UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE ADMINISTRAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO

A INFLUÊNCIA DOS FATORES ESTRATÉGICOS NO DESENHO DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS EM ENTIDADES FUNDACIONAIS

Fábio Ogawa Hashimoto

Orientadora: Profa. Dra. Bernadete de Lourdes Marinho

SÃO PAULO
2009

Profa. Dra. Suely Vilela
Reitora da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Carlos Roberto Azzoni
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Isak Kruglianskas
Chefe do Departamento de Administração

Prof. Dr. Lindolfo Galvão de Albuquerque
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Administração

FÁBIO OGAWA HASHIMOTO

A INFLUÊNCIA DOS FATORES ESTRATÉGICOS NO DESENHO DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS EM ENTIDADES FUNDACIONAIS

Dissertação apresentada ao Departamento de Administração da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Administração.

Orientadora: Profa. Dra. Bernadete de Lourdes Marinho

SÃO PAULO

2009

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Seção de Processamento Técnico do SBD/FEA/USP

Hashimoto, Fábio Ogawa

A influência dos fatores estratégicos no desenho do sistema de gestão de custos em entidades fundacionais / Fábio Ogawa Hashimoto. -- São Paulo, 2009.

95 p.

Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, 2009.

Bibliografia.

1. Administração estratégica de custo 2. Administração estratégica 3. Terceiro setor 4. Fundação I. Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade II. Título.

CDD – 658.1552

Em memória de Sumie Hirose Ogawa,
querida avó que sempre estará em
nossa lembrança e em nossos corações.

AGRADECIMENTOS

Ao longo dos últimos três anos, período em que conduzi minhas atividades no Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, descobri uma nova dimensão para a frase "ninguém é uma ilha", tamanho foi o número de pessoas que me apoiaram ao longo desta jornada e que contribuíram de alguma forma para a realização deste trabalho. De fato, a pesquisa acadêmica transforma intensamente a vida e a consciência do pesquisador, e por vezes as vidas das pessoas que o cercam.

Assim, agradeço primeiramente a Deus, que nos acompanha em todos os momentos de nossas vidas.

Agradeço ao sempre presente apoio de minha maravilhosa família, em especial, meus pais, Paulo e Marisa.

À minha noiva, Gisele, pelo carinho, paciência e compreensão em minhas horas de ausência.

A todos os professores que contribuíram para esta caminhada, em especial, os professores Martinho, Welington, Sílvio, Hélio, Adalberto e Almir.

A todos os colegas do Pós-Graduação, que em sua maioria se tornaram bons amigos, como Felipe, Lina e César.

À Fundação Instituto de Administração, seus dirigentes e gestores, pelas valiosas contribuições.

À minha amiga Vilma, que jamais me permitiu desistir de acreditar que este momento chegaria.

E finalmente, um agradecimento mais que especial à professora Bernadete, minha orientadora, pelo apoio incondicional ao longo de toda a pesquisa.

RESUMO

O presente trabalho tem o objetivo de investigar a influência dos fatores estratégicos no desenho do sistema de gestão estratégica de custos em uma entidade fundacional. Para melhor compreender as especificidades das fundações, desenvolve-se um referencial teórico sobre suas principais características: patrimônio, fontes de recursos e estrutura de governança. Em seguida, tratou-se dos fatores estratégicos nestas organizações, com base no referencial teórico sobre a formulação e a implementação de estratégias de Almeida (2003). Sobre a Gestão Estratégica de Custos, apresenta-se a conceituação de artefatos de gestão de custo proposta por Soutes (2006), na qual os seus arranjos determinam o desenho do sistema de gestão de custos. Apresenta-se então um estudo de caso, de cunho exploratório, aplicado à Fundação Instituto de Administração, fundação privada que atua na área de educação, pesquisa e extensão no Estado de São Paulo. A aplicação do estudo de caso se deu através de entrevistas pessoais realizadas junto ao Diretor Financeiro e ao Gerente de Orçamento e Controle da fundação, e permitiu o levantamento de *insights* sobre os fatores estratégicos que determinaram a seleção dos artefatos de gestão de custo dentro do sistema de gestão de custos da organização nos últimos anos. Conclui-se então que alterações no sistema de gestão de custos devem ocorrer tão somente quando ocorrerem revisões no posicionamento estratégico da organização. Além disso, conclui-se que as fundações privadas devem perseguir princípios fundamentais de sustentabilidade e transparência a fim de garantir o atingimento a seus objetivos sociais. Finalmente, sugere-se que testes sejam realizados para adaptar o modelo de cadeia de valor de Porter (1985) para uma melhor aplicação a fundações privadas.

ABSTRACT

This main goal of this study is to investigate the influence of strategic factors in the conception of the strategic cost management system in a foundational entity. To better understand the specificities of foundations, a theorical referential on its mains aspects is developed: patrimony, resource sources and governance structure. After that, strategic factors were considered on these organizations, based on Almeidas´s theorical referential (2003) about strategy formulation and implementation. Concerning strategic management cost, it´s presented Soutes´ definition (2006) of management cost tools, in which its arrangements/fits are responsible for the conception of the Strategic Cost Management system. Then, this study presents an exploratory case study applied on Fundação Instituto de Administração, a private foundation that works on education, research and extension on the state of São Paulo. The application of the case study was made personally by the researcher with the Finance Director and Budget and Finance Manager of the foundation, and managed to contribute with insights about strategic factors that were considered in the management cost tools selection for the strategic cost management system in the last years. One may conclude that cost management system changes must occur only when strategic positioning changes happen. Besides, as a conclusion, private foundations must follow fundamental principles of sustainability and transparency so that they can assure their social main goals are met. Finally, it suggests that tests may be done in order to adapt Porter´s value chain model (1985) to a better functioning in private foundations.

SUMÁRIO

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS **3**

LISTA DE FIGURAS **4**

LISTA DE QUADROS **5**

INTRODUÇÃO **6**

1 TEMA E CARACTERIZAÇÃO DO ESTUDO **9**

1.1 Justificativa para a Escolha do Tema **9**

1.2 Questão de Pesquisa **10**

1.3 Objetivos da Pesquisa **10**
1.3.1 Objetivo Geral 10
1.3.2 Objetivos Específicos 10

1.4 Definições Operacionais **11**

1.5 Organização do Trabalho **13**

1.6 Contribuições do Estudo **14**

2 O TERCEIRO SETOR E AS ENTIDADES FUNDACIONAIS **15**

2.1 Terceiro Setor **15**

2.2 Fundações **21**
2.2.1 Sobre o Patrimônio das Fundações 23
2.2.2 Sobre as Fontes e Aplicações de Recursos das Fundações 24
2.2.3 Sobre a Governança das Fundações 26

3 REFERENCIAL TEÓRICO **28**

3.1 O Processo de Formulação e Implementação das Estratégias **28**
3.1.1 Análise dos Aspectos Internos 32
3.1.2 Análise do Ambiente 32
3.1.3 Comparação da Atuação com o Campo de Atuação 34
3.1.4 Estabelecimento da Estratégia Vigente 34
3.1.5 O Processo de Planejamento Estratégico em Instituições Sem Fins Lucrativos 34

3.2 Tipos de Estratégias **36**
3.2.1 Estratégias Genéricas 36
3.2.2 A Cadeia de Valor 39

3.3 Gestão Estratégica de Custos **40**
3.3.1 O Conceito de Gestão Estratégica de Custos 40
3.3.2 Sobre o Sistema de Gestão de Custos 42
3.3.2.1 Definição das Necessidades Gerenciais 45

3.3.2.2 Definição dos Objetivos do Sistema de Gestão de Custos 46
3.3.3 Sobre os Artefatos de Gestão de Custo 48

4 ASPECTOS METODOLÓGICOS 52

4.1 Caracterização e Etapas do Estudo 52
4.1.1 Entrevista com Especialista na Área de Gestão Estratégica de Custos 56
4.1.2 Pesquisa Bibliográfica para Construção do Referencial Teórico 58
4.1.3 Aplicação do Estudo de Caso para Realização da Investigação Empírica 58
4.1.3.1 Técnicas de Coleta de Dados e Aplicação do Questionário 59
4.1.3.2 Análise e Interpretação dos Dados 60

5 O ESTUDO DE CASO DA FUNDAÇÃO INSTITUTO DE ADMINISTRAÇÃO .. 61

5.1 Caracterização da Fundação Instituto de Administração 61
5.1.1 Histórico 63
5.1.2 Sobre a Estrutura de Governança 65
5.1.3 Aspectos Vinculados à Formulação das Estratégias 65

5.2 O Sistema de Gestão Estratégica de Custos da FIA 66
5.2.1 Desenho e Descrição do Sistema de Gestão Estratégica de Custos 67
5.2.1.1 Bases Tecnológicas 73
5.2.1.2 Artefatos de Gestão de Custo 74

5.3 A Influência dos Aspectos Estratégicos no Desenho do Sistema de Gestão de Custos 76
5.3.1 Análise dos Aspectos Internos 78
5.3.2 Análise do Ambiente 79
5.3.3 Orientação *versus* Campo de Atuação 80
5.3.4 Estratégia Vigente 81

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS 82

6.1 Conclusões e Recomendações 82

6.2 Limitações e Sugestões para Estudos Futuros 85

REFERÊNCIAS 87

APÊNDICES 92

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AAAVC: Associação Atlética Acadêmica Visconde de Cairú

ABC: *Activity-Based Costing*

ABM: *Activity-Based Management*

AMBA: *Association of MBAs*

ANAMBA: Associação Nacional dos MBAs

BI: *Business Intelligente*

CAPEXECUTIVO: Programa de aperfeiçoamento profissional

CAPJOVEM: Programa de acesso à Universidade para jovens

EVA: *Economic Value Added*

FEA/USP: Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo

FIA: Fundação Instituto de Administração

IBGE: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

MBA: *Master in Business Administration*

MP: Ministério Público

PIB: Produto Interno Bruto

P&D: Pesquisa e Desenvolvimento

ONU: Organização das Nações Unidas

RAUSP: Revista de Administração da Universidade de São Paulo

SGC: Sistema de Gestão de Custos

SICAP: Sistema de Cadastro e Prestação de Contas

TI: Tecnologia da Informação

VBM: *Value-Based Management*

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Visualização da questão de pesquisa 11
Figura 2: A natureza das transações nos diferentes setores 17
Figura 3: Distribuição das entidades sem fins lucrativos por setor de atividade em 2005 ..20
Figura 4: As quatro atividades de estruturação das estratégias da organização.....30
Figura 5: A cadeia de valor de Porter.....40
Figura 6: A Contabilidade de Custos como centro processador de informações.....44
Figura 7: Evolução do faturamento anual bruto da FIA entre 1995 e 2008.....64
Figura 8: Evolução dos custos indiretos na FIA 69
Figura 9: Módulos que compõem o sistema da FIA 74
Figura 10: Sugestão de adaptação do modelo de cadeia de valor de Porter para entidades do terceiro setor 84

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Combinações derivadas da conjunção público-privado 18
Quadro 2: Número de entidades por setor de atividade em 2005 20
Quadro 3: Comparação entre a análise dos aspectos internos e do ambiente 33
Quadro 4: Requisitos decorrentes das estratégias genéricas 38
Quadro 5: Agrupamento das necessidades gerenciais segundo os objetivos do sistema de gestão de custos 47
Quadro 6: Características dos paradigmas qualitativo e quantitativo 53
Quadro 7: Fatores condicionantes para a seleção da estratégia da pesquisa 55
Quadro 8: Linhas de produto da FIA 65
Quadro 9: Composição da Comissão de Custos 70
Quadro 10: Agrupamento nas necessidades gerenciais segundos os objetivos do sistema de gestão de custos da FIA 77

INTRODUÇÃO

A globalização e o conseqüente acirramento da competição, principalmente a partir do final do século XX, fizeram com que as organizações passassem a focar seus esforços na obtenção de vantagens competitivas com vistas a um desempenho que fizesse frente à crescente concorrência. O primeiro movimento neste sentido se traduziu em ações direcionadas ao aumento de suas margens financeiras e operacionais.

Paralelamente a isso, é possível verificar nos últimos anos um grande crescimento no número de entidades do chamado terceiro setor no Brasil, que ultrapassa 600 mil entidades (dados de relatório do IBGE em 2005). Destaca-se aqui, contudo, que a despeito deste movimento em prol do desempenho tratar inicialmente de aspectos predominantemente financeiros, estas entidades têm como um de seus atributos estruturais o fato de não possuírem fins lucrativos, ou seja, a geração dos excedentes financeiros destas entidades deve ser reinvestida integralmente em suas operações, não havendo distribuição de lucros ou dividendos aos seus dirigentes, mas sim a apuração de um *superávit.*

Dentro deste contexto, inserem-se as fundações privadas. Estas instituições, que guiadas por seus estatutos sociais, destinam um patrimônio à realização de um objetivo social, se encontram em pleno desenvolvimento em nosso país, sendo que muitas delas exercem atividade econômica através da venda de prestação de serviços. Segundo as determinações do Código Civil no Brasil, embora estas fundações não possuam fins lucrativos, elas podem exercer atividade econômica, conquanto os resultados obtidos sejam empregados em prol de seus objetivos estatutários.

Surge então um desafio para estas organizações, imersas em um mercado altamente competitivo, que as conduz, da mesma forma que para as demais organizações, à busca do aprimoramento de sua gestão e da qualidade de suas informações para auxiliar a tomada de decisões e ao cumprimento de seus planos estratégicos. Entretanto, a grande maioria da literatura existente na Administração é voltada para empresas com fins lucrativos, através de teorias e modelos que nem sempre são plenamente aplicáveis a entidades do terceiro setor.

Dentro do processo de aprimoramento da gestão, Kaplan e Cooper (2000, p. 28) enfatizam os conceitos da gestão estratégica de custos, propondo que as fundações, entidades prestadoras de serviços, têm uma importante parcela de custos indiretos, e que estes custos devem ser analisados com especial atenção. Neste sentido, vale ressaltar a importância do correto equacionamento destes custos indiretos através da aplicação de direcionadores de custo.

Adicionalmente a isto, ressalta-se que os campos da Contabilidade Gerencial e de Custos contam com uma crescente quantidade de atividades, ferramentas, filosofias de gestão, instrumentos, métodos de custeio, modelos de gestão, métodos de avaliação ou sistemas de custeio, que podem ser denominados em um contexto amplo como artefatos de gestão de custo, e que os arranjos destes artefatos compõem o sistema de gestão de custos das organizações. O sistema de gestão de custos, por sua vez, subsidia o processo decisório com dados e informações, afetando diretamente o resultado das operações destas organizações.

Ressalta-se, pois, que tão maior seja o nível de competição em que as organizações estejam inseridas, mais importante o desenho do sistema de gestão estratégica de custos é, como instrumento de controle e apoio à tomada de decisões de seus dirigentes.

O que se observa, na atualidade, como possíveis críticas à elaboração destes sistemas em termos práticos, é:

a) As organizações, embora em sua grande maioria utilizem sistemas de gestão de custos, não o concebem e o desenvolvem à luz das reais necessidades de informação e controle;

b) Em complemento à assertiva anterior, há pouca compreensão conceitual do que é um sistema de gestão de custos;

c) As organizações não extraem todo o potencial do sistema: em parte decorrente do primeiro item, a má concepção do sistema reduz suas potencialidades em termos de informação produzida e transmitida aos seus administradores; adicionalmente a isto, nota-se que nem sempre há conhecimento e preparo dos profissionais responsáveis no desenvolvimento e aprimoramento do sistema;

d) Nem sempre as bases tecnológicas, em que pesem as condições de sistemas de TI, *softwares* e bancos de dados, são adequadas para a implantação ou para o aprimoramento do sistema de gestão de custos;

e) Não se utiliza com eficácia as informações produzidas pelo sistema, ou seja, quando o desenho do sistema de gestão de custos não está adequadamente relacionado aos fatores estratégicos e às reais necessidades de informação e controle da organização, o que se vê é a produção de dados que pouco auxiliará no processo de tomada de decisões da organização.

Diante do exposto, o presente trabalho tem a finalidade de investigar os fatores estratégicos e os sistemas de gestão estratégica de custos existentes em uma fundação privada voltada à área de educação, pesquisa e extensão, com vistas a revelar a influência destes fatores no desenho de seu sistema de gestão de custos conforme definido nos itens a seguir.

CAPÍTULO 1

1 TEMA E CARACTERIZAÇÃO DO ESTUDO

Esta seção apresenta os argumentos que justificam a escolha do tema e relaciona os principais elementos norteadores do estudo: a questão de pesquisa, os objetivos e as definições operacionais. Em seguida, apresenta-se a organização do trabalho e suas principais contribuições.

1.1 Justificativa para a Escolha do Tema

O crescimento do terceiro setor no Brasil, em especial de fundações privadas que exercem atividade econômica através da prestação de serviços, tem trazido à tona nas últimas duas décadas, discussões acirradas acerca da regulação e da própria existência destas entidades. Determinados segmentos da sociedade se mostram contrários à atual forma de operação das fundações, argumentando que a falta de controle abre espaço para desvios de conduta por parte dos dirigentes destas entidades. De fato, o que se vê na atualidade é a ausência de pesquisas que delimitem a abrangência e o tamanho destas instituições no Brasil, e, por que não dizer, de que os dirigentes destas entidades se pautem por princípios de transparência em sua gestão. Igualmente, há pouca discussão aberta e franca sobre o que deveria mudar para garantir uma gestão austera e transparente, para que o foco da discussão se altere de “como controlar” para “como garantir que os objetivos sociais sejam atingidos”.

Soma-se a isso o fato que, ao exercer atividade econômica, as fundações privadas encontram-se inseridas em condições de competitividade, e devem primar pela qualidade de sua gestão a fim de garantir a sua sustentabilidade.

Dessa forma, justifica-se a realização de um estudo que procure investigar os sistemas de gestão de custos em entidades fundacionais, relacionando os fatores estratégicos ao desenho e atualização destes sistemas com foco nas especificidades destas instituições.

Espera-se que o trabalho possa oferecer *insights* aos dirigentes de fundações e organizações do terceiro setor em geral, na busca pela profissionalização da gestão destas entidades e na busca por princípios de transparência e de sustentabilidade, tão importantes para garantir o crescimento e a aceitação deste importante setor em nossa sociedade.

Outrossim, sob o ponto de vista científico, espera-se que este estudo represente mais um passo em direção à produção de metodologias que se adéqüem às condições únicas das fundações privadas, entidades que possuem características próprias de governança e de gestão.

1.2 Questão de Pesquisa

A questão de pesquisa do presente trabalho é a seguinte: de que forma se dá o desenho dos sistemas de gestão estratégica de custos em entidades fundacionais privadas e quais são os principais fatores estratégicos que influenciam a sua concepção? Com base nesta questão, propõe-se a investigação destes fatores e sua relação com os possíveis arranjos dos artefatos de gestão de custos, que dão forma a tais sistemas, dentro de uma fundação privada que atua nas áreas de educação, pesquisa e extensão sediada na cidade de São Paulo.

1.3 Objetivos da Pesquisa

1.3.1 Objetivo Geral

O objetivo geral da pesquisa é descrever e compreender a estrutura dos sistemas de gestão estratégica de custos em fundações privadas no que se refere aos arranjos de seus artefatos de gestão de custos, identificando os principais fatores estratégicos condicionantes em sua concepção.

1.3.2 Objetivos Específicos

Como objetivos específicos propõem-se:

a) Através de revisão bibliográfica, definir os principais conceitos de formulação e implementação de estratégias e explicitar os fatores estratégicos que afetam o processo decisório das organizações;

b) Definir, com base em revisão de literatura, os conceitos de gestão estratégica de custos e de sistema de gestão de custos, com ênfase na sua forma de concepção e funcionamento;

c) Descrever o sistema de gestão de custos e os artefatos de gestão de custo de uma fundação privada residente no Estado de São Paulo;

d) Investigar, empiricamente, os fatores estratégicos que influenciam a seleção dos artefatos de gestão de custos desta fundação;

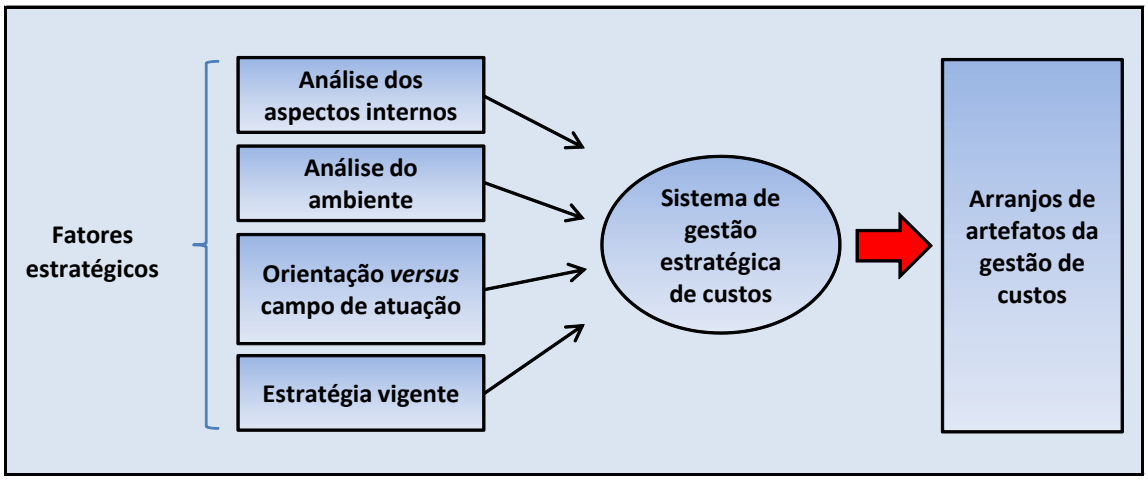
e) Verificar se as particularidades existentes em um ente fundacional, referentes à sua governança e forma de operação, influenciam o desenho do sistema de gestão estratégica de custos;

f) Verificar se tais especificidades existentes em um ente fundacional permitem que hipóteses sejam formuladas e sugeridas quanto aos modelos de análise de valor presentes na literatura.

1.4 Definições Operacionais

Uma vez definida a questão da pesquisa e os objetivos geral e específicos, parte-se para a etapa de definições operacionais dos elementos presentes na Figura 1.

Figura 1: Visualização da questão de pesquisa.



Fonte: o autor.

As definições operacionais que suportam a presente investigação são as seguintes:

a) **Fatores estratégicos:** são entidades e variáveis internas e externas que influenciam as decisões organizacionais e impactam o desempenho de uma organização. Para fins do presente trabalho, utilizar-se-á o conceito proposto por Almeida (2003, p. 14), no qual quatro etapas devem nortear a concepção e implementação das estratégias em uma organização: análise dos aspectos internos, análise do ambiente, comparação da orientação com o campo de atuação e estabelecimento da estratégia vigente;

b) **Sistema de gestão estratégica de custos:** por sistema de gestão estratégica de custos entende-se como "o conjunto de meios e recursos técnicos, metodológicos e funcionais, que a empresa utiliza para coletar dados referentes ao uso de recursos e gerar informações úteis para o desempenho global da empresa" (POMPERMAYER, 2004, p. 20); neste sentido, ele deve ser considerado com um sistema de informação e controle que possibilita agregação de valor aos produtos e serviços realizados, além de apoiar o processo de tomada de decisões;

c) **Arranjos de artefatos da gestão de custos:** um sistema de gestão de custos é formado pela conjugação de um ou mais artefatos de gestão de custos. Por artefatos, utilizar-se-á o conceito proposto por Soutes (2006, p. 9), em que, genericamente, artefatos são atividades, ferramentas, filosofias de gestão, instrumentos, métodos de custeio, modelos de gestão, métodos de avaliação ou sistemas de custeio disponíveis dentro do campo da Contabilidade Gerencial e de Custos. Como exemplos, podem ser citados os diversos métodos de custeio (Absorção, Variável, ABC, etc.), modelos de gestão (Gestão Baseada em Atividades, *Kaizen*, etc.), entre outros. Mesmo sem que haja uma composição intencional e planejada destes artefatos, é a sua conjugação que define o sistema de gestão estratégica de custos de uma organização. Parcialmente, justifica-se a utilização desta terminologia pela ausência de uma taxonomia consensual dentro da Contabilidade que defina de forma abrangente todos estes conceitos. Sob o ponto de vista gerencial, Iudicibus (2008, p. 1) propõe que todos os sistemas de informação gerencial sejam tratados sob um enfoque amplo, como forma de extrair todo o potencial dos painéis de indicadores, dos quais os custos são apenas uma parte;

d) **Influência dos fatores estratégicos no desenho do sistema de gestão estratégica de custos:** a influência se dá à medida que os fatores estratégicos promovem necessidades por informação e controle, que afetam o sistema de gestão estratégica de custos através da seleção dos artefatos de gestão de custo utilizados pela organização.

1.5 Organização do Trabalho

A dissertação está estruturada em seis seções.

Na primeira seção são apresentadas: a contextualização do problema e justificativa, a questão de pesquisa, os objetivos, as definições operacionais, a organização do trabalho e as contribuições do estudo.

A segunda seção traz uma breve contextualização do terceiro setor e das entidades fundacionais no Brasil, detalhando a seguir aspectos concernentes ao patrimônio, às fontes e aplicações de recursos e à estrutura de governança destas entidades.

A terceira seção apresenta o referencial teórico sobre formulação e implementação de estratégias, gestão estratégica de custos e sistemas de gestão de custos. Nesse capítulo apresenta-se também a conceituação de artefatos de gestão de custo, bem como uma breve descrição dos artefatos selecionados para aplicação da pesquisa.

A quarta seção mostra os aspectos metodológicos do trabalho.

A quinta seção apresenta os resultados da aplicação da pesquisa através de um estudo de caso.

A sexta seção apresenta as considerações finais, limitações do trabalho e sugestões para pesquisas futuras.

Finalmente, a última seção apresenta as referências bibliográficas que suportam o referencial teórico e os aspectos metodológicos do trabalho.

1.6 Contribuições do Estudo

O presente trabalho tem como expectativa de contribuições:

a) Preencher a lacuna existente na interdisciplinaridade dos pontos temáticos da pesquisa: formulação e implementação de estratégias, gestão estratégica de custos e terceiro setor – com ênfase em fundações de direito privado;

b) Fornecer subsídio para que dirigentes de fundações privadas possam melhor compreender as relações entre os fatores estratégicos que norteiam a concepção das estratégias da organização e o desenho de um sistema de gestão de custos;

c) Aprofundar as discussões a respeito de uma taxonomia única que agregue todo o arcabouço teórico da Contabilidade Gerencial e de Custos, no que tange a métodos, técnicas, ferramentas de análise, sistemas, etc.;

d) Aprofundar as discussões sobre as especificidades das entidades do terceiro setor, em especial, das fundações privadas, em termos de sua gestão, e se os referenciais teóricos presentes na literatura se aplicam totalmente a estas instituições.

CAPÍTULO 2

2 O TERCEIRO SETOR E AS ENTIDADES FUNDACIONAIS

Uma vez concluída a introdução deste trabalho, seção que definiu e delimitou os principais pontos a serem desenvolvidos na pesquisa, tratar-se-á na segunda seção de uma breve conceituação do terceiro setor no Brasil, com foco em entidades fundacionais privadas, descrevendo seu funcionamento e fundamentação teórica.

2.1 Terceiro Setor

O conceito de terceiro setor possui bases recentes tanto no Brasil quanto no resto do mundo. O termo foi utilizado inicialmente na década de 70 por pesquisadores americanos, e, a partir dos anos 80, por pesquisadores europeus, objetivando caracterizar um conjunto de organizações que buscavam ser uma alternativa para as desvantagens apresentadas pelo mercado face à crescente corrida pela maximização do lucro, e pelo governo em relação à sua burocracia. Coelho (2002, p. 58) propunha que essas entidades deveriam combinar "a flexibilidade e eficiência do mercado com a eqüidade e a previsibilidade da burocracia".

No Brasil, o conceito de terceiro setor surgiu originalmente nas obras de Leilah Landim e Rubem César Fernandes, sendo que a terminologia usual até então para estas instituições sem fins lucrativos era "organização não-governamental" (Coelho, 2002, p. 73).

Uma das principais marcas das organizações do terceiro setor é a heterogeneidade. As instituições sem fins lucrativos podem ser encontradas em: fundações e institutos empresariais, universidades privadas, clubes de futebol, hospitais, organizações de defesa de direitos, associações de interesse mútuo, centros comunitários, entidades ambientalistas, associações de bairro, centros da juventude, associações de produtores rurais, clubes recreativos e esportivos, organizações não-governamentais, creches, asilos, abrigos, organizações religiosas, cartórios, serviços sociais autônomos, condomínios em edifícios, partidos políticos e sindicatos, entre outros.

Esta heterogeneidade faz com que haja uma grande dificuldade na geração de uma definição precisa para este segmento da sociedade. Fischer e Falconer (1998, p. 13) afirmam que “o terceiro setor foi se ampliando sem que esse termo, usado para designá-lo, seja suficientemente explicativo da diversidade de elementos componentes do universo que abrange”.

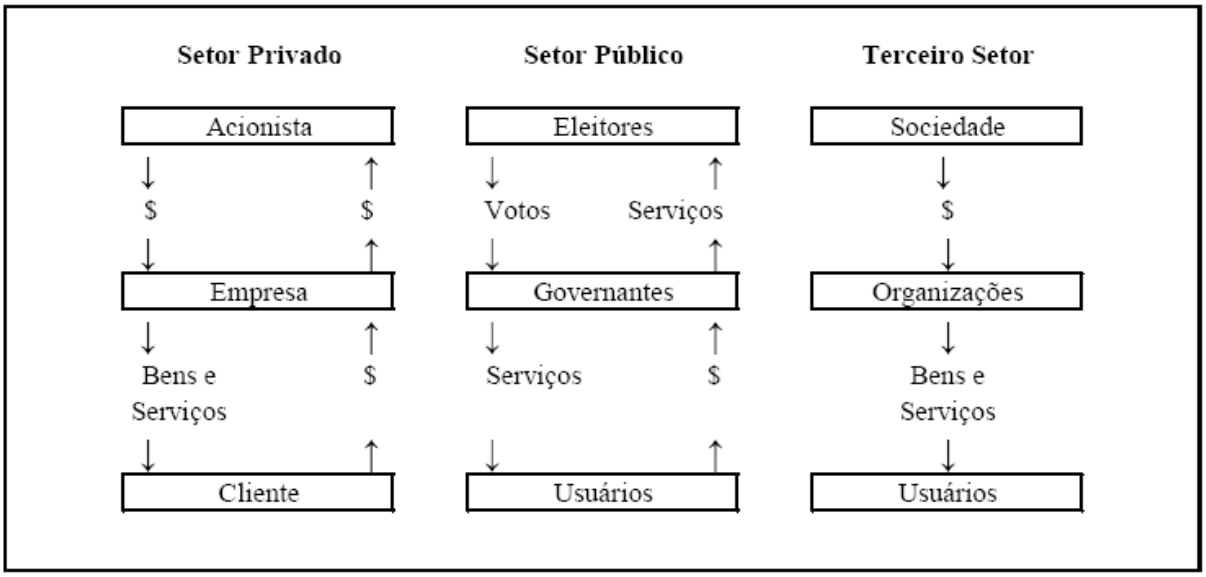
O primeiro passo para a caracterização do terceiro setor é conhecer os três diferentes setores que compõem a sociedade. Coelho (2002, p. 39) traz a seguinte conceituação:

a) Primeiro setor ou governo: é caracterizado pela condição de legitimar e organizar suas ações por meio de poderes coercitivos. Tem sua atuação limitada e regulada por um arcabouço legal, fato esse que torna sua atuação previsível a todos os atores da sociedade;
b) Segundo setor ou mercado: a demanda e os mecanismos de preços baseiam a atividade de troca de bens e serviços, cujo objetivo principal é a obtenção do lucro. Comparativamente ao governo, o mercado atua sob o princípio da não coerção legal, ou seja, os clientes têm liberdade para escolher o que e onde comprar;
c) Terceiro setor: nesse segmento da sociedade, as atividades não têm características coercitivas nem lucrativas, objetivando o atendimento de necessidades coletivas ou públicas.

Hipoteticamente, Grazzioli e Rafael (2009, p. 6) admitem a existência do quarto e do quinto setor, sendo o primeiro relacionado à economia informal, que tem crescido de forma expressiva nos últimos anos, e o segundo, no qual se incluem todas as pessoas em condições de miserabilidade, excluídas da sociedade.

Bettiol *apud* Hudson (2006, p. 11) procura pontuar as relações entre os diferentes setores descriminando a natureza de suas transações (Figura 2).

Figura 2: A natureza das transações nos diferentes setores.



Fonte: Bettiol (2006, p. 11).

Dessa forma, pode-se afirmar que parte do terceiro setor conta como público consumidor uma parcela da sociedade, que consome os bens e serviços ofertados. As entidades do terceiro setor, por sua vez, oferecem aos usuários, estes não necessariamente envolvendo transação de caráter econômico, seus programas e projetos sociais.

Uma tentativa de definição, valendo-se de critérios excludentes, foi feita pelo próprio Falconer (1999, p. 36): “o terceiro setor é um setor privado não voltado à busca do lucro, que atua na esfera do público, não vinculado ao Estado”.

Fernandes (2002, p. 21), por sua vez, foca sua definição na relação entre os agentes e suas respectivas finalidades, propondo que esta relação pode auxiliar na definição dos setores (Quadro 1).

Quadro 1: Combinações derivadas da conjunção público–privado

AGENTES		FINS		SETOR
Privados	para	Privados	=	Mercado
Públicos	para	Públicos	=	Estado
Privados	para	Públicos	=	Terceiro Setor
Públicos	para	Privados	=	(Corrupção)

Fonte: Fernandes (2002, p. 21).

Sob o ponto de vista estrutural e operacional destas organizações, Landim e Beres (1999, p. 12) sugerem o que segue:

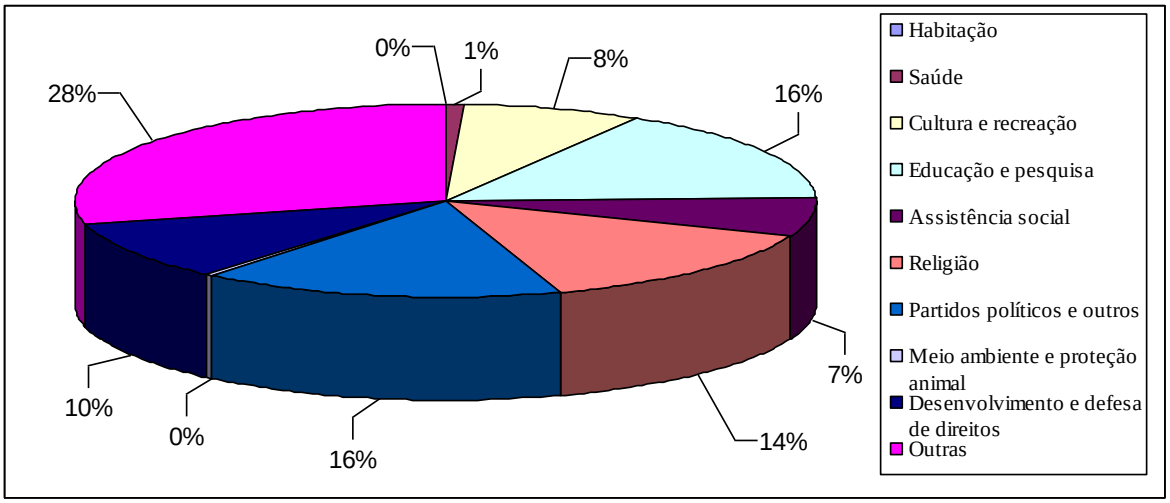
a) São organizações formalmente estruturadas, ou seja, com algum grau de institucionalização; excluem-se agrupamentos temporários, mas não necessariamente as organizações informais, sem reconhecimento legal;
b) São organizações que não integram o aparelho governamental, ou que possuem uma identidade autônoma e distinta da de organizações governamentais – o que não significa que não possam receber recursos do governo;
c) São organizações que se auto-gerenciam, controlando suas atividades de modo independente;
d) Que não distribuem lucros entre donos ou diretores, ou seja, que não tem como razão primeira de existência a geração de lucros – podem gerá-los, desde que aplicados em suas atividades-fim;
e) São organizações que envolvem em algum grau a participação voluntária, seja em suas atividades, gerenciamento ou direção, seja também no sentido de serem não compulsórias, excluindo-se aquelas cuja adesão é determinada por alguma lei ou regulamento.

Segundo o *Handbook on Non-Profit Institutions in the System of National Accounts* (ONU, 2003, p. 4) são exemplos de organizações do terceiro setor:

a) Hospitais, instituições de educação de nível superior, creches, escolas, serviços sociais, grupos ambientais, etc;
b) Organizações não governamentais que atuam na promoção do desenvolvimento econômico e/ou redução da pobreza em áreas menos desenvolvidas;
c) Organizações de arte ou cultura, incluindo museus, centros de artes dramáticas, orquestras, corpo de baile e ópera, sociedades históricas e literárias;
d) Clubes esportivos envolvidos em esporte amador, treinamento, condicionamento físico e competições;
e) Grupos que trabalham na defesa de direitos civis e de outros direitos, ou na defesa de interesses sociais e políticos gerais ou de grupos específicos de cidadãos;
f) Entidades que possuem à sua disposição propriedades ou fundo e usam a renda gerada por esse patrimônio quer para fazer doações para outras organizações, quer para financiar seus próprios projetos e programas;
g) Associações comunitárias ou étnico-culturais, associações baseadas em filiação e que oferecem serviços ou defendem os interesses dos membros de uma vizinhança em particular, comunidade, etc.;
h) Partidos políticos;
i) Clubes sociais, incluindo clubes automotivos e clubes de campo que oferecem serviços e oportunidades de recreação para seus filiados e para a comunidade;
j) Sindicatos, associações de profissionais e de classe que promovem e protegem o trabalho, os negócios ou interesses profissionais;
k) Congregações religiosas, como paróquias, sinagogas, mosteiros, templos e santuários que promovem crenças religiosas e administram serviços e rituais religiosos.

No Brasil, os números mais recentes das escassas pesquisas sobre terceiro setor podem ser encontrados no estudo “As Fundações Privadas e Associações sem fins lucrativos no Brasil 2005” realizado pelo IBGE, que define o universo destas entidades formais no país em 601.611 organizações, composta conforme a Figura 3 e o Quadro 2.

Figura 3: Distribuição das entidades sem fins lucrativos por setor de atividade em 2005



Fonte: IBGE (2008; 124).

Quadro 2: Número de entidades por setor de atividade em 2005

Setor de Atividade	No.de Entidades
Habitação	456
Saúde	4.464
Cultura e recreação	46.999
Educação e pesquisa	95.220
Assistência social	39.395
Religião	83.775
Partidos políticos e outros	95.497
Meio ambiente e proteção animal	2.562
Desenvolvimento e defesa de direitos	60.259
Outras	172.984
TOTAL	**601.611**

Fonte: IBGE (2008; 125).

É possível afirmar que o terceiro setor no Brasil surgiu a partir de situações conjunturais específicas, a saber (PASQUALE, 2004, p. 24):

a) Crise econômica gerada pelos choques do petróleo deteriorando o aspecto conjuntural e relegando parte da população à miséria;
b) Consciência do meio ambiente que levou as organizações a pensar não só no próprio negócio, mas também na importância do meio ambiente para a área social;
c) Problemas assistenciais que o Estado não conseguia resolver e deixaram espaço para a penetração das organizações do terceiro setor;

d) Crescimento econômico, com a formação da classe média urbana, contribuindo para o surgimento das ações sociais.

Em linha com as situações conjunturais listadas acima, um traço marcante destas instituições, segundo Hudson (1999, p. XI) é a de que "são orientadas por valores: são criadas e mantidas por pessoas que acreditam que mudanças são necessárias e que desejam, elas mesmas, tomar providências neste sentido".

Sob a ótica da organização jurídica, os principais tipos de organizações do terceiro setor são: associações, fundações, sindicatos, cooperativas, igrejas e organizações não-governamentais. O próximo item desta seção trata de conceituar e trazer maior aprofundamento sobre as características das fundações.

2.2 Fundações

Em linhas gerais, as fundações são entidades do terceiro setor caracterizadas por suas dotações patrimoniais. Não existe uma fundação sem que haja a constituição de seu patrimônio, seja ele em recursos financeiros, imóveis, títulos ou bens. Faz-se também necessária uma finalidade, de cunho social ou de interesse público, que seja a razão de ser da fundação. Estas organizações são acompanhadas e fiscalizadas no Brasil pelo Ministério Público (MP).

Sob o ponto de vista jurídico, as fundações se enquadram no Art. 44 do Código Civil Brasileiro, sendo definidas da seguinte forma: "[...] fundação é pessoa jurídica de direito privado, formada pela atribuição de personalidade jurídica a um complexo de bens livres, destinados à consecução de fins sociais e determinados que dependem da vontade do instituidor" (BRASIL, 2002).

O complexo de bens livres deve ser entendido como patrimônio, e deve ser administrado por órgãos autônomos de acordo com as exigências do estatuto da entidade.

Paes (2004, p. 71) propõe a existência de cinco características que devem estar presentes em todas as fundações:

a) A finalidade ou os fins;
b) A origem ou a forma de criação;
c) Patrimônio;
d) O modo de administração; e
e) O velamento do Ministério Público.

Rafael (1997, p. 44), por sua vez, caracteriza as fundações como entidades que possuam finalidade cultural, educacional, social, política, ecológica, científica, hospitalar, previdenciária, voltada para a saúde, para o bem comum dos povos, para a harmonização do ser humano, para a proteção dos animais, etc.

As fundações são originadas no ato do seu registro no Cartório de Registro Civil de Pessoas Jurídicas, passando a ser um patrimônio personalizado. Em vista disso, Lunkes (1999, p. 12) propõe que as fundações são pessoas jurídicas patrimoniais. Uma vez constituída a fundação, deve ser elaborado um estatuto, instrumento diretivo interno que comanda os atos dos órgãos que administram a instituição.

Grazzioli e Rafael (2009, p. 44) propõem a seguinte classificação para os tipos de fundações existentes:

a) Fundação instituída pelo Poder Público com personalidade jurídica de direito público;
b) Fundação instituída pelo Poder Público com personalidade jurídica de direito privado;
c) Fundação instituída por pessoas naturais ou jurídicas de direito privado com personalidade jurídica de direito privado;
d) Fundação instituída por partido político, com personalidade jurídica de direito privado;
e) Fundação instituída por pessoas naturais ou jurídicas de direito privado, de apoio às instituições de ensino superior, de pesquisa e de desenvolvimento tecnológico;
f) Fundação instituída por pessoas naturais ou jurídicas de direito privado, de previdência privada ou complementar;
g) Fundação instituída por pessoas naturais ou jurídicas de direito privado, temporária ou permanente;
h) Fundação instituída por pessoas naturais ou jurídicas de direito privado, aberta ou fechada; e

i) Fundação instituída por pessoas naturais ou jurídicas de direito privado, familiar ou empresarial.

Sob o ponto de vista histórico, as primeiras fundações foram instituídas originalmente pelo poder público, com o intuito de realizar atividades não lucrativas e de interesse coletivo, sob o regime público. Caetano *apud* Alves (2003, p. 27) afirma que a tentativa de desenvolver eficiente e eficazmente o desempenho da administração pública através das fundações públicas não atendeu plenamente seus objetivos, sendo o fracasso atribuído à invasão dos mesmos vícios da administração pública em suas intimidades administrativas, que acabaram por prejudicar a autonomia inicialmente imaginada para estas entidades.

Neste contexto, o foco deste trabalho enfatizará as fundações de direito privado voltadas à área de educação, entidades sem fins lucrativos, instituídas nos moldes do Código Civil, e sem vínculo direto ao poder público.

Sobre o desenvolvimento das fundações privadas voltadas à área educacional, Caetano (2003, p. 27) ressalta:

> [...] crescem, notadamente, cada dia mais, os benefícios advindos dessas fundações. E é por meio delas que tem sido possível o desenvolvimento de parcerias entre universidades e vários segmentos da sociedade. Essas parcerias têm devolvido a população os benefícios que ela ajuda a proporcionar, pois é ela que mantém as universidades. Devido à falta de autonomia universitária, as fundações têm hoje um papel importantíssimo na sociedade. São elas que fazem a ligação entre as universidades e a comunidade. O relacionamento entre universidades e empresas é facilitado por essas fundações, sendo justamente isso que o mercado espera de tais parcerias.

Neste contexto, Guimarães (2004, p. 4) ressalta que, para estas fundações, todas as ações giram em torno da sua função primordial, que é a educação. Segundo a autora, “atividades voltadas ao implemento de pesquisas, cursos, concessão de bolsas, concessão de prêmios em eventos científicos, entre outros, coadunam-se entre si, na promoção do objetivo maior que é a educação e a cultura” e que estas são finalidades objetos legítimos de um ente fundacional.

2.2.1 Sobre o Patrimônio das Fundações

Conforme já visto ao longo da conceituação de fundações, a instituição destas está diretamente relacionada com a destinação de um patrimônio para finalidade social específica. No que concerne a esta destinação, o Art. 62 do Código Civil dispõe que os bens doados para

a fundação devem ser livres, ou seja, isentos de quaisquer ônus reais ou de modo que não prejudiquem eventuais credores e herdeiros (Grazzioli e Rafael, 2009, p. 69). Ressalta-se aqui o caráter de irreversibilidade desta destinação, no qual uma vez doados, os bens não são passíveis de reversão uma vez que a fundação tenha sido constituída, sendo o Ministério Público (MP) responsável pelo controle deste patrimônio. Igualmente, o patrimônio da fundação torna-se inalienável para todos os fins. Grazzioli e Rafael (2009, p. 74) complementam a assertiva:

> [...] no momento em que esse patrimônio doado passa a constituir uma fundação, ele se separa inteiramente do patrimônio do instituidor, passando a integrar uma pessoa jurídica com vida própria, que irá perseguir seus fins, sendo administrada pelas pessoas e nas formas estabelecidas em seus atos constitutivos.

Na hipótese de extinção da fundação, o seu patrimônio não deve retornar ao seu instituidor ou a qualquer outro beneficiário que não seja outra instituição sem fins lucrativos, de fins idênticos ou semelhantes, tendo em vista este patrimônio pertencer à sociedade e não mais a uma pessoa. Geralmente, o estatuto prevê a destinação para estes casos. Paes (2004, p. 418) corrobora com a afirmação ao propor três possíveis caminhos para a destinação deste patrimônio:

a) Verificar no estatuto da fundação se é possível encontrar manifestação do instituidor sobre o que deve ser feito, em caso de extinção da entidade, com os bens que dela remanescerem;
b) Na hipótese de não haver determinação no estatuto, o patrimônio residual será incorporado a outras fundações que se proponham a fins iguais ou semelhantes;
c) Finalmente, caso inexista no Estado onde se situa a fundação, outra fundação com fins iguais ou semelhantes apta a receber o patrimônio remanescente, os bens se tornam vagos e são devolvidos à Fazenda do Estado ou do Distrito Federal.

2.2.2 Sobre as Fontes e Aplicações de Recursos das Fundações

Uma vez instituída a fundação e dotado o seu patrimônio, o estatuto da fundação deve apresentar claramente os tipos de rendimento que ela poderá auferir. Registram-se como exemplos de rendimento de fundações: rendas provenientes dos imóveis da sua propriedade, quaisquer doações feitas por entidades públicas ou privadas, rendas em seu favor constituídas

por terceiros, usufrutos a ela conferidos, remuneração que receber por serviços prestados, rendimentos provenientes de títulos, ações ou papéis financeiros de sua propriedade, juros bancários e outras receitas eventuais ou quaisquer outros valores legalmente recebidos.

No que diz respeito às destinações dos recursos, a totalidade de suas de suas despesas trabalhistas, previdenciárias, pagamento de fornecedores e outros gastos normais para sua sobrevivência, precisa ser paga com recursos próprios, geralmente oriundos de receitas de prestação de serviços a terceiros. Embora sejam organizações sem fins lucrativos, as fundações privadas não são impedidas de exercerem atividade econômica e, por conseguinte, da geração de recursos para sua auto-sustentação. Alves (2000, p. 66) ressalta que: "o que é de sua obrigação é que todos os recursos obtidos sejam empregados integralmente na consecução dos objetivos estatutários de cada uma dessas fundações". Este aspecto tem produzido muitas discussões nos últimos anos, sobretudo pela suposta ausência de um rígido controle por parte do Ministério Público sobre a aplicação dos recursos obtidos em suas atividades, uma vez que eventuais aplicações que não tenham relação com os objetivos estatutários da fundação podem ser caracterizadas como finalidade lucrativa, contrariando um dos atributos estruturais básicos destas entidades.

Em alguns casos, o que se observa é um conjunto de críticas por segmentos da sociedade que desconhece a fundamentação teórica e legislativa destas instituições, confundindo o conceito de não-lucratividade com o de filantropia, e repudiando o exercício da atividade econômica destas instituições, quando de fato estas atividades possuem relação com os objetivos estatutários da instituição, sendo atividades legítimas.

Ressalta-se, dessa forma, que aquilo que configura a atividade lucrativa é a destinação do excedente, e não a atividade econômica propriamente dita. Uma fundação que realiza atividades com excedente econômico, mas que não os distribui aos seus associados e dirigentes; pelo contrário, aplica este excedente em suas finalidades estatutárias ou em seu patrimônio, certamente não possui finalidade lucrativa. Grazzioli e Rafael (2009, p. 146) propõem que:

> [...] o que se veda à fundação é sua atuação no mercado como o próprio fim da fundação. Como atividade-meio, é perfeitamente possível que uma fundação preste serviços educacionais, hospitalares, dentre tantos outros. Assim, a atividade econômica será apenas o meio que a fundação encontra para obter superávit econômico e com ele realizar sua finalidade de interesse social.

2.2.3 Sobre a Governança das Fundações

O estatuto das fundações também deve dispor sobre a governança das fundações: seus órgãos administrativos, suas competências e a forma de eleição dos componentes de seus órgãos de direção.

De acordo com Paes (2004, p. 309), os principais órgãos presentes na governança de uma fundação são: o Conselho Curador, o Conselho Fiscal e a Diretoria Executiva, embora existam outros órgãos, que, por força de suas finalidades ou de seu patrimônio ou campo de ação, uma fundação pode se valer, como por exemplo: Conselhos Técnicos ou Científicos, Conselho Honorífico ou de Notáveis, etc.

O Conselho Curador é o órgão soberano da fundação, tendo a missão de garantir o patrimônio e as finalidades da entidade, de eleger os demais dirigentes e de definir a atuação do órgão executivo. O Conselho Fiscal, por sua vez, é o órgão que tem como competência a fiscalização da gestão econômico-financeira da fundação e de emitir parecer prévio e justificado em caso de alienação, oneração ou aquisição de bens e direitos pela fundação. Finalmente, tem-se a Diretoria Executiva, que exerce a função de gestão e representação da instituição na sociedade, sendo, via de regra, formada pelos seguintes cargos: Diretor-Presidente, Diretor-Financeiro e Diretor-Administrativo, entre outros que são compostos de acordo com as necessidades da instituição. É possível também a criação estatutária de uma Superintendência, para auxiliar a Diretoria Executiva na consecução das atividades da entidade, e cuja competência é de acompanhar sua execução.

Grazzioli e Rafael (2009, p. 106) esclarecem que o instituidor pode, e quase sempre o faz, definir no estatuto que os membros da Diretoria Executiva e dos conselhos exercerão seus cargos gratuitamente. Embora não exista qualquer proibição legal específica para a remuneração de seus dirigentes, a fundação perde imunidade tributária e isenção fiscal a que eventualmente teria direito, se seus membros forem remunerados direta ou indiretamente.

Neste aspecto, Grazzioli e Rafael (2009, p. 125) fazem críticas ao Código Civil. A falta de remuneração dos dirigentes, por vezes, pode ser um desestímulo ao fortalecimento e à profissionalização da gestão destas entidades. Segundo os autores, o exercício de gestão das

fundações mereceria justa recompensa salarial, tendo em vista o objetivo destes dirigentes em engrandecer o patrimônio da entidade:

> O fato de a fundação ser voltada às questões sociais [...] não deve impedir que o dirigente fundacional seja devidamente recompensado. Ademais, é necessário esclarecer que um fato é a vedação de distribuição de lucros na entidade de interesse social, e outra, totalmente diversa, é a possibilidade de remunerar aqueles que, muitas vezes, dedicam seu tempo de forma integral à fundação, para a consecução de suas finalidades.

Indubitavelmente, o crescimento das fundações, aliado a um processo de aumento na competitividade mundial, torna cada dia mais complexo o ato de gestão de uma fundação. Neste sentido, faz-se necessário um grau cada vez maior de preparo técnico, que só pode ser conseguido mediante a formação de uma diretoria qualificada e motivada para o exercício de suas funções.

CAPÍTULO 3

3 REFERENCIAL TEÓRICO

A presente seção tem por objetivo delimitar o referencial teórico do trabalho. A primeira parte apresenta a delimitação conceitual sobre a formulação e a implementação de estratégias, com foco em estratégias genéricas, cadeia de valor e forças competitivas. A segunda parte trata de aspectos referentes à gestão de custos: abordagens e definições que compõem o sistema de gestão estratégica de custos das organizações e seus artefatos.

3.1 O Processo de Formulação e Implementação das Estratégias

O acirramento da competição, fruto do processo de globalização mais fortemente verificado ao final do século XX, conduziu as organizações ao aprimoramento de seus processos de decisão estratégica. O desenvolvimento de novas técnicas e metodologias neste campo objetivou a obtenção de vantagens competitivas eficazes e duradouras, capazes de garantir a sobrevivência destas instituições neste novo ambiente.

As decisões estratégicas tomadas pelos dirigentes das organizações definem os rumos a serem seguidos pelos seus diversos componentes. Dessa forma, a estrutura deve ser montada ao alcance dos objetivos estrategicamente estabelecidos para a organização, ou seja, a estrutura deve constituir um elemento aglutinador dos esforços para a consecução de seus objetivos estratégicos. Para Chandler (1998, p. 137), a estrutura acompanha a estratégia e o tipo mais complexo de estrutura é resultado de articulação de várias estratégias básicas.

Roxo e Gonçalves (2007, p. I) afirmam que a formulação e a implementação de estratégias é um processo de gestão visando a tomada de decisão a médio e longo prazos envolvendo decisões relativas à definição de negócios (produtos, serviços, clientes alvo, posicionamento, etc.), objetivos de desenvolvimento e, especialmente, a fatores críticos de sucesso. Neste sentido, as etapas para formulação das estratégias são as seguintes:

a) Fase inicial destinada a identificar ameaças e oportunidades que o meio envolvente pode trazer à organização, no presente ou no futuro;
b) Identificação dos pontos fortes e fracos da organização, quando comparada com a concorrência. As conclusões retiradas destes diagnósticos condicionam as fases seguintes do processo: segmentação do mercado, análise dos segmentos do mercado, escolha dos segmentos-alvo que a organização pretende atuar, definição da ação comercial a implementar nesses segmentos e definição dos objetivos de desenvolvimento a atingir.

Sob um enfoque mais estruturado, Almeida (2003, p.13) propõe que o processo de formulação e implementação das estratégias seja iniciado pela criação de um planejamento estratégico, que dará corpo a um plano estratégico, que por sua vez possibilitará aos dirigentes o exercício efetivo da administração estratégica:

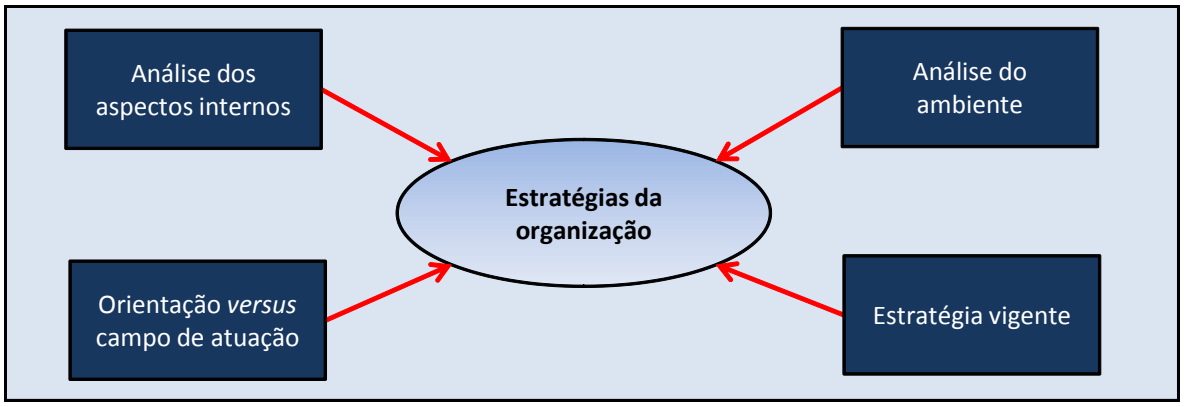
a) Planejamento estratégico: Almeida e Fischmann (1991, p. 25) conceituam como "uma técnica administrativa que, através da análise do ambiente de uma organização, cria a consciência das suas oportunidades e ameaças, dos seus pontos fortes e fracos para o cumprimento de sua missão e, através desta consciência, estabelece o propósito de direção que a organização deverá seguir para aproveitar as oportunidades e evitar os riscos";
b) Plano estratégico: representa a fase de ordenação das ações a serem implementadas no intuito de se conseguir a racionalização dos esforços em uma direção pretendida;
c) Administração estratégica: "é o processo de tornar a organização capaz de integrar as decisões administrativas e operacionais com as estratégicas, procurando dar ao mesmo tempo maior eficiência e eficácia à organização" (ALMEIDA e FISCHMANN, 1991, p. 25).

Almeida (2003, p. 14) propõe um modelo composto por quatro atividades que objetiva orientar a concepção e estruturação das estratégias ao longo deste processo:

a) Análise dos aspectos internos;
b) Análise do ambiente;
c) Comparação da orientação com o campo de atuação;
d) Estabelecimento da estratégia vigente.

As atividades do modelo proposto por Almeida podem ser desenvolvidas em qualquer ordem, sem prejuízo aos resultados finais e serão descritas no próximo tópico (Figura 4):

Figura 4: As quatro atividades de estruturação das estratégias da organização.



Fonte: Almeida (2003, p. 15).

A fim de que as atividades propostas no modelo sejam desenvolvidas, faz-se necessária a compreensão de alguns conceitos fundamentais, conforme descritos a seguir:

a) Eficácia e eficiência: Chiavenato (1994, p. 70) afirma que toda organização deve ser analisada simultaneamente sob o escopo da eficácia e da eficiência. A eficácia pode ser entendida como uma medida normativa do alcance dos resultados, ao passo que a eficiência é contextualizada como uma medida normativa da utilização dos recursos nesse processo. Dessa forma, "[...] a eficiência é uma relação entre custos e benefícios. Assim, a eficiência está voltada para a melhor maneira pela qual as coisas devem ser feitas ou executadas (métodos), a fim de que os recursos sejam aplicados da forma mais racional possível". Rebelo e Almeida (2008, p. 5) complementam afirmando que "a eficácia significa o alcance de objetivos sociais desejáveis, tanto para o cliente quanto para a organização, os quais possam justificar e assegurar a existência da organização. A eficácia é atingida quando se faz a coisa certa; quando a organização atende o que seus clientes desejam, sendo este um dos grandes desafios para os Administradores";

b) Missão de uma organização: "[...] é a razão de ser da organização e tem como principal objetivo delimitar seu campo de atuação e determinar possibilidades de expansão de suas ações" (ALMEIDA, 2003, p. 15). Adicionalmente a isto, a missão contribui para a

determinação dos valores que nortearão todas as estratégias da instituição. Para Oliveira (2002, p. 218), a missão é a determinação do motivo central do processo de planejamento estratégico. No caso das entidades do terceiro setor, a missão nada mais é que a razão social pela qual ela existe;

c) Vocação de uma organização: reflete o gosto e a facilidade em se executar determinada atividade. Pode ser identificada a partir de um conjunto de pessoas com vocações comuns, sendo que, em geral, é predominante a vocação da pessoa que lidera a entidade;

d) Visão de uma organização: para Almeida (2003, p. 15) mais do que um objetivo, a visão deve ser entendida como um desafio, sendo que sua definição também deve fornecer as bases para que este desafio seja conquistado. Neste sentido, a visão serve como norteador das ações da organização. Para Oliveira (2002, p. 69), a visão é a organização no futuro, descrita pelos dirigentes do que se pretende que a organização seja, corroborando com a definição de Almeida ao propor que a visão serve de orientação para a tomada de decisão do público interno da organização;

e) Fatores críticos de sucesso: de acordo com Rockart (1979, p. 81), os fatores críticos de sucesso "sustentam a realização das metas organizacionais, principalmente nas gerências em que uma boa *performance* é necessária para a realização de tais metas, assegurando uma performance competitiva de sucesso". Almeida (2003, p. 16) complementa afirmando que os fatores críticos de sucesso são os fatores determinantes para que uma organização se sobressaia em relação às demais;

Os conceitos de eficácia e eficiência servem para esclarecer o direcionamento de determinadas ações no processo de formulação e implementação de estratégias. A definição da missão, vocação, visão e fatores críticos de sucesso, por sua vez, são passos imprescindíveis neste processo.

Oliveira (2002, p. 212) ressalta que a formulação de estratégias deve considerar três aspectos fundamentais:

a) Os recursos de que a organização dispõe, os fortes, os fracos e neutros, sua missão, propósitos, postura estratégica, objetivos e políticas;
b) Oportunidades e ameaças apresentadas pelo ambiente em constante mudança;
c) Integração entre a organização e o ambiente.

Nos próximos tópicos serão tratadas as quatro etapas propostas no modelo de Almeida (2003).

3.1.1 Análise dos Aspectos Internos

Esta etapa foca a conscientização sobre os pontos fortes e fracos da organização, com vistas à obtenção de ganhos de eficiência. O principal objetivo é identificar os fatores críticos de sucesso da organização para que, em seguida, sejam efetuadas comparações com os seus concorrentes ou com entidades semelhantes a ela. Com isso, determinam-se os pontos fortes (nos quais a organização se sobressai em relação às demais) e os pontos fracos (nos quais a organização se encontra em posição de inferioridade em relação às demais). Uma vez identificados os pontos fortes e fracos, a organização tem a possibilidade de estruturar suas estratégias para cada caso.

Tenório (1997, p. 29) conceitua pontos fortes e fracos da seguinte forma:

> [...] pontos fortes são os aspectos da organização e dos indivíduos que nela trabalham que contribuem para a sua sobrevivência e consolidação, enquanto os pontos fracos dizem respeito aos aspectos da organização e dos indivíduos que nela trabalham que ameaçam sua sobrevivência e consolidação.

3.1.2 Análise do Ambiente

Esta etapa tem por objetivo levantar as oportunidades e ameaças que serão a base para se chegar à eficácia da entidade. Segundo Almeida (2003, p. 18), por ambiente entende-se todos os aspectos que influenciam o seu desempenho que a organização tenha pouco ou nenhum controle.

O Quadro 3 apresenta as principais diferenças entre a etapa de análise de aspectos internos e a etapa de análise do ambiente.

Quadro 3: Comparação entre a análise dos aspectos internos e do ambiente.

Rubrica	Aspectos internos	Ambiente
O que se procura	Eficiência	Eficácia
Horizonte de tempo analisado	Presente	Futuro
Produto	Pontos fortes e fracos	Oportunidades e ameaças
Ação	A ação só depende da própria entidade	A entidade deverá adaptar-se ao futuro do ambiente
Como será montada a estratégia	Procura-se tirar vantagem dos pontos fortes e reduzir os pontos fracos	Procura-se aproveitar as oportunidades e evitar as ameaças

Fonte: Almeida (2003, p. 19).

Dentro desta etapa, o autor segmenta o processo de análise do ambiente em três partes:

a) Ambiente de uma região: análise do ambiente em que a organização de situa ou que se pretenda situar;
b) Ambiente de um setor de atividades: análise dos conceitos de forças competitivas proposto por Porter – poder clientes e fornecedores, nível de saturação da concorrência, facilidade de entrada de novos concorrentes, facilidade de entrada de produtos ou serviços substitutos e nível de interferência do governo;
c) Ambiente interno: a análise do ambiente interno é dividida em quatro segmentos:
    i. Macroambiente Clima: são as variáveis decorrentes do poder político (inflação, crescimento do PIB, legislação, etc.);
    ii. Macroambiente Solo: são as variáveis do futuro da população e suas características (crescimento por região, por faixa de renda, etc.);
    iii. Ambiente Operacional: são as variáveis decorrentes das operações (concorrentes, fornecedores, clientes diretos, etc.); e
    iv. Ambiente Interno: são os valores e aspirações das pessoas relevantes.

Ao término desta etapa, a organização deve estar apta a identificar oportunidades e ameaças em seu ambiente, podendo então formular estratégias condizentes a estes aspectos.

3.1.3 Comparação da Atuação com o Campo de Atuação

Nesta etapa, verifica-se a coerência entre aquilo a que a entidade se propõe, ou é vocacionada a fazer, e aquilo que realmente está fazendo, ou seja, entre a missão e a vocação previamente definidas pela organização. Em ambos os casos, missão e vocação devem ser claramente definidos e sempre que possível divulgados ao público interno da organização, de modo a que se obtenha o máximo de coesão e coerência entre as ações, as idéias e à razão de ser da organização.

3.1.4 Estabelecimento da Estratégia Vigente

A fim de que não haja descontinuidade, é necessário que se conheça qual é a estratégia que a organização estabeleceu e que se encontra vigente, de modo que se procure, sempre que possível, evitar mudanças drásticas de direção, que fatalmente criarão entraves e prejuízos para a entidade.

Esta etapa busca retroalimentar o modelo, alinhando e corrigindo ações que estejam em desacordo com as estratégias em vigor. O objetivo desta etapa é manter uma linha de continuidade do planejamento e da implementação estratégica.

3.1.5 O Processo de Planejamento Estratégico em Instituições Sem Fins Lucrativos

Motta (1982, p. 155), ao estudar o processo de planejamento estratégico em instituições sem fins lucrativos, identificou alguns aspectos que devem ser observados por estas entidades:

a) Aceitar as dimensões de irracionalidade do processo decisório, uma vez que o planejamento não existe para criar coerência e uniformidade organizacional, mas sim

para antecipar demandas e necessidades, proporcionar respostas rápidas às crises e enfrentar riscos e incertezas;

b) Aceitar que o poder dos dirigentes será sempre baixo, devido às pressões e normativas financeiras; e

c) Os objetivos, por melhor que sejam definidos, representarão algo ambíguo, arbitrário e mutável. Por outro lado, o autor ressalta que o processo de planejamento estratégico ensina aos dirigentes e demais participantes do processo sobre ausência de informações, demandas externas e capacidade interna de resposta.

Dessa forma, o autor vincula a estrutura de governança de entidades do terceiro setor a possíveis dificuldades que tal estrutura pode promover em um processo de formulação e implementação de estratégias. Por outro lado, o autor também apresenta algumas vantagens que o planejamento estratégico pode promover para estas organizações, dentre as quais ressaltam-se:

a) Gera maior interação com o ambiente, transformando a organização reativa em pró-ativa. Em geral, as organizações adotam comportamento reativo, colocando a maior parte dos esforços na análise de situações do passado e no gerenciamento do presente. Isto se configura na excessiva utilização de processos de registro e controle, em detrimento aos processos de monitoramento como geradores de insumos para um processo decisório eficaz. A utilização sistemática do planejamento estratégico garante uma interação positiva com o ambiente, provocando uma mudança de enfoque que direciona a alocação de esforços para os eventuais desvios do futuro;

b) Estimula a função diretiva, levando o dirigente a não focar tão somente nas atividades do dia-a-dia;

c) Orienta o processo decisório, permitindo a obtenção de melhores resultados: várias decisões são tomadas diariamente nas organizações. O observador mais atento logo percebe que muitas são conflitantes ou apontam para direção opostas, o que resulta em desperdício de esforços, tempo e dinheiro, evidencia a falta de orientação estratégica que estabelece a direção a ser seguida;

d) Estimula a utilização de modelos organizacionais mais eficazes, através do desenvolvimento de um processo descentralizado de planejamento envolvendo as diversas áreas da organização. O planejamento estratégico permite ainda a cristalização e a consolidação da orientação estratégica, o que possibilita a implantação de modelos

organizacionais mais flexíveis, maior capacidade de adaptação aos contextos ambientais atuais e futuros e suas mudanças, uma vez que não será necessária uma estrutura complexa com diversos níveis hierárquicos para decidir questões que são do conhecimento de todos; e

e) Racionaliza o processo orçamentário: o processo orçamentário é marcado, na grande maioria das vezes, por uma sucessão de revisões até a obtenção da versão final. Tal fato geralmente decorre da ausência do planejamento estratégico, o que leva as diversas áreas a apresentarem propostas conflitantes com os objetivos gerais e que ultrapassam a capacidade financeira da organização. Ao definir a orientação estratégica já deve existir a preocupação de verificar se ela esta adequada aos recursos que podem ser obtidos. Orientadas pelo planejamento estratégico e pelo quadro geral de orçamento, as áreas funcionais podem apresentar propostas com maior grau de coerência programática e mais adequadas às limitações financeiras. São necessários, então, apenas alguns ajustes finais.

Torna-se, pois, visível que as vantagens em se instituir um processo de planejamento estratégico suplantam as dificuldades, sendo que os dirigentes destas entidades devem buscar alternativas para contornar tais questões.

3.2 Tipos de Estratégias

Uma vez definido o processo de concepção e implementação das estratégias, apresenta-se a seguir os principais tipos de estratégias a serem utilizados neste estudo.

3.2.1 Estratégias Genéricas

Porter (1986, p. 49) propõe a existência de três estratégicas genéricas pelas quais as organizações podem se posicionar com sucesso em um ambiente competitivo: a liderança no custo total, a diferenciação e o enfoque.

De acordo com Porter (1986, p. 54), têm-se como principais características destas estratégias:

a) Liderança no custo total: busca elaborar produtos aceitáveis pelo mercado, ao custo mais baixo possível, alcançando assim uma vantagem significativa entre seus competidores. Ao adotar essa estratégia, todo o esforço da organização converge para a redução de custos, tanto de produção quanto de áreas de apoio, sendo que o foco da administração volta-se para rígidos controles de custos;

b) Diferenciação: o núcleo dessa estratégia é diferenciar o produto ou serviço da organização diante dos demais produtos e serviços ofertados no mercado. A diferenciação pretendida pode ser alcançada de vários modos: imagem da marca, tecnologia, serviços incorporados e rede de atendimento, entre outros. O esforço organizacional, nesta estratégia, será na busca da diferenciação que permita alcançar a lealdade do consumidor, o que lhe possibilitará obter retorno sem a necessidade de perseguir estritamente a redução de custos;

c) Enfoque*:* trata-se da estratégia de escolher, dentro do mercado, um segmento específico no qual a empresa deverá predominar; poderá ser um grupo de clientes-alvo, um tipo de produto, uma região geográfica. Todo o empenho da empresa deverá se concentrar em atingir com vantagem o segmento especificado. Essa estratégia, ao se ater a uma parcela do mercado, acaba por obter uma característica de diferenciação para este público em particular; da mesma forma, por se voltar completamente a um segmento específico, pode vir a obter posição de liderança em custo dentro desse segmento, embora não a alcance em relação à totalidade do mercado.

Segundo Porter, uma implementação bem sucedida destas estratégias genéricas requer diferentes recursos e habilidades, bem como o estabelecimento de arranjos organizacionais diferentes, procedimentos de controle e sistemas criativos. Neste contexto, especificamente o sistema de gestão de custos e seus artefatos apresentam-se como um destes sistemas essenciais a ser avaliado. As principais necessidades decorrentes das escolhas das estratégias sugeridas são apresentadas no Quadro 4.

Quadro 4: Requisitos decorrentes das estratégias genéricas

Estratégias genéricas	Recursos e habilidades em geral requeridos	Requisitos organizacionais comuns
Liderança no custo total	• Investimento de capital sustentado e acesso ao capital • Boa capacidade de engenharia de processos • Supervisão intensa da mão-de-obra • Produtos projetados para facilitar a fabricação • Sistema de distribuição de baixo custo	• Controle de custos rígido • Relatórios e controles freqüentes e detalhados • Organização e responsabilidades estruturadas • Incentivos baseados em metas estritamente quantitativas
Diferenciação	• Grande habilidade de marketing • Engenharia do produto • Tino criativo • Grande capacidade em pesquisa básica • Reputação da empresa como líder em qualidade ou tecnologia • Longa tradição na indústria ou combinação ímpar de habilidades trazidas de outros negócios • Forte cooperação dos canais	• Forte coordenação entre funções em P&D, desenvolvimento do produto e marketing • Avaliação e incentivos subjetivos em vez de medidas quantitativas • Ambiente ameno para atrair mão-de-obra altamente qualificada, cientistas ou pessoas criativas
Enfoque	• Combinação das políticas acima dirigidas para a meta estratégica em particular	• Combinação das políticas acima dirigidas para a meta estratégica em particular

Fonte: Adaptado de Porter (1986, p. 54).

3.2.2 A Cadeia de Valor

Porter (1986, p. 29) afirma que a gestão de custos deve ser efetuada com vistas à obtenção de vantagens competitivas. O autor desenvolve em seus trabalhos o conceito de cadeia de valor (Figura 3): “toda empresa é uma reunião de atividades que são executadas para projetar, produzir, comercializar, entregar e sustentar o produto. Todas estas atividades podem ser representadas, fazendo-se uso de uma cadeia de valor”.

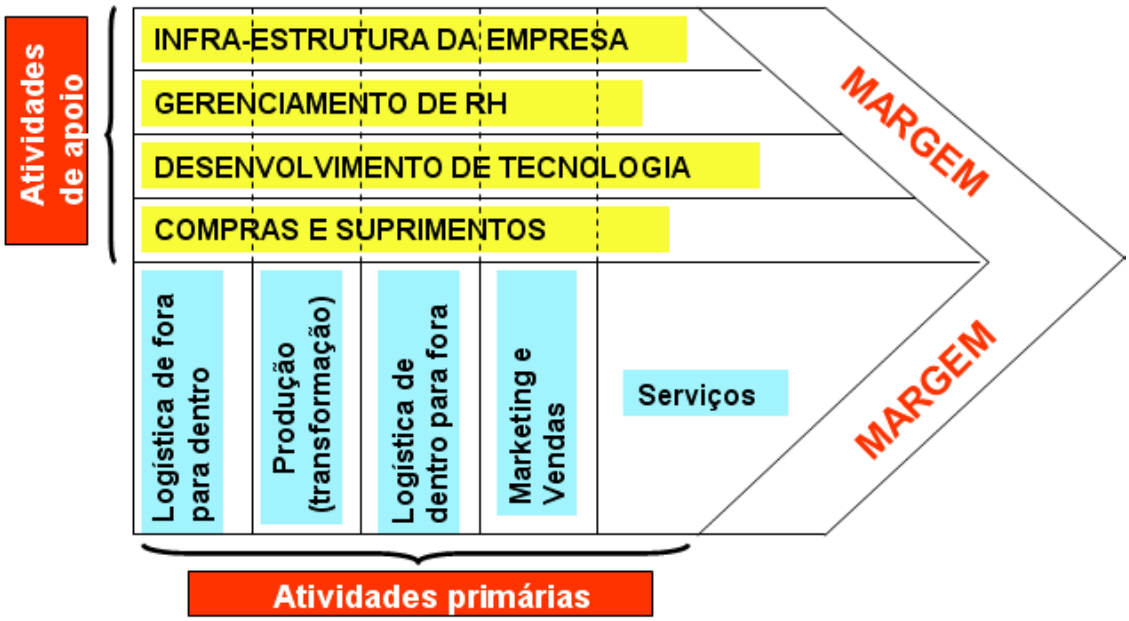
A cadeia de valor possui cinco atividades primárias:

a) Logística interna;
b) Produção;
c) Logística externa;
d) Marketing e vendas; e
e) Serviços.

Todas estas atividades são acompanhadas por uma série de atividades de apoio, também presentes dentro da cadeia de valor. Cada organização possui, em sua cadeia de valor, diferenciações perante suas concorrentes, sendo a otimização desta cadeia a ação que promove a obtenção de vantagens competitivas frente às demais. Sendo assim, a cadeia de valor é a espinha dorsal de uma organização, pois seus componentes precisam estar em contato constante com as demais áreas, sejam elas primárias ou secundárias.

Além disso, para o funcionamento da organização como um todo, é muito importante que a cadeia de valor possua uma elevada integração entre as atividades primárias e de apoio, alinhando ações e melhorias de maneira conjunta. Para Porter, a cadeia de valor permite que se agregue valor ao longo de todos os processos da organização, e deve ser monitorada através de indicadores que mostrem sua evolução de maneira contínua (Figura 5).

Figura 5: A cadeia de valor de Porter



Fonte: adaptado de Porter (1986, p. 25)

3.3 Gestão Estratégica de Custos

A segunda parte desta seção tem como objetivo apresentar uma abordagem teórica sobre gestão estratégica de custos. Ela se inicia com a conceituação de gestão estratégica de custos e de sistemas de gestão de custos. Apresenta-se, então, a definição de artefatos de gestão de custos com uma breve apresentação das principais técnicas, métodos, modelos e ferramentas que serão aplicadas ao longo da pesquisa.

3.3.1 O Conceito de Gestão Estratégica de Custos

Rocha (1999, p. 46) propõe que Gestão Estratégica de Custos representa "o processo de tomada de decisões e a implementação de ações que visa a conceber, desenvolver, implementar e sustentar estratégias que garantam vantagens competitivas a uma organização". O autor sugere que a orientação deste processo se dá através de três princípios básicos:

a) Princípio da consonância: deve existir uma harmonia entre a organização e o ambiente;

b) Princípio do posicionamento: a adaptação ao ambiente deve ocorrer de maneira diferente de seus concorrentes; e
c) Princípio da competitividade: obtenção de vantagens competitivas frente aos concorrentes
(ROCHA, 1999, p. 47-48).

Neste sentido, Silva (1999, p. 18) propõe que:

> "Gestão Estratégica de Custos é um conceito que se fundamenta nas premissas da globalização dos mercados, implicando um contexto de reestruturação e flexibilização dos processos produtivos, de transnacionalização das empresas e do acirramento da concorrência, de funções mais pró-ativas das organizações na participação do desenvolvimento econômico e social, entre outros conceitos implícitos que caracterizam suas mudanças conceituais, definindo o seu papel dinamizador no crescimento econômico.

Com base nos princípios listados por Rocha, o autor então conceitua os sistemas de informação de gestão estratégica, como os sistemas responsáveis por "[...] gerar informações que dêem adequado suporte ao processo de gestão estratégica" (ROCHA, 1999, p. 89), com vistas à obtenção de vantagens competitivas.

Hansen e Mowen (2000, p. 492), por sua vez, reforçam que para a obtenção de vantagens competitivas, faz-se necessário estudar as relações entre aspectos internos e externos das organizações, sendo que isto só é possível mediante a identificação das atividades da organização, e por conseqüência, da identificação dos direcionadores de custo destas atividades.

Finalmente, Shank e Govindarajan (1995, p. 4) reforçam a afirmação anterior ao propor que a análise de custos oriunda deste processo de obtenção de vantagens competitivas deva considerar três pontos fundamentais: a análise do posicionamento estratégico da organização, a análise da cadeia de valor e a utilização de direcionadores de custo.

Dessa forma, o conceito de Gestão Estratégica de Custos supera as análises de custo tradicionais, uma vez que tal análise ocorre sob um enfoque mais amplo, tornando os elementos estratégicos mais conscientes, explícitos e formais.

No que tange à aplicação da Gestão Estratégica de Custos em entidades do terceiro setor, que não possuem finalidade lucrativa, é pertinente a observação de Salvatore (2004, p. 24), na qual "[...] cada setor desenvolve suas atividades segundo uma lógica que lhe é própria e que vai definir uma forma características de administração e gestão". Assim, o autor sugere que pequenas adaptações sejam feitas para que os conceitos de Gestão Estratégica de Custos sejam plenamente aplicáveis a entidades em fins lucrativos.

3.3.2 Sobre o Sistema de Gestão de Custos

Para que se possa proceder com a conceituação de um sistema de gestão de custos, é importante que se defina o conceito de sistemas de custeio.

Os sistemas de custeio têm como objetivo identificar os custos inerentes ao processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela organização, acumulando-os através de um determinado critério aos produtos e serviços. Estes critérios variam, podendo ser com base em departamentos, atividades, processos ou qualquer outro tipo que se mostre relevante para a organização.

Tradicionalmente, os custos podem ser divididos em custos diretos e indiretos, sendo os primeiros aqueles que são facilmente apropriáveis aos produtos, e os custos indiretos, aqueles alocados através de critérios específicos (por exemplo, com base em bases para rateio ou em estimativas).

Ancelevicz e Khoury (2000, p. 60), por sua vez, pontuam as principais diferenças entre o sistema de custeio tradicional e o sistema de custeio ABC, oriundo dos estudos no campo da Gestão Estratégica de Custos.

a) Sistema tradicional de custos: segundo os autores, este sistema utiliza o rateio de dois estágios para atribuir os custos indiretos aos produtos ou serviços: em um primeiro momento, os custos indiretos são atribuídos e acumulados em centros de, já que os custos normalmente têm uma relação direta com os centros de custo. Em um segundo momento, a alocação dos custos dos centros de custo aos produtos e serviços é efetuada através direcionadores de custos, tais como: horas de mão-de-obra direta,

horas/máquina, custo da matéria-prima, entre outros. Kaplan e Cooper (2000, p. 30) afirmam que o sistema de custeio tradicional possui limitações, em especial no segundo estágio, pois nem sempre o critério adotado é racional e eficaz. Segundo os autores, "o erro na classificação origina-se da inadequada compreensão dos reais direcionadores de custos da maioria dos custos indiretos";

b) Sistema de custos ABC: o sistema de custos ABC diferencia-se do sistema tradicional à medida que utiliza as atividades desenvolvidas nos processos de operação da organização como elo de ligação dos custos indiretos aos objetos de custos, definidos como produtos ou serviços. Ancelevicz e Khoury (2000, p. 60) destacam que "o ABC tem como principais objetivos: a) obter informação mais acurada dos custos dos produtos produzidos e/ou serviços prestados; b) identificar os custos relativos das atividades e as razões de essas atividades serem empreendidas". O enfoque do sistema de custos ABC considera que são as atividades que geram custos, e que os produtos e serviços são os geradores da demanda pelas atividades.

Entretanto, o sistema de custos ABC, representante da nova visão presente na Gestão Estratégica de Custos, também é alvo de críticas quanto à sua aplicabilidade nas organizações. Dentre elas, o fato de o sistema ser excessivamente focado na acurácia de seu processo, em detrimento de uma maior contribuição para a maximização do valor da organização no longo prazo. Além disso, Ancelevicz e Khoury (2000, p. 62) citam Mishra para inserir a teoria do principal e do agente às críticas ao sistema:

> Mishra apresentou o problema da escolha do sistema de custos pela empresa dentro da Teoria do principal e do agente, sendo que o principal é representado pelos principais executivos da empresa, que se assume agirem com o objetivo de maximizar o lucro de longo prazo da empresa, e o agente é representado pelos gerentes divisionais, os quais agem em interesse próprio, revelando total ou parcialmente as informações conhecidas por eles somente se tais revelações forem beneficiá-los.

Dessa forma, é possível notar que não existe um consenso sobre sistemas de custeio, e, por conseguinte, sobre abordagens que sejam eficazes para as organizações como um todo. Naturalmente, os critérios adotados por elas deve ser fruto de uma análise aprofundada de suas atividades e suas prioridades estratégicas.

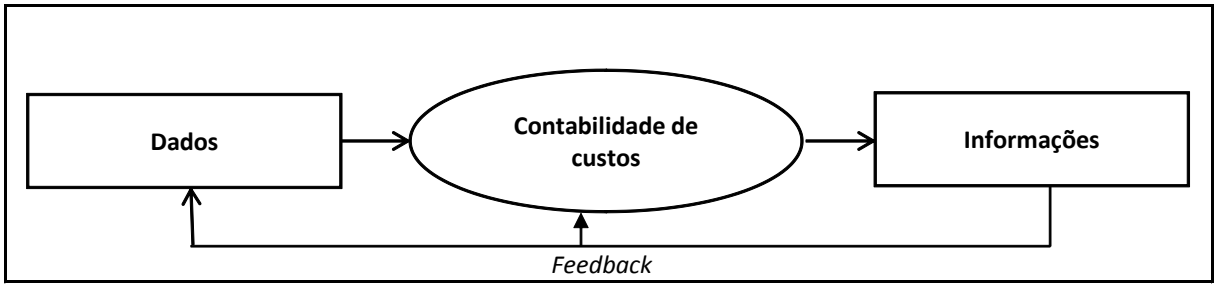
Em resumo, pode-se afirmar que os novos desafios enfrentados pelas organizações face à crescente competitividade promoveram profundas alterações no âmbito da Contabilidade de

Custos, sobretudo no que diz respeito aos seus objetivos, e conduziu os esforços na direção da Gestão Estratégica de Custos.

Conceitualmente, a somatória dos conceitos teóricos presentes na teoria de gestão de custos com os recursos técnicos da informática (denominados neste estudo como bases tecnológicas) compõem o sistema de gestão de custos nas organizações. Estes sistemas refletem, ainda que nem sempre de forma consciente aos seus dirigentes, as particularidades destas organizações, tanto em termos de estrutura, pessoas, sistemas tecnológicos, etc.

Leone (2000, p. 21) sugere que os Sistemas de Gestão de Custos são "caracterizados por funções que se parecem com centros processadores de dados, atendendo através de produção de informações a toda a organização". Segundo o autor, pode-se representar a Contabilidade de Custos da seguinte forma (Figura 6):

Figura 6: A Contabilidade de Custos como centro processador de informações



Fonte: Leone (2000, p. 21).

a) Fontes de dados: com base em fontes quantitativas e qualitativas, internas e externas à organização;
b) Contabilidade de Custos: é o centro processador das informações, no qual se acumulam, analisam e interpretam os dados extraídos através de um Sistema de Custos concebido dentro de critérios que permitam produzir informações;
c) Informações: devem ser relevantes para a tomada de decisões da organização, sendo portanto, adequadas às necessidades gerenciais.

O desenho de um sistema de gestão de custos deve contemplar alguns aspectos e etapas primordiais, a saber: a visão do sistema de gestão de custos como um centro processador de dados, a definição de necessidades gerenciais, a definição dos objetivos a serem atingidos pelo sistema e, por fim, a seleção dos artefatos de gestão de custo a serem utilizados.

A fim de definir as próximas duas etapas (definição das necessidades gerenciais e definição dos objetivos do sistema de gestão de custos), utilizar-se-ão conceitos propostos no modelo de Pompermeyer (2004, p. 76).

3.3.2.1 Definição das Necessidades Gerenciais

Esta etapa do modelo conceitual deve ser entendida como elemento norteador para a definição dos objetivos e dos artefatos de gestão de custo a serem adotados no desenho do sistema de gestão de custos. As necessidades gerenciais a serem elencadas devem corresponder às diretrizes estratégicas da empresa.

As necessidades gerenciais foram agrupadas conforme lista abaixo:

a) Planejamento de lucros;
b) Redução de custos totais nos estágios de planejamento e desenho dos produtos e serviços;
c) Avaliação de resultados;
d) Redução de custos nas etapas de manufatura;
e) Redução de custos de cada modelo de produto;
f) Redução de custos por departamento a cada período;
g) Apuração dos custos de cada produto/serviço;
h) Identificação das linhas e produtos que mais influenciam os lucros;
i) Identificação de padrões de comportamento de custos;
j) Avaliação de desperdícios e sua representação nos custos dos processos;
k) Custeamento das atividades desenvolvidas (custeio dos produtos/serviços por atividades);
l) Acompanhamento do comportamento dos custos indiretos;
m) Comparação entre a estrutura atual de custos e a capacidade instalada;

n) Avaliação de desempenho e melhoria contínua;
o) Decisões sobre mix de produtos;
p) Melhoria de negociações com clientes e fornecedores;
q) Geração de produtos e serviços que atendam às expectativas dos clientes com baixo custo;
r) Apoio à formação de preços de venda;
s) Análise de atividades que agregam e de atividades que não agregam valor;
t) Análise da margem de contribuição e lucratividade;
u) Análise da variação entre custo indireto real e a taxa do custo indireto aplicado;
v) Obtenção de um valor monetário como medida para o custeamento dos produtos.

Essas necessidades devem ser atendidas pelas informações geradas pelo sistema de gestão de custos. A prioridade pela busca das informações depende da organização no que se refere aos estágios e evolução do sistema de gestão de custos e da integração dos diversos subsistemas de apoio. Assim, depende da organização, também, a interação dos gestores e pessoas envolvidas com o sistema de custos.

3.3.2.2 Definição dos Objetivos do Sistema de Gestão de Custos

Pompermayer (2004, p. 72) propõe que a partir do referencial teórico e da literatura especializada sobre Gestão de Custos pode-se definir os objetivos de um sistema de gestão de custos levando-se em consideração os objetivos gerais que um sistema deve proporcionar à organização (custeio dos produtos, avaliação de resultados, apoio a tomada de decisões, controle e redução de custos, planejamento, etc.) e a determinação de objetivos mais específicos, embasados nas estratégias, diretrizes, conhecimento dos produtos, tecnologia de produção e mercados de atuação da empresa. Nesta linha, a autora apresenta uma relação entre tais objetivos do sistema e as necessidades gerenciais que os embasam (Quadro 5):

Quadro 5: Agrupamento das necessidades gerenciais segundo os objetivos do sistema de gestão de custos

Objetivos do sistema de gestão de custos	Necessidades gerenciais
Custeio de projetos	• Apuração dos custos de cada produto/serviço; • Identificação de padrões de comportamento de custos; • Avaliação de desperdícios e sua representação nos custos dos processos; • Custeamento das atividades desenvolvidas (custeio dos produtos/serviços por atividades); • Acompanhamento do comportamento dos custos indiretos; • Análise de atividades que agregam e atividades que não agregam valor; • Análise da variação entre custo indireto real e a taxa do custo indireto aplicado; • Obtenção de um valor monetário como medida para o custeamento dos projetos.
Avaliação de resultados	• Avaliação de resultados (lucro ou prejuízo).
Apoio às tomadas de decisões gerenciais que envolvem análises de custos	• Identificação das linhas e produtos que mais influenciam o lucro; • Decisões sobre *mix* de produtos; • Apoio à formação de preços de venda; • Análise da margem de contribuição e lucratividade.
Controle e redução de custos, visando à maximização de resultados	• Planejamento de lucros; • Redução de custos totais nos estágios de planejamento e desenho dos produtos e serviços • Redução de custos nas etapas de manufatura; • Redução de custos de cada modelo do produto.
Informações para aprimoramento de processos e aprendizado	• Avaliação de desempenho e melhoria contínua.
Planejamento	• Comparação entre a estrutura atual de custos e a capacidade instalada.
Atendimento diferenciado por cliente	• Melhoria de negociações com clientes e fornecedores; • Geração de produtos e serviços que atendam às expectativas dos clientes com baixo custo.

Fonte: Pompermayer (2004, p. 73).

3.3.3 Sobre os Artefatos de Gestão de Custo

Uma vez definidos os objetivos gerais do sistema de gestão de custos, objetivos estes alicerçados nas necessidades gerenciais das organizações, torna-se possível estruturar o sistema de gestão de custos por meio da conjugação dos diversos artefatos de gestão de custo em arranjos dinâmicos, que reflitam as constantes mudanças no posicionamento estratégico das organizações.

Por artefatos de gestão de custo, utilizar-se-á a definição adotada por Soutes (2006, p. 9) na qual artefatos são "atividades, ferramentas, filosofias de gestão, instrumentos, métodos de custeio, modelos de gestão, métodos de avaliação ou sistemas de custeio que possam ser utilizados por profissionais da Contabilidade Gerencial no exercício de suas funções". Nesta linha, estes profissionais citados pela autora são os responsáveis pelo desenho e por eventuais aprimoramentos do sistema de gestão estratégica de custos.

Trata-se, pois, de um termo abrangente, que satisfaz apropriadamente os objetivos deste estudo, de investigar a maior quantidade possível de arranjos que compõem um sistema de gestão de custos.

Em seu estudo, Soutes (2006, p. 24) lista e conceitua os seguintes artefatos de gestão de custos:

a) Custeio por Absorção: Lopes de Sá (1990, p. 109) propõe que o Custeio por Absorção seja a "expressão utilizada para designar o processo de apuração de custos que se baseia em dividir ou ratear todos os elementos do custo, de modo que, cada centro ou núcleo absorva ou receba aquilo que lhe cabe por cálculo ou atribuição". Martins (2003, p. 37), por sua vez, aprimora este conceito propondo que o "custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios geralmente aceitos" e que "consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos";

b) Custeio Variável: método de custeio que considera como custos dos produtos apenas os variáveis. De acordo com Martins (2003, p. 198), com base no Custeio Variável, "só são

alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado";

c) Custeio Baseado em Atividades (*Activity-Based Costing* – ABC): segundo Soutes (2006, p. 25), "o método de custeio ABC baseia-se na premissa de que são as atividades, e não os produtos, que provocam o consumo de recursos, e estas atividades, conforme são requeridas, é que formam o custo dos produtos". Ching (2001, p. 47) complementa a assertiva ao afirmar que o ABC é uma forma de rastrear os custos de uma unidade de negócio ou departamento, bem como de verificar de que maneira as atividades estão relacionadas para a geração de receitas de consumo dos recursos;

d) Custeio Padrão: Soutes (2006, p. 26) sugere que o custeio padrão não possa ser considerado um método de custeio, e sim "uma forma de controlar custos que permite a mensuração dos fatores envolvidos na produção". Revela-se então o seu objetivo principal, de fornecer suporte para o controle de custos da organização através da análise de padrões para o comportamento dos custos;

e) Custeio Meta (*Target costing*): segundo Hansen (2002, p. 14):

> [...] é um processo de planejamento de resultados, com base no gerenciamento de custos e preços, que se fundamenta em preços de venda estabelecidos no mercado e nas margens objetivadas pela empresa. Nesse processo, os custos são definidos na fase de projeto de novos produtos (ou de produtos reprojetados), visando à satisfação dos clientes e otimizando o custo de propriedade do consumidor, abrangendo toda a estrutura organizacional da empresa e todo o ciclo de vida do produto, envolvendo um segmento relevante da cadeia de valor.

f) Preços de transferência: para fins deste estudo, considera-se que preço de transferência é uma forma de distribuição de receitas entre subunidades da organização através de determinada regra ou método. Os preços de transferência, quando utilizados/comparados com as bases efetivas de custo e de preços de mercado (quando aplicável), podem fornecer importante subsídio para a análise de valor;

g) *Benchmarking*: segundo Ten Have *et al.* (2003, p. 21), "*benchmarking* é a comparação sistemática dos processos e desempenhos organizacionais para criar novos padrões e/ou melhorar processos";

h) Orçamento: segundo Padovese (2004, p. 501), "o orçamento é ferramenta de controle por excelência de todo o processo operacional da empresa, pois envolve todos os setores

da companhia". Segundo Soutes (2006, p. 27), "é a expressão quantitativa de um plano de ação e ajuda à coordenação e implementação de um plano".

Padovese (2004, p. 383) propõe a existência de alguns conceitos principais para a confecção de um orçamento:

- Orçamento estatístico: modelo mais comumente usado, que consiste na fixação de determinado volume de produção ou vendas para que então seja estruturado todo o processo orçamentário;
- Orçamento flexível: neste modelo, ao invés da determinação de volume fixo de produção ou vendas, estabelece-se uma faixa intervalar na qual se supõe que permanecerá o nível de atividade da organização;
- Orçamento de tendências: este conceito consiste na idéia que os dados passados são apropriados para a projeção de situações futuras; e
- Orçamento base zero: este conceito consiste na idéia de ruptura com o passado, e se contrapõe à proposta do orçamento de tendências.

i) *Kaizen*: entende-se como uma expressão usada para "descrever um processo de gestão de um cultura de negócios, que passou a significar aprimoramento contínuo e gradual, implementado por meio do envolvimento ativo e comprometido de todos os empregados da empresa no que e como as coisas são feitas" (SOUTES, 2006, p. 28);

j) *Just in Time:* segundo Ten Have *et al.* (2003, p. 99):

> *Just in Time* é fruto de uma filosofia japonesa de organização de produção, na qual os estoques são vistos como desculpas pobres para um planejamento deficiente, inflexibilidade, maquinário errado, falhas de qualidade, etc. Em outras palavras, o estoque representa ineficiência. O objetivo do *Just in Time* é acelerar a resposta ao cliente e ao mesmo tempo minimizar os estoques.

k) Teoria das Restrições: segundo Soutes (2006, p. 28):

> [...] trata-se de uma filosofia de gerenciamento cujo objetivo é a programação da produção, rompendo as barreiras globais da organização, utilizando como medidas do alcance da meta global indicadores exclusivamente financeiros, como por exemplo: lucro líquido, retorno sobre o investimento e fluxo de caixa.

l) *Balanced Scorecard*: modelo de agrupa uma série de indicadores que transmitem informações estratégicas à organização. Estes indicadores permitem localizar problemas, definir rumos, prever turbulências e entender os rumos da organização. O

Balanced Scorecard trabalha com quatro dimensões bem definidas: financeiro, cliente, processo interno e aprendizado/crescimento;

m) Gestão baseada em atividades (*Activity-based management* – ABM): a gestão baseada em atividades apóia-se no "planejamento, execução e mensuração do custo das atividades para obter vantagens competitivas; utilização o custeio baseado em atividade (ABC) e caracteriza-se por decisões estratégicas" (SOUTES, 2006, p. 28);

n) Gestão baseada em valor (*Value-based management* – VBM): segundo Martins (2003, p. 238), "constitui-se numa abordagem em que as aspirações, as técnicas de análise e os processos gerenciais são orientados para a maximização do valor da empresa, focalizando as decisões sobre os direcionadores de valor [...], especialmente o custo de capital".

Soutes (2006, p. 31) diferencia, dentre o espectro de artefatos listado acima, artefatos tradicionais e artefatos modernos, conceito este que não será utilizado na presente pesquisa, pelo fato desta não tratar de tais diferenciações. Igualmente, vale ressaltar que alguns artefatos foram intencionalmente excluídos da relação, como por exemplo: o EVA (*Economic Value Added*), por tratar de aspectos não voltados à gestão de uma entidade do terceiro setor (valor econômico do capital de acionistas); GECON, por se tratar de artefato pouco conhecido e difundido para aplicação da pesquisa; e planejamento estratégico, por estar sendo tratado como uma dimensão mais abrangente, e não como um artefato, no estudo.

Vale destacar que, quanto mais híbrido e rico em artefatos o sistema de gestão de custos, maior a probabilidade da organização terá em obter subsídios para a tomada de decisões com qualidade em seu processo de gestão.

Este capítulo apresentou o referencial teórico que norteará a presente pesquisa. O próximo tratará dos aspectos metodológicos do trabalho.

CAPÍTULO 4

4 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Segundo Espejo (2008, p. 87), “pesquisar é uma atividade intelectual que envolve o ato de conhecer uma realidade cientificamente, ou seja, estabelecer uma relação entre o sujeito cognoscente e o objeto conhecido”. Esta atividade demanda procedimentos metódicos e sistematizados, que permitem futuras revisões e reavaliações das descobertas realizadas.

O propósito desta seção é descrever a abordagem metodológica utilizada na condução deste estudo. Apresentar-se-á uma breve descrição da caracterização da metodologia, técnicas e procedimentos empregados nas diversas etapas do trabalho e desenvolvimento dos instrumentos de pesquisa.

4.1 Caracterização e Etapas do Estudo

As pesquisas sociais podem ser classificadas em relação aos seus objetivos: podendo ser classificadas como exploratórias, descritivas ou explicativas; e em relação à sua natureza: podendo ser classificadas como qualitativas ou quantitativas.

Em termos dos objetivos, Gil (2002, p. 41) propõe as seguintes conceituações:

a) Pesquisa exploratória: tem por objetivo proporcionar maior familiaridade ao problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses;
b) Pesquisa descritiva: tem por objetivo primordial a descrição de características de determinada população ou fenômeno, ou então, o estabelecimento de relações entre variáveis; e
c) Pesquisa explicativa: tem como preocupação central identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos.

Uma vez considerada a questão da pesquisa e os objetivos detalhados na primeira seção deste trabalho, é possível afirmar que o presente estudo constitui-se em uma investigação exploratória, visto que combina três temáticas pouco exploradas conjuntamente em termos acadêmicos: formulação e implementação de estratégias, gestão estratégica de custos e terceiro setor. Um dos objetivos desta pesquisa é abrir caminhos para que novos trabalhos sejam realizados neste sentido.

Collins e Hussey (2001, p. 24) corroboram com a afirmação acima ao proporem que a pesquisa exploratória é apropriada para problemas de pesquisa nos quais há pouco ou nenhum estudo anterior nos quais o pesquisador possa se basear. Segundo os autores, o intuito é a busca por padrões, idéias ou hipóteses que ampliem o conhecimento sobre o problema de investigação.

No que tange à natureza da pesquisa, Martins e Theóphilo (2007, p. 137) propõem que os seguintes aspectos sejam considerados na seleção entre a pesquisa qualitativa e a pesquisa quantitativa (Quadro 6).

Quadro 6: Características dos paradigmas qualitativo e quantitativo.

Paradigma qualitativo	Paradigma quantitativo
Preferência por avaliações qualitativas	Preferência por avaliações quantitativas
Preocupado em entender, compreender e descrever os comportamentos humanos através de um quadro de referência	Procura dos fatos e causa do fenômeno social, através de medições de variáveis
Enfoque fenomenológico	Enfoque lógico-positivista
Sistemas de descrições não controladas, observação natural	Sistemas de medições controladas
Subjetivo: perspectiva interior perto dos dados	Superficial, orientado para a verificação; reducionista, baseado na inferência hipotético-dedutiva
Orientado para o processo	Orientado para o resultado
Holístico: visa a síntese	Particularizado: visa a análise

Fonte: Martins e Theóphilo (2007, p. 137).

Dessa forma, segundo os autores, a utilização da abordagem qualitativa se justifica quando:

a) Dispõe-se de pouca informação a respeito do assunto a ser pesquisado, sendo necessário explorar o conhecimento que as pessoas têm com base em suas experiências ou senso comum;
b) O fenômeno específico a ser estudado só pode ser captado através da observação e/ou interação, ou quando o que se quer conhecer é o funcionamento de uma estrutura social, sendo necessário estudo de um processo; e
c) Deseja-se compreender aspectos psicológicos.

Assim, sugere-se que a abordagem qualitativa é a mais indicada para possibilitar maior entendimento das relações entre os temas estudados. Collins e Hussey (2001, p. 57) propõem que a abordagem qualitativa é a mais adequada para estudos com pequenas amostras e que empreguem diferentes técnicas de pesquisa para obter diversas percepções dos fenômenos e padrões que possam ser repetidos no entendimento de situações semelhantes.

Uma vez definidos objetivos e natureza, faz-se necessária a definição da estratégia de pesquisa do trabalho. Yin (2005, p. 23) ressalta a existência de cinco principais estratégias de pesquisa para as ciências sociais: experimentos, levantamentos, análise de arquivos, pesquisas históricas e estudos de casos.

Mello *apud* Yin (2006, p. 47) propõe que a estratégia deve ser selecionada de acordo com a definição de três condicionantes: a forma da questão de pesquisa, a exigência ou não de controle sobre eventos comportamentais e o objeto de estudo ser ou não um acontecimento contemporâneo (Quadro 7).

Quadro 7: Fatores condicionantes para a seleção da estratégia da pesquisa.

Estratégia	Forma da questão de pesquisa	Exige controle sobre eventos comportamentais?	Focaliza acontecimentos contemporâneos?
Experimento	como, porque	Sim	Sim
Levantamento	quem, o que, onde, quantos, quanto	Não	Sim
Análise de arquivos	quem, o que, onde, quantos, quanto	Não	Sim/Não
Pesquisa histórica	como, porque	Não	Não
Estudo de caso	como, porque	Não	Sim

Fonte: Mello *apud* Yin (2006, p. 47).

Dentro deste contexto, foi adotada como principal estratégia de pesquisa o estudo de caso. A questão de pesquisa foca em qual a influência dos fatores estratégicos no desenho de um sistema de gestão de custos ("como"), não exigindo controle sobre eventos comportamentais e focalizando aspectos contemporâneos do tema.

Gil (2002, p. 54) conceitua estudo de caso da seguinte forma:

> [...] o estudo de caso é uma modalidade de pesquisa amplamente utilizada nas ciências sociais. Consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de delineamentos considerados.

Neste sentido, o estudo de caso permite que se reúna uma grande quantidade de detalhes sobre o objeto pesquisado, de modo a se obter um resultado amplo do assunto.

A descrição das etapas da pesquisa relacionadas abaixo abrange desde processo de formulação da questão de pesquisa até a investigação empírica propriamente dita:

1) Entrevista com especialista na área de Gestão Estratégica de Custos para auxílio na formulação da questão de pesquisa e de algumas definições operacionais;
2) Realização de pesquisa bibliográfica para construção do referencial teórico;

3) Aplicação do estudo de caso, efetuado em duas etapas: levantamento de dados secundários sob a forma de consulta ao *site* da organização e outros bancos de dados internos para a construção da pesquisa empírica, e coleta de dados primários com membros da organização estudada através de entrevistas semi-estruturadas para validação dos dados secundários e obtenção da percepção destes membros sobre o tema estudado (o Apêndice apresenta o roteiro da entrevista).

4.1.1 Entrevista com Especialista na Área de Gestão Estratégica de Custos

Com o objetivo de dirimir dúvidas acerca da construção da questão de pesquisa, da taxonomia a ser utilizada na área de gestão estratégica de custos e para direcionamento da fundamentação teórica sobre o tema, realizou-se em 27/11/2008 entrevista com o professor Welington Rocha, Doutor em Ciências Contábeis pela Universidade de São Paulo e docente que ministra a disciplina de Gestão Estratégica de Custos pelo Programa de Pós-Graduação na Universidade de São Paulo. Esta entrevista foi estruturada com base em uma pesquisa bibliográfica prévia e inicial do tema, com dúvidas e questionamentos decorrentes do processo de definição do problema de pesquisa. De fato, a ausência de uma taxonomia bem definida e amplamente aceita pelos autores de Gestão Estratégica de Custos foi a tônica para inclusão desta primeira etapa. A transcrição dos principais trechos que nortearam as definições operacionais deste trabalho é apresentada a seguir:

1) O que pode ser entendido por métodos de custeio? É possível efetuar uma generalização em que o conjunto de técnicas, métodos, modelos, ferramentas, etc. da área de gestão de custos seja abordado como "métodos de custeio"? Outrossim, é possível agregar os conceitos de métodos de custeio (Absorção, Custeio Direto, etc.) com técnicas de análise de gestão de custos (custo alvo, etc.) para uma denominação única?

Segundo o entrevistado, inicialmente há que se considerar a diferenciação entre sistemas de gestão e sistemas de informação para gestão de custos. Os primeiros tratam de instrumentos gerais para a tomada de decisões, ao passo que os sistemas de informação têm por objetivo específico a mensuração e o tratamento da informação. Estes dão suporte aos primeiros. Neste

contexto, melhor seria adotar o termo utilizado por Soutes (2006) de “artefatos”, como instrumentos que compõem os sistemas de gestão;

2) *É possível afirmar que os dirigentes das fundações privadas voltadas à área de educação, pesquisa e extensão possuem conhecimentos no campo de gestão estratégica de custos para serem considerados especialistas? Avalie em uma escala de zero a dez, sendo zero de nenhum conhecimento e dez, especialistas.*

Nesta questão, o prof. Dr. Welington Rocha classificou com nota sete os conhecimentos deste grupo. De fato, se tomarmos como base que os dirigentes destas instituições são em sua grande maioria professores Doutores das Universidades aos quais estão vinculados e simultaneamente dirigentes em suas fundações, o nível de especialização destes indivíduos na área estratégica é adequado para a aplicação do estudo de caso.

3) *É possível afirmar que os gerentes, supervisores e contadores destas instituições possuem conhecimentos no campo de gestão estratégica de custos para serem considerados especialistas? Avalie em uma escala de zero a dez, sendo zero de nenhum conhecimento e dez, especialistas.*

Nesta pergunta o entrevistado pontuou este grupo com nota seis, em termos de conhecimento na área. Para fins de aplicação da metodologia deste trabalho, apenas os gerentes foram incluídos como possíveis entrevistados na pesquisa, embora estes profissionais não necessariamente estejam envolvidos com aspectos estratégicos dentro de suas organizações, ao contrário dos dirigentes, que possuem de forma nata em suas atribuições estatutárias atividades de cunho estratégico. Entretanto, os gestores voltados à área financeira e de controladoria podem contribuir com detalhes sobre os aspectos estruturais e funcionais do sistema de gestão de custos.

Os *insights* obtidos ao longo desta primeira etapa foram de enorme valia na composição do item 1.4 deste trabalho, de definições operacionais, bem como na formulação definitiva da questão de pesquisa, passos essenciais para a próxima etapa.

4.1.2 Pesquisa Bibliográfica para Construção do Referencial Teórico

Segundo Martins e Theóphilo (2007, p. 85), trata-se de estudo para conhecer as contribuições científicas sobre determinado assunto. Tem como objetivo recolher, selecionar, analisar e interpretar as contribuições teóricas já existentes sobre determinado assunto. Os levantamentos são realizados através de referências expostas em meios escritos ou em outros meios. A pesquisa bibliográfica representa a plataforma teórica da pesquisa.

A pesquisa bibliográfica desta pesquisa focou três temas bem definidos: terceiro setor e entidades fundacionais, estratégia competitiva e gestão estratégica de custos.

4.1.3 Aplicação do Estudo de Caso para Realização da Investigação Empírica

Segundo Yin (2005, p. 32), "um estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quanto os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos".

A investigação empírica se deu através do levantamento de dados secundários, via informações no *site* na internet e da análise do estatuto da organização e de bancos de dados internos, obtidos junto à fundação.

A fim de validar e complementar as informações colhidas, bem como identificar as opiniões e percepções dos entrevistados, foram coletados dados primários através de entrevistas semi-estruturadas (o Apêndice 1 apresenta o roteiro da entrevista). A opção por entrevistas pessoais, ao invés da utilização de questionários que poderiam ser enviados por correio ou *e-mail*, se deu em virtude da possibilidade de obtenção de informações não necessariamente incluídas no roteiro de entrevistas, tal qual discorre a própria conceituação de entrevistas semi-estruturadas:

> [...] as entrevistas permitem que o pesquisador faça perguntas mais complexas e perguntas de seguimento, o que não é possível em um questionário. Conseqüentemente, mais informações podem ser obtidas. Uma entrevista pode permitir um grau mais alto de confidência nas respostas do que nas respostas de questionário e pode levar em conta comunicações não-verbais do entrevistado, como sua atitude e comportamento (COLLINS E HUSSEY, 2001, p. 26).

O objeto de estudo de caso foi uma fundação de direito privado, com sede localizada no município de São Paulo, que atua nas áreas de educação, pesquisa e extensão da Administração. Dessa forma, ressalta-se aqui que, por se tratar de um estudo de caso único, não há qualquer tipo de representatividade estatística ou possibilidade de se produzir inferências ou generalizações sobre o universo que as contém.

Vale ressaltar também que a seleção da instituição ocorreu por conveniência, em função do porte da fundação, que lhe permite ter processos de gestão mais sofisticados e pelo fato de ela já possuir um sistema de gestão de custos em atividade, o que permitiu investigações de alterações no sistema ao longo de sua história.

4.1.3.1 Técnicas de Coleta de Dados e Aplicação do Questionário

Os dados foram coletados de fontes primárias e secundárias. Os dados primários foram coletados de dois membros da fundação, através de entrevistas pessoais, feitas pelo próprio pesquisador. A opção pelas entrevistas pessoais permitiu ao pesquisador maior interação com os entrevistados, bem como uma versatilidade na obtenção por *insights* sobre o tema. Os entrevistados foram o Diretor Financeiro da fundação e o Gerente de Orçamento e Controles. Justifica-se a entrevista a estes dois membros pelo fato de serem os responsáveis diretos pela concepção e funcionamento do sistema de gestão estratégica de custos da instituição.

O instrumento de coleta dos dados primários foi um questionário, na forma de um roteiro semi-estruturado. Este questionário foi composto por três blocos:

a) Descrição da instituição e do entrevistado: formado por questões fechadas em que se buscam dados sobre o nome da instituição, endereço, estrutura física, data de criação, setor de atividade, número de colaboradores, identificação da missão e dos valores e dados gerais sobre o entrevistado (nome, *e-mail* e cargo);
b) O sistema de gestão estratégica de custos: formado por questões abertas (2.1, 2.3, 2.5 a 2.6 e 2.8) que tratam da caracterização e histórico do sistema, e por questões fechadas (2.2, 2.4 e 2.7), que tratam da importância do sistema para a organização, do atendimento às necessidades de gestão e do conhecimento, intenção de uso e utilização efetiva dos artefatos de gestão de custo;

c) Os fatores estratégicos: formado por questões abertas (3.1 a 3.4) que tratam da caracterização dos fatores estratégicos, e por questões fechadas (3.5 e 3.6), que buscam relacionar os objetivos do sistema de gestão de custos às necessidades gerenciais da organização.

Os dados secundários foram obtidos através de consultas ao *site* da instituição na internet e a dados obtidos do banco de dados interno da fundação e disponibilizados pelos entrevistados.

4.1.3.2 Análise e Interpretação dos Dados

Uma vez concluído o levantamento dos dados, efetuado de acordo com os procedimentos indicados nos tópicos anteriores, apresenta-se aqui a definição dos pontos que compõem a estrutura de sistematização para a apresentação dos resultados obtidos na Fundação Instituto de Administração.

A estrutura de sistematização foi dividida em três segmentos: o primeiro tratou dos dados cadastrais, histórico, estrutura de governança e demais itens de caracterização da instituição; o segundo teve como objetivo expor e descrever o sistema de gestão de custos, tanto em termos das bases tecnológicas quanto dos arranjos dos artefatos de gestão de custo; e finalmente, o terceiro segmento teve como intuito relacionar os aspectos estratégicos com o desenho do sistema de gestão de custos da fundação. No terceiro segmento, buscou-se estruturar a apresentação de acordo com o modelo proposto por Almeida: análise dos aspectos internos, análise do ambiente, orientação *versus* campo de atuação e estratégias vigentes.

Esta seção apresentou os procedimentos metodológicos deste estudo. A seguir, apresentar-se-á os resultados da aplicação do estudo de caso, com base no exame das informações obtidas nas entrevistas e no levantamento dos dados secundários.

CAPÍTULO 5

5 O ESTUDO DE CASO DA FUNDAÇÃO INSTITUTO DE ADMINISTRAÇÃO

Esta seção tem como objetivo apresentar os resultados da pesquisa realizada na Fundação Instituto de Administração (FIA), instituição privada que atua nas áreas de educação, pesquisa e extensão voltadas à administração no Estado de São Paulo.

O presente capítulo está dividido em três tópicos. O primeiro trata da caracterização da FIA: histórico, governança e alguns dos principais aspectos vinculados à formulação de suas estratégias; o segundo, do sistema de gestão estratégica de custos na instituição; e, finalmente, o terceiro tópico trata da influência dos fatores estratégicos no desenho do sistema de gestão estratégica de custos.

Conforme descrito na seção de aspectos metodológicos do trabalho, a aplicação da pesquisa contou com as etapas de entrevista individual (com o Diretor Financeiro e com o Gerente de Orçamento e Controles) e análise de dados secundários. Não obstante, o relato do estudo de caso constante nesta seção trará análises e evidências baseadas em ambas as etapas metodológicas.

5.1 Caracterização da Fundação Instituto de Administração

A Fundação Instituto de Administração (FIA) é uma entidade privada sem fins lucrativos fundada em 1980 por iniciativa de professores do Departamento de Administração da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FEA/USP). O seu ramo de atuação são as áreas de educação, pesquisa e extensão voltadas ao fomento e divulgação de conhecimentos pertinentes às áreas de administração, e, através disto, promover maior aproximação e integração do ambiente acadêmico com a sociedade brasileira

O estatuto social da FIA, instrumento máximo que rege as atividades da instituição, prevê o desenvolvimento de atividade econômica através da celebração de convênios, contratos,

temos e demais instrumentos, conquanto tais atividades estejam comprometidas à realização de seus objetivos sociais. Pelo fato de ser uma entidade sem fins lucrativos, seu excedente econômico é invariavelmente incorporado ao seu patrimônio ou reaplicado em suas próprias atividades. Desde a sua criação, mais de 4,5 mil projetos foram realizados em suas três linhas básicas de atuação (consultoria, pesquisa e educação), com o atendimento a mais de mil empresas da iniciativa privada nacional e multinacional (48%), empresas do setor público e organizações da administração pública direta (40%), e associações de classe e entidades da sociedade civil (12%).

A instituição tem sede na cidade de São Paulo, e atualmente conta com três unidades educacionais (Butantã, Pinheiros e Vila Olímpia), totalizando 51 salas de aula, e uma quarta unidade destinada a atividades administrativas e de execução de projetos de consultoria e pesquisa em administração.

O *site* da instituição destaca que, "ao longo de sua trajetória, foram inúmeros os projetos de cunho ou impacto social realizados pela FIA, em diversas áreas como educação, saúde, segurança pública, meio ambiente, trabalho e emprego, terceiro setor, entre outras, em todo o país".

Dentro do contexto de sua missão ("oferecer apoio à pesquisa e promover a divulgação de conhecimento pertinente à área de administração") e de seus valores, calcados em princípios de empreendedorismo, transparência e responsabilidade social, a FIA conta com programas sociais voltados à educação de jovens em condições econômicas desfavoráveis, egressos da rede escolar pública (projeto social de capacitação acadêmica e profissional – CAPJOVEM), em sua preparação aos exames vestibulares, e de capacitação e melhoria da empregabilidade de profissionais que se encontram fora do mercado de trabalho (programa de aperfeiçoamento profissional – CAPEXECUTIVO). Ambos os programas são, segundo o seu *site*, "iniciativas da fundação na busca de reduzir as discrepâncias sociais que limitam o desenvolvimento da sociedade brasileira".

Ao longo de sua trajetória, a FIA também registra um forte o apoio às atividades de ensino e pesquisa desenvolvidas na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP), seja através de apoios financeiros diretos em publicação de artigos, periódicos e participação em congressos e seminários, realização de

pesquisa, entre outros, do corpo docente e discente da Faculdade; seja através de apoio administrativo à estrutura do Departamento de Administração, do Pós-Graduação e da Revista de Administração (RAUSP) presentes nesta unidade. Igualmente, a FIA registra contribuições efetuadas às iniciativas diversas das associações discentes da casa, quais sejam: Associação Atlética Acadêmica Visconde de Cairú (AAAVC), Júnior FEA, etc.

Em termos de registros, a FIA é considerada uma instituição de utilidade pública em todas as instâncias (municipal, estadual e federal), além de possuir credenciamentos diversos, como por exemplo, no Ministério da Ciência e Tecnologia, e com as mais diversas associações (*Association of MBAs* – AMBA, Associação Nacional dos MBAs – ANAMBA, Conselho Municipal dos Direitos da Criança e do Adolescente, etc.).

5.1.1 Histórico

Historicamente, a década de 80 até meados dos anos 90 foi marcada pela predominância de projetos de pesquisa e de consultoria em administração. Em 1997 foi inaugurada a Unidade Educacional Butantã, com vistas a promover e incentivar a realização de cursos; nesta mesma época, entre 1997 e 1998 a fundação realizou o lançamento de cursos MBA voltados às mais diversas áreas da administração, entre elas, finanças, recursos humanos e marketing.

O final da década de 90 também foi marcado pelo recrudescimento de críticas feitas em âmbito geral às fundações por parte de alguns segmentos da sociedade, segmentos estes que questionavam as contribuições sociais das fundações e sugeriam que a falta de controle e de transparência abria espaço a desvios de conduta em suas atividades. De fato, este período foi marcado pelo surgimento de diversos escândalos na mídia, de dirigentes promovendo ações não condizentes com as regras estatutárias e com os objetivos sociais de suas instituições. Sobre esta questão, Santos (2007, p. 1) comenta que esse cenário propiciou o aparecimento de *clichês* sobre as fundações, isto é, frases que efeito que perdem seu significado efetivo para serem utilizadas como instrumento de debate de cunho corporativo ou doutrinário. O que se viu, então, foi o crescimento de um movimento contrário à própria existência das fundações.

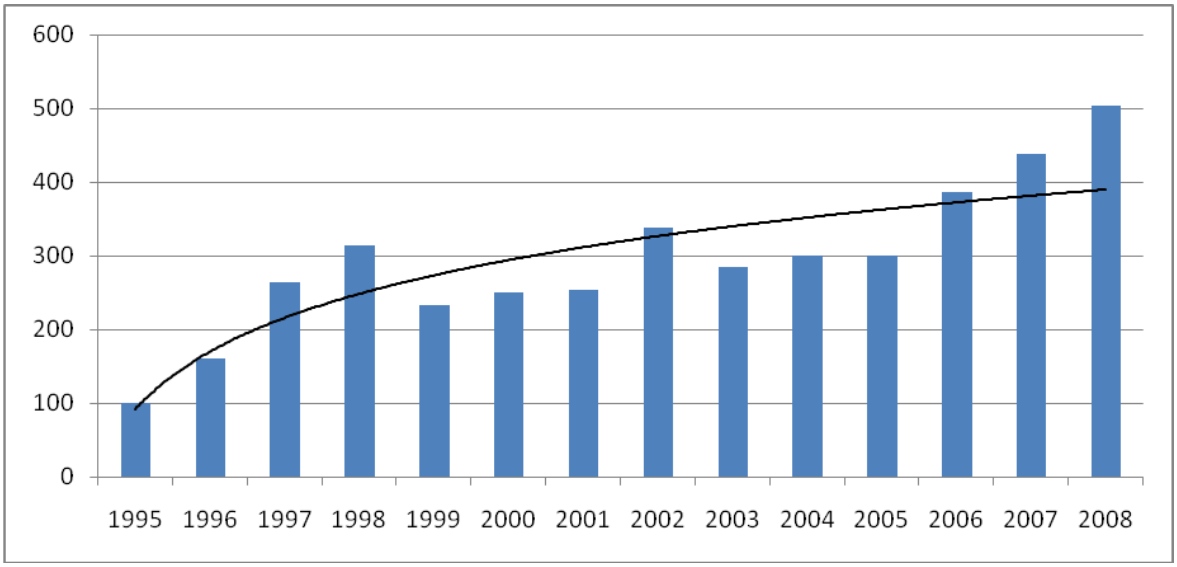
Para a FIA, o período de 2002 a 2003 foi marcado pela inauguração da Unidade Educacional Pinheiros, a segunda unidade para realização de cursos, com a adição de 12 salas de aula, e

pelo início do projeto social CAPJOVEM, de apoio ao acesso à Universidade por jovens em condições econômicas desfavoráveis, oriundos da rede escolar pública.

O ano de 2008, por sua vez, foi marcado pela inauguração da Unidade Educacional Vila Olímpia, com novas 17 salas de aula, apoiado pelo fortalecimento de cursos de Pós-Graduação Lato Sensu.

A Figura 7 apresenta o faturamento anual bruto da instituição a partir de 1995 convertido a um índice de base 100. Ao se analisar a linha de tendência e compará-la ao ciclo de vida da organização, pode-se notar que a FIA se encontra ainda em fase de crescimento, fase que, em princípio, demanda estratégias de sustentação e de melhoria de qualidade dos produtos.

Figura 7: Evolução do faturamento anual bruto da FIA entre 1995 e 2008



Fonte: o autor.

Nota-se, pois, que o crescimento observado pela instituição neste período se confunde com o processo de expansão das unidades educacionais ao longo dos anos, reforçando o aspecto de reaplicação dos excedentes econômicos dentro de sua própria atividade.

5.1.2 Sobre a Estrutura de Governança

A estrutura de governança da FIA conta com um Conselho Curador, órgão máximo de decisão da instituição de caráter deliberativo, e com uma Diretoria Executiva, órgão responsável pela gestão da entidade. Ambos os órgãos administrativos (Conselho e Diretoria) não são remunerados no exercício destas funções, conforme tratado na segunda seção deste trabalho.

A Diretoria Executiva, enquanto órgão de gestão, toma as decisões em reuniões ordinárias e extraordinárias, em regime de colegiado.

Abaixo à Diretoria Executiva existe um corpo gerencial, segregado pelas seguintes divisões: financeira, marketing, acadêmica, relacionamento e administrativa. O corpo gerencial, bem como o resto das equipes administrativas e operacionais, é composto por profissionais remunerados e de dedicação integral à instituição.

5.1.3 Aspectos Vinculados à Formulação das Estratégias

A Fundação Instituto de Administração define suas linhas de produto da seguinte forma:

Quadro 8: Linhas de produto da FIA.

Cursos MBA (*Master in Business Administration*);
Cursos Pós-MBA;
Cursos de Pós-Graduação Lato Sensu;
Cursos de Especialização;
Cursos de Educação Executiva; e
Projetos de pesquisa e consultoria em administração.

Fonte: o autor.

Estas linhas de produto podem ser entendidas também como as principais unidades de negócio da instituição. Dentro do espectro da linha de cursos, as diferenciações ocorrem por

conta das diferentes cargas horárias, titulação do corpo docente e outros aspectos gerais em âmbito acadêmico.

Sob a ótica das estratégias genéricas de Porter, os dirigentes da instituição posicionam todos os produtos através da estratégia de diferenciação, focando na elevada qualificação acadêmica e didática de seu corpo docente e com vistas a ofertar produtos de alta qualidade aos seus clientes.

5.2 O Sistema de Gestão Estratégica de Custos da FIA

Segundo Shank e Govindarajan (1995, p. 4), a gestão estratégica de custos é "uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos tornam-se mais conscientes, explícitos e formais". Neste sentido, esta análise de custos deve abranger três aspectos principais:

a) Análise do posicionamento estratégico da organização;
b) Análise da cadeia de valor; e
c) Utilização de direcionadores de custo.

A análise do posicionamento estratégico conduz a ações coerentes oriundas da análise de custos e as estratégias vigentes da instituição; a análise da cadeia de valor, por sua vez, permite identificar com maior clareza aspectos geradores de valor para os clientes nos produtos e nas atividades; e a utilização de direcionadores de custo conduz a uma melhor compreensão das medidas de consumo de recursos na elaboração e execução das atividades.

Como já visto no referencial teórico deste trabalho, entende-se por sistema de gestão estratégica de custos a conjunção entre fatores tecnológicos (recursos técnicos de informática) e artefatos de gestão de custo (atividades, ferramentas, filosofias de gestão, instrumentos, métodos de custeio, modelos de gestão, métodos de avaliação ou sistemas de custeio presentes na literatura). No que diz respeito ao desenho deste sistema, parte-se da pressuposição que nem sempre a seleção dos fatores tecnológicos e dos artefatos de gestão de custo ocorre de maneira planejada e intencional, isto é, são os fatores estratégicos e as necessidades por informação daí decorrentes que condicionam tanto os arranjos do sistema

quanto suas atualizações. Tal afirmação é reforçada pelo fato que, em um ambiente de elevada competitividade e altamente mutável, as estratégias da instituição devem ser constantemente revisadas e reavaliadas, produzindo novas demandas ao sistema.

Dessa forma, apresentar-se-á nos próximos tópicos o sistema de gestão estratégica de custos da Fundação Instituto de Administração sob os fatores tecnológicos e de artefatos de gestão de custos, tanto em termos do sistema vigente como das principais atualizações a este sistema ocorridas em 2008.

5.2.1 Desenho e Descrição do Sistema de Gestão Estratégica de Custos

A Fundação Instituto de Administração estrutura seus custos através de um sistema de gestão por projetos, no qual existem duas macro hierarquias: centros de resultado e centros de custo.

Os centros de resultado correspondem aos diversos projetos executados pela instituição. Para cada curso, atividade de pesquisa ou atividade de consultoria, existe um elemento que agrupa todo o resultado oriundo das operações. Dessa forma, a receita pela prestação dos serviços e os custos diretos encontram-se registrados individualmente nos mais de 4,5 mil projetos registrados na fundação.

Por custos diretos entendem-se os custos apropriáveis diretamente ao serviço prestado, ao passo que os custos indiretos correspondem aos custos alocáveis através de critérios específicos. No caso da FIA, os custos diretos correspondem a gastos com remuneração de aulas, pagamento a pesquisadores e consultores, gastos com correção de provas, orientação de monografias, etc.

Adicionalmente à receita de prestação de serviços e aos custos diretos, existem as apropriações de custos indiretos, que serão tratadas posteriormente ainda neste tópico.

A hierarquia dos centros de resultado guarda relação direta com as unidades de negócio da instituição, a saber:

a) Projetos de educação (EC): com subdivisões para MBA, Pós-MBA, e cursos de curta, média e longa duração (segmentados pela carga horária);
b) Projetos de pesquisa (PE): com subdivisões para projetos contratados pelas áreas pública e privada;
c) Projetos de consultoria (CO): com subdivisões para projetos contratados pelas áreas pública e privada.

Os custos indiretos, por sua vez, são organizados através de centros coletores de custo. Para fins de simplificação, a fundação definiu como custos indiretos todos os dispêndios necessários para a manutenção de atividades de apoio (contabilidade, tesouraria, recursos humanos, departamento pessoal, etc.), bem como as suas iniciativas sociais. Vale ressaltar que, em termos conceituais, tais iniciativas não se configurariam como custo, mas sim como aplicações de recursos.

Assim, hierarquia de custos indiretos é composta por centros de coletores de custo que por sua vez são organizados por "nós" da hierarquia, isto é, conjuntos com similaridades em termos operacionais ou que sejam de interesse estratégico para a FIA, a saber:

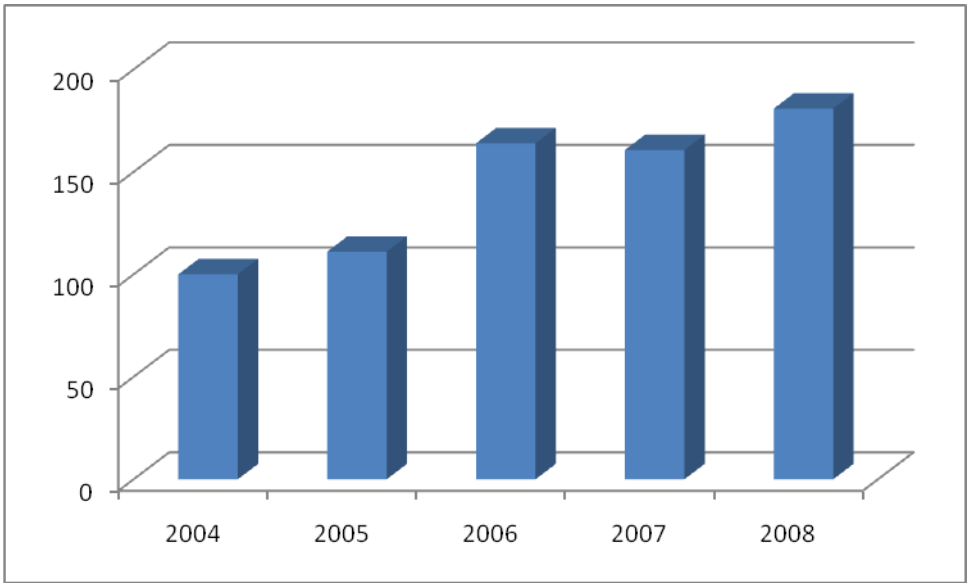
a) Setores e departamentos (ADM): centros coletores de custo segregados pelos diversos setores e departamentos que compõem a fundação. Exemplos: tesouraria, contabilidade, controladoria, etc;
b) Despesas gerais (DGE): centros coletores de custo segregados por iniciativas diversas que não envolvam diretamente setores ou equipes administrativas. Exemplos: exposições e eventos, gastos com laboratório de ensino a distância, etc;
c) Apoio a iniciativas sociais (SOC): centros coletores de custo segregados pelos programas sociais desenvolvidos pela instituição;
d) Contribuições ao sistema USP (USP): centros coletores de custo segregados pelos apoios diretos e indiretos que a fundação fornece à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA-USP). Exemplos: subsídio à pesquisa, apoio a associações discentes, etc.

As três letras apresentadas em cada um dos nós codificam os centros de custo e somam-se a números (exemplo: ADM1, ADM2, ADM3, etc.), permitindo rápida identificação visual por parte das equipes operacionais quanto à natureza específica dos gastos alocados em cada

centro de custo. Ressalta-se aqui que a presença dos nós de apoio a iniciativas sociais (SOC) e de contribuições ao sistema USP (USP) estruturam formalmente e dão transparência aos dispêndios efetuados nestas iniciativas e servem como base de alimentação dos instrumentos de divulgação e prestação de contas da FIA, como por exemplo, o Relatório Anual de Atividades, o Balanço Social e o sistema de cadastro e prestação de contas anual (SICAP) exigido pelo Ministério Público a todas as fundações do país.

Há que se ressaltar a proposição de Kaplan e Cooper (2000, p. 28), na qual as fundações, enquanto entidades prestadoras de serviços, possuem importante parcela de custos indiretos, e que tais custos devem ser analisados com especial atenção. A Figura 8 apresenta a evolução dos custos indiretos da FIA nos últimos cinco anos (convertidas a base 100). Nota-se que, por se tratar de uma instituição fortemente vinculada ao seu patrimônio, com ênfase à manutenção de suas unidades educacionais e técnica, os custos indiretos tendem a ser elevados, corroborando com a afirmação dos autores.

Figura 8: Evolução dos custos indiretos na FIA



Fonte: o autor.

Segundo o Diretor Financeiro da instituição, a Direção atribui ao sistema de gestão de custos uma alta prioridade, e considera que o sistema vigente atende parcialmente às necessidades de informações estratégicas, havendo ainda espaço para implementação de melhorias.

Até 2007, os custos indiretos eram apropriados aos centros de resultado exclusivamente através de uma mecânica de *overhead*, com alíquotas fixas aplicadas sobre a receita gerada em cada projeto. Esta mecânica é uma representação clássica de um sistema de custos tradicional. Estas alíquotas eram mantidas de acordo com bases históricas, criadas há décadas, e certamente não representavam uma forma adequada de apropriação de custos de cada projeto, e tampouco permitiam uma avaliação mais precisa acerca dos resultados gerados em cada uma das unidades de negócio.

O que se via então era uma necessidade premente de melhorar a qualidade da apuração de custos e resultado, para melhor apoiar as decisões estratégicas. Tal necessidade encontrava entraves na limitação das bases de dados, dificuldade esta sanada com a introdução do sistema de gestão integrada SAP ECC 5.0 em 2006.

Adicionalmente a isto, o ano de 2007 foi marcado pela preocupação da Diretoria Executiva em equacionar a necessidade de ampliação da estrutura física com a criação de uma nova unidade educacional, fruto da crescente demanda por novos cursos. Esta ampliação, analisada sob a ótica orçamentária da instituição, iria demandar pesados investimentos e produziria uma alta carga de custos operacionais, que necessitavam ser bem equacionados para não comprometer o desempenho da fundação.

Com isto, a Diretoria Executiva tomou a decisão, no início de 2008, de criar uma comissão denominada Comissão de Custos. Esta célula tinha como objetivo se debruçar sobre as questões de custos e buscar novas alternativas para uma melhor apropriação dos custos indiretos. A Comissão de Custos foi composta conforme mostra o Quadro 9.

Quadro 9: Composição da Comissão de Custos.

Cargo	**No.de membros**	**Nível**
Conselho Curador	2	Estratégico
Diretoria Executiva	1	Estratégico
Gerente de Orçamento e Controles	1	Administrativo
Supervisor de Controladoria	1	Operacional

Fonte: o autor.

Ressalta-se aqui o caráter heterogêneo de sua formação, com membros de nível estratégico (Conselho Curador e Diretoria), de nível administrativo (Gerência de Orçamento e Controle) e de nível operacional (Supervisor de Controladoria). As reuniões da comissão ocorriam em freqüência semanal, sendo que, uma vez estabelecidas as diretrizes de avaliação pelos membros estratégicos, os membros administrativo e operacional se incumbiam de produzir os resultados e encaminhar para a reunião seguinte. De acordo com o tema debatido, novos membros (geralmente na instância estratégica) eram convidados a participar das reuniões, trazendo experiências e sugestões, e contribuindo para uma maior riqueza de análise dos assuntos.

Periodicamente, os resultados dos trabalhos eram sintetizados em cartas de recomendação, que eram enviadas à Diretoria como sugestões de aprimoramento de gestão.

Um ponto que contribuiu para o sucesso da Comissão de Custos, em se considerando o caráter heterogêneo de sua composição, foi o fato de que missão e vocação eram aspectos de conhecimento prévio dos níveis administrativo e operacional, o que certamente facilitou a comunicação das diretrizes de avaliação e permitiu maior sinergia entre os membros de todos os níveis.

Além disso, sob o ponto de vista da governança, a atuação efetiva e independente desta comissão proporcionou ganhos de agilidade às discussões, uma vez que a Diretoria Executiva atua em regime de dedicação parcial e nem sempre podia se aprofundar com o devido afinco às particularidades da questão de custos.

O primeiro aspecto a ser tratado pela Comissão de Custos foi o aprimoramento da apropriação de custos indiretos para avaliação dos resultados das unidades de negócio da fundação. Com isso, produziu-se um estudo baseado em princípios do custeio ABC, no qual os custos indiretos eram apropriados através de direcionadores de custo vinculados diretamente a cada atividade. Por exemplo, os custos do setor de contas a pagar eram apropriados a cada unidade de negócio com base na quantidade de pagamentos processados (direcionador de custos).

Os resultados desta primeira rodada de análises foram os seguintes:

a) Foram identificadas situações de subsídio cruzado entre as unidades de negócio, isto é, existiam unidades de negócio deficitárias que estavam sendo subsidiadas por unidades superavitárias;
b) Existia uma carga de custos indiretos, representadas por algumas iniciativas da instituição, que, na visão da comissão, não estavam plenamente condizentes com o valor produzido por elas;
c) Existiam situações em que a infra-estrutura da fundação era utilizada de forma ineficiente em função da ausência de regras e controles (exemplo: não havia regras claras para utilização dos espaços de sala de aula).

A primeira fase da comissão trouxe de imediato algumas mudanças na forma da FIA operar, a saber:

a) Criação de alternativas para o tratamento dos custos indiretos através de direcionadores de custo, como por exemplo, a utilização de espaços físicos (cobrança direta aos projetos usuários através de um direcionador por m²), a utilização de salas de aula (cobrança direta aos projetos usuários através de um direcionador por horas utilizadas) e a utilização de notebooks em sala de aula (cobrança direta aos projetos usuários por unidade);
b) Revisão nos critérios de apropriação de custos indiretos via *overhead*;
c) Criação de regras para utilização de espaços e salas de aula, com vistas a otimizar a utilização da infra-estrutura e reduzir gargalos.

As mudanças propostas traziam maior racionalidade a todo o sistema, e foram de imediato amplamente aceitas por toda a comunidade envolvida nos processos.

A segunda rodada de análises, ocorrida próxima ao final do ano de 2008, foi diretamente influenciada pela crise financeira mundial, iniciada nos Estados Unidos, e que indiretamente promoveu condições recessivas na economia do Brasil.

Com isso, a comissão buscou, nesta segunda rodada de discussões, analisar a cadeia de valor das principais atividades da fundação, com vistas a promover condições para uma gestão de custos eficaz. Como resultado, medidas de contenção de custos foram introduzidas pela

Diretoria Executiva com relação direta à análise de valor de cada atividade e processo estudados.

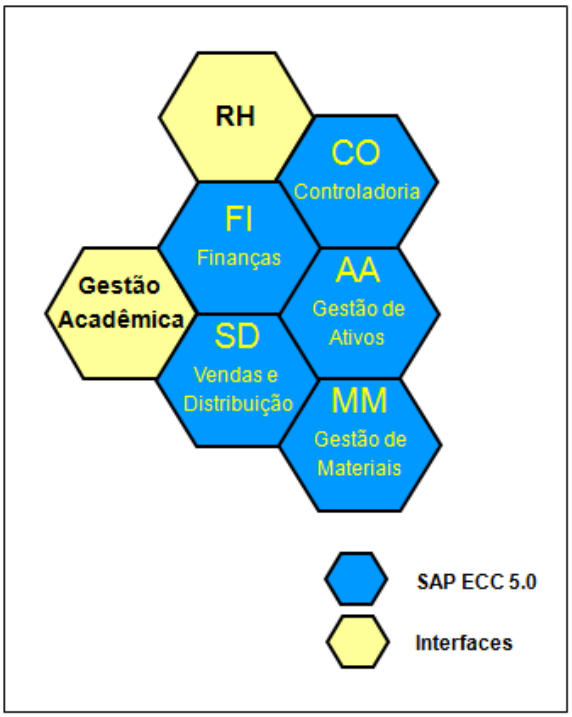
Vale ressaltar que, sob a ótica de Shank e Govindarajan (1995, p. 4), os três aspectos principais da análise de custos foram tratados pela comissão:

a) Análise do posicionamento estratégico da organização;
b) Análise da cadeia de valor; e
c) Utilização de direcionadores de custo.

5.2.1.1 Bases Tecnológicas

Em meados de 2006, a Fundação Instituto de Administração, através de sua Diretoria Executiva, tomou a decisão de implantar o sistema integrado ERP SAP ECC 5.0 a fim de melhor gerenciar suas atividades operacionais, de produzir informações de maior confiabilidade e de produzir relatórios gerenciais de maior qualidade para a tomada de decisões. Ao longo de um processo que durou cerca de oito meses para seleção do produto, planejamento e implementação do sistema, definiu-se a utilização dos seguintes módulos: finanças (FI), controladoria (CO), gestão de ativos (AA), vendas e distribuição (SD) e gestão de materiais (MM). A seleção destes módulos foi conduzida na fase de definição do escopo do projeto de implantação, com base no mapeamento dos processos da fundação. A estes módulos, somam-se os sistemas previamente existentes e que foram mantidos: RH (sistema Datasul) e gestão acadêmica (sistema de desenvolvimento interno). A fim de manter a coesão de toda a base de sistemas, interfaces foram criadas entre todos os módulos (Figura 9).

Figura 9: Módulos que compõem o sistema da FIA



Fonte: o autor.

Como benefícios diretos, a integração das bases tecnológicas permitiu maior confiabilidade a respeito dos dados gerados e redução do retrabalho em situações que os dados eram gerados por mais de um setor.

Ressalta-se também a importância que esta integração teve na condução dos trabalhos da Comissão de Custos, permitindo maior amplitude e profundidade nos diversos aspectos estudados ao longo do ano de 2008.

5.2.1.2 Artefatos de Gestão de Custo

Os artefatos de gestão de custo identificados na organização, com base na revisão bibliográfica e nas entrevistas efetuadas, foram os seguintes:

a) Custeio Baseado em Atividades (ABC): embora a aplicação dos trabalhos da Comissão de Custos não representem em sua totalidade a introdução do método de Custeio Baseado em Atividades conforme indicado pela literatura, a filosofia de identificação das atividades e o reconhecimento de que são estas atividades que promovem o

consumo de recursos e que compõem o custos dos produtos certamente são aspectos concernentes à filosofia ABC;

b) *Benchmarking* (comparação com indicadores de outras organizações do mesmo setor): a técnica de *benchmarking* permeia todo o processo de análise de estrutura e custos da instituição;

c) Orçamento: o orçamento é aplicado na FIA em três instâncias: orçamentos de projetos, de responsabilidade dos gestores de projetos de educação, consultoria e pesquisa, para verificar a viabilidade dos serviços contratados, orçamento interno, de responsabilidade dos gerentes funcionais, para controle dos custos indiretos, e orçamento global, de responsabilidade do setor de controladoria, que sintetiza as duas dimensões anteriores. Os principais conceitos utilizados são de orçamentos estatísticos (para o orçamento de projetos e para o orçamento global) e de orçamentos de tendências (para todos os casos);

d) Simulações: as simulações, embora esporadicamente presentes nas avaliações estratégicas solicitadas pela Diretoria, encomendadas para a área de controladoria, ganharam maior força com os trabalhos da Comissão de Custos, com foco em simulações de questões de infra-estrutura, como análise de investimentos e decisões sobre a composição das unidades educacionais e técnicas da instituição;

e) Relatórios através de ferramentas de *Business Intelligence* (BI): produto direto da implantação do SAP ECC 5.0 na FIA, as ferramentas de *Business Intelligence* surgem como apoio para a realização de simulações e para a criação de novos relatórios gerenciais conforme foram surgindo as necessidades de cunho estratégico;

f) Gestão Baseada em Atividades (ABM): a Gestão Baseada em Atividades é conseqüência direta da introdução dos princípios do ABC nas análises da Comissão de Custos, e toma forma através das recomendações feitas por esta célula para a Diretoria Executiva.

Tomando como base a relação de artefatos de gestão de custo levantada no referencial teórico e aplicada na pesquisa, existem determinados artefatos que a Diretoria Financeira não tem a intenção em utilizar, a saber: Método de Custeio por Absorção, Método de Custeio Variável, Custeio Padrão, Custeio Meta, *Kaizen*, *Just in Time*, conceito da Teoria das Restrições, GECON e *Balanced Scorecard*. Parte-se da premissa que, sendo o Diretor Financeiro o responsável direto pelo desenho do sistema de gestão estratégica de custos, sua opinião a respeito dos artefatos determina ou não a sua aplicação na instituição. Na grande maioria dos

casos, a justificativa dada foi que tais artefatos não atendem às necessidades gerenciais e estratégicas da fundação para o momento, embora possam ser posteriormente analisadas conforme o posicionamento estratégico se modifique.

Sobre os artefatos que a Diretoria Financeira considera interessantes para avaliação e futura implantação, apenas e técnica de moeda constante e valor presente para análise de custos e despesas foi mencionada, por se tratar de técnica que pode ser aplicada de forma abrangente, o que reforça a idéia que as atualizações no sistema, em especial, as ferramentas e técnicas de análise, devam ocorrer tão somente surjam as revisões estratégicas.

5.3 A Influência dos Aspectos Estratégicos no Desenho do Sistema de Gestão de Custos

Este tópico tem por objetivo sintetizar os principais pontos identificados em relação à influência dos aspectos estratégicos no desenho do sistema de gestão de custos.

O Quadro 10 relaciona os objetivos do sistema de gestão de custos com as necessidades gerenciais, ambos objetos da aplicação da entrevista.

Quadro 10: Agrupamento das necessidades gerenciais segundo os objetivos do sistema de gestão de custos da FIA

Objetivos do sistema de gestão de custos	Necessidades gerenciais
Custeio dos produtos	• Apuração dos custos de cada produto • Identificação de padrões de comportamento dos custos • Custeamento das atividades desenvolvidas • Acompanhamento do comportamento dos custos indiretos • Análise de atividades que agreguem ou não valor • Análise de variação entre o custo indireto real e a taxa de custo indireto aplicada • Obtenção de indicadores de mensuração para o custeamento dos produtos
Avaliação dos resultados	• Avaliação de resultados
Apoio à tomada de decisões de nível estratégico que envolva análise de custos	• Identificação das linhas de produto que mais afetam as margens • Decisões sobre o *mix* dos produtos • Apoio à formação do preço de venda
Controle dos custos com vistas à maximização do resultado	• Planejamento das margens • Gestão de custos por setor/departamento a cada período • Controle de custos nos estágios de planejamento e desenho dos produtos
Gestão dos custos com vistas à geração de valor	• Geração de produtos que no mínimo atendam às expectativas dos clientes
Informações para aprimoramentos de processos e aprendizado	• Melhoria contínua
Planejamento	• Comparação entre a estrutura atual e a capacidade instalada
Atendimento diferenciado a clientes e fornecedores	• Melhoria de negociações com clientes • Melhoria de negociações com fornecedores • Geração de produtos que no mínimo atendam às expectativas dos clientes
Atendimento aos objetivos sociais	• Acompanhamento dos impactos sociais obtidos • Mensuração dos valores aplicados em iniciativas sociais

Fonte: o autor.

Dos objetivos relacionados levantados na literatura, apenas o item “atendimento diferenciado a clientes e fornecedores” foi relatado como não plenamente atendido pelo sistema de custos da instituição. Por outro lado, o Diretor Financeiro julga como altamente importante as

necessidades “melhoria de negociações com clientes” e “geração de produtos que no mínimo atendam às expectativas dos clientes”, mostrando que ainda há potencialidades a serem exploradas dentro do sistema.

Ao modelo proposto por Pompermeyer (2004, p. 76) foi adicionado um objetivo específico para fundações: “atendimento aos objetivos sociais”.

5.3.1 Análise dos Aspectos Internos

A análise dos aspectos internos trata especificamente dos pontos fortes e fracos da organização. Os pontos fortes determinam os fatores críticos de sucesso, e os pontos fracos sugerem pontos de aprimoramento dentro do processo de planejamento estratégico.

A Fundação Instituto de Administração considera como seus principais fatores críticos de sucesso a elevada qualificação técnica e acadêmica de seu corpo docente, o que proporciona a realização de cursos e projetos de consultoria e pesquisa com qualidade diferenciada, o empreendedorismo, que lhe conduz a desenvolver projetos inovadores nas mais diversas áreas da Administração e a elevada qualidade da infra-estrutura (instalações), que inclusive já foi considerado como diferencial da instituição em ranqueamentos de escolas de negócio no Brasil.

Estes fatores críticos de sucesso, de caráter predominantemente qualitativo, podem ser estimulados através das análises de Gestão Baseada em Atividades (ABM) e de Gestão Baseada em Valor (VBM), através de ações que estimulem cada vez mais a formação e a capacitação dos profissionais que atuam na fundação. Em termos da qualidade das instalações, a análise de custos com base em conceitos do Custeio ABC (*Activity Based Cost*), implantado em 2008, pode permitir a ampliação do foco sobre atividades que agreguem mais satisfação aos clientes em sua estrutura.

Vale notar que, segundo os entrevistados, existe uma escassez latente de dados sobre outras fundações concorrentes que atuam no mesmo segmento, o que dificulta a análise comparativa entre os fatores críticos de sucesso para determinação dos pontos fortes e fracos. Neste sentido, existe uma lacuna a ser desenvolvida pela fundação em termos de seu sistema. Um

possível foco de atuação seria o aprimoramento da ferramenta *Benchmarking*, que, embora tenha sido declarada como presente no sistema de gestão de custos, pode ser uma base interessante na busca por novos dados da concorrência.

A despeito disso, um dos principais pontos fracos identificados ao longo da aplicação de pesquisa diz respeito à própria estrutura de governança comumente encontrada nas fundações privadas, na qual os órgãos de gestão atuam em regime de dedicação parcial e sem remuneração por suas atividades. Tal estrutura pode, em algum grau, representar um desestímulo à profissionalização e ao desempenho destes dirigentes. Neste sentido, é importante que estes dirigentes tenham consciência da importância em se buscar alternativas de aprimoramento da gestão através da criação de ações como a criação de comissões e do maior envolvimento dos níveis administrativo e operacional nos processos decisórios. Em suma, conforme pôde ser visto ao longo do estudo de caso, o envolvimento e a integração de todos os níveis podem representar um avanço na busca pela eficácia e eficiência dos sistemas de gestão de custos.

5.3.2 Análise do Ambiente

Segundo Almeida (2003, p. 18), "o ambiente de uma entidade é tudo aquilo que influencia em seu desempenho sem que ela pouco ou nada possa fazer para mudar tais fatores ou variáveis". Com isso, a análise do ambiente determina situações de oportunidades e de ameaças à instituição.

Seguem abaixo algumas situações em que a análise do ambiente condicionou a seleção de alguns dos artefatos de gestão de custo da FIA:

a) Ambiente Operacional: a análise da projeção orçamentária, cruzada a uma análise de ocupação de salas de aula, indicou em 2007 que brevemente seria necessário o planejamento da expansão da fundação para atender à crescente demanda por cursos. Com isso, a área de Controladoria foi acionada para avaliar alternativas de investimento, como por exemplo, a expansão para uma nova unidade ou a expansão através do aumento do número de salas em uma das unidades existentes. Para tanto, os profissionais da Controladoria se valeram da utilização de técnicas de simulação;

b) Ambiente de uma região: uma vez tomada a decisão de se buscar uma nova unidade, ao longo deste processo, a fundação recorreu a ferramentas de *Business Intelligence* para apurar variáveis históricas como pólos de localização de residência e de trabalho de seus alunos. Com base nestes dados, foram selecionadas as principais regiões de concentração de alunos e apurou-se o custo por metro quadrado de cada uma, até que se chegasse à localização ideal para sediar esta nova unidade, atendendo dessa forma a fatores estratégicos e às restrições orçamentárias presentes;

c) Macroambiente Clima: alguns meses após a inauguração da nova unidade educacional, em meados de 2008 o mundo enfrentou os efeitos da Crise Global da Economia, crise esta iniciada no setor imobiliário dos Estados Unidos. Com vistas a se preparar para uma iminente situação recessiva, a Diretoria Executiva convocou a Comissão de Custos. O objetivo dos trabalhos da comissão foi de promover um processo de gestão de custos, realizada através da análise fundamentada no Custeio ABC e em princípios da Gestão Baseada em Atividades, buscando reduções nos custos minimizando ao máximo os impactos ao valor produzido aos clientes.

Indubitavelmente, de todas as dimensões propostas por Almeida, a análise do ambiente é a mais dinâmica e demandante em termos da múltipla seleção de artefatos de gestão de custo, impactando diretamente os arranjos do sistema de gestão de custos.

5.3.3 Orientação *versus* Campo de Atuação

Em que pese os bons resultados obtidos com a Comissão de Custos instituída em 2008, fruto da interação entre os diversos níveis hierárquicos da instituição, não há dúvidas que a clareza de definição na missão e na vocação e sua divulgação a todos os colaboradores (em especial àqueles que participam dos processos de desenho e alimentação do sistema de gestão de custos) foram fatores importantes para a implementação de mudanças no sistema de gestão de custos neste período. Segundo as entrevistas realizadas, a FIA possui sua missão explícita e bem definida, mas ela é divulgada apenas implicitamente através de ações sistematicamente desenvolvidas.

Ressalta-se, pois, que os conceitos de missão e de vocação claros e bem definidos são fundamentais para garantir a eficiência de um sistema de gestão de custos, uma vez que são os níveis administrativo e operacional os responsáveis pela alimentação deste sistema.

5.3.4 Estratégia Vigente

A fundação possui um posicionamento estratégico de diferenciação de seus produtos, fato que naturalmente conduz a seleção dos artefatos de gestão de custo voltados à análise e geração de valor aos seus clientes. Dessa forma, a introdução dos conceitos do Custeio ABC, bem como a conseqüente introdução da Gestão Baseada em Atividades, são evoluções naturais do sistema de gestão na busca da maximização do valor ao seu público-alvo. Segundo declaração do Diretor Financeiro da instituição, “sendo a FIA uma instituição do terceiro setor, ela pode utilizar os princípios da gestão baseada em valor como uma das principais alternativas à gestão baseada em lucro”.

Adicionalmente a isto, os artefatos de simulações e de utilização de ferramentas de *Business Intelligence* podem representar, sob um ponto de vista mais abrangente, alternativas para análises estratégicas importantes, como por exemplo a decisão de expansão de uma nova unidade.

Em termos das questões concernentes à transparência e de atingimento aos seus objetivos sociais, a própria estruturação de sua hierarquia de custos diretos e indiretos pode agilizar o tempo de resposta para produção destas informações.

CAPÍTULO 6

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta seção tem por objetivo apresentar as considerações finais do trabalho. Ela está dividida em dois tópicos: o primeiro tópico trata das conclusões e recomendações norteadas pela questão de pesquisa, e o segundo tópico aborda as limitações da pesquisa, bem como sugestões para estudos futuros.

6.1 Conclusões e Recomendações

O objetivo geral desta dissertação foi identificar e compreender a estrutura dos sistemas de gestão estratégica de custos no que se refere aos artefatos de gestão de custos, considerando os principais fatores estratégicos condicionantes em sua concepção em uma fundação privada que atua nas áreas de educação, pesquisa e extensão.

No intuito de alcançar o objetivo proposto, apresenta-se inicialmente o referencial teórico sobre os três temas abordados: terceiro setor, formulação e implementação de estratégias e gestão estratégica de custos. Com base neste referencial, desenvolveu-se uma pesquisa através de um estudo de caso em uma fundação privada sediada na cidade de São Paulo.

A análise conjunta dos fatores estratégicos e do desenho do sistema de gestão de custos nesta instituição possibilitou uma maior compreensão sobre a influência que tais fatores exercem sobre a seleção dos artefatos de gestão de custo, especificamente em uma entidade do terceiro setor, que possui condições e princípios bastante particulares em comparação a outros tipos de organização, em sua maioria voltados à obtenção de lucro.

Espera-se que este trabalho traga contribuições valiosas ao estudo da relação entre os temas abordados, em especial pelo fato de haver uma lacuna na produção de trabalhos científicos que tratem conjuntamente da relação entre terceiro setor, estratégia e sistemas de gestão de custos.

A análise do estudo de caso sugere que o sistema de gestão de custos deve ser concebido e atualizado, em se considerando a seleção e aplicação de artefatos de gestão de custo, à luz das estratégias vigentes da instituição, estratégias estas que produzirão uma série de necessidades gerenciais de informação e controle.

Dessa forma, sugere-se que a seleção e aplicação destes artefatos deve ocorrer tão somente quando o posicionamento estratégico da instituição for revisado, e não necessariamente de forma sistemática ou intencional por parte dos níveis administrativo e operacional das organizações. Entretanto, para que tal condição de constante reflexão e interação possa ocorrer de maneira adequada, alguns aspectos devem ser observados:

a) Deve haver equipe capacitada que tenha conhecimento técnico e conceitual dos artefatos de gestão de custo, de modo que, no momento em que surjam as necessidades gerenciais, tais artefatos possam ser selecionados e aplicados de forma eficaz e eficiente;
b) A alta direção da organização deve estar ciente da importância do sistema de gestão estratégica de custos e deve apoiar os esforços neste sentido;
c) Deve haver um prévio planejamento dos aspectos estruturais do sistema, tais como as bases tecnológicas (sistemas, *softwares* e bancos de dados) que viabilizem e tragam sinergia quando da introdução de novos artefatos de gestão de custo. Neste sentido, ressalta-se a importância que as áreas de TI e controladoria atuem sempre que possível de forma conjunta neste sentido.

No caso estudado, uma entidade fundacional do terceiro setor, existem características específicas deste tipo jurídico que geram necessidades fundamentais, como por exemplo, a perseguição aos princípios de transparência e acompanhamento das ações que contribuam para a consecução de seus objetivos sociais e estatutários. Este ponto pode contribuir para a melhor aceitação deste ente jurídico perante a sociedade à medida que traz melhor compreensão da sua forma de funcionamento e de seus objetivos.

Além disso, vale ressaltar que, embora as fundações privadas tenham objetivos sociais, elas devem se pautar pela profissionalização de seus quadros e de seus métodos, pois, ao exercer atividade econômica, elas estão sujeitas às mesmas condições de concorrência que os demais

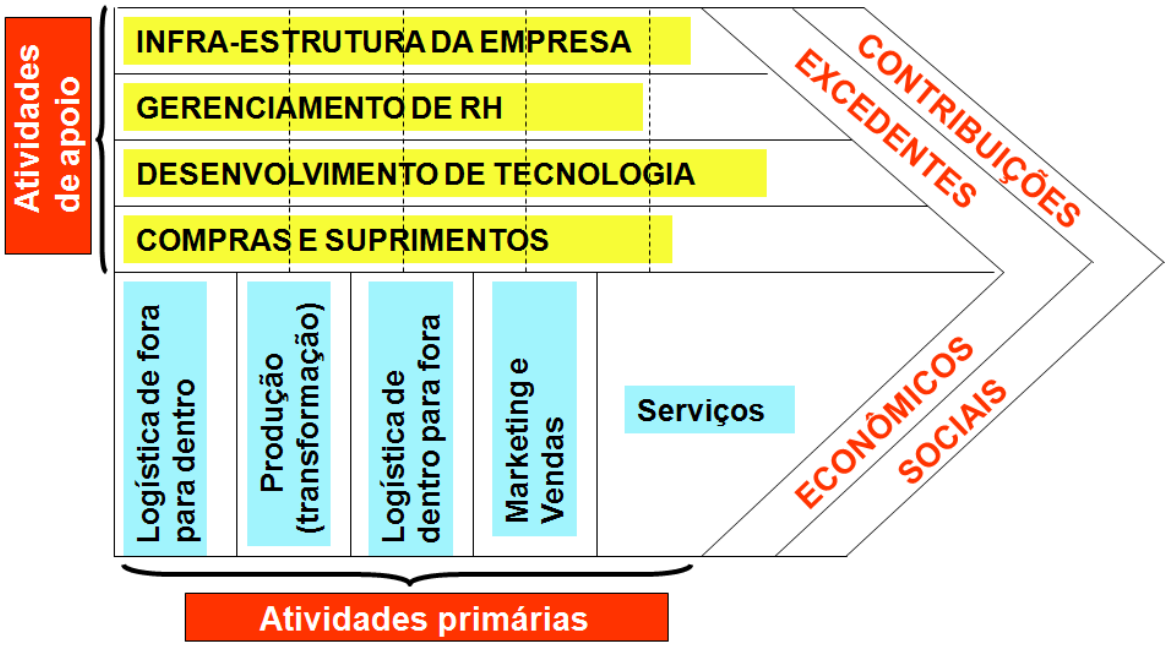
players de mercado. Os excedentes econômicos devem assegurar a sustentabilidade da instituição. Segundo o Diretor Financeiro da instituição estudada, os excedentes devem assegurar três princípios gerais: liquidez, segurança e rentabilidade.

Em se considerando tais princípios e a relevância encontrada dos custos indiretos para este gênero de instituição, fruto da ampla relação entre seu patrimônio e suas operações, torna-se imprescindível que esforços sejam enveredados no seu correto tratamento e dimensionamento, possivelmente através de direcionadores de custo que reflitam da melhor forma possível cada uma das atividades encontradas.

Assim, com base nos aspectos estratégicos da organização e com as variáveis acima consideradas, é possível a criação de um modelo de análise de valor, calcada em princípios como a cadeia de valor de Porter.

Para uma melhor adequação do modelo de cadeia de valor à realidade das entidades do terceiro setor, em especial para fundações privadas sem fins lucrativos e com realização de atividade econômica, sugere-se que testes sejam realizados com vistas a algumas adaptações a este modelo (Figura 10):

Figura 10: Sugestão de adaptação do modelo de cadeia de valor de Porter para entidades do terceiro setor



Fonte: o autor.

a) Substituição da denominação “lucro” ou “margem” proposta por Porter e divisão desta dimensão em duas partes: excedentes econômicos e contribuições sociais;
b) Excedentes econômicos: esta dimensão trata da reaplicação dos excedentes econômicos às atividades da instituição, seja através do reinvestimento de recursos diretamente às operações, seja através da aplicação em seu próprio patrimônio. Ressalta-se aqui, que, a despeito do conceito de lucratividade não se aplicar diretamente a estas instituições, o conceito de obtenção de vantagens competitivas se mantém, bem como o fato de que as atividades primárias e de apoio devem estar voltadas a geração de excedente econômico;
c) Contribuições sociais: esta dimensão trata das aplicações de recursos voltadas ao atendimento dos objetivos sociais da instituição, constantes em seu Estatuto Social. Indubitavelmente, mais do que a geração de excedente econômico, o real objetivo destas instituições é atingir as suas metas sociais, e certamente, a sua presença no modelo vai ao encontro dos princípios de transparência, permeando de forma clara e direta todas as atividades da organização.

6.2 Limitações e Sugestões para Estudos Futuros

Em função da natureza do tema estudado e das limitações do método escolhido para a pesquisa e apresentação de resultados, esta dissertação apresenta como limitações:

a) Ausência de um referencial teórico conjunto sobre as áreas de conhecimento envolvidas na pesquisa: entidades fundacionais do terceiro setor, estratégias competitivas e gestão de custos;
b) A delimitação da pesquisa aplicada para fundações voltadas à área de educação não permite generalizações mais abrangentes em termos setoriais;
c) Tendo em vista se tratar de um estudo de caso com uma instituição, não havendo, portanto, representatividade do universo pesquisado, as conclusões não tencionam refletir este universo nem tampouco produzir inferências sobre o tema. Em adição, trata-se de uma fundação atuante no Estado de São Paulo, havendo também aspectos referentes à delimitação geográfica deste estudo.

Como sugestões para estudos futuros, têm-se o que se segue:

a) Aprofundamento dos aspectos referentes à seleção e implementação de artefatos de gestão de custo, tendo em vista o desenvolvimento natural da teoria nos campos da Contabilidade Gerencial e da Gestão Estratégica de Custos. Há também que se ressaltar a necessidade de novos esforços no sentido de se fundamentar e difundir uma taxonomia padronizada neste sentido;
b) Ampliação do objeto de pesquisa, possivelmente aplicando novas pesquisas em outras fundações e entidades do terceiro setor, com vistas a identificar similaridades e diferenças em relação aos resultados obtidos no presente estudo;
c) Investigação se a utilização do sistema estratégico de custos nas bases propostas implica em desempenho diferenciado para as organizações.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Martinho I. R. **Manual de planejamento estratégico:** desenvolvimento de um plano estratégico com a utilização de planilhas Excel. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ALMEIDA, Martinho I. R.; FISCHMANN, Adalberto A. **Planejamento estratégico na prática.** 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1991.

ALVES, Francisco de A. **Fundações, organizações sociais, agências executivas:** organizações da sociedade civil de interesse público e demais modalidades de prestação de serviços públicos. São Paulo: LTr, 2000.

ANCELEVICZ, J. ; KHOURY, C. Y. **. Controvérsias acerca do sistema de custos ABC**. Revista de Administração de Empresas (FGV), São Paulo - SP, v. 40, n. 1, p. 56-62, 2000.

BETTIOL, Alcides. **Formação e destinação do resultado em entidades do terceiro setor:** um estudo de caso. Dissertação de Mestrado em Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

BRASIL. Lei n. 10.406 de 10 de janeiro de 2002. **Institui o Código Civil**. Presidência da República, casa civil, Brasília, Distrito Federal: 2002.

CAETANO, Valdeci J. **Custeio baseado em atividades:** aplicação em fundação de apoio. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2003.

CHANDLER JR., Alfred D. ***Strategy and structure:*** *chapters in the history of the american industrial enterprise.* 20 ed. MIT Press, 1998.

CHIAVENATO, Idalberto. **Recursos humanos na Empresa**: pessoas, organizações e sistemas. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1994.

CHING, Hong Y. **Gestão baseada em custeio por atividades**. São Paulo: Atlas, 2001.

COELHO, Simone C. T. **Terceiro setor:** um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos. 2ª ed. São Paulo: Ed.SENAC, 2002.

COLLINS, Jill e HUSSEY, Roger. **Pesquisa em administração:** um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. Porto Alegre: Bookman, 2001.

ESPEJO, Márcia M. dos S. B. **Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial:** uma abordagem multivariada. Tese de Doutoramento em Contabilidade. FEA-USP. São Paulo, 2008.

FALCONER, André P. **A promessa do terceiro setor:** um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e de seu campo de gestão. São Paulo, 1999. Dissertação de Mestrado em Administração. Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.

FERNANDES, Rubem C. **Privado porém público:** o terceiro setor na América Latina. 3ª ed. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 2002.

FISCHER, Rosa M.; FALCONER, André P. **Desafios da parceira governo e terceiro setor.** Revista de Administração. São Paulo, v. 33, n. 1, jan/mar. 1998.

GIL, Antônio C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª ed., São Paulo: Atlas, 2002.

GRAZZIOLI, Airton; RAFAEL, Edson J. **Fundações privadas:** doutrina e prática. São Paulo: Atlas, 2009.

GUIMARÃES, Nathália A. **Fundações privadas de apoio às instituições de ensino superior – breves considerações**. Jan/2004. Disponível em: <http://www.fundata.org.br/artigos.htm>. Acesso em 15/10/2008.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. ***Cost management:*** accounting and control. 3 ed. Ohio: South-Western College Publishing, 2000.

HANSEN, James E. **Aplicação do custeio alvo em cursos de pós-graduação lato sensu:** um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2002.

HUDSON, Mike. **Administrando organizações do terceiro setor:** o desafio de administrar sem receita. São Paulo: Makron Books, 1999.

IBGE. **As fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil 2005.** Rio de Janeiro: IBGE, 2008.

IUDICIBUS, Sérgio. **A gestão estratégica de custos e sua interface com a contabilidade gerencial e a teoria da contabilidade:** uma análise sucinta. Disponível em: <http://libdigi.unicamp.br/document/?view=76>. Acesso em 16/11/2008.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **Custo e desempenho:** administre seus custos para ser mais competitivo. Tradução O. P. Traduções. São Paulo: Futura, 2000.

LANDIM, Leilah; BERES, Neide. **Ocupações, despesas e recursos:** as organizações sem fins lucrativos no Brasil. Rio de Janeiro, Nau Editora: 1999.

LEONE, George S. G**. Custos:** planejamento, implantação e controle. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LOPES DE SÁ, Antônio. **Dicionário de Contabilidade.** 8ª ed. São Paulo: Atlas, 1990.

LUNKES, Rosemeri. **O uso da contabilidade por atividades nas fundações de pesquisa.** Dissertação de Mestrado em Engenharia de Produção. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1999.

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

MARTINS, Gilberto A. **Metodologias convencionais e não convencionais e a pesquisa em administração.** Caderno de pesquisas em administração. Disponível em: <http://www.ead.fea.usp.br/cad-pesq/arquivos/C00-art01.pdf >. Acesso em 4/11/2005.

MARTINS, Gilberto A. e THEÓPHILO, Carlos R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas.** São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, Gilberto A. **Estudo de caso:** uma estratégia de pesquisa. São Paulo: Atlas, 2008.

MELLO, Alexssandro P. C. **Uma proposta de formulação estratégica para micro e pequenas empresas:** o estudo de caso do Empório Schokoladen. Dissertação para Mestrado em Administração. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

MOTTA, Paulo R. **Planejamento estratégico em organizações sem fins lucrativos:** considerações sobre dificuldades gerenciais. Em "Planejamento Empresarial" de Paulo de Vasconcellos Filho et all. São Paulo: LTC, 1982.

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

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

OLIVEIRA, Djalma P. R. **Planejamento estratégico:** conceitos, metodologias e práticas. 17ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

ONU – ***United Nations. Department of economic and social affairs:*** *statistics division. Handbook on Nonprofit Institutions in the System of National Accounts. United Nations: New York*, 2003. Disponível em: <http://unstats.un.org/unsd/publication/SeriesF/SeriesF_91E.pdf> Acesso em 20/04/2008.

PADOVESE, Clóvis L. **Contabilidade gerencial:** um enfoque em sistema de informação contábil. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PAES, José E. S.. **Fundações e entidades de interesse social:** aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários. 5ª ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2004.

PASQUALE, Perrotti, P. **Gestão estratégica e alianças estratégicas no terceiro setor:** um estudo de caso. Tese de Doutoramento em Administração. FEA-USP, São Paulo, 2004.

POMPERMAYER, Cleonice B. **A influência de fatores organizacionais nos aspectos práticos dos sistemas de gestão de custos**. Tese de Doutoramento. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2004.

PORTER, Michael E. **Estratégia competitiva:** técnicas para análise de indústria e da concorrência. 15 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1986.

RAFAEL, Edson J. **Fundações e direito:** 3º setor. São Paulo: Melhoramentos, 1997.

REBELO, Luiza M. B.; ALMEIDA, Ivanete G. **Planejamento estratégico:** uma ferramenta de gestão para a administração do setor público estadual do Amazonas. Jul/Ago/2008. Disponível em < http://www.latec.uff.br/cneg/documentos/anais_cneg4/T7_0096_0161.pdf>. Acesso em 31/10/2008.

ROCHA, Welington. **Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de informação de gestão estratégica.** Tese de Doutoramento em Contabilidade. FEA-USP, São Paulo, 1999.

ROCKART, John. ***Chief Executives Define Their Own Data Needs***. *Harvard Business Review*, V. 57, P. 81-83, 1979.

ROXO, Francisco V.; GONÇALVES, Humberto F. **Estratégia empresarial.** Mai/2007. Disponível em < http://www.portaldomarketing.com.br/Artigos/Estrategia_Empresarial.htm>. Acesso em 31/10/2008.

SALVATORE, Vilu. **A racionalidade do terceiro setor.** In: VOLTOLINI, R. (Org.). T*erceiro Setor:* planejamento e gestão. São Paulo: Senac, 2004.

SANTOS, Lenir. **Impasses e alternativas da gestão do SUS.** Disponível em: <http://www.idisa.org.br/site/download/Fundacaoestatalrebateascriticas.doc>. Acesso em 23/07/2009.

SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Gestão estratégica de custos:** a nova ferramenta para a vantagem competitiva. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

SILVA, Christian L. **Gestão estratégica de custos:** o custo meta na cadeia de valor. Revista FAE, V. 2, No. 2, P. 17-26, mai/ago/1999.

SOUTES, Dione O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras.** Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

TEN HAVE, Steven. **Modelos de gestão:** o que são e quando devem ser usados. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2003.

TENÓRIO, Fernando G. **Gestão de ONGs:** principais funções gerenciais. 2ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Fundação Getúlio Vargas, 1997.

YIN, Roberto K. **Estudo de caso:** planejamento e métodos. 3ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2005

APÊNDICES

ROTEIRO DE ENTREVISTA

BASE PARA A ENTREVISTA SEMI-ESTRUTURADA COM OS DIRIGENTES DAS FUNDAÇÕES

ANTES DA ENTREVISTA:

- Esclarecer ao entrevistado sobre a aplicação da entrevista para fins exclusivamente acadêmicos e sobre a não abordagem a quaisquer temas que o entrevistado porventura julgue de natureza confidencial da instituição;
- Enfatizar que, na hipótese de o entrevistado não se sentir confortável em responder a qualquer uma das perguntas realizadas, o entrevistador entenderá e respeitará tal decisão;
- Informar que não há a intenção de julgar o sistema de gestão estratégica de custos adotado, tampouco qualquer tipo de prática ou ferramenta utilizada e informada pelo entrevistado. O objetivo da entrevista é tão somente compreender as características da gestão estratégica de custos da organização, sendo ela tratada sob a ótica de um laboratório para o entrevistador;
- Informar também a intenção de que a entrevista tenha uma duração estimada de duas horas, sendo ela previamente agendada em local e horário a serem definidos pelo entrevistado;
- Ressaltar que, além de servir a um fim acadêmico ao entrevistador, a entrevista também pode representar um interessante momento de reflexão ao entrevistado, no qual ele pode refletir sobre os mais diversos aspectos do tema da entrevista em sua própria instituição;
- Informar que o entrevistado receberá cópia de toda e qualquer publicação resultante da entrevista.

ENTREVISTA:

I- DESCRIÇÃO DA INSTITUIÇÃO E DO ENTREVISTADO

1.1 Nome da instituição:
1.2 Endereço da instituição:
1.3 Total de salas de aula:
1.4 Ano de criação da instituição:
1.5 Ramo de atividade e principais produtos da instituição:
1.6 Número de colaboradores da instituição:
1.7 Escritórios ou outras unidades além da sede:
1.8 Nome do entrevistado:
1.9 *E-mail* do entrevistado:
1.10 Cargo do entrevistado:
1.11 Formação profissional e acadêmica do entrevistado (cópia do *curriculum lattes*):
1.12 Missão:

1.13 Valores:

II- O SISTEMA DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

2.1 Há quanto tempo a organização possui um sistema de gestão estratégica de custos?

2.2 Qual o grau de prioridade atribuída pela alta direção em relação ao sistema de gestão estratégica de custos? (baixa/média/alta)

2.3 Quais são as bases tecnológicas utilizadas para dar suporte a este sistema? (exemplos: sistemas não-integrados/integrados, desenvolvimento interno/produtos de mercado):

2.4 Em relação às bases tecnológicas citadas na resposta anterior, a organização entende que elas:

- Não atendem às necessidades de gestão de custos
- Atendem parcialmente às necessidades de gestão de custos
- Atendem totalmente às necessidades de gestão de custos

2.5 Existe formalmente constituído na organização um setor responsável pelas informações contábil-gerenciais? Em caso afirmativo, qual setor e qual o número de funcionários?

2.6 Qual a periodicidade de atualização das informações do sistema de gestão estratégica de custos?

2.7 Quanto aos artefatos de gestão de custo utilizados no sistema:

Artefatos de gestão de custo	Não conhece	Já utiliza	Pretende implantar	Não pretende utilizar
Método de Custeio por Absorção				
Método de Custeio Variável				
Custeio Baseado em Atividades (ABC)				
Custeio Padrão				
Custeio Meta (*Target Costing*)				
Conceito de Preço de Transferência (baseado em custos e em preços de mercado)				
Moeda Constante e Valor Presente para análise de custos e despesas				
Benchmarking (comparação com indicadores de outras organizações do mesmo setor)				
Orçamento				
Filosofia *Kaizen*				
Conceito de *Just in Time*				
Conceito de Teoria das Restrições				
Gestão Baseada em Atividades (ABM)				
Balanced Scorecard				
Gestão Baseada em Valor (VBM – *Value Based Management*)				
Simulações				
Gera relatórios através de ferramentas de *Business Intelligence*				
Outros. Quais?				

2.8 De quanto em quanto tempo foram implementadas atualizações no sistema de gestão estratégica de custos (tanto de informatização quanto de novos artefatos)? Por quais motivos elas ocorreram?

III- OS FATORES ESTRATÉGICOS

3.1 Quais são as características que a organização considera essenciais para o seu sucesso?

3.2 A missão e os valores da organização estão claramente definidos?

3.3 A missão e os valores da organização são divulgados?

3.4 Com base nos produtos listados no item 1.5, qual o posicionamento de mercado de cada um deles? (classificar sob o enfoque estratégico de liderança em custo, diferenciação ou enfoque)

3.5 O sistema de gestão estratégica de custos proporciona para a organização:

Rubrica	Sim	Não
Custeio dos produtos		
Avaliação dos resultados		
Apoio à tomada de decisões de nível estratégico que envolva análise de custos		
Gestão dos custos com vistas à maximização do resultado		
Gestão dos custos com vistas à geração de valor		
Informações para aprimoramentos de processos e aprendizado		
Planejamento		
Diferenciação dos produtos		
Liderança em custos dos produtos		
Atendimento diferenciado a clientes e fornecedores		
Outros. Quais?		

3.6 Quais das informações abaixo apresentadas são obtidas através do sistema de gestão estratégica de custos? Para as alternativas marcadas, pontuar em uma escala de 1 a 3 (sendo: 1=baixa importância/2=média importância/3=alta importância) em termos da importância estratégica de cada informação para a organização:

Informação	É obtida?	Escala
Planejamento das margens		
Gestão de custos nos estágios de planejamento e desenho dos produtos		
Avaliação de resultados		
Gestão de custos por setor/departamento a cada período		
Apuração dos custos de cada produto		
Identificação das linhas de produto que mais afetam as margens		
Identificação de padrões de comportamento dos custos		
Custeamento das atividades desenvolvidas		
Acompanhamento do comportamento dos custos indiretos		
Comparação entre a estrutura atual e a capacidade instalada		
Melhoria contínua		
Decisões sobre o mix dos produtos		
Melhoria de negociações com clientes		
Melhoria de negociações com fornecedores		
Geração de produtos que no mínimo atendam às expectativas dos clientes		
Apoio à formação do preço de venda		
Mensuração dos valores aplicados em iniciativas sociais		
Acompanhamento dos impactos sociais obtidos		
Análise de atividades que agreguem ou não valor		

Informação	É obtida?	Escala
Análise de variação entre o custo indireto real e a taxa de custo indireto aplicada		
Obtenção de indicadores de mensuração para o custeamento dos produtos		

DEPOIS DA ENTREVISTA:

- Existem outros assuntos não tratados ao longo da entrevista que mereceriam ser comentados antes do encerramento da mesma?
- Quais são os comentários a respeito da entrevista? Gostaria de sugerir alguma coisa quanto à forma e quanto ao conteúdo das perguntas?
- Para o encerramento da entrevista, o entrevistador agradece a atenção e a oportunidade, se colocando à disposição para contatos futuros e desejando que a entrevista tenha sido uma atividade proveitosa de reflexão também para o entrevistado