decisão de uma organização do Terceiro Setor do Estado da Paraíba, destacando as vantagens de se gerir estrategicamente os custos dessa organização. Para isso, foi realizada uma pesquisa exploratória, por meio de um estudo de caso, através das pesquisas bibliográfica e documental, e da realização de uma entrevista com o gestor dessa organização. Em seus resultados observou-se que, em sua cadeia de valor, sua maior vantagem competitiva encontra-se na sua fase inicial, ou seja, na captação de pessoal qualificado para a execução dos serviços; que seu posicionamento estratégico é o de redução de custos, buscando melhor utilizar os recursos obtidos e ampliar a prestação de serviços à comunidade; e a necessidade de adoção de um modelo de custeio que contemple a apropriação dos custos indiretos que leve em conta o consumo efetivo das horas de mão-de-obra direta envolvidas na execução das atividades. Assim, tendo em vista essas observações e as especificidades da organização, a Gestão Estratégica de Custos se revela um indispensável instrumento de auxílio à tomada de decisão nessa organização, maximizando a utilização de seus recursos e ampliando a oferta de seus serviços.

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

---

<sup>1</sup> Mestrando em Contabilidade pelo Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB/UFPB/UFRN. (PMIPGCC - UnB/UFPB/UFRN). Rua Farmacêutico Antônio Leopoldo Batista, 172 - Ap. 107. Jardim São Paulo - João Pessoa/PB - CEP: 58.051-110. (83) 8892 4970 / 2108 8431. orleansmartins@yahoo.com.br.

<sup>2</sup> Mestrando em Contabilidade pelo Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB/UFPB/UFRN. (PMIPGCC - UnB/UFPB/UFRN). Rua Farmacêutico Antônio Leopoldo Batista, 172 - Apto. 107. Jardim São Paulo - João Pessoa/PB - CEP: 58.051-110. (83) 9971 3344. carlospedrosaneto@hotmail.com.

<sup>3</sup> Professora Doutora em Contabilidade e Controladoria pela FEA/USP. (UFRN). Rua Neuza Farache, 1895 - Apto. 602. Capim Macio - Natal/RN - CEP: 59082-100. (84) 3215 3382. aneide@ufrnet.br. Nota: este artigo foi aceito pelo Editor Romualdo Douglas Colauto e passou por uma avaliação *double blind review*.

## The Strategic Cost Management in the Organizations of the Third Sector: a case study the State of Paraíba

---

### Abstract

Occupying the spaces left by the Government in the services rendered for the population, the organizations of the Third Section appeared in Brazil starting from your creators' individual will, with a great representation and importance front to the population, in spite of they suffer with the shortage of resources. In that way, this study was accomplished with the objective of investigating the use of the Strategic Costs Management in the process of taking of decision of an organization of the Third Section of the State of Paraíba, detaching the advantages of managing the costs of that organization strategically. For that, an exploratory research was accomplished, as a case study, through the bibliographical and documental researches, and of the realization of an interview with the manager of that organization. In your results it was observed that, in your value chain, your largest competitive advantage is in your initial phase, in other words, in qualified personnel's obtaining for the execution of the services; that your strategic positioning is it of reduction of costs, looking for better to use the obtained resources and to enlarge the services rendered to the community; and the need of adoption of a costing model that contemplates the appropriation of the indirect costs that takes into account the effective consumption of the hours of direct labor involved in the execution of the activities. So, considering those observations and the specific characteristics of the organization, the Strategic Costs Management is revealed an indispensable instrument of help to the taking of decision in that organization, maximizing the use of your resources and amplifying the offer of your services.

**Keywords:** Third Sector. Strategic Cost Management. Management Accounting.

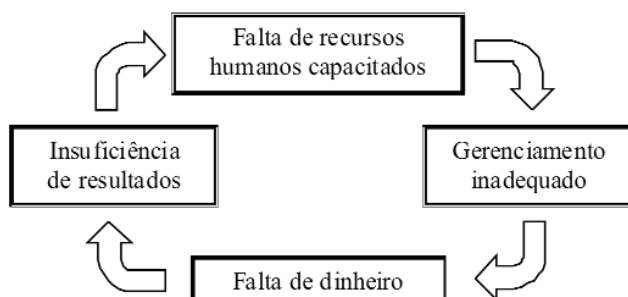
## 1 Introdução

A criação das organizações do Terceiro Setor é fruto do puro ato da vontade de seus idealizadores e, nos últimos anos do século XX, têm motivado um intenso debate acerca do papel e das funções do Estado na sociedade atual. Entre as propostas de reformas mais discutidas, pode-se destacar a parceria entre o Estado e essas entidades públicas não-estatais por meio do processo de publicização. Dessa forma, a sociedade civil assume um papel fundamental que, para atender a essas novas necessidades, passa a se organizar através de uma série de instituições não-governamentais.

Esse novo arranjo social passou a enfrentar uma série de fatores complicadores. Um desses fatores é justamente a gestão, que passa a ser fator central para o desenvolvimento dessas organizações. Frente à escassez de recursos, grande demanda por seus serviços, muita exigência e desconfiança manifestadas por seus financiadores e pela sociedade e, em alguns casos, profissionais sem conhecimentos específicos sobre administração gerindo suas atividades, estas organizações se viram fadadas a grandes problemas administrativos.

Isso é ratificado por Falconer (1999) quando observa que há um virtual consenso entre estudiosos e pessoas envolvidas no cotidiano dessas organizações sem fins lucrativos de que, no Brasil, a deficiência no gerenciamento destas organizações é um dos maiores problemas do setor. Assim, o autor observa que o aperfeiçoamento da gestão, através da aprendizagem e da aplicação de técnicas oriundas do campo da Administração, é um caminho necessário para atingir melhores resultados. Nesse sentido, o problema fundamental do Terceiro Setor está relacionado à falta de capacitação em Administração dos gestores dessas organizações, como pode ser observado na afirmação do autor supracitado, que diz, “o perfil destas organizações no Brasil parece, à primeira vista, apenas confirmar a percepção de que o problema do setor é, fundamentalmente, um problema de competência na gestão” (FALCONER, 1999, p. 111). Operando em um meio desfavorável, caracterizado pela falta de recursos e de apoio do poder público, essas organizações se vêem fadas ao ciclo vicioso da falta de recursos humanos capacitados, gerenciamento inadequado, falta de recursos financeiros e insuficiência de resultados, como se observa na Figura 1.

**Figura 1: Ciclo vicioso do Terceiro Setor**



Fonte: Adaptado de Falconer (1999, p. 111).

Conseqüentemente, as organizações pertencentes a este setor necessitam se valer de profissionais capacitados com conhecimentos de Administração e, de instrumentos gerenciais para que estes profissionais possam ter um auxílio informacional para a tomada de decisão.

A Contabilidade, por meio da Gestão Estratégica de Custos - GEC, pode contribuir para o sucesso desse processo, munindo os gestores com informações tempestivas e relevantes referente aos custos da organização para a escolha da estratégia a ser utilizada pela organização. Hansen e Mowen (2003) observam que tomada de decisão estratégica é o ato de escolher estratégias alternativas, com meta de selecionar uma estratégia, ou estratégias, que fornece(m) uma garantia razoável de crescimento e sobrevivência a longo prazo para uma empresa. Nesse sentido, eles definem GEC como sendo “o uso de dados de custos para desenvolver e identificar estratégias superiores que produzirão uma vantagem competitiva sustentável”. Sendo assim, com a seleção de sua(s) estratégia(s) e uso das informações de custos, as organizações do Terceiro Setor passariam a analisar minuciosamente cada passo a ser dado, vindo a tomar decisões instituídas em bases informacionais “concretas”.

Dessa forma, com este estudo objetiva-se investigar o uso da Gestão Estratégica de Custos no processo de tomada de decisão de uma organização do Terceiro Setor do Estado da Paraíba, destacando as vantagens de se gerir estrategicamente os custos dessa organização. Com base nisso, surge o seguinte problema de pesquisa: como a Gestão Estratégica de Custos pode ajudar uma organização do Terceiro Setor do Estado da Paraíba a melhorar seu processo de tomada de decisão e, assim, maximizar a utilização de seus recursos?

Assim, o estudo foi dividido em seis partes, onde: na primeira, é apresentada a introdução do trabalho, com seu objetivo e problema de pesquisa; na segunda, é apresentada uma abordagem conceitual acerca do Terceiro Setor; na terceira, a fundamentação teórica acerca da Gestão Estratégica Custos; na quarta, os procedimentos metodológicos do estudo; na quinta, o estudo de caso em uma organização do Estado da Paraíba; e na última, são apresentadas as considerações finais e limitações do estudo.

## 2 Abordagem conceitual do terceiro setor

A expressão Terceiro Setor deriva do inglês *Third Sector* que faz parte do vocabulário sociológico dos Estados Unidos. Nesse país, essa expressão costuma ser usada paralelamente a outras, entre as quais se destacam duas: a primeira, Organizações Sem Fins Lucrativos (*Non Profit Organizations*), as quais não podem distribuir entre seus diretores e associados benefícios financeiros; e a segunda, Organizações Voluntárias (*Voluntary Organizations*), que têm um sentido complementar ao da primeira.

Na Europa Continental, essas organizações foram denominadas Organizações Não-Governamentais (ONG), cuja origem está na nomenclatura do sistema de representação da Organização das Nações Unidas (ONU), pois essas organizações internacionais, embora não representassem governos, pareciam significativas o bastante para justificar uma presença formal da ONU. No Brasil, esse termo foi muito utilizado nos anos 80. Recentemente na América Latina, inclusive em nosso país, tornou-se comum se falar de Sociedade Civil e de suas organizações. A partir da promulgação da Lei no. 9.790/99, pode-se qualificar como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) as pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, desde que os respectivos objetivos sociais e normas estatutárias atendam aos requisitos instituídos por essa Lei (BRASIL, 1999).

Segundo a definição de Fernandes (1997, p. 27) Terceiro Setor

é composto de organizações sem fins lucrativos, criadas e mantidas principalmente pela participação voluntária, em um âmbito não governamental, dando continuidade às práticas tradicionais da caridade, da filantropia e do mecenato.

Nesse sentido, o Terceiro Setor é composto por organizações sem fins lucrativos, com um objetivo social bem definido, ou seja, promover benefícios à sociedade (ARAÚJO; ASSAF NETO; FREGONEZI, 2006).

No Brasil, as organizações do Terceiro Setor estão em constante crescimento. Estima-se que entre os anos de 1996 e 2002 houve um aumento de cerca de 157% no número total dessas organizações (GIFE, 2006a, p. 1). Seus desempenhos econômico e financeiro têm seguido essa tendência. Prova disso é o vulto de negócios e investimentos que o setor recebe e que

vem a cada dia aumentando. De acordo com os últimos dados do IBGE (2002, p. 24), no final de 2002, o país possuía 275.895 organizações, das quais, 4,25% estavam localizadas no Norte do País, 22,22% no Nordeste, 6,58% no Centro-Oeste, 23,04% no Sul, e a grande maioria, 43,92%, estava localizada no Sudeste do País. O Estado da Paraíba representava apenas 1,84% desse total, com 5.089 organizações.

**Tabela 1: Brasil. Distribuição das Fundações Privada e Associações Sem Fins Lucrativos segundo as grandes regiões. 2002**

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

\* Diferença de 0,01% ocasionada pelos arredondamentos.

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

Ainda, de acordo com a mesma fonte, este setor empregava, em 2002, cerca de 1,5 milhões de pessoas e envolvia cerca de 19,7 milhões de voluntários. De acordo com o Instituto Superior de Estudos da Região - ISER (2006), em 1999 estas organizações movimentavam aproximadamente 1,2% do PIB nacional, tendo recebido doações de 9% da população brasileira, ou seja, quase 15 milhões de pessoas (ISER, 2006).

No ano de 2003, o Conselho Nacional de Associações Filantrópicas dos Estados Unidos realizou uma pesquisa na qual mostra que, até aquele momento, o país possuía 837.027 organizações e que, naquele ano, o setor contabilizou investimentos de aproximadamente 1,73 trilhões de dólares e gastos que superavam os 945 bilhões de dólares (GIFE, 2006b). De acordo com a mesma pesquisa, e com dados do *The World Factbook*<sup>4</sup>, esses números são comparáveis com a 6a maior economia do mundo (GIFE, 2006b).

Mesmo com essas cifras milionárias, grande parte dessas organizações enfrenta dificuldades financeiras diante da escassez de recursos, principalmente no Brasil, o que as pressiona a melhores desempenhos e ao uso

<sup>4</sup> Publicação anual da *Central Intelligence Agency (CIA)* dos Estados Unidos da América, em estilo almanaque, com informações de base sobre os países do mundo.

racional de seus recursos. Além dessas dificuldades financeiras, essas organizações também sofrem com deficiências administrativas e contábeis, pois, por muitas vezes se preocupam em apenas cumprir as exigências legais, como as obrigações acessórias, e as exigências impostas por seus financiadores, sendo a principal delas a prestação de contas dos recursos recebidos. Conseqüentemente, pouco se observa em relação à criação de sistemas de informações gerenciais que venham otimizar a utilização desses recursos e, auxiliar seus gestores no processo de tomada de decisão.

Uma das grandes deficiências enfrentadas por estas organizações se refere aos conhecimentos técnicos e conceituais em Administração e Finanças, acarretando deficiências estruturais de planejamento e, conseqüentemente, de gestão. Como observa Falconer (1999), isto acontece porque há carência de conhecimentos administrativos por parte dos gestores, que são, normalmente, especialistas em atividades-fim ligadas ao desenvolvimento social e ao campo de atuação das organizações. Considerando que a gestão de recursos e projetos representa atividade-meio para atingir o objetivo final, esta limitação de gestão contribui com a descontinuidade de investimentos nessas organizações e, conseqüentemente, para a frágil sustentabilidade de suas ações.

### **3 Gestão estratégica de custos - GEC**

No processo de gestão das organizações, a Contabilidade possui papel importante no auxílio à tomada de decisão e na definição das estratégias pelos gestores. Segundo Zimmerman (1997), essas decisões estratégicas incluem o que produzir, que quantidade vender (ou a que preço), e qual a combinação e a quantidade de investimentos usar (como mão-de-obra, materiais e capitais). Com essas decisões, o objetivo principal das organizações é maximizar seus ganhos ou, sua utilização. Sendo assim, o autor observa que “dirigir uma empresa maximizadora de lucros torna-se, então, ilusoriamente simples; as únicas exigências são bons dados e habilidades de liderança para fazer com que outros os acompanhem” (ZIMMERMAN, 1997, p. 4).

Esses “bons dados”, aos quais o autor faz referência e exigidos para uma boa gestão, são fornecidos pela Contabilidade, e é a partir deles que ela pode contribuir para a melhoria do processo de tomada de decisão das

organizações, através da utilização de alguns de seus instrumentos de auxílio à gestão. Nesse sentido, Marion (2007) observa que a Contabilidade é o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões. Assim, ela coleta todos os dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os e sumarizando-os em forma de relatórios ou de comunicados, que contribuem sobre maneira para a tomada de decisão. Nessa visão, o autor considera a Contabilidade como um sistema de informação, destacando a importância que as informações obtidas por ela têm para o auxílio à tomada de decisão dos gestores.

Nesse auxílio ao processo de gestão, uma área que tem se destacado como grande parceira dos gestores é a Contabilidade de Custos que, segundo Leone (2000), acumula, organiza, analisa e interpreta os custos dos produtos, dos estoques, dos serviços, dos componentes da organização, dos planos organizacionais e das atividades de distribuição para determinar o lucro e auxiliar o administrador no processo de tomada de decisões e de planejamento. Nesse sentido, Martins (2003) ainda salienta que a Contabilidade de Custos assume o papel de acumuladora e organizadora dos gastos relativos à bem e serviço utilizado na produção de outros bens e serviços, ou seja, dos custos. Em suma, o papel da Contabilidade de Custos é revestido de importância, pois, contribui para a alimentação de um sistema de informações sobre valores relevantes que dizem respeito aos produtos e serviços e, que trazem conseqüências de curto e longo prazo sobre as atividades da organização.

### **3.1 A gestão estratégica de custos**

Inicialmente a preocupação das empresas prendia-se com a medição dos custos, porém, rapidamente surgiu a necessidade de efetivar o processo de gestão dos custos, já que o simples apuramento desses custos não seria mais suficiente para apoiar por completo as tomadas de decisão das organizações (SILVA, 1999). Dessa forma, surgiu a necessidade de se gerir estrategicamente os custos nas organizações com o intuito de aperfeiçoar sua gestão, pois, como pode ser observado em Rocha e Selig (2001), se a empresa conseguir aplicar e medir corretamente conceitos e técnicas de custos, a determinação da estratégia, dos objetivos e das metas ficará



facilitada, possibilitando uma gestão eficaz, capaz de garantir a continuidade empresarial.

Nesse sentido, elemento de grande importância em uma gestão eficaz é o processo de tomada de decisão. Esse processo envolve a escolha entre, pelo menos, duas alternativas. Ao se tomar uma decisão, os custos e benefícios de uma alternativa precisam ser comparados com os custos e benefícios das outras. Para facilitar esse processo é importante que se faça uma distinção entre custos e benefícios relevantes e irrelevantes para a tomada de decisão, que, segundo Garrison e Noreen (2001) é fundamental por dois motivos: primeiro, para poupar tempo, ignorando e não analisando os dados irrelevantes; e, segundo, para obter sucesso ao decidir, evitando más decisões originadas da inclusão errônea de dados irrelevantes de custos e benefícios na análise das alternativas. Assim, os custos podem influenciar bastante no processo de gestão e definição da estratégia das organizações.

O objetivo de uma estratégia de liderança em custos é oferecer um produto ou serviço melhor ou igual aos clientes, a um custo menor do que aquele oferecido pelos seus concorrentes. Por outro lado, uma estratégia de diferenciação busca aumentar o valor ao cliente ao aumentar o que o cliente recebe. Ou seja, uma vantagem competitiva é criada ao oferecer algo ao cliente que não é oferecido pelo concorrente. Ao traçar a estratégia da organização, o gestor toma decisões que podem afetar a posição competitiva da organização a longo prazo. Conseqüentemente, ele deve considerar os elementos estratégicos de uma decisão, que são seu crescimento e sobrevivência a longo prazo.

Com base nisso, e considerando as mudanças observadas no cenário empresarial nas últimas décadas, inclusive o aumento da competitividade, a expressão “Gestão Estratégica de Custos - GEC” passou a ser escutada com bastante frequência. No cenário mundial, esse fenômeno foi observado em meados da década de 70 e, no Brasil, a partir da década de 90, como observa Martins (2003). Ainda, de acordo com o autor supracitado, outro fator que contribuiu com a propagação dessa expressão foi o advento da utilização de modernas tecnologias de produção e gestão empresarial como *Just-in-Time* - JIT, *Total Quality Control* - TQC, *Total Quality Management* - TQM, *Flexible Manufacturing System* - FMS, *Computer Integrated Manufacturing* - CIM, *Computer Aided Manufacturing* - CAM, *Computer Aided Design* -

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

Nesse novo ambiente, a GEC veio representando uma interligação entre o processo de gestão dos custos da organização com o processo de gestão e tomada de decisão da organização. Assim, caracteriza-se a GEC como sendo “o uso de dados de custos para desenvolver e identificar estratégias superiores que produzirão uma vantagem competitiva sustentável” (HANSEN; MOWEN, 2003, p. 423). Nesse sentido, a organização passa a tomar suas decisões levando em conta as informações de custos de seus produtos e serviços.

Para a AECA (2001, p. 14), a GEC deve ser entendida como

a obtenção, análise e otimização dos custos das atividades da empresa, de forma coerente com a estratégia da mesma, particularmente no que diz respeito ao nível e tendência no consumo dos recursos.

Nesse sentido, Shank e Govindarajan (1997, p. 4) afirmam que GEC é “uma análise dos custos vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos tornam-se mais eficientes, explícitos e formais”. Ainda, de acordo com os autores, sua origem decorre da mistura de três elementos: a análise da cadeia de valor, a análise do posicionamento estratégico e a análise dos direcionadores de custos, visão esta que será tomada como base para a realização do estudo de caso. Sendo assim, Martins (2003) observa que a GEC requer análises que vão além dos limites da empresa para se conhecer toda a cadeia de valor: desde a origem dos recursos materiais, humanos, financeiros e tecnológicos que utiliza, até ao consumidor final.

Essa ideologia é ratificada por Quesado e Rodrigues (2007) ao observarem que não se pode falar em GEC sem previamente se efetuar um estudo da cadeia de valor da empresa, uma vez que esta permitirá identificar a visão segundo a qual se abordará a gestão dos custos. Sendo assim, Ibarra e Lopez (1996) entendem cadeia de valor como sendo o conjunto de atividades que contribuem para gerar valor na organização, desde as fontes

de matérias-primas até o produto acabado (ou serviço) que se entrega aos consumidores finais. Segundo esses autores, torna-se necessário, então, complementar a visão interna da empresa com informações sobre o ambiente externo, de forma a melhorar o desempenho global do negócio, compreendendo o impacto que as decisões estratégicas dos fornecedores e/ou clientes têm nas decisões da própria empresa.

Ainda, segundo Massuda *et al.* (2003, p. 8),

muitos dos problemas de gestão de custos são mal compreendidos devido à falha em se reconhecer o impacto na cadeia de valor, e muitas oportunidades de gestão de custos são desperdiçadas da mesma forma.

Sendo assim, o ponto de partida para análise de custos é definir a cadeia de valores de uma empresa e atribuir custos operacionais e ativos a atividades de valor (HOFER; SOUZA; ROBLES JR, 2007).

Dessa forma, cadeia de valor representa a reunião de atividades que criam valor desde as fontes de matérias-primas básicas, passando por fornecedores de componentes, até o produto final entregue nas mãos do consumidor. Posicionamento estratégico refere-se ao uso da informação gerada pela contabilidade, envolvendo a decisão de qual estratégia a organização vai praticar frente a seus concorrentes, decidindo optar por menores custos (liderança de custos) ou melhores produtos e serviços (diferenciação de produtos). Já os direcionadores de custos são os vetores que determinam a execução de uma atividade, ou seja, a verdadeira causa do custo (MARTINS, 2003). O autor ainda observa que a análise da cadeia de valor extrapola os limites da empresa, requerendo o conhecimento desde a origem dos recursos materiais, humanos, financeiros e tecnológicos que utiliza, até o consumidor final.

### **3.2 A gestão de custos nas organizações do terceiro setor**

Há algum tempo se tem observado uma preocupação com a gestão das organizações do Terceiro Setor, o que tem se revelado um grande desafio para os gestores dessas entidades. Autores como Feichas (1995), Bayma (1997), Scornavacca Jr. (1998), Falconer (1999), Tenório (2005),

Araújo, Assaf Neto e Fregonesi (2006), Limongi, Imeton e Laffin (2007), entre outros, têm observado que um dos principais desafios das organizações do Terceiro Setor é o desenvolvimento de uma estrutura de gestão adequada às suas especificidades, e que garanta sua continuidade.

Nesse sentido, Falconer (1999) ainda observa que o perfil dessas organizações no Brasil, parece, à primeira vista, apenas confirmar a percepção de que o problema do setor é, fundamentalmente, um problema de competência na gestão. Isso tendo em vista suas particularidades e complexidades, o que demanda de tais organizações uma gestão também específica, para que a gestão não se situe em aspectos meramente técnicos e modelos gerenciais desenvolvidos pelo meio empresarial, e 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 (LIMONGI; IMETON; LAFFIN, 2007).

Nesse novo ambiente enfrentado por essas organizações, a captação e o gerenciamento de recursos para manter sua continuidade são elementos essenciais à sua sobrevivência, e difíceis de serem alcançados. Sendo assim, segundo Limongi, Imeton e Laffin (2007), percebe-se que as organizações que estão preocupadas com a competitividade global já não dispõem 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. Tendo isso em vista, a GEC é uma ferramenta indispensável ao processo de gestão dessas organizações, ajudando-as a fazer um uso racional de seus recursos. A partir do conhecimento de seus custos e de sua posição estratégica, os gestores dessas organizações estarão munidos com informações valiosas para que possam estabelecer os preços de seus projetos, convênios e serviços. Assim, poderão maximizar os valores sociais desses serviços à população, aplicando de forma racional seus recursos, e estabelecendo o superávit a ser alcançado para a manutenção de suas atividades.

Nesse sentido, foi realizado um estudo de caso em uma organização do Terceiro Setor do Estado da Paraíba, a qual investiu recentemente na contratação de um profissional de Administração, que implantou um sistema de custeio na organização, objetivando utilizar as informações de custos da entidade em sua tomada de decisão.

## 4 Procedimentos metodológicos

Objetivando proporcionar maior familiaridade com o problema, tornando-o mais explícito, o estudo foi desenvolvido na forma de pesquisa exploratória (GIL, 1999). A partir de uma pesquisa bibliográfica através de livros e artigos publicados sobre o tema em estudo, foi levantado um referencial teórico que fundamentasse os argumentos e resultados aqui expostos. Com o auxílio da pesquisa documental foram coletados os dados a serem analisados, a partir das demonstrações contábeis e relatórios disponibilizados pela empresa objeto de estudo.

Tendo em vista a melhor forma de apresentação dos resultados e a adequação às técnicas de coleta e análise de dados, permitindo uma melhor percepção ao leitor dos conceitos e de suas aplicações empresariais, a pesquisa foi realizada por meio do estudo de caso, que é uma investigação que busca analisar um fenômeno contemporâneo dentro de uma vida real, especialmente quando os fenômenos e o contexto não estão claramente definidos ou, são pouco explorados. Assim, foi escolhido um instituto de pesquisas situado na cidade de Campina Grande, pois esta organização, além de possuir um sistema de custeio de seus serviços, possui as características financeiras e econômicas adequadas à realização do referido estudo.

Dessa forma, foi realizado o levantamento de um referencial teórico sobre o Terceiro Setor e sobre a Gestão Estratégica de Custos, com o objetivo de fundamentar as afirmações expostas durante o desenvolvimento do estudo. Em seguida, foram coletados os dados de custos da organização, do exercício social de 2006, através de seus relatórios e demonstrativos financeiros. Após a coleta desses dados, eles foram tabulados no Excel e, tratados no software estatístico SPSS – *Statistical Package for the Social Science* –, onde foram calculadas as correlações existentes entre as variáveis.

Após essa etapa, foi realizada uma entrevista com o Administrador da organização, no mês de junho de 2007, a partir de onde foram coletados dados quantitativos e qualitativos não presentes nos relatórios e demonstrativos financeiros, e necessários às análises. Além disso, foram coletadas informações referentes à cadeia de valor da organização, de seu posicionamento estratégico, e de sua metodologia de custeio dos serviços prestados.

## 5 O estudo de caso em uma organização da Paraíba

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

Toda a sua direção, inclusive presidência, é formada por profissionais ligados às atividades-fim da entidade, ou seja, por professores das áreas de computação e engenharia elétrica, o que ratifica a observação de Falconer (1999). Não obstante, diferindo da maioria das organizações desse setor, esta entidade investiu recentemente na contratação de um profissional de Administração, o qual é responsável por auxiliar o presidente da entidade na gestão da mesma. Nesse sentido, este administrador implantou na entidade um sistema de custos para que possa o auxiliar em suas tomadas de decisão, por meio da identificação e acompanhamento do custo de cada serviço e, análise das respectivas viabilidades econômicas.

Os recursos obtidos pela organização, entre convênios firmados no ano de 2006 e em anos anteriores, e que ainda estavam ativos, giraram em torno de R\$ 1,4 milhão de reais. O superávit de R\$ 27,2 milhares de reais alcançado no ano de 2006 representou apenas 1,95% dos recursos recebidos, e foi totalmente reaplicado pela organização em suas atividades, disponibilizando cursos de aperfeiçoamento e bolsas de estudo aos alunos da universidade, além de ter financiado suas despesas de manutenção.

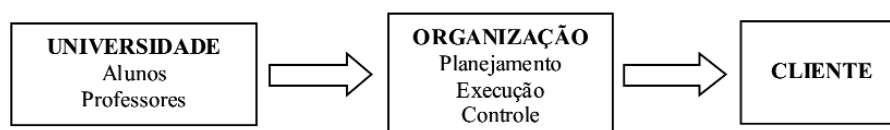
O detalhamento do mix de serviços da organização é o seguinte: (I) Desenvolvimento de pesquisas em computação e eletrônica (de acordo com as necessidades do contratante, que são empresas privadas e o Governo); (II) Desenvolvimento de softwares e novos produtos eletrônicos (de acordo com as exigências do contratante, que são empresas privadas e o Governo); (III) Treinamentos em 47 áreas específicas da computação e da engenharia elétrica, destinados aos profissionais da área e trabalhadores de empresas privadas (desenvolvidos no estabelecimento do contratante); e, (IV)

disponibilização de 47 tipos diferentes de cursos nas áreas de computação e eletricidade (cursos gratuitos voltados aos alunos da universidade e à população da cidade).

### 5.1 Identificação da cadeia de valor, do posicionamento estratégico e dos direcionadores de custos da organização

Em entrevista com o administrador, foi observado que a cadeia de valor da organização é composta pela universidade, seu principal fornecedor, com a seleção dos alunos bolsistas que executarão os serviços, com a definição do professor responsável pela organização do curso/treinamento/projeto, e com a definição dos professores que irão assessorar os alunos no desenvolvimento das atividades; pela organização, na escolha do período de realização dessas atividades, na execução das atividades, e na entrega do produto ou certificado de conclusão de curso/treinamento; e, pelos seus clientes.

**Figura 2: Cadeia de valor do caso estudado**



Fonte: elaborado pelos autores.

Nessa cadeia são destacadas como diferenciadores, ou vantagens competitivas, as etapas de seleção dos alunos, professores e período de realização das atividades. Isto decorrente tanto da credibilidade que a universidade possui, em termos nacionais, o que é transferido aos seus integrantes, alunos, professores e produtos ou serviços; da qualificação técnica apresentada por esses, que em maior parte são alunos de mestrado e professores doutores; além da escolha dos períodos de férias universitárias para a realização de cursos e treinamentos, que é quando há maior procura por esses. Sendo assim, esses elementos se tornam vantagens competitivas que a organização possui frente a seus concorrentes regionais, pois, no Estado da Paraíba a organização não enfrenta concorrência em seu campo de atuação social.

Dessa forma, como a organização tem como objetivo principal a prestação de serviços à população, ou seja, tem fins sociais, observou-se que seu posicionamento estratégico é o de liderança de custos. Ou seja, por ser a única no Estado que presta serviços de pesquisa, desenvolvimento, treinamentos, cursos e assessorias nas áreas de computação e engenharia elétrica, não enfrentando concorrência, a organização procura reduzir seus custos para que possa prestar esses serviços à população com a mesma qualidade, todavia, a um custo menor. Sendo assim, a organização poderá utilizar seus recursos de forma mais rentável, aumentando a quantidade de cursos oferecidos e, conseqüentemente, de pessoas atendidas.

O direcionador de custos que determinou a execução das atividades da organização, na visão preliminar do administrador, foi definido através da utilização dos materiais diretos para apropriação dos custos indiretos dos serviços da organização e, em alguns casos onde não havia a aplicação de materiais, a apropriação era feita através do rateio em partes iguais para os serviços que se utilizavam desses custos. Quando da ausência de custos indiretos no serviço prestado, eram apropriados apenas os custos de mão-de-obra direta (MOD), os quais serviam para definição dos preços dos serviços prestados pela organização.

## **5.2 Análise dos dados de custos da organização**

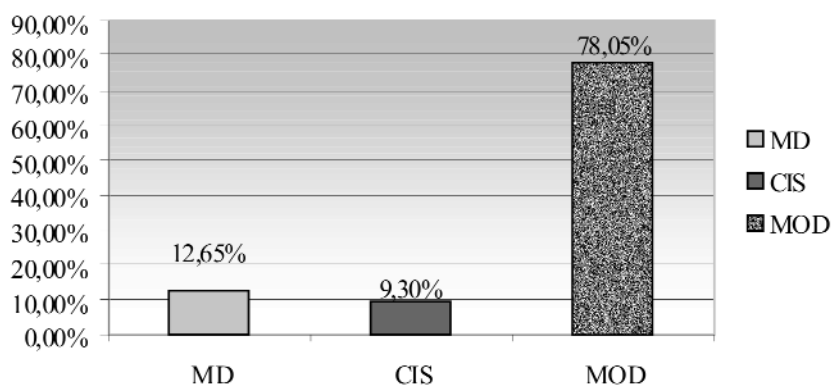
Um grande problema enfrentado pela organização é justamente o custeamento de cada serviço disponibilizado por ela. Seu serviço de Contabilidade é terceirizado, e a organização até pouco tempo não possuía um sistema de custos implantando. Apenas com a contratação do administrador que se passou a custear os serviços da organização e, conseqüentemente, acompanhá-los individualmente. Sendo assim, buscando identificar como estão distribuídos os custos da organização e, quais informações de custos auxiliam na tomada de decisão, inicialmente procurou-se detectar quais os custos mais relevantes no processo de prestação de serviço da organização.

A análise da composição desses custos no período janeiro/dezembro de 2006 revela que a maioria é representada pelo custo de mão-de-obra direta (MOD), compondo 78,05%, seguido pelo custo dos materiais diretos (MD), com 12,65%, e pelo custo indireto de serviços (CIS), com 9,30%,



como pode ser observado no Gráfico 1. Esta distribuição se justifica por se tratar de uma prestadora de serviços e, como tal, concentrar seu principal esforço financeiro na força de trabalho.

**Gráfico 1: Organização. Distribuição dos Custos Totais dos Serviços Prestados pela Organização - jan./dez. 2006**



Fonte: Dados extraídos dos demonstrativos financeiros.

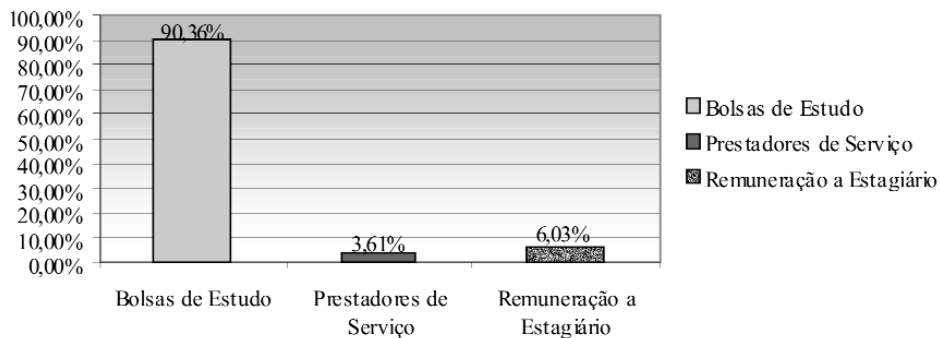
Dessa forma, essa distribuição dos custos da organização é influenciada pelos seguintes fatores:

- Como a atividade da organização é a prestação de serviços, seu principal dispêndio é com relação ao pagamento da mão-de-obra de alunos e professores bolsistas, que são apropriados aos serviços de forma direta;
- Como a organização possui um acordo com a universidade da cidade, situando sua sede dentro das dependências da universidade, não possui gastos com energia elétrica, água, telefone, internet e limpeza, ficando estes encargos sob a responsabilidade da universidade; e,
- Pelo fato de não haver aplicação de materiais diretos em alguns serviços prestados pela organização, como, por exemplo, treinamentos ou cursos de atualização realizados nas dependências do próprio contratante, onde há o consumo apenas da mão-de-obra dos alunos ou professores integrantes da organização.

A análise de causa e efeito entre os custos da organização revelou forte relação entre a MOD e os CIS, ou seja, quanto maior a quantidade de pessoas envolvidas na prestação de um determinado serviço, maior o valor dos CIS com este serviço. Ao se calcula o índice de correlação linear de Pearson, que mede o grau de associação linear entre duas variáveis  $x$  e  $y$  (WAGNER; MOTTA; DORNELLER, 2004), a correlação existente entre a MOD e os CIS apresenta um índice de 0,913, ou seja, muito próximo de 1, o que significa alta correlação positiva entre as duas variáveis. Através desse índice se pode inferir que, quanto maior a MOD, maiores tendem a ser seus CIS. Conseqüentemente, por estar presente em todos os serviços prestados pela organização e, em face desta relação com a geração de CIS, entende-se que a MOD seja o melhor direcionador para apropriação dos custos indiretos dos serviços. E como a maioria das atividades são estabelecidas e negociadas em tempo (quantidade de dias ou de horas), toma-se como grau de medida a hora de MOD consumida em cada atividade.

Ao analisar os dados de custos de MOD da organização, percebe-se que os custos de maior vulto são os pagamentos a bolsistas, conforme o Gráfico 2, demonstrado a seguir:

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



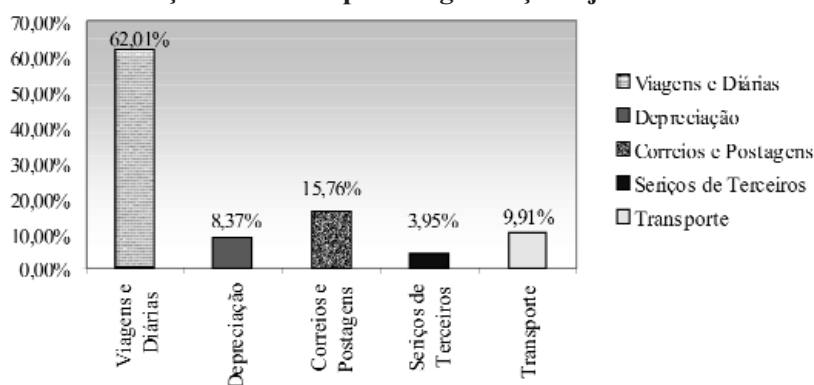
Fonte: Dados extraídos dos demonstrativos financeiros.

Dos custos totais de MOD, nota-se que a maior parte destes custos é formada por bolsas de estudo recebidas por alunos e professores que desenvolvem as atividades da organização, representando 90,36% do total. Aqui vale salientar que, desses professores que recebem bolsas por desenvolvimento de atividades, nenhum desempenha função de direção na organização. Em

seguida, e bem afastado, vêm os custos com a remuneração de estagiários, com 6,03% e, a remuneração dos prestadores de serviços, com 3,61%. Essa composição é explicada pelo fato de a organização ter a parcela mais significativa da sua MOD composta por estudantes e professores bolsistas, os quais estão diretamente ligados aos serviços. Os custos com a remuneração de estagiários se dão pelo fato de a organização contratá-los para a gestão administrativa de alguns projetos ou convênios específicos. E os custos com prestadores de serviços são referentes à contratação de profissionais especialistas em necessidades específicas de cada projeto ou convênio. Sendo assim, estes custos são apropriados diretamente aos serviços pelo fato de, apesar de estarem envolvidos em mais de um serviço, estes profissionais não trabalham em mais de um ao mesmo tempo.

Ao se analisar os custos indiretos dos serviços prestados pela organização, observou-se a existência de um custo extraordinário classificado como “Custos Diversos”, representando 57,22% dos CIS. Este desembolso foi composto pelo aluguel de uma sala (incluindo energia elétrica, água, telefone e internet), durante o período de três meses, tempo em que houve uma reforma nas dependências da organização. Como o contrato de locação foi realizado através do estabelecimento de um valor fixo para todos os serviços disponibilizados, não foi possível calcular cada custo (aluguel, energia, água etc.). Dessa forma, como estes custos são de caráter extraordinário, não serão incluídos para definição de um modelo de custeio. Sendo assim, considerar-se-ão apenas os custos indiretos classificados como freqüentes a organização, como se observa no Gráfico 3.

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



Fonte: Dados extraídos dos demonstrativos financeiros.

Os custos indiretos de serviços estão compostos por cinco elementos, sendo Viagens e Diárias o mais relevante, representando 62,01% de seu total. Este montante se justifica pelo fato de a organização incorrer constantemente com gastos de viagens de pessoal para realizar testes ou prestar treinamentos/cursos fora da cidade onde fica localizada. Em seguida, destacam-se os custos com correio e postagens, com 15,76% dos CIS, através do envio de relatórios e documentos aos interessados, e os custos com transporte, com 9,91%.

Analisando-se o grau de correlação linear de Pearson existente entre as variáveis MOD e Viagens e Diárias, observa-se um índice de 0,955, o que revela a existência de forte correlação positiva, ratificando a relação existente entre MOD e CIS. Sendo assim, conclui-se que a mão-de-obra direta é o melhor direcionador de custos que esta organização pode utilizar para apropriar os custos indiretos dos serviços aos seus serviços prestados.

## **6 Considerações finais e limitações do estudo**

Objetivando investigar o uso da Gestão Estratégica de Custos no processo de tomada de decisão de uma organização do Terceiro Setor do Estado da Paraíba, destacando as vantagens de se gerir estrategicamente os custos dessa organização, evidenciou-se a relevância econômico-financeira e os problemas e deficiências gerenciais enfrentados pelas organizações desse setor, destacando a GEC como alternativa para auxílio à gestão, buscando maximizar a utilização de seus recursos e, conseqüentemente, a ampliação de seus serviços à sociedade.

Sendo Assim, no tocante a este estudo, podem-se enumerar quatro importantes conclusões:

1. A análise da cadeia de valor da organização revelou que sua maior vantagem competitiva encontra-se na sua fase inicial, ou seja, na captação de pessoal qualificado para a execução das tarefas necessárias para que a organização atinja seus objetivos;
2. Por se tratar de uma empresa sem fins lucrativos e sem concorrência em termos dos serviços ofertados, entende-se que a empresa deve adotar um posicionamento de redução de custos, para que possa melhor aproveitar os recursos obtidos e ampliar a prestação de serviços

à comunidade. Desta forma, poderá obter como benefício adicional a melhoria da sua posição competitiva em termos da captação de recursos junto aos provedores;

3. Embora o processo encontrado não revele elevado grau de complexidade, percebeu-se a necessidade de adoção de um modelo de custeio que contemple uma apropriação dos custos indiretos que leve em conta o consumo efetivo das horas de MOD envolvidas na execução das atividades. Este direcionador foi escolhido por apresentar a melhor relação de causa e efeito entre os custos e as atividades realizadas; e,
4. Tendo em vista as especificidades da organização e sua política de apropriação de custos aos serviços, sua vantagem competitiva em relação ao alcance de seus objetivos, seu posicionamento estratégico e, a contemplação das horas de MOD como melhor direcionador de custos, a Gestão Estratégica de Custos se revela um indispensável instrumento de auxílio à tomada de decisão dessa organização, maximizando a utilização de seus recursos e ampliando a oferta de seus serviços.

Por fim, por se tratar de um estudo de caso e, também, em função do pequeno número de observações, não se pode extrapolar estas conclusões ao universo das organizações do Terceiro Setor. No entanto, isto não invalida o estudo, pois abre a perspectiva para realização de novos estudos que contemplem a observação sistemática dos registros de custos para que se estabeleça uma relação de causa e efeito mais precisa com os produtos gerados.

## Referências

AECA - Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. **Gestión estratégica de costes**. Madri: Documento 23, 2001.

ARAÚJO, Adriana Maria Procópio de; ASSAF NETO, Alexandre; FREGONEZI, Mariana Simões Ferraz do Amaral. Gestão baseada em valor aplicada ao terceiro setor. **Revista Contabilidade e Finanças**. São Paulo, Edição Comemorativa FEA/USP 60 Anos, p. 105-118, set. 2006.

BAYMA, Fátima. 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.

BRASIL. Lei no. 9.790, de 23 de março de 1999. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como organizações da sociedade civil de interesse público, institui e disciplina o termo de parceria, e dá outras providências. Brasília, 1999.

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

FEICHAS, Susana Arcângela Quacchia. 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.

FERNANDES, Rubem César. **O que é o Terceiro Setor?** São Paulo: Paz e terra, 1997.

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

GIFE - GRUPO DE INSTITUTOS FUNDAÇÕES E EMPRESAS. **Setor sem fins lucrativos brasileiro cresce mais em número de entidades do que de trabalhadores**. Disponível em: [http://www.gife.org.br/redegifeonline\\_noticias.php?codigo=6478](http://www.gife.org.br/redegifeonline_noticias.php?codigo=6478). Acesso em: 18 mar. 2006a.

GIFE - GRUPO DE INSTITUTOS FUNDAÇÕES E EMPRESAS. **Terceiro Setor nos EUA é comparável a 6ª economia mundial**. Disponível em: [http://www.gife.org.br/redegifeonline\\_noticias.php?codigo=7043](http://www.gife.org.br/redegifeonline_noticias.php?codigo=7043). Acesso: 17 mar. 2006b.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

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

HOFER, Elza; SOUZA, José Antônio de; ROBLES JR, Antônio. Gestão estratégica de custos na cadeia de valor do leite e derivados. **Revista Custos e @gronegócios Online**, v. 3, edição especial, p. 2-17, mai. 2007.

IBARRA, Felipe Blanco; LÓPEZ, José Maria Carlos Alvarez. El análisis de costes em la contabilidad de dirección estratégica. In: SANCHEZ, José Luis Iglesias (Coord). **Avances y prácticas empresariales em contabilidad de gestión**. Madri: AECA, 1996. p. 315-342.

IBGE - INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **As fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil 2002**. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/fasfil/fasfil.pdf>. Acesso em: 07 jul. 2007.

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

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

LIMONGI, Bernadete; IMETON, Luciana da Silva; LAFFIN, Marcos. Sistemas de custeio utilizados por organizações do terceiro setor: estudo de multicasos em cidades catarinenses. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 14, 2007, João Pessoa. **Anais...** João Pessoa: 2007.

MARION, José Carlos. Contabilidade empresarial. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2007.  
MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MASSUDA, J C; MARTINS, V F; REIS, Ernando Antônio dos. O ambiente empresarial e a gestão estratégica de custos. In: CONGRESSO DEL INSTITUTO INTERNACIONAL DE COSTOS, 8, 2003, Punta Del Leste - Uruguay. **Anais...** Punta Del Leste: Asociación Uruguaya de Costos, 2003.

QUESADO, Patrícia Rodrigues; RODRIGUES, Lúcia Lima. A gestão estratégica de custos em grandes empresas portuguesas. **Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión**. Madri, v. 5, n. 2, p. 121-144, 2007.

ROCHA, Joseilton Silveira da; SELIG, Paulo Maurício. O sistema de gestão balanced scorecard e seus impactos sobre a teoria de custos. In: CONGRESSO DEL INSTITUTO INTERNACIONAL DE COSTOS, 7, 2001, León - España. **Anais...** León: Asociación Española de Contabilidad Directiva, 2001.

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

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

SILVA, Christian Luiz da. Gestão estratégica de custos: o custo meta na cadeia de valor. **Revista FAE**. Curitiba, v. 2, n. 2, p. 17-26, mai./ago. 1999.

TENÓRIO, Fernando Guilherme. **Gestão de ongs: principais funções gerenciais**. 9. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2005.

WAGNER, Mário B.; MOTTA, Valter T.; DORNELLES, Cristina C. **SPSS passo a passo: statistical package for the social sciences**. Rio Grande do Sul: Educs, 2004.

ZIMMERMAN, Jerold L. **Accounting for decision making and control**. Boston: Irwin/McGraw-Hill, 1997.