

GESTÃO DE CUSTOS: UMA FERRAMENTA ADMINISTRATIVA NAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR

*Carlos Alberto Oliveira Brito**

*Kelly Cristina Ribeiro Marques Cardoso***

RESUMO — *Diante das exigências mercadológicas que atingem toda e qualquer organização, aliada a escassez de recursos provenientes das dificuldades geradas pela economia globalizada, as entidades do Terceiro Setor têm buscado a profissionalização de seus atos, sobretudo no que tange ao controle e redução de custos, para otimizar os recursos disponíveis e cumprir sua missão com efetividade. Dessa forma, este trabalho discorre sobre a gestão de custos aplicada a entidades do Terceiro Setor, evidenciando o uso deste mecanismo como aliado na eficiência e na eficácia das atividades realizadas.*

PALAVRAS-CHAVE: *Terceiro Setor. Gestão de Custos. Estratégia.*

INTRODUÇÃO

A sociedade hodierna tem proporcionado a expansão das entidades do Terceiro Setor, visto que as carências sociais extrapolam a cada dia e, por outro lado, o Estado sozinho não

* Prof. Assistente (DCIS/UEFS). Mestre em Contabilidade pela Fundação Visconde de Cairu (BA). Secretário Municipal de Planejamento da Prefeitura Municipal de Feira de Santana. E-mail: caob@uol.com.br

**Prof. Assistente (DCIS/UEFS). Mestre em Contabilidade pela Fundação Visconde de Cairu (BA). Contadora e Chefe da Divisão de Estudos de Projetos Econômicos da Prefeitura Municipal de Feira de Santana (BA). E-mail: kellycrm@terra.com.br

Universidade Estadual de Feira de Santana – Dep. de Ciências Sociais Aplicadas (DCIS). Tel./Fax (75) 3224-8134 - Av. Transnordestina, S/N, Módulo III - Novo Horizonte - Feira de Santana/BA – CEP 44036-900. E-mail: dcis_uefs@yahoo.com.br

tem conseguido dirimir esta situação e gerar melhor qualidade de vida para a sociedade. Dessa forma, é perceptível o aumento em número e extensão de serviços que estão sendo realizados pelas entidades sociais. Em sendo assim, as organizações do Terceiro Setor têm buscado cada vez mais a profissionalização, a fim de contribuir para o melhor desempenho de suas atividades. Portanto, este trabalho se propõe a discutir sobre a utilização da gestão de custos nas entidades do Terceiro Setor, como mecanismo de otimização dos recursos disponíveis para o cumprimento da missão.

ENTIDADES SOCIAIS

As entidades do Terceiro Setor, também chamadas de entidades sociais, são organizações sem fins lucrativos que buscam a melhoria da qualidade de vida da população, através da geração de ações que promovam o bem-estar social. Contudo, estas organizações não se propõem a substituir os deveres do Estado – entidade primordial na luta pelo bem-estar da coletividade – o importante, neste aspecto, é realizar um trabalho em conjunto com os órgãos públicos.

Além da importância social, os dados evidenciados pela Rede de Informações para o Terceiro Setor (RITS) demonstram a força que essas entidades possuem na economia e o quanto elas estão se desenvolvendo. Segundo a Rede de Informações para o Terceiro Setor (RITS, 2009), existem cerca de 250 mil organizações do Terceiro Setor no Brasil, as quais empregam cerca de 1,5 milhão de pessoas. O Setor3 reforça este crescimento e importância das entidades do Terceiro Setor tanto no Brasil quanto no mundo, sobretudo em termos econômicos, ao indicar que no Brasil as ONGs representam 1,2% do PIB e, em países da Europa e nos EUA, esta representatividade chega a 6%.

O Terceiro Setor não pára de crescer no Brasil. São mais de 250 mil ONGs no país, que movimentam R\$ 12 bilhões/ano, oriundos da prestação de serviços, do comércio de produtos e da arrecadação de doações. O valor corresponde a 1,2% do PIB brasileiro e demonstra enorme potencial de crescimento, pois o setor já movimenta 6% do PIB em países da Europa e nos EUA. (SETOR3, 2005)

Contudo, mesmo diante do crescimento visível desse segmento organizacional, percebe-se que as receitas oscilam de forma desproporcional ao volume de custos e despesas, gerando *superávits* em um período e *déficits* em outros. Esta situação conduz as empresas a busca por mecanismos de controle de suas atividades e de seus gastos de forma profissional, pois, sabe-se que as atividades (de apoio e principais) consomem

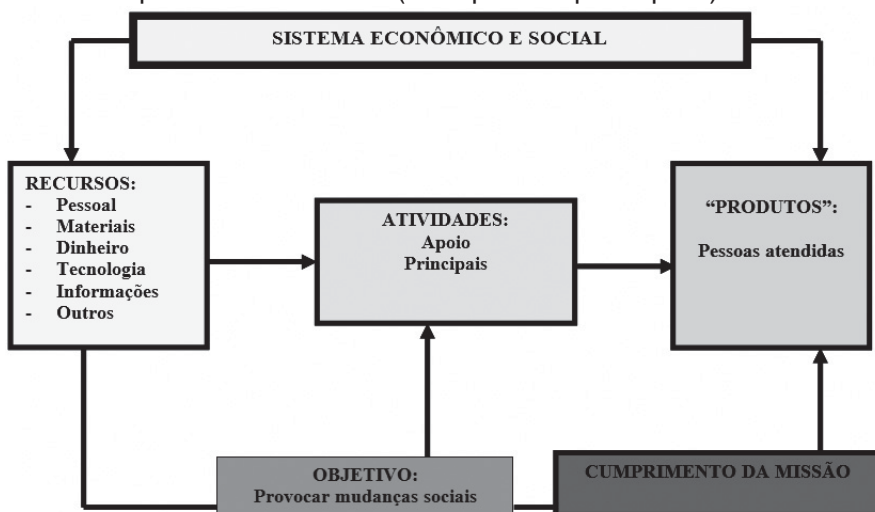


Figura 01 - Visão Sistêmica das Entidades Sem Fins Lucrativos

Definir a sua missão e o seu público alvo constituem ações imprescindíveis para que as organizações estruturem sua forma de atuação, controlem seus gastos e destinem seus recursos para o cumprimento de seus objetivos. Sobre isso, Cruz (2003, p.29) discorre que:

O público-alvo de uma organização define o seu “modus operandi”- a maneira como ela deverá operacionalizar os seus produtos. Além do produto (ou produtos) a instituição deverá definir, ainda, para quem esses produtos serão produzidos. Quando qualquer organização define o seu segmento de atuação, ela pode “fazer mais e melhor”, justamente porque concentra esforços e recursos para atingir um único segmento de atuação. Entre outros benefícios, a organização pode se especializar e, com isso, formar uma rede com outras instituições que tenham o mesmo público-alvo, compartilhando capacidades e habilidades comuns.

Diante dessas considerações, as entidades sociais têm buscado uma postura gerencial e de controle, as quais envolvem transparências dos atos, avaliação de desempenho e um instrumento adequado de comunicação das atividades realizadas, bem como dos recursos consumidos no atingimento dos seus objetivos e de sua missão, como a publicação de relatórios contábeis que evidenciam as atividades e seus respectivos gastos. Em sendo assim, percebe-se a necessidade de implementação, nas organizações do Terceiro Setor, da filosofia de excelência empresarial.

A filosofia de excelência empresarial tem como pilares dois princípios fundamentais (HUGE, 1988, *apud* NAKAGAWA, 2000) que são: contínuo aperfeiçoamento e eliminação de desperdício. A utilização dessa filosofia induz as empresas a reestruturação do gerenciamento e da organização da empresa como um todo, gerando como consequências os seguintes aspectos: a necessidade de trabalhar em equipe; as exigências de parâmetros de qualidade para produtos e serviços; a necessidade de

inovação, criatividade e de informações cada vez mais tempestivas, bem como a necessidade de informações de custos que venham apoiar adequadamente e de forma integrada as decisões estratégicas e operacionais.

Estas consequências geradas utilizam como suporte o que se convencionou denominar de gestão estratégica de custos.

ESTRATEGIA X GESTÃO ESTRATÉGICA X GESTÃO DE CUSTOS

Para tratar sobre gestão estratégica de custos é imprescindível discutir alguns conceitos, dentre os quais tem-se estratégia e gestão estratégica. Segundo Bruni e Famá (2002, p.357), o termo estratégia tem origem grega *estrategos*, ou ‘a arte do generalato’.

Sobre o conceito de estratégia, Barcellos (2002, p.40) assevera que:

como conceito, provavelmente a estratégia surgiu relacionada a operações militares, nas quais são encontrados todos os elementos que a valorizam: recursos limitados, incertezas sobre a capacidade e as intenções do adversário, comprometimento irreversível dos recursos, coordenação das ações à distância e no tempo, incerteza sobre o controle da situação e a natureza fundamental das percepções recíprocas entre os contendores. É difícil, portanto, que a estratégia seja divisada com clareza, como destacou o general Sun Tzu, ao redor do ano 500 a.C., ao dizer que todos podiam ver as táticas que utilizava para conquistar, mas ninguém podia ver a estratégia a partir da qual surgia a vitória.

Entende-se, portanto, que por ter uma íntima correlação com planejamento e definições de metas integradas aos recursos disponíveis, o termo estratégia tem sido bastante utilizado nas organizações. Bruni e Famá (2002) estabelecem o conceito

de estratégia de maneira mais global e associam a relação do tema com o planejamento das organizações, ao afirmarem que:

O conceito estratégia vem do grego estrategos, ou a arte do generalato. Para militares, representa a disposição das forças armadas no campo de batalha para conseguir a derrota do inimigo. Consiste no desenvolvimento de meios contra o inimigo, em busca de objetivos estabelecidos pelo comando. Envolve o planejamento e execução de movimentos e operações de tropas, navios e aviões buscando alcançar ou manter posições relativas e potenciais. Difere-se da tática, que consiste no comando das forças durante uma batalha ou na presença imediata do inimigo.

No campo empresarial, a estratégia representa o conjunto de objetivos, fins ou metas, além das políticas e planos mais importantes para alcançá-los, que devem ser estabelecidos de forma que fique definida em que classe de negócio a empresa opera, em qual vai operar e que tipo de negócio pretende ser. Envolve a construção gradual do futuro, com a determinação dos fins e objetivos básicos a longo prazo de uma empresa, a adoção de alternativas de ação e a sinalização dos recursos necessários para cumprir os objetivos. (BRUNI; FAMÁ, 2002, p.357-358)

Perez Júnior (1999, p.283) estabelece um conceito de estratégia voltado para a área empresarial, ao indicar que:

É o processo por meio do qual os gerentes, usando uma projeção de três a cinco anos, avaliam as oportunidades ambientais externas, assim como a capacidade e os recursos internos, a fim de se decidirem sobre metas e sobre um conjunto de planos de ação para realizar estas metas.

A empresa, independente do segmento em que atua ou do

tipo de entidade que é, necessita fundamentar a sua estratégia de mercado para identificar o tipo de ação a ser tomada. A ação principal da organização que vai subsidiar todo o plano de gestão da empresa tem forte correlação com a vantagem competitiva, com o que a empresa faz de diferencial no mercado, sendo isto a sua “arma” na concorrência. Bruni e Famá (2002, p.372-373) afirmam que:

As estratégias pressupõem que a vantagem competitiva é a base para o sucesso e a rentabilidade da empresa. Para alcançá-la, a empresa precisa optar pelo tipo de vantagem competitiva que almeja possuir e seu escopo de atuação no mercado. Não é possível agradar a todos ao mesmo tempo. A não definição do caminho real a ser seguido significa a estratégia do desastre – representa, simplesmente, o fato de que a empresa não tem vantagem competitiva.

Em sendo assim, entende-se que o estabelecimento de estratégias compõe os aspectos preliminares do planejamento das atividades na gestão das organizações, representa, portanto, o ponto de partida das ações da empresa na busca pela realização de suas atividades, de modo que os recursos disponíveis sejam otimizados e que se cumpra eficientemente sua missão.

No momento em que a organização inicia e otimiza a estratégia da empresa, buscando o alcance de suas metas com vantagem competitiva, ela está no âmbito da gestão estratégica, a qual envolve atividades de análise, formulação e implementação de estratégias numa organização.

Assim, é perceptível que a gestão estratégica busca gerir a empresa como um sistema único, integrado, numa visão holística. Nesse contexto, busca-se a adequação da gestão e mensuração de custos à nova realidade das empresas, conduzindo-as a utilização de maneira eficaz dos recursos escassos existentes, na realização de suas atividades, em prol dos seus objetivos. Portanto, vê-se a possibilidade concreta de gerir os

custos em qualquer tipo de empresa, seja ela integrante do primeiro, segundo ou Terceiro Setor, como é o objeto de análise deste trabalho.

Tratando destas questões relacionadas ao controle de custos em entidades do Terceiro Setor, Cruz (2003, p.24, grifo do autor) afirma que:

necessita-se combater todas as situações que façam os custos saírem do domínio, como gastos excessivos resultantes em situações de desequilíbrio. Para tanto, os custos do “produto” da entidade não devem ultrapassar o valor que está agregando ao bem ou ao serviço originado. Para se produzir bens ou serviços a baixo custo, com valor e qualidade, é preciso trabalhar dentro de processos organizados de negócio, porque somente dessa maneira se tem condições de garantir às pessoas o conhecimento sobre o que fazer, de que forma, para quem e quando deve ser feito.

Em virtude das próprias características e filosofias inerentes à gestão estratégica voltada aos custos, ela envolve as etapas de: planejamento, gestão e redução de custos, as quais objetivam a identificação dos custos dos recursos consumidos na execução das atividades significativas, a determinação da eficiência e da eficácia das atividades executadas (medição de desempenho), a identificação e avaliação de novas atividades que possam melhorar o desempenho futuro da empresa (administração de investimentos) e, por fim, a realização dos três objetivos anteriores em um ambiente caracterizado por mudança tecnológica (práticas de manufatura).

Com isso, o acompanhamento dos custos de uma entidade do Terceiro Setor pode contribuir para fornecer parâmetros para analisar as variações de planos e estratégias; avaliar as mudanças operacionais introduzidas nas organizações, bem como aferir a melhoria da eficiência e da eficácia na realização

das atividades programadas.

Nesse sentido, Cruz (2003) evidencia que devem ser controlados no mínimo os seguintes custos em cada atividade:

Mão de obra: custos diretos (salários e despesas que incidirem na folha de pagamento) e indiretos (quaisquer outros, como com treinamentos, viagens, etc.);

Insumos diretos: tudo o que a atividade tenha de “gastar”, “consumir”, para poder produzir aquilo que precisa;

Insumos indiretos: tudo o que for gasto indiretamente pela atividade para poder produzir aquilo que precisa;

Hardware: custos de depreciação + custos de manutenção dos equipamentos que a atividade utiliza;

Software: custos de manutenção dos softwares de que a atividade faz uso (incluir gastos com especialistas). (CRUZ, 2003, p.24, grifo do autor)

Em sendo assim, Gibson (1998) apresenta um pensamento imprescindível nas corporações que se encontram num ambiente de concorrência e de escassez de recursos, com necessidades diversas. Ele compara as organizações de sucesso com um jipe, ao dizer que:

Os vencedores do século XXI serão aqueles que conseguirem transformar suas organizações em algo que mais se assemelhe a um jipe – um veículo com tração nas quatro rodas, totalmente adaptado a terrenos irregulares, enxuto, competitivo e com alta capacidade de manobra. (GIBSON, 1998, p. 25).

Dessa forma, percebe-se que a gestão de custos, partindo-se do controle e da eliminação de atividades que não adicionam valor aos produtos da organização, auxiliam sobremaneira as empresas na luta pela sobrevivência, na busca por mecanismos mais adequados de gestão e conseqüentemente no alcance da missão, através da otimização dos recursos disponíveis.

CONCLUSÃO

Percebe-se que as entidades do Terceiro Setor, como em qualquer outro tipo de organização, precisam ser administradas estrategicamente, definindo missão e valores, planejando suas ações e atividades de curto, médio e longo prazos de modo a utilizar os recursos escassos disponíveis da melhor maneira. No que tange a área de custos, a qual influencia todas as decisões, delimitando muitas vezes as ações a serem executadas, faz-se necessário um controle efetivo, excluindo as atividades que não agreguem valor aos serviços gerados, a fim de que os recursos economizados sejam utilizados para o alcance efetivo da missão e dos propósitos, provocando o bem-estar de um maior número de pessoas. Assim, percebe-se que as entidades do Terceiro Setor precisam ser geridas com profissionalismo, como em qualquer outro tipo de organização.

COST MANAGEMENT: AN ADMINISTRATIVE TOOL IN THE THIRD SECTOR ENTITIES

ABSTRACT — *Given the requirements of the market reaching any organization, coupled with the scarcity of resources from the problems caused by the global economy, Third Sector entities have sought to professionalize their actions, particularly with regard to control and costs reduction in order to optimize available resources and fulfill its mission effectiveness. Thus, this paper discusses the management of costs imposed on Third Sector entities, showing the use of this mechanism as an ally in efficiency and effectiveness of performed activities.*

KEY WORDS: *Third sector. Cost Management. Strategy.*

REFERÊNCIAS

BARCELLOS, Paulo Fernando Pinto. Controladoria: agregando valor para a empresa. In: **Estratégia Empresarial**. Porto Alegre: Bookman, 2002, cap. 2.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços**. São Paulo: Atlas, 2002.

CRUZ, Tadeu. Princípios de Organização. **Revista Filantropia: Voluntariado & Terceiro Setor**. São Paulo, ano 2, n. 4, p. 29, jan./fev. 2003.

CRUZ, Tadeu. Princípios para organizar-se – Controles Financeiros. **Revista Filantropia: Voluntariado & Terceiro Setor**. São Paulo, ano 2, n. 8, p. 24, set./out. 2003.

GIBSON, Rowan. **Repensando o futuro**. São Paulo: Makron Books, 1998.

NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão Estratégica de Custos**. São Paulo: Atlas, 2000.

OLAK; Paulo Arnaldo; Diogo Toledo do NASCIMENTO. **Mensuração e reconhecimento do resultado econômico nas entidades sem fins lucrativos – Terceiro Setor**. Trabalho apresentado no 24^º ENANPAD, 2000. p. 3.

PEREZ JÚNIOR. **Gestão Estratégica de Custos**. São Paulo: Atlas, 1999.

ROSSI JR, Luiz Rodovil. **A Gestão para Resultados como Ferramenta Administrativa nas Organizações do Terceiro Setor**. Disponível em: <<http://integracao.fgvsp.br/ano4/2/administrando.htm>> Acesso em: 10 out. 2009.

RITS – Rede de Informações para o Terceiro Setor. **Informações sobre as OSCs – Organizações da Sociedade Civil**. Disponível em: <www.rits.org.br/idac.rits.org.br/idac_info.html> Acesso em: 10 out. 2009.

SETOR3. **O Terceiro Setor hoje no Brasil**. Disponível em: <www.setor3.com.br> Acesso em: 04 fev. 2005.

*Recebido em: 25/04/2010
Aprovado em: 20/12/2010*