

ESTRUTURA DE CUSTOS DE UMA ASSOCIAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS À LUZ DO SISTEMA DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

JOSINETE LIMA PRADO

CENTRO UNIVERSITÁRIO LUTERANO DE PALMAS (CEULP)

THALYSON RENAN BITENCOURT MACHADO

CENTRO UNIVERSITÁRIO LUTERANO DE PALMAS (CEULP)

ESTRUTURA DE CUSTOS DE UMA ASSOCIAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS À LUZ DO SISTEMA DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

1 INTRODUÇÃO

No mundo todo existem pessoas que estão à margem da sociedade em condições precárias de moradia, saúde e educação, em razão, em várias situações, da má gestão de recursos públicos. Em alguns casos, esses fatos motivam o surgimento de entidades dispostas a suprir necessidades de comunidades carentes, como aquelas que pertencem ao terceiro setor, a exemplo de determinadas associações, sem, no entanto, visarem lucros.

As associações sem fins lucrativos são regidas por estatuto e sua constituição, como personalidade jurídica de direito privado, tem respaldo no artigo 44 do Código Civil brasileiro. Em geral, são criadas por pessoas ou empresas com interesses comuns que investem recursos em áreas socioambientais e/ou surgem a partir da mobilização de pessoas dispostas a fazerem o bem; porém, sem experiência em gestão, o que pode afetar a eficácia de seu funcionamento (SANDRIN; FREGONESI, 2010).

Estes efeitos podem ser notados, também, nos relatórios contábeis, que muitas vezes são elaborados como em uma entidade privada, com foco nos aspectos fiscais/legais. Sabe-se, porém, que as atividades do terceiro setor têm suas particularidades e devem ser tratadas de forma diferente de uma entidade com fins lucrativos. Os demonstrativos contábeis de uma associação devem possuir uma estrutura que atenda a essas peculiaridades e que demonstre claramente aos usuários (sociedade em geral) o que representam. Além disso, essas organizações devem dispor meios de rastrear os gastos de acordo com cada atividade, pois, as associações, ainda que não visem o lucro, devem conhecer seus custos e contabilizá-los de forma adequada a fim de gerenciá-los e potencializar a produção de bens ou serviços.

A importância de se identificar os custos pode ser atribuída, ainda, à necessidade de captação dos recursos, pois as oscilações de gastos podem gerar um *superávit* ou *déficit*. Ao conhecer qual é o custo de determinado serviço, poder-se-á cobrar um preço justo por ele, ou seja, um valor que possibilite a continuidade dos serviços, ainda que o foco não seja lucro. No entanto, nas entidades do terceiro setor que prestam serviços, o rastreamento dos custos pode ser considerado algo difícil, pois há certa complexidade na mensuração das atividades.

Todavia é possível determiná-los com a utilização do método de Custeio Baseado em Atividades (ABC) (COLAUTO; BEUREN, 2003). Martins (2010) considera o método de Custeio Baseado em Atividades uma metodologia que reduz as distorções causadas pelo rateio dos custos indiretos, e com este trabalho pretende-se analisar sua aplicação na prestação de serviços de uma associação sem finalidade lucrativa. Outrossim, a partir de um estudo da gestão de custos em entidades do terceiro setor, Sandrin e Fregonesi (2010) constataram que a gestão de custos é uma ferramenta que pode auxiliar na tomada de decisões.

A Ciência Contábil, como ferramenta necessária para o gerenciamento dos custos, permite que recursos sejam aplicados de forma eficaz nas entidades; logo, é comumente utilizada em entidades do primeiro setor que procuram maximizar os lucros, inclusive, por meio da redução dos custos (SANDRIN; FREGONESI, 2010). Noutro norte, em entidades do terceiro setor não há tamanha preocupação com a estrutura dos custos, uma vez que estas não estão focadas na geração de lucro, o que é um erro, pois com a alocação e rastreamento correto dos custos e despesas, entidades sem fins lucrativos têm a possibilidade de aumentar sua capacidade de atendimento de demandas sociais com as quais atuam.

Nesse contexto, propôs-se, com essa pesquisa, responder a seguinte questão: qual a influência da alocação sistêmica de custos a partir do método de Custeio Baseado em Atividades (ABC) sobre a gestão de uma entidade sem fins lucrativos? O principal objetivo

deste estudo é verificar a influência da alocação sistêmica de custos a partir do Custeio Baseado em Atividades sobre a gestão de uma entidade sem fins lucrativos.

Como visto, a maioria das entidades do terceiro setor nasce a partir da junção de pessoas ou empresas dispostas a empenhar-se às questões socioambientais. No entanto, essas boas ações nem sempre são acompanhadas de boas técnicas de gestão, não conhecendo os benefícios da contabilidade de custos (SANDRIN; FREGONESI, 2010). Assim, conhecer sua estrutura de custos pode auxiliar no controle dos gastos e nas tomadas de decisão, sendo uma ferramenta gerencial útil na gestão de recursos de uma entidade (MARTINS, 2010).

Com o controle dos custos é possível gerenciá-los para utilizá-los com mais eficácia, trazendo, desse modo, maior confiabilidade aos financiadores da atividade (SANDRIN; FREGONESI, 2010). Assim, pretende-se com este trabalho, contribuir para que a entidade objeto deste estudo conheça sua estrutura de custos por meio da aplicação do método de Custeio Baseado em Atividades e evidenciar como a contabilidade de custos pode agregar na captação e aplicação de seus recursos. São necessárias pesquisas relacionadas a este tema, pois é vantajoso para a sociedade que as entidades sem fins lucrativos percebam o quanto a contabilidade de custos pode se tornar uma importante aliada no gerenciamento de seus recursos, tendo em vista que, à medida que se conhece a estrutura de custos, é possível desenvolver suas ações de forma a beneficiar um número maior de usuários.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Terceiro Setor

Em geral, um país tem sua economia sustentada em três setores, que se integram e se fiscalizam, além de dividir funções e controlar os excessos um do outro. Segundo Queiroz (2014), o equilíbrio desses setores é necessário para o bom funcionamento do sistema social, descreveu-os conforme consta no Quadro 1.

QUADRO 1 – Características de cada setor

SETOR	INTERESSES	MEIOS	FINS	OBJETIVOS
1º - Estado	Não Lucrativos	Públicos	Públicos	Burocrático
2º - Mercado	Lucrativos	Privados	Privados	Competitivo
3º - Sociedade Civil	Não Lucrativos	Privados	Públicos	Voluntário e virtuoso

Fonte: Queiroz (2014).

O primeiro setor da economia é o poder público, responsável pelas políticas públicas voltadas ao social e econômico. O segundo é formado por organizações privadas, com a finalidade de geração de lucro (SANTOS, 2012). Em diversas regiões do mundo, é possível encontrar relatos de ineficiência do primeiro e segundo setor para resolver problemas da comunidade, pois as políticas públicas muitas vezes não existem ou são insuficientes para atender as demandas sociais (TRIGUEIRO; SANTOS, s/d).

O terceiro setor atua com responsabilidade e ações sociais; sua operação não visa lucro, mas o bem-estar social. Estas entidades têm a capacidade de promover a geração de bens e serviços à sociedade. Muitas organizações sem finalidade lucrativa contam com trabalho voluntário para desenvolverem suas atividades, como doações e contribuições do governo, de entidades privadas e sociedade civil. É um setor que movimenta mais de um trilhão de dólares por ano, o que demanda uma reflexão da importância de estudá-lo, pois, além de ser relevante para economia, é uma porta para a melhoria da qualidade de vida de milhares de pessoas em condições menos favorecidas (SANTOS, 2012).

Ao terceiro setor foi atribuído o papel de suprir carências sociais de uma parcela da sociedade que o poder público não alcança. As suas formas de atuação são diversas, dentre as quais estão aquelas listadas pelo *ChildFund Brasil* listadas no Quadro 2.

QUADRO 2 – Entidades do Terceiro Setor

Organização Não Governamental – ONG	As entidades que se enquadram como ONG podem ser de variados seguimentos. Os ocupantes de cargos como de diretoria e conselho fiscal não são remunerados.
Organização da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP	São associações que possuem atuação estadual e federal, o que lhes dão maior possibilidade de obtenção de recursos públicos e privados.
Institutos	Todo aquele que possua como essência a pesquisa científica para qualificação tecnológica da população ou mesmo a filantropia.
Fundações	Sendo mais comuns instituições que atuam na área científica, as entidades que se encaixam como fundação tem a finalidade de acumular recursos para financiar projetos.
Entidade Beneficente	São entidades que exerce o trabalho de filantropia. Geralmente atendem a interesses próprios do que se associam a elas, pois são atividades que geram lucro.

Fonte: *ChildFund* (s/d).

No Brasil o terceiro setor vem tomando grandes proporções de crescimento, não só pelo descaso público, mas pelo aumento do interesse no desenvolvimento participativo que grupos de pessoas e organizações vêm demonstrando, o que denota uma percepção de que o Estado tem limitações e precisa de ajuda para suprir carências sociais (PONTES *et al.* s/d).

Em razão desse cenário, é possível deduzir a necessidade que há também em manter uma administração voltada para a qualidade e continuidade; por mais que uma grande parte das entidades tenha como principal objetivo ajudar o próximo, esta tarefa se torna melhor sucedida quando há controle dos recursos. Nesse sentido, por falta de recursos financeiros ou qualquer outro motivo, muitas entidades sem fins lucrativos não possuem conhecimentos dos custos para oferecer um bem ou serviço à sociedade. Tomar conhecimento de quanto é gasto para atender uma demanda possibilita a gestão dos custos e ampliar seu atendimento.

2.2 Contabilidade de Custos

Conhecer os custos é importante para qualquer entidade, industrial ou comercial, independentemente de seu porte. Administrar bem os recursos torna a empresa mais preparada para enfrentar a escassez e crises econômicas, aumentando as suas chances de continuidade. Nessa linha, a contabilidade de custos se configura como uma ferramenta necessária para uma melhor gestão da entidade, possibilitando a realização de orçamentos, determinação de preços, custos de transportes, financeiros e tantos outros (OLIVEIRA *et al.*, 2015).

Segundo Martins (2010), até a Revolução Industrial era muito comumente utilizada a contabilidade financeira para servir as atividades comerciais; porém, com o surgimento da era industrial, essa forma de gestão deixou de ser suficiente, visto que até então os bens eram produzidos por pessoas ou grupo de pessoas, não havendo processo industrial; porém, com o surgimento das indústrias, passou-se a existir vários fatores que agregavam aos custos do produto, não bastando simplesmente conhecer o valor de aquisição de cada item.

Nesse contexto, não era incomum encontrar profissionais querendo aplicar métodos comerciais na contabilidade de custos das indústrias. Com as mudanças no setor industrial, os estoques (matéria prima) passaram, então, a compor os custos, assim como os valores desembolsados para sua obtenção, transporte, armazenagem e processamento. Valores que eram contabilizados, porém em contas de despesa (MARTINS, 2010).

A Contabilidade de Custos pode ser utilizada tanto para auxiliar no controle, como no suporte à tomada de decisões. No controle, dispõe informações para a criação de padrões, orçamentos e previsões para posteriormente realizar o acompanhamento e comparação entre o estabelecido e o realizado. Na decisão, dispõe informações sobre valores e possíveis

consequências na administração dos preços de venda, opção de compra e produção, entrada de ou saída de produtos, entre outros (MARTINS, 2010). Nota-se que Contabilidade de Custos tornou-se um importante instrumento de controle e decisão. Assim, considera-se que o conhecimento dos custos é indispensável para ter noção e dimensão sobre preço, rentabilidade do produto, se é possível que estes custos sejam reduzidos (MARTINS, 2010).

2.3 Métodos de Custeio

Na Contabilidade de Custos existem vários métodos para se chegar ao custo de um bem ou serviço. Embora nem todos sejam aceitos pelas normas contábeis e fiscais vigentes para a apuração do resultado, podem ser utilizados com finalidade gerencial, entre os quais destacam-se o Custeio por Absorção, o Custeio Variável e o Custeio Baseado em Atividades.

O Custeio por Absorção é utilizado para apuração de Lucro Fiscal (MARTINS, 2010). É o método mais tradicional e utilizado para atribuir os custos a produtos, agregando-lhe, além dos custos diretos, uma parte dos indiretos a cada um. No entanto, esse método possui desvantagens, como a utilização dos rateios para distribuir custos a departamentos e produtos.

Ao atribuir custos indiretos aos produtos, é necessário que sejam utilizados critérios de rateios, sendo considerada uma divisão arbitrária e que pouco reflete a realidade dos custos daquele produto (WERNKE, 2008). Desta forma, é possível que alguns produtos estejam sendo penalizados enquanto outros podem estar sendo beneficiados (WERNKE, 2008).

No método de Custeio Variável (ou direto) somente os custos identificados diretamente com os produtos e serviços deverão ser apropriados (diretos ou variáveis) (WERNKE, 2008). Na visão de Martins (2010), por sua natureza, os custos fixos irão existir independentemente da quantidade de unidades produzidas, razão pela qual não considera apropriado que estes valores sejam agregados aos custos de cada unidade produzida. O Custeio Variável não é aceito pelo fisco para apurar os custos do período. Porém, para fins gerenciais, proporciona informações úteis e tempestivas para os gestores (MARTINS, 2010).

O Custeio Baseado em Atividades (ABC) consiste na alocação dos custos com base nas atividades da empresa. Este método visa reduzir as distorções causadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos, embora não possua muita diferença face aos sistemas tradicionais no que diz respeito aos custos diretos. Sua principal distinção dos outros métodos está no tratamento dos custos indiretos (MARTINS, 2010). Wernke (2008) argumenta que nesta metodologia supõe-se que serviços e produtos consomem atividades e são as atividades que consomem os recursos. Verifica-se que o ABC procura rastrear os gastos da empresa diretamente identificáveis com suas atividades mais relevantes para os serviços e produtos.

2.4 Custos na Atividade de Serviços

Com as mudanças constantes nas configurações de mercado, aumenta-se a tendência de cada vez mais pessoas se tornarem prestadoras de serviços. Isso se deve a necessidade que as empresas tiveram em procurar, fora de suas estruturas, agilidade e leveza para uma maior eficiência e custos mais competitivos fazendo surgir novas opções para prestação de serviços (CRC-SP, 2000). Em razão da complexidade que existe na mensuração dos custos na prestação de serviços, é comum que estes não sejam apurados de forma adequada. Assim, são frequentes os problemas enfrentados pelos administradores na hora de tomar as decisões.

O sistema de produção se diferencia da prestação de serviços, principalmente porque quase todos os serviços prestados são derivados de encomendas. Neste caso, deve-se usar as informações a favor de um melhor controle e apuração, como a carga horária de cada prestador de serviço e quanto tempo leva para desempenhar cada atividade, além de quanto de matéria prima é consumido em cada processo (CRC-SP, 2000).

O Pronunciamento Técnico CPC 16 – Estoques, no item 19, trata especificamente de custos de estoque de prestador de serviços, dispõe que:

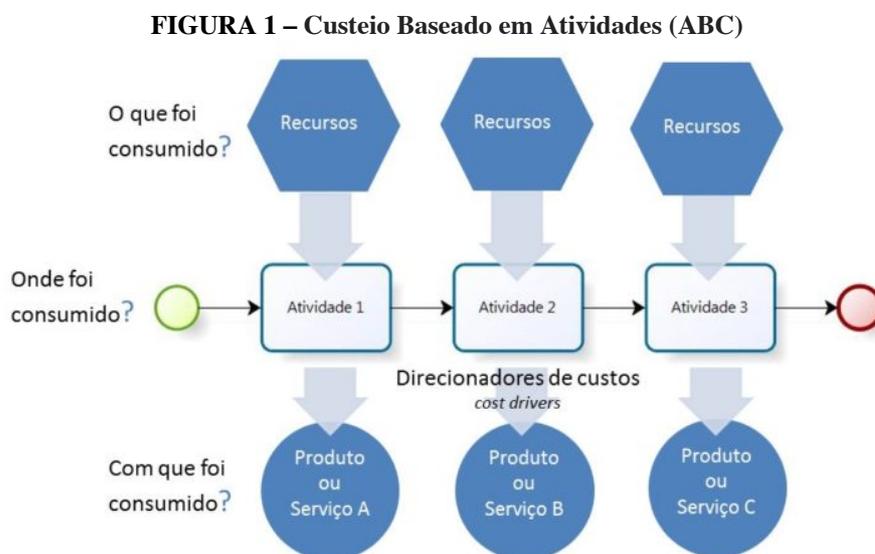
Na medida em que os prestadores de serviços tenham estoques de serviços em andamento, devem mensurá-los pelos custos da sua produção. Esses custos consistem principalmente em mão-de-obra e outros custos com o pessoal diretamente envolvido na prestação dos serviços, incluindo o pessoal de supervisão, o material utilizado e os custos indiretos atribuíveis. Os salários e os outros gastos relacionados com as vendas e com o pessoal geral administrativo não devem ser incluídos no custo, mas reconhecidos como despesa do período em que são incorridos. O custo dos estoques de prestador de serviços não inclui as margens de lucro nem os gastos gerais não-atribuíveis que são frequentemente incluídos nos preços cobrados pelos prestadores de serviços.

Há, ainda, custos que existem independentemente de haver a prestação de serviço. São os denominados custos fixos ou indiretos, que, em alguns casos, são impossíveis de ser atribuídos diretamente a um bem ou serviço. Cada método de custeio tem sua própria forma de tratar estes custos; para segregá-los ou mensurá-los, deve-se adotar um que melhor reflita a realidade da empresa e que proporcione uma visão gerencial capaz de auxiliar nas decisões.

Em que pese existam vários métodos para apropriações de custos, as empresas podem optar por manter outros métodos para auxiliá-las no controle e tomada de decisão. Os métodos citados são os mais utilizados para fins gerenciais; porém, cada um deles possuem pontos negativos e positivos na aplicação. O tipo de atividade de cada entidade é fator relevante na escolha de qual sistema de custeio é mais apropriado para empresa.

Nessa pesquisa, a entidade analisada é uma associação sem fins lucrativos que presta diversos trabalhos beneficentes a sociedade e suas atividades são identificáveis e, por esta razão, o método de custeio considerado apropriado é o Custeio por Atividade (ABC), que compreende atividades de produção, administrativas e de apoio, pois, são as atividades que definem os processos necessários para fornecer um bem ou serviço (MARTINS, 2010).

No método ABC as atividades são tratadas como elementos essenciais para análise do comportamento do custo. Os custos das atividades são associados aos produtos, serviços e clientes que geram ou se beneficiam das demandas dessa atividade (WERNKE, 2008). O objetivo é mensurar o custo de cada atividade, considerando que a entidade presta mais de um serviço. Os direcionadores serão definidos de acordo com o consumo de cada recurso, devendo ser considerados a relação entre o recurso e a atividade, conforme consta na Figura 1.



Fonte: Ávila (2015)

A aplicação deste método tem como objetivo tornar detectável o custo por serviço prestado, para que eles possam ser gerenciados. Cabe destacar que, embora a maioria dos gastos se refiram aos custos facilmente atribuíveis às atividades, a segregação e correta atribuição dos custos fixos dará maior precisão e um melhor suporte à tomada de decisões.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

3.1 Classificação da Pesquisa

A presente pesquisa classifica-se como descritiva, qualitativa e documental. Com a coleta documental, obteve-se comprovantes dos desembolsos, como notas fiscais, recibos e conciliações de receitas e despesas, referentes ao período compreendido entre maio e agosto de 2018. A partir destes, foram extraídos os valores referentes aos gastos, datas, produtos comprados e serviços tomados para realização das atividades.

Colauto e Beuren (2003) consideram a coleta documental como algo escrito ou não, ou seja, é uma fonte primária, considerada uma valiosa fonte de coleta de dados que agilizam o processo de investigação. Na visão de Gil (2008), pode oferecer dados em qualidade e quantidades suficientes, além da confiabilidade informacional e economia de tempo.

3.2 Coleta, Tratamento e Análise dos Dados

O objeto de estudo é uma associação sem fins lucrativos que presta diversos serviços beneficentes à população carente de Miracema – TO. Sua sede está situada no referido município e atua diretamente na sociedade com obras de caridade.

Os dados foram extraídos de documentos e coletados por meio de questionário aplicado ao gestor da associação, a partir de questões abertas e fechadas. O questionário foi aplicado no segundo semestre de 2018, via e-mail, junto à gestora operacional, com propósito de conhecer: em quais atividades a prestação de serviços está dividida; há quanto tempo a associação está operacionalizando; quantos associados possui; como faz a captação de seus recursos; entre outros pontos considerados relevantes ao trabalho. Gil (2008) considera o questionário um instrumento que utiliza questões aplicadas a pessoas com o propósito de investigar e extrair informações a respeito de conhecimentos, interesses, perspectivas, etc.

Analisar os dados compreende organizar todos os materiais adquiridos no processo de coleta, seja com questionários, entrevistas, documentos ou outros meios, deve acontecer um processo sistematizado de extração de informações e posteriormente uma análise mais profunda (COLAUTO; BEUREN, 2003). O próximo passo foi identificar os desembolsos, fazendo o reconhecimento e separação entre custos e despesas, separar as atividades relevantes realizadas pela associação, definir os direcionadores para cada tipo de recurso consumido e cada atividade, além de registrar os custos diretos.

Após esta organização, foi realizada a alocação dos recursos a cada atividade relevante por meio dos direcionadores. Posteriormente, foram alocados os custos das atividades aos serviços prestados, demonstrando quanto cada serviço consome dos recursos disponíveis. Por fim, foi proposto a aplicação do método ABC nessa entidade para auxiliá-la na captação e gestão de seus recursos e servir de apoio para o controle e/ou tomadas de decisão.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1 A Instituição

A Associação Aliança Para Um Futuro Melhor (ALIAR) foi fundada com o propósito de reunir voluntários com objetivo de promover atividades direcionadas à assistência social, educacional e esportiva, com a finalidade central de promover a conscientização, proteção de direitos, resgates de pessoas com dependência química e assegurar a dignidade do indivíduo e famílias que se encontram em situação de risco social.

Constituída como associação sem fins lucrativos em abril de 2012, a ALIAR passou a ser articulada após a servidora pública estadual Cláudia Jorge Brito Carneiro, que trabalha na Delegacia Regional de Polícia Civil de Miracema, tomar conhecimento da situação que uma moradora local encontrava-se com sua família, cujos membros dependiam da renda advinda da exploração do lixão da cidade. Sensibilizada com a situação, Cláudia resolveu mobilizar amigos para ajudar esta família. Mesmo não tendo o desejo inicial de criar um centro de apoio, esta atitude foi o primeiro passo para criação da entidade. Atualmente, a entidade possui 100 associados voluntários e a captação de recursos se dá por meio de editais para verbas públicas, bazares sociais e doações de bens ou serviços de voluntários.

As atividades realizadas abrangem beneficiários das cidades de Miracema, Miranorte e Tocantínia, situadas no Estado do Tocantins. Apesar de ter nascido para ajudar dependentes químicos e seus familiares, a entidade não se limita a esta prática, realizando ações voltadas também a crianças carentes, profissionalização para jovens e adultos e também levar esporte e lazer a sociedade, no Quadro 4 é possível conhecer um pouco de cada trabalho realizado.

QUADRO 3 – Projetos realizados pela ALIAR

PROJETO	DESCRIÇÃO
1º Horta Hidropônica	Visa contribuir para geração de renda de 40 famílias vítimas de violência doméstica, em situação de risco social, vulnerabilidade e dependente químico quando este retoma o tratamento clínico-psicológico e que não possui oportunidade de reintegração social por meio da vara criminal.
2º Inclusão Produtiva	Visa à prevenção de dependência e o uso de drogas e inclusão cívica de crianças e adolescentes, atualmente atende beneficiários, mas a meta é atingir o atendimento de 200.
3º Curso de Biojóias	Curso profissionalizante de biojóias em convênio com a Secretaria Municipal de Assistência Social.
4º Projeto Casa de Farinha	Em construção.
5º Projeto Compaixão	Assistência social emergencial a exemplo de coleta e distribuição de alimentos, vestuário e construção de moradia a partir de doações.
6º Programa Aliando Vidas	Programa de rádio Miracema FM 104,9 toda terça-feira.
7º Reuniões Semanais	Alcoolismo e Al-Anon (Parceria com Administração Independente).
8º Natal Solidário	Evento anual que atende em média 450 crianças.
9º Palestras em Escolas	Combate à dependência química (parceria com a Clínica Livres para Viver).
10º Bazar Solidário	Visa angariar fundos para projetos sociais, além de beneficiar as famílias menos favorecidas, com preço de roupas acessíveis à comunidade de baixa renda. O excedente é doado para aldeias e assentamentos.
11º Projeto Poquelim	O objetivo é alcançar a juventude que se encontra perdida nas drogas, na criminalidade ou que sofre com um permanente vazio interior e sem perspectiva de vida. Para isso, como meio de chegar até essas pessoas, o grupo de teatro ALIART desenvolve diversas atividades culturais, sociais, artísticas e espirituais.
12º Casamento Solidário	O objetivo é regulamentar a união de casais, tanto no religioso como perante a esfera judicial.

Fonte: Aliar (2018).

Algumas vezes os projetos acontecem com intervalo de tempo de um para outro; em outros casos, diferentes projetos ocorrem simultaneamente. O que determina o próximo serviço são as necessidades e os recursos disponíveis. Nessa pesquisa foram consideradas as atividades que aconteceram em um mesmo período, para uma precisão maior nos resultados.

Como mencionado, a entidade nasceu do desejo de fazer o bem, os idealizadores desta boa causa são de diversas áreas e conciliam a ajuda prestada com seus outros compromissos do dia a dia. É comum que nestes casos o processo administrativo se aprimore com o tempo, mas geralmente é iniciado por leigos que tentam gerenciar os recursos mesmo não tendo total conhecimento sobre como os impactos sobre a continuidade da organização.

Com a ALIAR não foi diferente. Mesmo mantendo uma boa organização e transparência, sua gestão ainda está em processo de melhoria. Atualmente, não possui nenhum sistema de custeio, o que não permite conhecer sua estrutura de custos; porém, a presidência da associação considera importante a implementação de um método, pois almeja alcançar a excelência e ter uma gestão cada vez mais transparente.

Assim, para verificar a estruturação de custos e possível aplicação do método proposto, foram demonstrados os passos para chegar ao custo dos serviços. Dos doze tipos de trabalhos beneficentes realizados pela ALIAR, foram identificados dois que aconteceram simultaneamente no período de maio de 2018 a agosto deste mesmo ano. Os demais trabalhos não foram considerados na mensuração dos custos por não terem sido executados nesse período ou por não terem consumidos recursos da entidade, acontecendo de forma externa. Os projetos selecionados foram (i) projeto de inclusão produtiva e (ii) curso de biojóias.

4.2 Atividades Realizadas

No método de custeio ABC, tem-se que os recursos disponíveis na empresa são consumidos pelas atividades; então, para sua aplicabilidade é necessário que as principais atividades para produção de um bem ou serviço sejam analisadas quanto à geração de benefícios para organização. O principal objetivo do modelo é rastrear atividades relevantes e identificar como elas consomem os recursos da entidade (COLAUTO; BEUREN, 2003).

Desse modo, o primeiro passo para aplicação do método ABC foi a identificação e caracterização das principais atividades, expostos no Quadro 5. As atividades realizadas pela associação neste período foram: (i) administração/coordenação, (ii) ministração de cursos de biojóias e (iii) execução do projeto de inclusão produtiva.

QUADRO 4 – Identificação das atividades necessárias à prestação de serviço

ATIVIDADE	DESCRIÇÃO
Administração/Coordenação	Fazer solicitação arrecadação dos recursos
	Realizar o cronograma dos projetos
	Realizar assistência aos projetos
	Realização das inscrições
	Realizar orçamentos
	Monitorar e acompanhar os projetos
Ministração do Curso de Biojóias	Realizar inscrições
	Aula teórica
	Aula prática
Execução do Projeto de Inclusão Produtiva	Realizar inscrições
	Roda de conversa
	Aquecimento
	Jogo

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

No caso da associação, geralmente quando se oferta um serviço para benefício de moradores da cidade, as atividades são específicas, como no caso do curso de biojóias: além de envolver a atividade de administração, identifica-se a atividade de ministração da aula; isso também aconteceu com o projeto de inclusão produtiva.

4.3 Direcionadores de Recursos

No ABC os produtos e serviços consomem as atividades e estas consomem os recursos; para que os custos sejam alocados às atividades, é necessário que sejam definidos direcionadores (WERNKE, 2008). O rastreamento por meio de direcionadores é uma alocação com base na relação de causa e efeito entre a atividade e a geração dos custos e serve para direcionar os custos dos recursos (MARTINS, 2010). Após as atividades serem identificadas, foram definidos os direcionadores, que mostram como cada recurso foi consumido.

QUADRO 5 – Identificação dos direcionadores de recursos

ESPÉCIE DE RECURSOS	DIRECIONADORES	ATIVIDADES
Mão obra dos Coordenadores	Carga horária de cada projeto	Administração/Coordenação
		Ministração do Curso de Biojóias
		Execução do Projeto de Inclusão Produtiva
Serviço de Psicologia	Quantidade de pessoas assistidas	Ministração do Curso de Biojóias
		Execução do Projeto de Inclusão Produtiva
Serviço de Monitoria	Quantidade de pessoas assistidas	Ministração do Curso de Biojóias
		Execução do Projeto de Inclusão Produtiva
Energia	Quantidade de associados (alunos e/ou gestores)	Administração/Coordenação
		Ministração do Curso de Biojóias

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

No Quadro 6, verifica-se que os gastos com mão-de-obra dos coordenadores foram direcionados pela carga horária de cada projeto. Os custos do serviço de psicologia e do serviço de monitoria foram segregados pela quantidade de pessoas assistidas (ambos foram consumidos pela quantidade de pessoas atendidas); a energia pela quantidade de associados.

4.4 Alocação dos Recursos para as Atividades

Na alocação dos recursos para as atividades verificou-se, primeiramente, o desembolso financeiro gerado por cada custo (Quadro 7); posteriormente, a quantidade de cada direcionador de recursos da entidade (Quadro 8).

QUADRO 6 – Recursos Consumidos

2018	Gastos Com Energia	Valor da mão de obra mensal da coordenação	Serviço de Psicologia	Serviço de Monitoria
Maio	-	957,75	1.800,00	4.500,00
Junho	32,65	957,75		
Julho	31,76	957,75		
Agosto	71,98	957,75		
Total/Período	136,39	3.831,00	1.800,00	4.500,00

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

QUADRO 7 – Direcionadores de Custos

Direcionadores de Recurso	Administração/Coordenação	Ministração do Curso de Biojóias	Execução do Projeto de Inclusão Produtiva	Total
Carga horária (em horas)	300	20	27	347
Quantidade de pessoas assistidas		16	19	35
Quantidade de alunos/associados	7	16	19	42

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Os custos diretos são aqueles atribuídos diretamente ao bem ou serviço; portanto, não necessitam de direcionadores dos serviços prestados pela associação no período compreendido. No Quadro 9 estão identificados os custos diretos.

QUADRO 8 – Custos Diretos

SERVIÇO	TIPO	VALOR
Curso de Biojóias	Mão de obra (terceirizada)	13.600,00
Inclusão Produtiva	Mão de obra (terceirizada)	1.500,00

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

A mão de obra foi contratada separadamente para cada projeto; portanto, foram considerados custos diretos, não sendo necessária a aplicação métodos de rateio. Quadro 10 apresenta, de forma analítica, a distribuição dos recursos para cada atividade, em conformidade com os direcionadores estabelecidos.

QUADRO 9 – Alocação dos Recursos para as Atividades

Recursos	Valor Total	ATIVIDADES		
		Administração/Coordenação	Ministração do Curso de Biojóias	Execução do Projeto de Inclusão Produtiva
Gastos Com Energia	136,39	8,02	128,37	-
Valor da mão de obra (coordenação)	3.831,00	3.312,10	220,81	298,09
Serviço de Psicologia	1.800,00	-	822,86	977,14
Serviço de Monitoria	4.500,00	-	2.057,14	2.442,86
Custos Indiretos	10.267,39	3.320,13	3.229,17	3.718,09
Mão de obra	15.100,00	-	13.600,00	1.500,00
Custos Diretos	15.100,00	-	13.600,00	1.500,00
TOTAIS	25.367,39	3.320,13	16.829,17	5.218,09

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Após o direcionamento, os custos indiretos somam R\$ 10.267,39 (dez mil duzentos e sessenta e sete reais e trinta e nove centavos) e os custos diretos R\$ 15.100,00 (quinze mil e cem reais), com custos totais equivalentes a R\$ 25.367,39 (vinte e cinco mil e trezentos e sessenta e sete reais e trinta e nove centavos).

4.5 Alocação dos Custos das Atividades aos Serviços Prestados

Os direcionadores escolhidos para levar os custos das atividades aos produtos/serviços devem demonstrar a melhor relação entre a atividade e o bem ou serviço (MARTINS, 2010). Nessa fase, é preciso realizar um levantamento da qualidade e quantidade de ocorrência dos direcionadores de atividade por período e por produto. Como foram definidos os direcionadores de recursos, é preciso que sejam definidos os direcionadores de cada atividade. O Quadro 11 representa como as atividades foram consumidas nos serviços prestados.

QUADRO 10 – Direcionadores dos Custos das Atividades aos Serviços Prestados

ATIVIDADES	COMO É CONSUMIDO	DIRECIONADOR
Administrativas/Coordenação	Pelos projetos realizados	Quantidade de atendimentos
Ministração do Curso de Biojóias	Pelos alunos	Quantidade de alunos
Execução do Projeto de Inclusão Produtiva	Pelos jovens carentes	Quantidade de participantes

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

A atividade de gestão é consumida por cada projeto realizado; então, foi definido como direcionador a quantidade de pessoas que cada projeto atende. A ministração do curso de biojóias é consumida pela quantidade de alunos que realizaram o curso; portanto, o número de alunos foi o direcionador escolhido. A execução do projeto de inclusão social produtiva também é consumida pela quantidade de jovens que atende, sendo este o seu direcionador.

Foi necessário, ainda, definir quais atividades cada serviço consome. A atividade de gestão é consumida pelo serviço dos cursos de biojóias e de inclusão produtiva. A ministração do curso de biojóias foi empregue somente no curso de biojóias; por fim, a atividade de execução do projeto de inclusão produtiva foi gasta somente no projeto de inclusão produtiva. No Quadro 12 é possível visualizar como cada atividade foi usada nos serviços.

QUADRO 11 – Direcionadores das Atividades aos Serviços

TIPO DE SERVIÇO	ATIVIDADES			TOTAL
	Administração/Co ordenação	Ministração do Curso de Biojóias	Execução do Projeto de Inclusão Produtiva	
Curso de Biojóias	1.517,77	16.829,17	-	18.346,95
Inclusão Produtiva	1.802,35	-	5.218,09	7.020,44
TOTAL	3.320,13	16.829,17	5.218,09	25.367,39

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Com a aplicação do método ABC, chegou-se aos seguintes custos dos serviços prestados: curso de biojóias com custo de R\$ 18.346,95 (dezoito mil trezentos e quarenta e seis reais e noventa e cinco centavos); inclusão produtiva com custo R\$ 7.020,44 (sete mil e vinte reais e quarenta e quatro centavos).

4.6 Custo por Pessoa Atendida

O curso de biojóias profissionalizou 16 (dezesseis) pessoas de baixa renda da comunidade local, visando a melhoria da qualidade de vida desses moradores. Saber o quanto custa para atender cada uma delas pode ser importante para futuros orçamentos e planejamento de cursos, bem como para solicitar recursos públicos e patrocínios de entidades privadas em favor dos projetos que executa. O custo total da prestação de serviço do curso de biojóias foi de R\$ 18.346,95. Como 16 pessoas foram beneficiadas, tem-se que foram consumidos R\$ 1.146,68 (um mil cento e quarenta e seis reais e sessenta e oito centavos) por cada beneficiário deste serviço prestado ($18.346,95 / 16 = 1.146,68$).

O projeto de inclusão produtiva atende 19 (dezenove) jovens e adolescentes carentes da cidade de Miracema do Tocantins, visando a prevenção ao uso de drogas por pessoas em situação de vulnerabilidade social. Depois de saber quanto de recursos foram consumidos para prestação desse serviço (R\$ 7.020,44), é interessante saber quanto é gasto com cada jovem e adolescente. Observa-se, então, que cada participante do projeto consumiu R\$ 369,40 (trezentos e sessenta e nove reais e quarenta centavos) ($7.020,44 / 19 = 369,40$).

A partir desses dados, a entidade pode extrair informações relevantes, como: qual serviço tem um menor custo por beneficiário; quanto deve ser orçado para a prestação de serviços semelhantes; se a prestação destes serviços é viável a entidade a curto e/ou longo prazo, entre outros. É possível, portanto, gerir os custos para que proporcionem maior confiabilidade nas decisões e para auxiliar no controle dos recursos disponíveis à entidade.

Colauto e Beuren (2003) consideram o ABC como uma ferramenta que permite um adequado balanceamento entre a demanda e o fornecimento dos recursos, mostrando-se como um instrumento útil no levantamento de custos das atividades nas prestações de serviços, que possibilita a detecção de atividades que não agregam valor aos bens e serviços, e partir disso poderá ser estabelecido um conjunto de práticas que aprimorem a operação da organização.

5 CONCLUSÕES

Como visto, é necessário considerar as particularidades inerentes ao terceiro setor e explicitá-las nos demonstrativos contábeis, inclusive no que concerne à gestão de custos, pois, por ser um setor que ganha cada vez mais espaço na economia mundial, é preciso que as entidades que o compõem tenham gestão voltada à continuidade de suas atividades. Desse modo, buscou-se verificar a influência da alocação sistêmica de custos a partir do método de Custeio Baseado em Atividades sobre a gestão de uma entidade sem fins lucrativos.

No período analisado foram executados dois serviços. Com a aplicação do método ABC, verificou-se que o serviço de curso de biojóias custou R\$ 18.346,95, sendo que cada beneficiário consumiu R\$ 1.146,68. No serviço do projeto de inclusão produtiva foram consumidos R\$ 7.020,44, sendo gasto R\$ 369,40 por participante. A partir desses dados e informações e considerando que toda informação que seja relevante para gestão é capaz de auxiliar na manutenção e continuidade das atividades de uma organização, foi possível visualizar o quanto pode ser benéfico à entidade conhecer os custos.

Com base nos resultados evidenciados, verifica-se que a questão-problema foi respondida e, conseqüentemente, o objetivo proposto foi atendido, pois foi possível verificar como a alocação sistêmica dos custos por meio método ABC é útil para fundamentar e auxiliar o processo decisório e, portanto, pode influenciar na gestão da entidade. Ao definir direcionadores para identificar como as atividades consomem os recursos e como as atividades são consumidas pelos serviços prestados, a associação terá informações úteis para determinar quais atividades são relevantes para sua operação e em quais pode reduzir gastos sem prejudicar a prestação de serviços, além de ter parâmetro de custos para realizar orçamentos e solicitar patrocínios de outras entidades públicas e privadas.

A principal limitação desta pesquisa decorre do fato de a entidade não possuir nenhum método de custeio aplicado atualmente, o que demandou maior tempo dedicado à aplicação do método de Custeio Baseado em Atividades, embora seja transparente quanto aos seus processos e mantenha controle de gastos. Sugere-se que pesquisas futuras sejam realizadas com entidades que possuam sistemas de custeio, de modo a comparar os resultados de diferentes métodos e/ou verifiquem a viabilidade econômica dos serviços prestados.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, G. A. Custos na Atividade de Serviços. In: CRC-SP. **Custos: Ferramentas de Gestão**. São Paulo: Atlas, 2000. (Coleção seminários CRC-SP/IBRACON).

ÁVILA, R. **Contabilidade de Custos: o que é e como fazer**. Disponível em: <<https://blog.luz.vc/o-que-e-contabilidade-de-custos/>> Acesso em 28 nov. 2018.

CHILDFUND BRASIL. **O que é e como funcionam entidades do Terceiro Setor?** Disponível em: <<https://www.childfundbrasil.org.br/blog/entidades-do-terceiro-setor/>>. Acesso em: 22 out. 2018.

CHILDFUND BRASIL. **Quem Somos** Disponível em: <<https://www.childfundbrasil.org.br/quem-somos>>. Acesso em: 28 nov. 2018.

COLAUTO, R. D.; BEUREN, I. M. (Org.). Coleta, Análise e Interpretação dos Dados. In: LONGARAY, A. A.; *et al.*; BEUREN, I. M. (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003. Cap. 5. p. 117-144.

COLAUTO, R. D.; BEUREN, I. M. O custeio baseado em atividade para apuração dos custos de uma organização hospitalar filantrópica. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 6, n. 2, p. 9-36, 2003.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 16 – ESTOQUES: Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 2 (IASB)**. 2009.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, A. C.; *et al.* A contabilidade de custos como importante ferramenta de gestão para a empresa. **Diálogos em Contabilidade: teoria e prática (Online)**, v. 1, n. 3, jan./dez. 2015.

QUEIROZ, A. A. de. **O necessário equilíbrio entre os três setores do sistema social**. Disponível em: <<https://congressoemfoco.uol.com.br/opiniaocolumnas/o-necessario-equilibrio-entre-os-tres-setores-do-sistema-social/>> Acesso em 28 nov. 2018.

SANDRIN, M. F.; FREGONESI, M. S. F. A. Apuração, mensuração e análise dos custos de entidades filantrópicas de Educação Infantil de Ribeirão Preto. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2010, 17. **Anais...** Belo Horizonte, ABCustos, 2010.

SANTOS, S. X. dos. Uma abordagem conceitual do Terceiro Setor: origem, definições e papéis. In: SANTOS, S. X. dos. **Organização do Terceiro Setor**. Natal: Unp, 2012. Cap. 1. p. 13-26.

WERNKE, R. **Gestão de Custos: Uma abordagem prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.