

# DELINEAMENTO CONCEITUAL DE UM SISTEMA DE CUSTOS PARA UMA ORGANIZAÇÃO DO TERCEIRO SETOR

## Resumo

O crescimento exponencial do Terceiro Setor, nas últimas décadas, resulta na escassez de recursos e o aumento da competitividade de obtê-los, traz para as organizações a necessidade de aperfeiçoamento de técnicas e instrumentos gerenciais para melhor utilização dos recursos. O gerenciamento dos custos de forma eficiente pode ser obtido através da implantação de um Sistema de custeio híbrido, que por sua vez deve ser capaz de atender as necessidades de informação para os programas sociais de uma organização do terceiro setor, visto que este é um dos problemas enfrentados pela atual estruturação das organizações nessa área de atuação. O presente trabalho tem como objetivo estruturar um sistema de custeio híbrido oriundo da junção dos conceitos das diferentes metodologias de custeio, em uma entidade sem fins lucrativos, com enfoque na tomada de decisão. Por meio de uma pesquisa exploratória e descritiva é possível identificar os procedimentos necessários para a aplicação de diferentes metodologias de custeio. O levantamento de dados se dá juntamente com os colaboradores da entidade, efetuado a partir de nove entrevistas não estruturadas, com os coordenadores dos projetos sociais e os responsáveis pelos departamentos produtivos e auxiliares, e observação das rotinas e atividades do cotidiano desta instituição. Na seqüência será apresentada à entidade e suas características e finalmente o delineamento conceitual de um sistema de custos em uma entidade sem fins lucrativos, levando em conta as restrições. Esse sistema de custeio será capaz de proporcionar informações ao processo de tomada de decisão, levando em conta as restrições de recursos para sua operacionalização.

**Palavras-chaves:** terceiro setor, custeio híbrido, custos.

## 1. INTRODUÇÃO

Na visão sócio-econômica atual, a economia é dividida em três setores: o Primeiro Setor que é representado pelo Estado que realiza atividades visando atender os fins públicos, o Segundo Setor que é formado pela iniciativa privada que realiza atividades visando fins particulares, ou seja, o “lucro”, e o crescente Terceiro Setor que é representado por organizações privadas que realizam atividades não-governamentais e sem fins lucrativos (TACHIZAWA, 2004; HUDSON, 1999; FERNANDES, 1994).

O crescimento do Terceiro Setor ocorre principalmente pela defasagem do Estado e da iniciativa privada em atender os interesses da sociedade. As Organizações do Terceiro Setor tornam-se importantes para o desenvolvimento social, uma vez que a função principal destas organizações é complementar as iniciativas desenvolvidas pelo Governo e pela Iniciativa Privada, respectivamente Primeiro e Segundo Setores, visando proporcionar o atendimento das demandas coletivas (MONTAÑO, 2007; TACHIZAWA, 2004).

Desta forma, o estudo foi realizado na Irmandade do Divino Espírito Santo - IDES/PROMENOR – é uma organização filantrópica, assistencial, sem fins lucrativos, não-governamental que tem como objetivo atender aproximadamente 1100 crianças e adolescentes em situação de vulnerabilidade, na faixa etária de 00 a 18 anos, pertencentes a famílias de baixa renda da grande Florianópolis. A IDES/PROMENOR é mantenedora do Lar São

Vicente de Paulo (0 a 6 anos), do Centro educacional Girassol (2 a 6 anos), do Espaço Alternativo do Saber(7 a 14 anos), Centro de Aprendizagem Profissional ( a partir de 14 anos) e do Programa Jovem Trabalhador (14 a 18 anos). Essa Instituição é uma entidade de Utilidade Pública constituída pela Lei Municipal 276 de 27/07/56 e pela Lei Estadual 2.129 de 26/10/59.

No entanto, a Contabilidade é um instrumento gerencial, que estuda e controla o patrimônio das entidades. Através do processamento de dados de natureza econômica, financeira e física geram importantes informações, através de relatórios e comunicados, que auxiliam seus usuários para tomada de decisões (FIPECAFI, 2003; MARION, 2005).

Há uma carência de instrumentos gerenciais na IDES/PROMENOR capaz de informar os gestores sobre os custos com água, telefone, energia elétrica, alimentação e demais gastos em cada programa social que é mantido pela entidade, através de subvenções, doações e parcerias com empresas privadas.

Neste sentido, o presente artigo tem como tema: O delineamento conceitual de um sistema de custos para uma organização do Terceiro Setor, especificamente a IDES/Promenor, capaz de contribuir com o processo de gestão dos programas sociais da entidade.

Uma informação relevante, para se iniciar o processo de aplicação de um Sistema de Controle Gerencial, é determinar o seu grau de detalhamento, ou seja, o nível de complexidade do modelo, pois, quanto mais complexo, maior é o seu custo de implantação e manutenção. Desta forma, é necessário avaliar sempre a relação custo/benefício. O presente trabalho enfatiza o gerenciamento dos custos nos programas sociais e propõe a implantação de um modelo híbrido, oriundo da junção dos conceitos provenientes das diferentes metodologias de custeio. A aplicação prática do conceito de atividade na prestação de serviço e a possibilidade de simplificação do processo de mensuração são os pontos fortes deste sistema proposto.

O presente artigo tem como objetivo geral desenvolver um sistema de custeio híbrido para uma entidade do terceiro setor, por meio da junção dos conceitos provenientes das diferentes metodologias de custeio, com enfoque para o processo de tomada de decisão.

A metodologia aplicada para a realização deste artigo foi de natureza exploratória e descritiva e caracterizada por procedimento de estudo de caso, este método de investigação permite pesquisar, de forma detalhada, uma unidade ou um caso específico, e é considerado como uma das principais modalidades de análise das Ciências Sociais (RICHARDSON, 2007). Yin (2001) define o estudo de caso como uma pesquisa empírica que investiga fenômenos contemporâneos dentro do contexto da vida real onde os limites entre fenômenos e contexto não são claramente evidentes nas múltiplas fontes de dados.

Os dados coletados são dos tipos primários e secundários. Os dados primários foram obtidos por meio de entrevistas a partir de entrevistas não estruturadas (*brainstorming*, reuniões), com os coordenadores de diferentes departamentos, e observação das rotinas e atividades do cotidiano da IDES/PROMENOR, a fim de obter informações que possam responder aos objetivos da pesquisa. Já, os dados secundários foram obtidos através de pesquisa bibliográfica e documental da entidade.

Este trabalho consiste em um estudo de caso, portanto, todos os resultados obtidos apenas poderão ser considerados para aplicação na entidade objeto de estudo.

## **2. Terceiro Setor**

Nos últimos anos um personagem conquistou seu espaço, despertando interesses e trazendo esperanças a sociedade, o chamado Terceiro Setor. As entidades que compõem o Terceiro Setor vêm ganhando notoriedade devido a sua atuação, passando a ter um maior reconhecimento a partir do momento em que os setores público e privado tomaram ciência da incapacidade do Estado em atender todas as necessidades sociais.

Conforme Fernandes (1994, p.19), “surge no mundo um terceiro personagem. Além do Estado e do mercado, há um terceiro setor. Não-governamental e não lucrativo é, no entanto organizado, independente e mobiliza particularmente a dimensão voluntária do comportamento das pessoas”.

Coelho (2002, p.40) define o Terceiro Setor como “aquele em que as atividades não seriam nem coercitivas nem voltadas para o lucro”.

Constata-se nas últimas décadas um crescimento exponencial do Terceiro Setor como um todo, em especial das Organizações Não Governamentais (ONGs). Segundo Tachizawa (2004, p.21), “estima-se que o número de entidades que compõem o Terceiro Setor seja superior a 540 mil, incluindo ONGs, fundações, associações civis e unidades assistenciais”.

As organizações sem fins lucrativos atuam em diversas áreas como: educação, justiça e promoção de direitos, cultura e recreação, educação e pesquisa, saúde, assistência social, ambientalismo, desenvolvimento e defesa dos direitos, religião entre outras. Segundo Drucker (1997, p. 3), “a organização sem fins lucrativos existe para provocar mudanças nos indivíduos e na sociedade”.

As entidades do Terceiro Setor concretizam suas atividades através de parcerias e alianças estratégicas de diversos segmentos sociais, como a captação de recursos no mercado, sendo que a maioria vem do estrangeiro. A competência de gerir recursos implementando projetos em diversas áreas, financiados por agências nacionais e estrangeiras, operam a inclusão social.

As organizações não-governamentais (ONG's), que são maioria entre entidades do Terceiro Setor, são caracterizadas juridicamente por associações ou fundações e são entidades de natureza privada (não públicas) sem fins lucrativos. O público atingido pelos trabalhos das ONG's é bastante diversificado, incluindo como beneficiários, associações, sindicatos, grupos definidos como religião, crianças, deficientes físicos, entre outros. A quantidade de órgãos e níveis hierárquicos de uma organização depende do porte e volume de atividades desenvolvidas pela organização, porém esta funciona obrigatoriamente em termos de estrutura interna com Assembléia Geral (órgão de natureza deliberativa e com diretoria ou conselho administrativo – órgão de natureza decisória). Em alguns casos é obrigatória a criação de Conselho Fiscal, e o Conselho Consultivo tem sua criação facultativa.

O Conselho Fiscal é um órgão legalmente previsto pela lei das Sociedades por Ações, que dispõe sua criação e funcionamento. Sua implementação na organização é altamente recomendável. Caso esta queira qualificar-se como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), a criação do Conselho Fiscal é obrigatória. A denominação de OSCIP é um título que a entidade pode obter, mas não se caracteriza como um pré-requisito para que ela funcione. Existem outros títulos, como o de utilidade pública, que dá acesso a deduções do imposto de renda, ou de entidade beneficente de assistência social, que permite a isenção da cota patronal da seguridade social (TACHIZAWA, 2004; HUDSON, 1999).

## **2.2 Gestão de custos nas Organizações do Terceiro Setor**

Segundo Tachizawa (2004, p.22), baseado em dados da Associação Brasileira de Organizações Não-governamentais (ABONG), estima-se que o Terceiro Setor é composto por mais de 540 mil entidades, incluindo ONG's, fundações, associações civis e unidades assistenciais. O Terceiro Setor gera 5% dos empregos no mundo e 2,5% dos empregos no Brasil, o qual os investimentos sociais são de 1,5% do seu PIB equivalendo ao México (0,5% do seu PIB), Argentina (0,3%), Peru (2%) e Colômbia (2,1%); só ficando distante da Bélgica, que aplica 9,5% do seu PIB.

A Contabilidade é um instrumento gerencial, que estuda e controla o patrimônio das entidades. Através do processamento de dados de natureza econômica, financeira e física e geram importantes informações, através de relatórios e comunicados, que auxiliam seus usuários para tomadas de decisões vitais para o sucesso do negócio (FIPECAFI, 2003; MARION, 2005).

A gestão de custos é uma ferramenta bastante útil para auxiliar os gestores das organizações do Terceiro Setor. O principal motivo para o fracasso, utilizando os recursos de maneira equivocada, é, muitas vezes, a falta de percepção dos gestores que não utilizam as informações geradas pela contabilidade para tomada de decisão, mas apenas para o fisco.

Portanto, o objetivo da gestão de custos é minimizar os custos das operações de cada atividade, a fim de analisar as causas das variações ocorridas nos custos, avaliá-las e, propor medidas corretivas. Esse sistema de avaliação de custos que pode ser utilizado pelas organizações do Terceiro Setor, que trabalham constantemente com projetos, é um sistema de custos híbrido, que possui duas finalidades principais: planejar e controlar os processos administrativos da organização.

As ONG's, em seus perfis, unem a educação, a pesquisa e informação e por isso precisam gerir, administrar seus custos para captar mais recursos e assegurar a continuidade destes; fazendo alocação adequada e localizando os departamentos que mais gastam podendo tomar decisões sobre eles. Conciliar o aumento da demanda de trabalho com a escassez de recursos é um dos maiores desafios das organizações do Terceiro Setor para os próximos anos.

No entender de Tachizawa (2004), a crescente escassez de recursos e o aumento da competitividade para obtê-los, trazem para as organizações a necessidade de aprimorar, planejar e controlar seus custos. E com o gerenciamento dos recursos as decisões a cerca da forma de captação e utilização destes será mais eficaz.

O planejamento e gestão de custos dentro das organizações não-governamentais ocorrem de maneira não muito adequada a realidade, pois quem na maioria das vezes se responsabiliza pela elaboração, coleta, acumulação, organização, análise, interpretação, e informação dos custos dos serviços, dos componentes operacionais e administrativos, dos planos operacionais, programas, atividades especiais e controle dos próprios custos e das operações, que auxiliarão na tomada de decisões, não são um profissional da área (HUDSON, 1999).

### **3. Métodos de Custeio**

Segundo Bornia (2002, p.51), um sistema de custos pode ser analisado sob dois pontos de vista: do princípio e do método de custeio. Sendo assim, os sistemas de custeio são formados pela junção de um método de custeio e de um princípio de custeio.

A análise voltada sob o prisma do princípio de custeio, está relacionada à relevância e adequação das informações geradas aos objetivos e necessidades da empresa. Conforme

Bornia (2002, p.52), são considerados como princípios de custeio “[...] o custeio variável, o custeio por absorção integral, e o custeio por absorção ideal”.

Já a análise empregada no método de custeio está relacionada à parte operacional, ou seja, como os dados são processados e como são obtidas as informações. A alocação dos custos aos produtos é feita por meio de métodos de custeios e estes são: Custo Padrão, método dos centros de custos, custeio baseado em atividades e o método da unidade de esforço de produção, na seqüência serão apresentados detalhadamente alguns desses métodos (BORNIA, 2002).

Para Bornia (2002, p.53), os princípios de custeio estão ligados aos próprios objetivos dos sistemas de custos, os quais estão relacionados aos próprios objetivos da contabilidade de custos: a avaliação de estoques, o auxílio ao controle e o auxílio à tomada de decisões.

Diante disto, o Sistema de Custos deve estar em sintonia com o Sistema de Gestão da empresa, ou seja, deve se relacionar com a estratégia gerencial da empresa precisa identificar que tipo de informação se deseja obter e qual a finalidade desta informação.

### **3.1 Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC)**

Como o próprio nome sugere, o Custeio ABC identifica os custos das atividades da empresa. Esse método proporciona um melhor gerenciamento dos custos das empresas, com o intuito de tornar ou manter a empresa competitiva. Na atual economia globalizada é importante desenvolver vantagens competitivas que proporcionam informações sobre custos, que permitam os gestores a tomar decisões precisas, para enfrentar a concorrência e obter o sucesso.

Segundo Martins (2006, p. 87), o Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC (*Activity-Based Costing*), “é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”. Percebe-se que custos indiretos representam uma porcentagem relevante dos custos totais das entidades, sendo assim, o custeio ABC é uma tentativa de consertar as falhas dos métodos tradicionais.

Para Nakagawa (1994, p.40), o ABC se trata de “uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa”.

Kaplan e Cooper (1998, p.248) comentam que: “Embora os Sistemas ABC tenham suas origens nas fábricas, atualmente muitas empresas de serviços também estão obtendo grandes benefícios com o uso dos Sistemas baseados em atividades”.

Para ser utilizado este método, primeiramente, precisa definir as atividades relevantes dentro dos departamentos das organizações, e também é preciso ver respectivos direcionadores de custos que irão alocar os diversos custos dentro destas atividades. Depois de alocados os custos a estas atividades, passa-se a observar a relação entre estas e os produtos, levando o custo de cada atividade aos produtos ou serviços. A aplicabilidade dos conceitos e da metodologia do ABC transpõe o limite das empresas industriais, na qual passam pelas entidades de prestação de serviços e podem chegar às instituições sem fins lucrativos, podendo ser implantados sem interferir no sistema contábil corrente da empresa, funcionando de forma paralela.

### **2.4 Método das Unidades de Esforço de Produção – UEP’s.**

O método da Unidade de Esforço de Produção procura mensurar o custo de produção de diferentes produtos da empresa por meio de uma única unidade de medida. Para Martins (2006, p. 312), o método das Unidades de Esforços de Produção (UEP) “consiste na construção e utilização de uma unidade de medida dos esforços e recursos aplicados na produção de vários produtos. Essa medida pode ser Homogênea, de forma que possa servir de denominador comum a todos os produtos”.

Para Ferreira (2007, p.275), o método das unidades de esforço de produção “parte do princípio de produção unificada pelos esforços despendidos e tem como fundamento racionalizar o processo de gestão industrial, definindo uma unidade de medida comum”.

Este conceito representa todo esforço despendido no sentido de transformar a matéria-prima nos produtos acabados da empresa. Assim, o trabalho da mão-de-obra (direta e indireta), a energia elétrica utilizada para mover as máquinas e iluminar o ambiente, os materiais de consumo necessários para por em funcionamento a fábrica, a manutenção do equipamento, o controle de qualidade, o trabalho intelectual de planejamento da produção, enfim, tudo o que se relaciona com a produção da empresa gera esforços de produção.

De acordo com Bornia (2002), o método de custeio através de unidades de esforço de produção (UEP) tem como objetivo transformar uma organização multiprodutora em monoprodutora através do uso da unidade de medida padrão que permite comparar diferentes produtos em termos econômicos e operacionais.

Percebe-se, ainda, que o método das UEPs fornece informações úteis para gerenciamento de custos e informações sobre a utilização da capacidade produtiva em termos de eficiência e eficácia. O gerenciamento da produção através do método das UEPs permite a maximização da produção, planejamento da produção e análise de lucratividade dos produtos. Sua utilização na metodologia de gerenciamento de processos pode ser bastante útil no estabelecimento do custo dos postos operativos e obtenção de medidas de desempenho.

## **2.5 Custeio por Absorção**

O custeio por absorção consiste na apropriação dos custos diretos e indiretos que foram utilizados na produção dos produtos ou serviços. Os custos indiretos são alocados aos produtos por meio de rateios.

Para Martins (2006, p.37), Custeio por Absorção “é o método derivado da aplicação dos princípios contábeis geralmente aceitos”.

Segundo Padoveze (1994), Custeio por Absorção “é o método tradicional de custeamento, onde, para se obter o custo dos produtos, consideram-se todos os gastos industriais, diretos ou indiretos, fixos ou variáveis”. Os gastos industriais indiretos ou comuns são atribuídos aos produtos por critérios de distribuição.

Ferreira (2007, p.158) afirma que “Esse critério considera como componentes do custo industrial todos os elementos direta ou indiretamente ligados à produção”.

Para Martins (2006, p.65) departamento é “a unidade mínima administrativa para a Contabilidade de Custos, representada por pessoas e máquinas (na maioria dos casos)”. A departamentalização tem como objetivo um melhor controle dos custos, pois diminuirá as arbitrariedades dos critérios de rateios.

O resultado do custo do produto utilizando o Custeio por Absorção com departamentalização e sem departamentalização, terá resultado distinto, o custo do produto não será o mesmo.

Esse método de custeio é muito criticado por vários estudiosos, pois os custos indiretos são distribuídos com base em critérios de rateios que apresentam as melhores relações custo-produto, baseados em mão-de-obra, matéria-prima, horas máquinas, causando muitas vezes enormes distorções no custo dos produtos e serviços.

Como esse método se utiliza critérios de rateios para determinar o custo do produto, ele se torna bastante falho como instrumento gerencial, pois irá direcionar os gestores a tomadas de decisões inadequadas.

## **2.6 Custeio Direto ou Variável**

O Custeio Variável aloca-se apenas os custos variáveis incorridos no processo produtivo do período como custos do produto. Como os custos fixos não são considerados originários do processo produtivo, são considerados como despesas. Dubois, Kulpa, Souza (2006, p.129) comenta que “os gastos variáveis só existem em função da fabricação e comercialização dos produtos”. Portanto, “quando os produtos deixarem de ser produzidos e vendidos não haverá nenhum custo”.

Nas palavras de Crepaldi (2004, p.117) Custeio Variável “é um tipo de custeamento que consiste em considerar como custo de produção do período apenas os custos variáveis incorridos. Os custos fixos, pelo fato de existirem mesmo que não haja produção, não são considerados como custo de produção e sim como despesas [...]”.

Segundo Leone (2000, p.326) “... o conceito do custeio variável, somente os custos e despesas variáveis (em relação a alguma base que represente o esforço produtivo ou de vendas) devem ser debitados aos custos dos produtos”.

No Custeio Variável, cada produto absorve somente os custos que incidem diretamente sobre si mesmo; a partir daí, surge um conceito gerencial muito importante definido como Margem de Contribuição (MC).

Ferreira (2007, p.166) comenta que “Por esse critério, então, apenas entraram na composição do custo aqueles componentes relacionados exclusivamente quando e enquanto a empresa estiver em atividade, isto é, os custos variáveis”.

A diferença entre o preço de venda e o custo variável do produto é chamado de margem de contribuição, ela pode ser um instrumento importante na tomada de decisões gerenciais. Segundo Dubois, Kulpa, Souza (2006, p.129), a margem de contribuição “é o mais importante elemento para tomada de decisão”.

Quando a empresa equilibra a receita total com as despesas totais é chamado de ponto de equilíbrio, ou seja, quanto é necessário vender para não ter prejuízo nem lucro.

O sistema de custeio variável requer a realização das seguintes tarefas: (a) separação dos custos e despesas incorridas no período em fixos e variáveis; (b) alocação, somente, dos custos e despesas variáveis aos respectivos produtos; (c) calcular a margem de contribuição (preço de venda menos os custos e despesas variáveis); (d) subtrair a margem de contribuição com os custos e despesas fixas, resultando no lucro do período.

Esse método de custeio é utilizado, frequentemente, como instrumento de tomada de decisão nas empresas, pois identifica o relacionamento custo-volume-lucro e identifica o desempenho dos produtos.

O custeio variável apresenta algumas desvantagens, primeiramente porque ele não é aceito pelo fisco no Brasil, apresenta complexidade, em alguns casos, na separação dos custos fixos e variáveis, no caso em que as empresas têm os custos variáveis irrelevantes resulta em distorção da margem de contribuição.

É relevante a utilização do custeio variável apenas como instrumento gerencial, ou seja, é um importante instrumento para tomada de decisões, pois permite análises relativas a preços e custos. A principal desvantagem do custeio variável é o ferimento dos princípios contábeis e invalidando-o para a elaboração de demonstrações contábeis, pois não são incorporados aos estoques os custos fixos.

## **5. IMPLANTAÇÃO DE UM SISTEMA DE CUSTOS**

Para se escolher o sistema mais adequado, segundo Martins (2006, p.360), “a primeira pergunta para se chegar à conclusão é: “Para que se quer o sistema?” é para controle, para fornecimento rápido de informações para fins de decisões rotineiras e imprevistas [...]”

O sistema de custeio em desenvolvimento na IDES/PROMENOR, está sendo delineado por meio de um estudo fundamentado por meio da junção dos conceitos provenientes das diferentes metodologias de custeio, com enfoque para o processo de tomada de decisão.

Uma das etapas com vistas à viabilização e desenvolvimento do sistema é sensibilizar os gestores da entidade para a necessidade, utilidade e importância do sistema, obtendo apoio de todos. Sem um apoio definido e decidido por parte da direção da unidade, torna-se difícil levar adiante a proposta de implantação de um sistema de custos.

Portanto, após realização da coleta de dados foi possível delinear conceitualmente um sistema de custos para a IDES/PROMENOR.

A primeira etapa é dividir a instituição em departamentos e centros de custos, nesse caso para contabilização dos custos os departamentos serão considerados os centros de custos onde os custos são alocados para depois serem rateados.

Os custos são classificados como diretos e indiretos. Os custos diretos apropriados diretamente aos departamentos produtivos e auxiliares. Os custos indiretos deverão ser alocados aos centros de custos obedecendo a critérios de rateio mais adequados em função dos fatores mais relevantes possíveis para cada custo, como número de funcionários, números de refeições por departamentos ou porcentagens arbitrárias, para depois serem alocados aos seus departamentos. Nesse caso, não há maneiras perfeitas de alocar os custos indiretos, mas é preciso escolher entre as diferentes alternativas a melhor maneira de alocação, aquela que apresenta menor grau de arbitrariedade e maior credibilidade à distribuição, com a possibilidade de obter a melhor informação possível.

O sistema pressupõe de um único plano de contas capaz de fornecer as informações adequadas, necessariamente às contas de resultados (receitas, despesas).

Os direcionadores de recursos, dos itens de custos, não são fixos eles poderão mudar periodicamente, pois o mais importante é alocar os custos na maneira mais correta possível.

Por exemplo, os custos indiretos e seus direcionadores de recursos, respectivamente, poderão ser os seguintes:

1. Salários + Encargos: Folha de pagamento
2. Energia elétrica: Contas e estimativas de uso
3. Serviços de Terceiros: Estimativa (%)
4. Água e esgoto: Contas e estimativas
5. Despesas com comunicação: Contas e uso estimado
6. Conservação e reparos: número de solicitações
7. Produtos alimentares: número de refeições
8. Despesas bancárias: número de funcionários e número de compras
9. Artigos de uso doméstico: valor solicitado pelo consumidor
10. Material de expediente: valor solicitado pelo consumidor
11. Produtos de limpeza e higiene: valor solicitado pelo consumidor

A instituição será dividida em dois tipos de Departamentos:

**Departamentos Produtivos:** Composto por pessoas que são responsáveis pelo apoio e prestação de serviços para as atividades fins da instituição, como capacitação e formação das crianças e adolescentes. Os departamentos produtivos são os seguintes:

1. PJT
2. PEAS
3. CEAP
4. CEIG
5. ABRIGO
6. GRÁFICA

**Departamentos Auxiliares (serviços):** compostos por pessoas que são responsáveis pela prestação de serviços para toda a instituição, principalmente para os departamentos produtivos. Os custos gerados nos departamentos auxiliares são transferidos entre os departamentos produtivos até estiverem devidamente alocados. Somente os departamentos auxiliares serão rateados. A ordem de rateio definida para os departamentos auxiliares é a seguinte:

1. Almoxarifado
2. Administração Geral
3. Lavanderia
4. Cozinha

Para apropriar os custos dos departamentos auxiliares aos departamentos produtivos é necessário rateá-los. O critério de rateio que será utilizado é hierarquizar os Departamentos

auxiliares, de forma que ao terem seus custos distribuídos não receba rateio de nenhum outro departamento. O processo será iniciado pelo almoxarifado, que é o primeiro departamento rateado aos demais e seu saldo será zerado, depois, logo após, será a vez da gráfica de ser rateada aos demais departamentos, e conseqüentemente o seu saldo zerado, e assim sucessivamente.

Não pode haver o rateio retroativo (contrário), por isso é importante ordenar adequadamente a seqüência dos departamentos auxiliares, que irão alocar dos custos aos departamentos, utilizando o rateio por centro de custos, até chegar ao custo de cada criança ou adolescente participante dos programas sociais mantidos pela entidade.

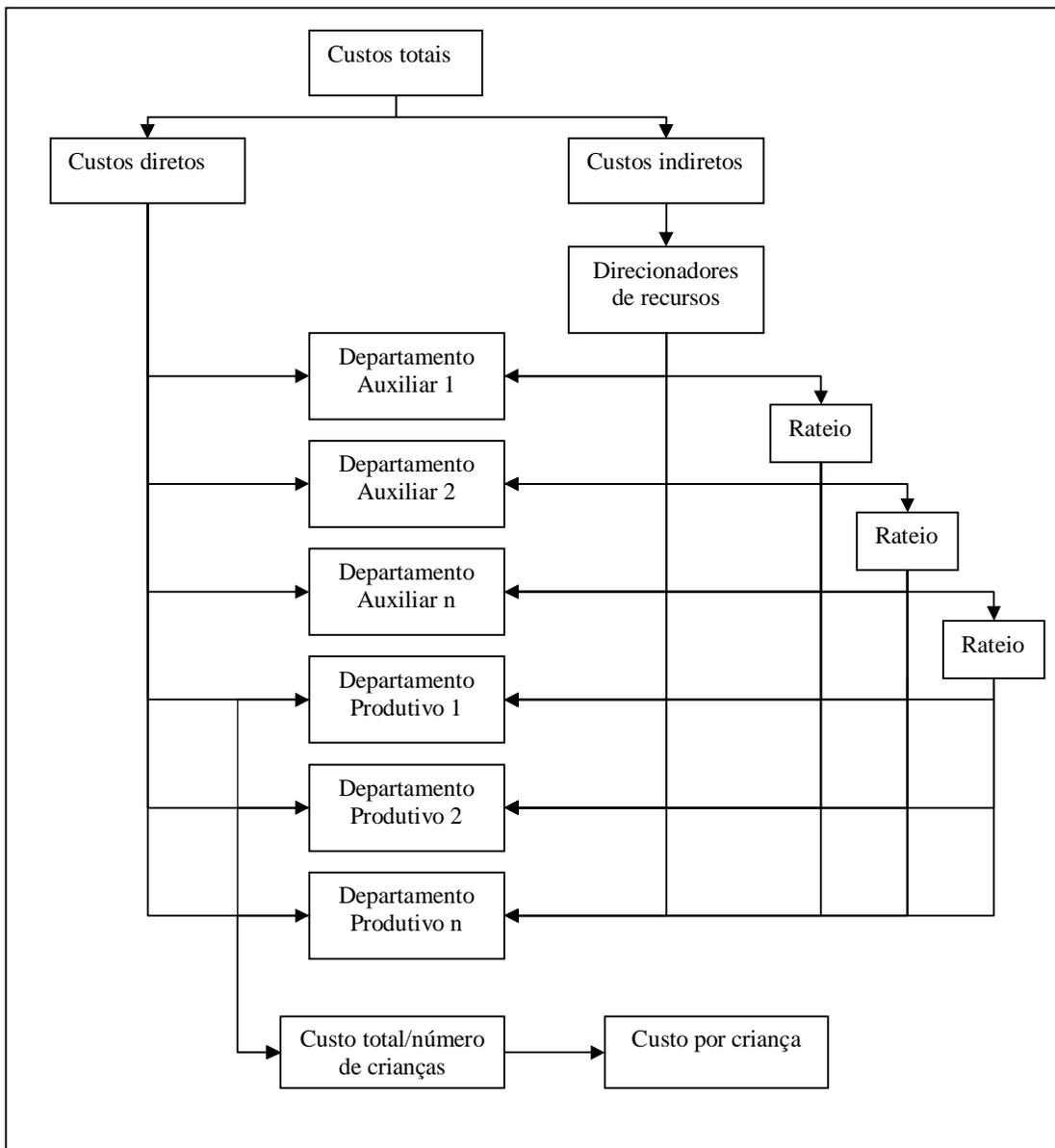
Como se pode observar, as bases de rateio para os departamentos auxiliares são as seguintes:

1. **Almoxarifado:** é responsável pelo controle dos produtos de limpeza, higiene e alimentares. É o primeiro departamento que terá os custos rateados. Como há um controle de entrada e saída de produtos desse departamento, ele terá seus custos rateados com base nos **valores dos produtos requisitados** por cada departamento.
2. **Administração Geral:** é o departamento auxiliar que tem os maiores custos, ela só receberá custos do almoxarifado, sendo o segundo departamento a ser rateado. Esse departamento é formado pelo setor pessoal, financeiro e serviços gerais. Todos os departamentos são beneficiados pelos serviços prestados deste. O critério adotado para base de rateio será o **levantamento percentual** para cada departamento, informado pela Controladoria.
3. **Lavanderia:** Setor responsável pela lavagem de todas as roupas, tapetes, cortinas. O controle desse departamento é feito pela pesagem de peças lavadas. Então o critério de rateio será baseado na **quantidade, em quilogramas** (após lavagem/secas), de roupas destinadas a cada departamento.
4. **Cozinha:** é o setor responsável pela distribuição de refeições para todos os setores da instituição. O rateio será feito com base no **número de refeições servidas** por departamento.

Então, os departamentos auxiliares e os direcionadores de custos, respectivamente, são os seguintes:

1. Almoxarifado: valor monetário das requisições;
2. Administração Geral: levantamento percentual;
3. Lavanderia: quilogramas de roupas secas;
4. Cozinha: número de refeições servidas.

Para melhor visualização, a Figura 1, mostra os Processos do sistema de custos na organização do Terceiro Setor.



Fonte: Elaborado pelo Autor

Figura 01 – Processos do sistema de custos em uma organização do Terceiro Setor.

De acordo com a Figura 1, os Identificados os direcionadores dos centros de custos auxiliares, será determinada uma seqüência de alocação que consiste na determinação de quais centros irão alocar seus custos primeiro. Assim os que já alocaram os custos não receberem mais os custos dos demais centros.

Após a identificação dos custos totais dos Departamentos Produtivos (com rateio dos auxiliares) deve-se fazer a alocação por jovem (crianças e adolescentes) com base no número de pessoas registradas (ativas) em cada programa, respeitando-se os prazos de entrada e saída de cada criança ou adolescente.

## 7. CONCLUSÃO

As organizações do Terceiro Setor devem dar uma atenção maior para a qualidade de gestão. A escassez de recursos financeiros e humanos que afetam as organizações pode ser um alerta para mudanças nos processos organizacionais.

Muitas foram às dificuldades para desenvolver esse artigo pelas características ímpares pertencentes às entidades do Terceiro Setor e por ser um assunto pouco debatido pela comunidade científica contábil.

Verifica-se que o objetivo geral desse artigo é atingido, que consiste em desenvolver um sistema de custeio híbrido para uma entidade do terceiro setor, por meio da junção dos conceitos provenientes das diferentes metodologias de custeio, com enfoque para o processo de tomada de decisão.

Conclui-se que é visível a importância da implantação de um sistema de controle gerencial na IDES/PROMENOR, pois a entidade não suporta de nenhum tipo de instrumento gerencial que controla e avalia os custos de seus programas sociais. Um sistema de custos traria significativos benefícios à entidade, auxiliaria os gestores no processo de gestão, planejamento e controle de custos da entidade, onde no final quem acaba sendo beneficiada é a sociedade.

Em um mercado gradualmente competitivo, a implantação de um sistema de custos em qualquer organização é uma vantagem competitiva e um importante mecanismo de gestão, pois é capaz de gerar informações para auxiliar na tomada de decisões.

Levando em conta as restrições de recursos da entidade, por ser uma organização filantrópica, sem fins lucrativos, este sistema ao ser implantado necessita de uma constante operacionalização para obter os objetivos esperados. Sendo assim, é possível aperfeiçoar as práticas de gestão da IDES/PROMENOR, atendendo as necessidades de informações para um melhor controle e planejamento dos gastos de cada um dos programas sociais, melhorando a qualidade de serviços prestados a sociedade.

As organizações do Terceiro Setor devem dar uma atenção maior para a qualidade de gestão. A escassez de recursos financeiros e humanos que afetam as organizações pode ser um alerta para mudanças nos processos organizacionais.

Recomenda-se para futuras pesquisas, a aplicação de outros métodos de custeio em outras instituições de categorias diferentes que integram o Terceiro Setor, para futuramente poder analisar o comportamento contábil das organizações que compõem o Terceiro Setor.

## 8. REFERÊNCIAS

BORNIA, Antônio Cezar. **Análise Gerencial de custos: aplicação em empresas modernas.** Porto Alegre: Bookman, 2002.

BORNIA, Antônio Cezar. **Mensuração das perdas dos processos produtivos: uma abordagem metodológica de controle interno.** 1995. 125 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, 1995.

CATELLI, Armando (Coordenador). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica.** São Paulo: Atlas, 1999.

COELHO, Simone de Castro Tavares. **Terceiro Setor:** um estudo comparativo entre Brasil e Estados Unidos. 2ª. ed. São Paulo. SENAC, 2002.

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; Souza, Luiz E. de .**Gestão de Custos e Formação de Preços.** São Paulo: Atlas, 2006.

FERNANDES, Rubem César. Privado, porém público: o terceiro setor na América Latina. 2ed. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 1994.

FERREIRA, José Antonio Stark. **Contabilidade de Custos.** São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

FIPECAFI, **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

HUDSON, Mike. **Administrando Organizações do Terceiro Setor.** São Paulo: Pearson Education do Brasil, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por ações** (aplicável às demais sociedades). 7. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

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

LEI DAS SOCIEDADES POR AÇÕES **Lei nº 6.404**, de 15 de dezembro de 1976 **Lei nº 10.303**, de 31 de outubro de 2001. São Paulo: Atlas, 2002.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de Contabilidade de Custos.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

**Manual de procedimentos contábeis para fundações e entidades de interesse social.** 2ed. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade - CFC, 2004.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos** . 9 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial.** 11ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MEKSENAS, Paulo. **Pesquisa social e ação pedagógica:** conceitos, métodos e práticas. São Paulo: Loyola, 2002.

MONTAÑO, Carlos. **Terceiro Setor e questão social:** crítica ao padrão emergente de intervenção social. São Paulo: Cortez, 2007.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC:** custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1994.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Contabilidade gerencial:** um enfoque em sistema de informação contábil. São Paulo: Atlas, 1994.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações e entidades de interesse social:** Aspectos Jurídicos, Administrativos, Contábeis e Tributários. 5. ed. Brasília: Editora Brasília Jurídica Ltda, 2004.

**Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade.** 3 ed. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2003.

RICHARDSON, Robert Jarry. **Pesquisa social:** métodos e técnicas. São Paulo: Atlas, 2007.

TACHIZAWA, Takeshy. **Organizações não governamentais e Terceiro Setor:** Criação de Ongs e estratégias de atuação – São Paulo: Editora Atlas, 2004. 2ª Edição.

YIN, Robert K. **Estudo de caso:** planejamento e métodos. 2. ed., Porto Alegre: Bookman, 2001.