

# Apuração, mensuração e análise dos custos de entidades filantrópicas de Educação Infantil de Ribeirão Preto

**Marília Faim Sandrin** (FEA-RP/USP) - marilia@fearp.usp.br

**Mariana Simões Ferraz do Amaral Fregonesi** (FEA-RP/USP) - mafregonesi@usp.br

## **Resumo:**

*As entidades filantrópicas do terceiro setor muitas vezes são carentes em termos de técnicas de gestão, pois a maioria nasce da ação de pessoas com boa vontade, porém sem experiência em administração. A gestão de custos é uma das ferramentas mais utilizadas pelas organizações e pode ser útil também para as entidades sem fins lucrativos. O objetivo deste trabalho foi analisar os custos de três entidades filantrópicas de Educação Infantil de Ribeirão Preto-SP. Para isso foi preciso desenvolver planilhas de custos para apurá-los e mensurá-los, visto que as entidades não realizavam este procedimento baseado em conhecimentos teóricos. A metodologia utilizada foi pesquisa-ação, permitindo, dessa forma, uma aprendizagem recíproca entre as entidades e os pesquisadores. Foi constatado que, mesmo havendo serviços voluntários, os gastos com salários, encargos e benefícios a funcionários compõem a maioria dos custos em todas as entidades analisadas. Além disso, em duas das entidades estudadas, a quantidade de doações recebidas por terceiros representa quase a totalidade do consumo de alimentos necessário para a prestação dos serviços. Foi possível perceber a importância da contabilização das doações recebidas em produtos e serviços para conhecer o custo efetivo da prestação de serviços, contabilização que não era realizada na maioria dos casos. Este trabalho contribuiu para as entidades estudadas entenderem sua estrutura de custos e para outras entidades prestadoras de serviços semelhantes perceberem como a gestão de custos depende de contabilização adequada e, ainda, como os projetos para obtenção de recursos necessitam de um custeio adequado.*

**Palavras-chave:** Terceiro setor. Entidades filantrópicas. Gestão de custos.

**Área temática:** Gestão de Custos nas Empresas do Terceiro Setor

## **Apuração, mensuração e análise dos custos de entidades filantrópicas de Educação Infantil de Ribeirão Preto**

### **Resumo**

As entidades filantrópicas do terceiro setor muitas vezes são carentes em termos de técnicas de gestão, pois a maioria nasce da ação de pessoas com boa vontade, porém sem experiência em administração. A gestão de custos é uma das ferramentas mais utilizadas pelas organizações e pode ser útil também para as entidades sem fins lucrativos. O objetivo deste trabalho foi analisar os custos de três entidades filantrópicas de Educação Infantil de Ribeirão Preto-SP. Para isso foi preciso desenvolver planilhas de custos para apurá-los e mensurá-los, visto que as entidades não realizavam este procedimento baseado em conhecimentos teóricos. A metodologia utilizada foi pesquisa-ação, permitindo, dessa forma, uma aprendizagem recíproca entre as entidades e os pesquisadores. Foi constatado que, mesmo havendo serviços voluntários, os gastos com salários, encargos e benefícios a funcionários compõem a maioria dos custos em todas as entidades analisadas. Além disso, em duas das entidades estudadas, a quantidade de doações recebidas por terceiros representa quase a totalidade do consumo de alimentos necessário para a prestação dos serviços. Foi possível perceber a importância da contabilização das doações recebidas em produtos e serviços para conhecer o custo efetivo da prestação de serviços, contabilização que não era realizada na maioria dos casos. Este trabalho contribuiu para as entidades estudadas entenderem sua estrutura de custos e para outras entidades prestadoras de serviços semelhantes perceberem como a gestão de custos depende de contabilização adequada e, ainda, como os projetos para obtenção de recursos necessitam de um custeio adequado.

Palavras-chave: Terceiro setor. Entidades filantrópicas. Gestão de custos.

Área Temática: Gestão de Custos nas Empresas do Terceiro Setor.

### **1 Introdução**

As entidades filantrópicas, parte do já consolidado Terceiro Setor, necessitam de uma organização institucional adequada para que seja mantido com eficácia o seu funcionamento, da mesma maneira que as empresas com finalidade lucrativa. Isso significa que as organizações filantrópicas também precisam ter, dentre outras coisas, um organograma estruturado, uma política de recursos humanos para os colaboradores, um plano de marketing para a sua divulgação e obtenção de recursos e, principalmente, um planejamento financeiro.

A gestão de custos é uma das ferramentas mais utilizadas pelas organizações, pois permite que sejam verificadas eventuais possibilidades de mudança no planejamento financeiro, auxiliando na tomada de decisão. A apuração dos custos dos serviços que as entidades filantrópicas prestam à sociedade não deixa de ser importante, mesmo que elas tenham práticas, costumes e níveis de organização diferentes das empresas não filantrópicas.

Este trabalho tem como objetivo geral **analisar os custos de três entidades filantrópicas de educação infantil do município de Ribeirão Preto**. Os objetivos específicos são: descrever o processo de apuração e mensuração dos custos utilizados nas entidades; apurar os custos da prestação de serviços das três entidades; comparar a estrutura de custos das entidades estudadas; e mensurar os custos que não são contabilizados por muitas vezes não envolverem desembolso (doações de insumos e serviços).

Salgado *et al.* (2007) afirmam que as entidades sem fins lucrativos precisam aplicar de forma eficiente os recursos que lhes são destinados para que desenvolvam suas atividades, e

que “a eficiência na utilização dos recursos é uma variável importante para a manutenção do fluxo regular de financiamentos que permite a continuidade das atividades desenvolvidas pelas ONGs.” Um dos tipos mais utilizados de controle interno é a apuração dos custos, para que a organização saiba em qual setor interno está a maior destinação de recursos, quais atividades ou produtos podem ser modificados de forma a consumir menos recursos etc.

Além da importância do controle dos custos nas entidades sem fins lucrativos no âmbito gerencial, normalmente a maioria de seus recursos provém de doações e subvenções e, utilizando-os com mais eficácia, sobrarão mais para ser aplicado no próximo período ou mesmo para ampliar as atividades, o que gera mais confiabilidade para os financiadores da entidade.

Para a realização deste estudo, três entidades filantrópicas da cidade de Ribeirão Preto, com atuação na área de educação infantil, foram selecionadas por estarem dispostas a fornecer informações e mudar ou implantar procedimentos para que fosse possível a apuração dos custos dos serviços prestados à comunidade.

O método escolhido na elaboração do presente trabalho, dada a liberdade concedida pelas entidades, foi a pesquisa-ação. Para Thiollent (2009):

A pesquisa-ação consiste essencialmente em acoplar pesquisa e ação em um processo no qual os atores implicados participam, junto com os pesquisadores, para chegarem interativamente a elucidar a realidade em que estão inseridos, identificando problemas coletivos, buscando e experimentando soluções em situação real.

Martins e Theóphilo (2007) definem pesquisa-ação como “[...] um tipo de investigação participante que tem como característica peculiar o propósito de ação planejada sobre os problemas detectados.”

A primeira etapa deste trabalho é analisar a estrutura de custos de cada uma das organizações por meio de análise documental de planilhas de controle e relatórios internos fornecidos pelas entidades. Também foram necessárias algumas visitas às entidades, realizando entrevistas não estruturadas com dirigentes e funcionários, para conhecer melhor o trabalho delas e entender cada item que compõe o custo dos serviços prestados.

A segunda etapa se baseia em verificar informações a serem levantadas, ou seja, conferir quais são os itens ainda não computados no cálculo dos custos das entidades e definir como calcular ou mensurar seus valores. Assim, inicia-se o processo de interferência da presente pesquisa nas entidades, com conceitos que auxiliam o entendimento de funcionários e gestores, além da implantação de procedimentos administrativos indispensáveis para a apuração dos custos.

Levantadas todas as informações necessárias, a próxima etapa é a de apuração dos custos nas entidades, até o momento inexistente nas três organizações em estudo. Também foram mensurados, para fazer parte da estrutura de custos, os materiais de consumo recebidos por doação e os serviços prestados gratuitamente às entidades.

Deste modo, além de analisar as diferentes formas que as entidades gerenciam seus recursos, foi possível verificar diversas dificuldades que elas encontram para a apuração e mensuração dos custos. Também foram analisados, de forma crítica e comparativa, já que as entidades exercem atividades semelhantes, os resultados dos custos apurados, pretendendo contribuir com sugestões de melhoria nos procedimentos administrativos e na otimização dos recursos.

Optou-se, neste texto, por uma maior ênfase ao estudo empírico pelo entendimento de ter-se aí a maior contribuição para a ciência. Todo o estudo foi embasado em um amplo estudo teórico, até para decidir qual o método de custeio mais adequado às entidades estudadas. Assim, o artigo traz uma breve análise do referencial teórico usado na pesquisa,

especialmente algumas especificidades das entidades filantrópicas, e depois explora as diversas etapas do estudo empírico.

## **2 Entidades Filantrópicas no Terceiro Setor**

Peyon (2004) afirma que convencionou-se chamar de Organização Não Governamental (ONG) somente aquelas entidades que prestam serviços de interesse público coletivo, sem almejar resultado econômico positivo a ser partilhado por alguma pessoa, seja ela jurídica ou não. Ou seja, por mais que o Terceiro Setor compreenda clubes esportivos, entidades religiosas, partidos políticos e fundações, estes geralmente não são “popularmente” considerados como ONGs, diferenciando neste contexto as entidades filantrópicas sem fins lucrativos da abrangência geral do Terceiro Setor.

As entidades do Terceiro Setor enfrentam vários desafios para desempenhar o papel social que lhes foi incumbido, dentre eles o de ser eficientes nas suas operações, o de desenvolver parcerias com outras organizações públicas ou privadas e o de se sustentar com recursos financeiros, físicos e humanos (BETTIOL JÚNIOR; VARELA, 2006).

Olak e Nascimento (2006) apresentaram as principais fontes de recursos na formação do patrimônio social das entidades sem fins lucrativos, que são as contribuições, as doações, as subvenções, as receitas de aplicações financeiras, as receitas de capital, as receitas de vendas de produtos, mercadorias e serviços e outras fontes de recursos.

O destino das aplicações depende da atividade exercida pela entidade para alcançar seu objetivo social. Os recursos podem ser aplicados na área de saúde, educação, assistência social, meio ambiente, dentre outras, e são considerados como investimento ou custos. Na maioria das vezes as organizações possuem a maior parte dos custos relacionada com o objetivo social, e isso implica em custos não proporcionais às receitas, pois os recursos aplicados provêm de doações e não em pagamento pela venda de um produto ou serviço.

Fregonesi e Araújo (2006) defendem que as entidades devem usar receitas e custos apurados pela entidade em indicadores de desempenho diferentes, pois as receitas se referem à capacidade de alavancagem de recursos da entidade, enquanto os custos referem-se à eficácia na prestação do serviço social.

Com isso, uma das ferramentas mais importantes na administração e fiscalização das organizações filantrópicas é a gestão de custos. Os custos de entidades com mesmo serviço social são comparáveis e devem ser usados em indicadores de desempenho para avaliar a aplicação dos recursos recebidos do governo, de empresas ou da comunidade.

## **3 Custos**

Os conceitos de gastos, custos e despesas são geralmente confundidos. Primeiramente, um gasto é uma “Compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade [...]” (MARTINS, 2006). O conceito de despesa diferencia-se do de custo, citado anteriormente, por ser um gasto que não está diretamente ligado à produção ou à prestação do serviço (Ibid.).

Os custos são classificados como fixos ou variáveis e como diretos ou indiretos. Segundo Martins (2006), os custos fixos são os que não dependem do volume da produção, pois já são determinados (aluguel, por exemplo), e os custos variáveis variam de acordo com o volume de produção (mão-de-obra direta, materiais). Os custos diretos “[...] podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo (quilogramas de materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão-de-obra utilizadas e até quantidade de força consumida)” e os indiretos não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes

arbitrária (aluguel, supervisão, chefias, materiais de manutenção a máquinas, depreciação, energia elétrica) (MARTINS, 2006).

Para realizar a mensuração e apuração dos custos, bem como apropriá-los aos produtos, serviços ou áreas, existem alguns métodos de custeio e os mais utilizados são o custeio por absorção, o custeio variável, o custeio por atividades e o custeio pleno.

O Custeio por Absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos. Como uma forma alternativa ao Custeio por Absorção, originou-se o Custeio Variável, devido aos problemas vistos com relação à dificuldade trazida pela apropriação dos custos fixos aos produtos e em função da grande utilidade do conhecimento do custo variável e da Margem de Contribuição. 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 (MARTINS, 2006).

O Custeio Baseado em Atividades - ABC (*Activity-Based Costing*) é um método de custeio que procura reduzir as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. Por ter uma visão departamental e objetivo de atendimento à legislação, o ABC é um instrumento útil da Contabilidade de Custos e na gestão de custos (MARTINS, 2006).

Horngren, Datar e Foster (2004) consideram o custeio baseado em atividades como uma das melhores ferramentas para o aprimoramento de um sistema de custeio, pois considera as atividades individuais como objetos de custos fundamentais. Para eles, uma atividade é um evento, tarefa ou unidade de trabalho com um propósito específico. O sistema ABC calcula os custos das atividades necessárias para produzir cada produto ou serviço.

O método de Custeio Pleno, também conhecido como RKW (abreviação de *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*), segundo Vartanian (2000), é aquele em que todos os custos e despesas de uma entidade são levados aos objetos de custeio, normalmente produtos e/ou serviços.

Segundo Martins (2006), o RKW é uma técnica de origem alemã de alocação de custos e também de todas as despesas, inclusive as financeiras, a todos os produtos. Para a apropriação dos custos e despesas indiretas, eles são alocados a departamentos da empresa para depois serem rateados aos produtos.

O custeio integral ou RKW é basicamente utilizado para fins de controle dos custos e análise gerencial. Sua importância está em auxiliar o gestor no controle e planejamento do total dos custos e despesas, bem como facilitar a minimização dos gastos totais de uma empresa num determinado período. As empresas utilizam esse método para saber o custo total do produto e aplicar o markup, que é o percentual de lucro que a empresa espera obter na venda de seu produto. (LIMONGI; IMETON; LAFFIN, 2007, p. 6).

É importante observar que não existe, de uma forma geral, um método de custeio melhor que o outro. A escolha de qual método utilizar para a apuração dos custos dependerá da circunstância, da atividade da empresa, do grau de complexidade etc. Também cabe notar que os resultados apurados são diferentes de um método para outro, portanto é preciso respeitar ao princípio da uniformidade, ou seja, decidir pela utilização de um método que mais se adapte à organização e continuar com ele nos próximos períodos, para que haja consistência nas informações constantes no Balanço Patrimonial e na Demonstração de Resultado.

### **3.1 Custos nas Entidades Filantrópicas**

Barragan, Weffort e Aranha (2006) afirmam que, sendo a arrecadação de recursos relevante para o alcance de seus objetivos, as entidades filantrópicas precisam demonstrar

transparência e comprovar sua capacidade de gerir eficientemente os recursos a elas confiados. Os autores defendem que, para ter sucesso no processo de implementação e controle, é preciso demonstrar, convencer e comprovar que o controle ao longo do tempo, torna-se uma ferramenta essencial para a sustentação e o crescimento empresarial e apontam que os principais fatores que restringem a criação e manutenção de um sistema adequado de controles são a escassez ou má qualidade dos recursos, principalmente o humano, a urgência de apresentar resultados, bem como a identificação da relação custos versus benefícios.

Utilizando o controle de custos como uma ferramenta de controle interno é possível fazer análises para verificar quais custos devem ser reduzidos, em que área está a maior concentração dos custos etc. É importante avaliar a contabilização dos recursos obtidos sem desembolso financeiro da entidade: as doações de materiais e de serviços.

Nas entidades estudadas no presente trabalho, os estoques são constituídos basicamente pelos insumos utilizados para a prestação dos serviços, como alimentos, produtos de higiene e limpeza e materiais escolares. A quantidade de doações recebidas em mantimentos é muito grande, e em apenas uma dessas organizações é comum a compra de alimentos durante o mês. Nas outras duas entidades, raramente isso é necessário, pois as doações recebidas são suficientes para fornecer as refeições diárias para todas as crianças.

Doações podem ser em dinheiro, gêneros alimentícios, equipamentos ou outro ativo qualquer, e ainda por meio de prestação de serviços. “Quando a doação não for em dinheiro, deve ser efetuada avaliação do bem doado pelo seu valor justo de mercado, menos as despesas necessárias para colocá-lo em operação ou à venda, e o valor obtido é o valor a ser registrado.” (CFC, 2007, p. 63).

A não contabilização da entrada desses recursos, que compõem os custos dos serviços prestados, interfere nas demonstrações contábeis das entidades. No Balanço Patrimonial, o valor apresentado nas contas de estoque não demonstra o valor real em relação à quantidade de estoques existente. Da mesma forma, os custos do período constantes na Demonstração de Superávit ou Déficit não consideram os custos desses materiais que foram recebidos por doações, quase sempre com alta representatividade em relação ao total. Cabe ressaltar que a inclusão desses valores que não foram desembolsados no custo dos serviços não interfere no superávit ou déficit (do período ou acumulado), pois, como citado anteriormente, esses insumos doados à entidade devem ser contabilizados como receita quando recebidos. Assim, quando ocorre a doação tem-se um aumento no Resultado e, quando a doação é utilizada para prestar os serviços, tem-se uma diminuição do recurso contabilizado na entrada.

As doações recebidas que podem mais comumente representar custos nas entidades devido ao consumo na prestação dos serviços são: voluntariado (custo de mão de obra), alimentos, produtos de limpeza e serviços recebidos.

Quinteiro (2006) afirma que ser voluntário é mais do que uma doação de amor ou uma ação cívica, levando-se em conta que o trabalho em favor dos outros gera em alguns países em torno de 5% do PIB, pois muitas entidades produzem bens e serviços não apenas em favor de terceiros, mas também para a comercialização, ajudando a promover sua auto-sustentação.

Pérez (2005) afirma que em termos econômicos, as entidades estão consumindo ou utilizando recursos, e alguma alternativa deveria ser considerada para que facilitasse avaliar qual é a contribuição dos voluntários à organização. A autora, que realizou sua pesquisa na Espanha, aconselha que o paralelismo mais próximo poderia ser com a doação de um ativo que, em determinadas circunstâncias, se registra a valor de mercado (*fair market value*).

Segundo o CFC (2007, p. 66), o voluntário configura doação “somente quando ocorre a situação em que o serviço prestado é especializado (contadores, médicos, eletricitas, advogados, enfermeiros, professores, etc.), sendo que a entidade pagaria por este serviço caso não ocorresse o serviço voluntário.” O Conselho declara que, nesses casos, deve-se registrar o fato pelo valor justo e sugere considerar a tabela de remuneração de serviços utilizada pelas

entidades de classe como parâmetro na determinação do valor dos serviços prestados. E orienta o registro simultâneo (débito e crédito) do trabalho voluntário em contas de resultado, que seriam o custo com a prestação do serviço e a receita da “gratuidade recebida”.

O não registro destes montantes, segundo Pérez (2005), faz com que os estados financeiros não sejam comparáveis com outros que vão pagar um salário pelo mesmo serviço, afetando, portanto, negativamente a comparabilidade desta informação contábil com a de outras entidades e, além disso, o reflexo contábil destes fatos ajudaria a uma melhor avaliação dos custos dos serviços prestados.

São poucos voluntários atuantes nas entidades estudadas, todavia não deixa de ser importante mensurar o valor de seus serviços, pois as atividades desenvolvidas por eles nas organizações necessitariam de saídas de caixa caso não existisse a doação dessas pessoas.

Além dos materiais (alimentos e produtos de consumo em geral) e da mão-de-obra voluntária, outros componentes da estrutura de custos de entidades filantrópicas podem apresentar diferenças como as isenções de impostos, que pode prejudicar a comparabilidade das entidades.

A contabilidade e a gestão de custos têm ampla abordagem e podem ter enfoques e finalidades diferentes, dependendo do tipo da empresa, do nível administrativo e de suas necessidades. Foram colocados neste trabalho os conceitos e aspectos tidos como relevantes e essenciais para a compreensão e o acompanhamento do estudo realizado com as entidades filantrópicas em questão, que será abordado na próxima seção.

## **4 Estudo Empírico**

Esta seção é composta pela apresentação das entidades, pela explicação de como os custos foram apurados e mensurados e pela análise dos resultados, que abrange a questão das doações e a comparação dos custos de Educação Infantil entre as entidades.

### **4.1 As Entidades**

A seguir serão apresentadas as entidades filantrópicas sem fins lucrativos com as quais este trabalho foi desenvolvido. Os nomes foram substituídos por Entidade A, Entidade B e Entidade C para permitir maior liberdade nas descrições, eventuais críticas e comparações entre elas, sem que ocorra constrangimento de alguma das partes.

- Entidade A

A entidade proporciona educação infantil para 175 crianças em período integral, oferecendo 4 refeições por dia. Os alunos dispõem de uma brinquedoteca, uma biblioteca e um parquinho. As crianças do Pré II e do Pré III têm aulas de música e de moral e civismo e as do Pré III têm ainda aulas de judô e informática.

As crianças, quando concluem a Educação Infantil nessa entidade, normalmente, vão estudar em alguma escola pública no período da tarde. Com o intuito de mantê-las integradas em atividades sócio-educacionais, a entidade oferece reforço escolar no período da manhã, além de continuarem participando de aulas de informática e de judô.

Para manter a saúde das crianças, alguns profissionais, todos voluntários, fazem acompanhamento e tratamento: uma médica, duas dentistas, uma fonoaudióloga e um oftalmologista. Apenas o custo de uma dentista foi mensurado, pois ela é a única que tem o compromisso de ir à entidade duas vezes na semana durante o período da tarde. Os outros profissionais citados, como são esporádicos, foram desconsiderados deste trabalho.

A entidade mantém atividades diversas com as famílias das crianças, como encaminhar para emprego, encaminhar para tratamento de saúde, providenciar documentos,

distribuir enxoval para gestantes, distribuir doações de roupas usadas, realizar reuniões mensais com os pais e realizar palestras à comunidade.

- Entidade B

Esta entidade atende a 120 crianças na educação infantil, período integral ou meio período. Para as crianças do período integral são oferecidas 3 refeições diárias.

Diversas Oficinas Comunitárias são oferecidas às pessoas da região, a maioria com a colaboração de voluntários: Oficina de Artesanato, Oficina de Habilidades Sociais, Oficina de Corte e Costura (também chamada de Customização) e Oficina de Ética.

A entidade possui o Projeto de Aprendizagem, que é a realização de parcerias com empresas de Ribeirão Preto, em que cerca de 35 adolescentes recebem a oportunidade de trabalhar por 2 anos em um dos parceiros, recebendo um salário, além da experiência profissional. Estes mesmos adolescentes assumem o compromisso de manter seus estudos e comparecer ao reforço escolar aos sábados.

- Entidade C

A organização atende na Educação Infantil 48 crianças no período da tarde, oferecendo-lhes almoço e café da tarde. Os alunos têm direito a fazer aulas de yoga e judô e a utilizar a biblioteca, aberta também às crianças da comunidade. Para as crianças da Educação Infantil há ainda uma atividade de mediação de leitura, realizada por nove voluntários uma vez por semana para cada turma.

A entidade conta com uma voluntária (professora aposentada) que fornece apoio pedagógico para dar reforço escolar aos ex-alunos que necessitarem. Para a comunidade (de todas as idades) também são oferecidas aulas de yoga e judô, além de cursos de informática, culinária, arte em vidro e, recentemente implantado, curso de capacitação para manicure.

Na Brinquedoteca da entidade é realizado um projeto chamado “Cuidar, brincar e educar”, no qual uma monitora desenvolve atividades com as crianças cujas mães que não têm onde deixar seus filhos pequenos enquanto participam das atividades da entidade.

## **4.2 Apuração e Mensuração dos Custos**

Como já exposto, a primeira etapa deste trabalho foi analisar a estrutura de custos de cada uma das organizações por meio de análise documental de planilhas de controle e relatórios internos fornecidos pelas entidades. A segunda etapa foi verificar informações a serem levantadas, ou seja, conferir quais eram os itens ainda não computados no cálculo dos custos das entidades e definir como calcular ou mensurar seus valores.

Assim, iniciou-se o processo de interferência da presente pesquisa nas entidades, com conceitos que auxiliam o entendimento de funcionários e gestores, além da implantação de procedimentos administrativos indispensáveis para a apuração dos custos. O período de apuração dos custos foi o primeiro semestre de 2009. No final de 2008 foi realizada a primeira etapa da pesquisa. Essas entidades não contabilizavam as doações não financeiras recebidas e, algumas vezes, nem possuíam um controle, como um registro da quantidade de alimentos ou móveis e equipamentos recebidos, por exemplo. Então, para levantar os custos ao longo do 1º semestre de 2009 foram desenvolvidas e implantadas ferramentas muito simples de controle das entradas de doações não financeiras e do consumo de alimentos.

Levantadas todas as informações necessárias, a próxima etapa foi a de apuração dos custos nas entidades. O método escolhido para a apuração e mensuração dos custos das entidades foi o Método de Custeio Pleno. Para Vartanian (2000), o que importa para a empresa, *a priori*, é a redução no total de todos os gastos (custos e despesas) independentemente de serem ou não alocados a produtos.

Justamente para auxiliar na gestão de recursos das entidades, todas as despesas foram incluídas para a apuração dos custos, pois elas representam grande parte do custo total. Além disso, a não separação dos custos e despesas facilita o entendimento do processo pelos demais participantes da pesquisa.

O principal mérito do Método de Custeio Pleno é o fator de serem levados em conta **todos** os gastos ocorridos em uma organização, sem exceções. Isto resulta numa informação de custos completíssima e conservadora. Diz-se conservadora porque nesta opção de informação de custos teríamos o maior valor possível gasto por objeto de custeio! Poder-se-ia inclusive, chamar esta informação de Custo Pleno como o *pior custo possível*, por consubstanciar-se no maior valor calculado de custos unitários quando comparado aos números provindos de outro método de custeio. (VARTANIAN, 2000, p.39).

Como serão considerados tanto os custos como as despesas das entidades para o cálculo e a análise dos custos dos serviços, o correto seria tratar de “gastos”, conforme conceito já abordado. No entanto, para facilitar o entendimento da leitura, foi utilizada neste trabalho a denominação “custos” referindo-se tanto a custos como a despesas.

#### **4.2.1 Mensuração das Doações**

Para a mensuração do valor dos produtos de consumo não perecíveis advindos de doações, foram solicitados à FIPE (Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas) os preços médios de mercado da primeira quinzena de cada mês analisado, da pesquisa realizada em diversos supermercados de Ribeirão Preto.

Para os produtos hortifrutíferos (legumes, verduras, frutas e raízes) foram utilizados os preços do dia 15 de cada mês, com base na tabela de preços da Central de Abastecimento de Ribeirão Preto da CEAGESP (Companhia de Entrepósitos e Armazéns Gerais de São Paulo). Ressalta-se que grande parte das doações desses tipos de alimentos vem justamente do Banco de Alimentos, projeto da própria companhia em conjunto com a prefeitura da cidade.

A maioria (e às vezes a totalidade) dos alimentos consumidos é obtida por meio de doações de terceiros e as entidades, não obstante deveriam, não contabilizam essa entrada de recursos. Decidiu-se, portanto, mensurar o valor dos alimentos na data em que foram consumidos. Cabe ressaltar que essa é uma limitação da pesquisa, pois o correto seria considerar o valor pela data de entrada dos produtos e, quando consumidos, utilizar um dos métodos de avaliação de estoque para calcular o efetivo custo do período. No entanto, pode-se dizer que a diferença não seria relevante, visto que são produtos que não ficam por muito tempo no estoque da entidade. Dessa forma, os valores são mensurados como se a data da compra (ou do recebimento da doação) fosse a mesma da data do consumo.

Outra questão é que, utilizando apenas o controle de saídas, não foi possível saber ao certo se aquele produto consumido foi comprado ou doado à entidade. O método utilizado nesse caso (para as Entidades A e C) foi apurar o valor dos alimentos consumidos e subtrair o valor das compras do período. Por exemplo, mensurou-se que uma entidade teria gasto R\$600,00 reais na alimentação em determinado mês. Como houve uma compra no período de R\$70,00, o valor mensurado das doações passa a ser de R\$530,00. Considera-se possível fazer essa inferência porque normalmente quando há compra de alimentos nas entidades é por necessidade momentânea, sendo realmente consumidas dentro do período.

Por outro lado, a maioria dos alimentos consumidos na Entidade B é comprada. As doações, quando ocorrem, são anotadas, inclusive com o valor da data. Portanto, para esta entidade, todos os custos com alimentação (comprados ou doados) foram incluídos no período da compra ou do recebimento.

É importante colocar que, caso as entidades fossem comprar todos os alimentos consumidos, talvez não gastassem esse valor mensurado, pois elas poderiam fazer outra lista

de compras, com produtos mais baratos do que os recebidos por doação. E ainda que o valor mensurado das doações, exceto os de hortifrutíferos, aparece líquido das perdas de estoque.

Foram considerados voluntários, para efeito de cálculo dos custos de pessoal não remunerado, somente as pessoas que prestam serviços especializados à entidade, conforme orientações teóricas citadas anteriormente. Os valores foram mensurados de acordo com a remuneração de algum outro profissional de atividade compatível nas entidades.

#### **4.2.2 Departamentalização e Distribuição dos Custos**

Scarpin e Grande (2007) afirmam que a departamentalização já foi apontada por alguns autores como um grande instrumento de gestão para as empresas de serviços. Foi utilizando o processo de departamentalização neste trabalho que os custos foram apurados e alocados aos “serviços-fim”, ou seja, os cursos/projetos/atividades prestados pelas entidades.

Em um primeiro momento, foi necessário definir quais seriam os departamentos que não prestam serviços diretamente à comunidade, mas que apóiam as atividades das organizações. Nas três entidades foi possível definir os mesmos departamentos. Também foi necessário identificar os serviços de cada uma das entidades, tanto de Educação Infantil (quais são as turmas, quantas são e quantos alunos cada), como as outras atividades oferecidas para a comunidade (tipo de serviço, pessoas atendidas, vínculos com a educação infantil etc.).

Depois de definidos os departamentos e serviços, e alocados os custos diretos em cada um deles, é preciso distribuir os custos dos departamentos de apoio (os indiretos) às atividades. Para isso, avaliou-se o melhor custo benefício e foi decidido utilizar o método direto, que segundo Hansen e Mowen (2003), “[...] é a maneira mais simples e mais objetiva de alocar os custos dos departamentos de apoio.” É quando as empresas alocam esses custos apenas para os departamentos de produção.

Para que os custos dos departamentos de apoio fossem distribuídos às atividades, foi preciso adotar critérios, com base em estudos teóricos e discussão com as pessoas envolvidas das organizações, para que eles fizessem o maior sentido possível dentro da realidade de cada uma delas.

#### **4.3 Análise dos Resultados**

Os custos das três entidades filantrópicas foram apurados mensalmente, de janeiro a junho de 2009. A análise dos **custos anuais** (calculado pela soma dos custos de janeiro a junho e multiplicada por dois semestres – visto que os semestres escolares são bastante semelhantes) foi considerada como a opção mais adequada, pois normalmente as entidades fazem o orçamento anual dos projetos que pretendem desenvolver para a arrecadação de verbas e para o planejamento financeiro.

Nas planilhas dos custos totais, os custos das atividades e dos departamentos de apoio e, conseqüentemente o custo por atendido, já incluem os recursos obtidos por doações, tanto materiais como os serviços voluntários.

A maioria dos custos nas três entidades está concentrada na folha de pagamentos, que varia de 42% a 49%. Considerando também os gastos com encargos sociais, benefícios aos funcionários e custos de outros colaboradores (remunerados ou não), as parcelas de custos com pessoal relacionadas ao custo total chegam a 70,5%, 81,9% e 74,8% nas Entidades A, B e C, respectivamente. Para as três entidades os gastos com alimentos vêm em seguida e não há outros gastos com expressiva representatividade. Na Entidade A, eles representam 15,2%, na Entidade B, 4,7% e na Entidade C, 8,8%.

Foi avaliada a quantidade de doações que integram o consumo dos recursos utilizados para a prestação dos serviços, tanto de alimentos como de produtos de higiene e limpeza, distinguindo os que foram comprados dos que foram recebidos por doações. A Entidade A

desembolsou apenas 1,9%, pois 13,3% foram recebidos por doações (total de 15,2% - custos dos alimentos). Todos os meses a entidade recebeu muito mais do que precisou comprar e ainda teve dois meses em que nem foi preciso realizar compras dessa natureza. A Entidade B, por outro lado, teve doações somente a partir de abril, e em todos os meses foi necessário fazer várias compras. Na Entidade C, assim como na A, o valor das doações em relação ao consumo total foi muito significativo em todos os meses, representando no semestre mais de 92% do consumo de alimentos.

Quanto aos produtos de higiene e limpeza, a Entidade A necessitou realizar uma única compra durante o primeiro semestre e a Entidade C, apenas duas. A Entidade B não costuma receber esses tipos de produtos por meio de doação.

Na Entidade A, a soma das doações corresponde a cerca de 20% do custo total, ou seja, seus custos foram de R\$315.680,36, porém a Entidade desembolsou de fato R\$251.144,29. Na Entidade B, as doações representaram apenas 0,8% e na Entidade C, 11,2%. Na Entidade C, os custos de Educação Infantil que provieram de doações resultam em quase 19 mil reais (18,4% do custo total), sendo R\$394,00 anuais por criança de “economia”, pois são custos necessários à atividade e precisariam ser pagos se não tivessem recebido por doações.

As atividades extras oferecidas pelas entidades mostraram que os voluntários podem representar economia significativa para a entidade. Para os cursos de Corte e Costura e Ética, a diferença do custo real para o desembolsado é o salário que a entidade não precisou pagar, que representa 11% do custo total. Se fossem considerados apenas os custos diretos, esse percentual aumentaria consideravelmente.

Analisou-se também a representatividade de cada serviço oferecido pelas entidades sobre o total, já incluindo os custos indiretos. As planilhas completas não serão expostas neste trabalho, mas poderão ser disponibilizadas aos interessados. As informações completas foram entregues às entidades para que elas pudessem analisar cada serviço individualmente e comparar com as outras entidades. As informações de custos dos principais serviços serão analisadas a seguir.

#### **4.3.1 Comparação dos custos de Educação Infantil entre as entidades**

O objetivo deste trabalho era analisar os custos de entidades filantrópicas de Educação Infantil. Porém, não se pode descartar dos cálculos as outras atividades oferecidas à comunidade, pois a implantação de novos projetos influencia nos custos das atividades de educação e, por algumas vezes também consumirem os mesmos tipos de custos indiretos, seus custos não são claramente identificáveis para se fazer a separação. O Quadro 1 foi elaborado com os principais aspectos a serem observados, na tentativa de explicar a diferença dos custos individuais em cada uma delas.

Apenas a Entidade B possui turma de Maternal I. Dessa forma, essa turma fica apenas comparável às outras turmas da própria entidade. Na Entidade B, o Maternal I e o Maternal II possuem os mesmos tipos de custos, permanecem pelo mesmo horário na Entidade e tem as mesmas refeições. No entanto, os custos por criança do Maternal I são quase R\$1.000 a mais do que os do Maternal II. Isso ocorre pelo Maternal I ter menos crianças por turma do que o Maternal II, pois os custos fixos são alocados às turmas, e quanto mais crianças a turma tiver, menor será seu custo unitário.

O primeiro custo fixo a ser comentado é o salário das professoras, pois ele é o mesmo se houver 10 ou 15 alunos na turma. Além disso, os custos indiretos, se não forem distribuídos às turmas pelo número de atendidos, tornam-se custos fixos para elas. Os custos de administração na Entidade B, por exemplo, são distribuídos pelo número de professoras por atividade e os custos de manutenção, pelo número de horas de permanência da turma na

entidade. Ou seja, esses custos não se alteram com o aumento ou a redução de crianças dentro das turmas.

| <b>Turmas</b> |                      | <b>Entidade A</b>                                 | <b>Entidade B</b> | <b>Entidade C</b> |
|---------------|----------------------|---------------------------------------------------|-------------------|-------------------|
| Maternal I    | Custo por criança    | -                                                 | R\$ 3.615,81      | -                 |
|               | Número de crianças   | -                                                 | 10                | -                 |
|               | Atividades incluídas | -                                                 | nenhuma           | -                 |
|               | Permanência          | -                                                 | Período integral  | -                 |
| Maternal II   | Custo por criança    | R\$ 1.603,83                                      | R\$ 2.570,72      | -                 |
|               | Número de crianças   | 25                                                | 45                | -                 |
|               | Atividades incluídas | dentista                                          | nenhuma           | -                 |
|               | Permanência          | Período integral                                  | Período integral  | -                 |
| Pré I         | Custo por criança    | R\$ 1.603,83                                      | R\$ 1.470,19      | R\$ 2.146,23      |
|               | Número de crianças   | 50                                                | 16                | 16                |
|               | Atividades incluídas | dentista                                          | nenhuma           | judô e yoga       |
|               | Permanência          | Período integral                                  | Meio período      | Meio período      |
| Pré II        | Custo por criança    | R\$ 1.630,86                                      | R\$ 1.339,54      | R\$ 2.146,23      |
|               | Número de crianças   | 50                                                | 32                | 16                |
|               | Atividades incluídas | dentista, música, educ. moral                     | nenhuma           | judô e yoga       |
|               | Permanência          | Período integral                                  | Meio período      | Meio período      |
| Pré III       | Custo por criança    | R\$ 1.726,14                                      | R\$ 1.198,35      | R\$ 2.146,23      |
|               | Número de crianças   | 50                                                | 16                | 16                |
|               | Atividades incluídas | dentista, música, educ. moral, judô e informática | nenhuma           | judô e yoga       |
|               | Permanência          | Período integral                                  | Meio período      | Meio período      |

Quadro 1 – Comparação dos custos de Educação Infantil das Entidades A, B e C.

Para a comparação das atividades Maternal II e Pré I da Entidade A com as outras entidades, deve-se ressaltar que os serviços odontológicos que ela oferece não devem influenciar na análise, pois estes custam apenas R\$70 por criança no ano (4% do custo).

Portanto, comparando o Maternal II da Entidade B com a mesma turma da Entidade A, pode-se dizer que a diferença do custo unitário ocorre também pela distribuição dos custos fixos por um maior número de crianças, pois na Entidade A são 25 alunos (em uma turma) e na B são 15 alunos por turma. Os custos variáveis na Entidade A somam R\$543 (34%) e na Entidade B, apenas R\$283 (11,5%), o que aprova a afirmação, pois os custos fixos na Entidade B são maiores, e distribuídos a um número menor de crianças.

A comparação das atividades de Pré I entre as entidades A e B continua bem parecida com a anterior, pois, apesar de o Pré I custar quase R\$1.000 por criança a menos do que o Maternal II, o Pré I da Entidade B fica somente meio período na escola. Nesta atividade, a Entidade C entra nas análises comparativas, com custos iguais para suas três turmas e bem mais altos do que das outras entidades. Para o Pré I da Entidade B, diretamente comparável por ter os mesmos números de alunos, de turmas, de refeições e de horas, as crianças custam R\$730/ano a menos do que para a Entidade C. Mesmo considerando que nesta entidade as crianças fazem aulas de judô e de yoga, essas atividades custam, juntas, R\$254/ano por criança e, assim, essa diferença continua significativa.

No Pré II e no Pré III, os efeitos de comparação são os mesmos. Os custos do Pré II da Entidade A são um pouco maiores em função das aulas de música e de educação moral e cívica, oferecidas a partir dessa idade às crianças. Os alunos do Pré III, além dessas aulas, têm aulas de judô e de informática (21% do custo total), por isso o aumento dos custos em relação às outras atividades da mesma Entidade. Já na Entidade B os custos dessas atividades são menores, pois no Pré II uma das turmas tem aula no período da tarde e outra no período da manhã, e o Pré III só tem uma turma que estuda a tarde. Isso significa menores custos

variáveis de alimentação, pois os alunos da turma da tarde não almoçam na entidade, só têm o lanche da tarde.

Em geral, os custos da Entidade C são os mais altos nas três atividades de Educação Infantil que ela possui. Deve-se ressaltar que, mesmo que a Entidade C seja a única que possui custos de energia elétrica e água, que somam 6 mil reais no ano, sendo quase 50% distribuídos à Educação Infantil, esse valor resulta em apenas R\$63 do custo por criança, não sendo o principal problema nesta comparação.

Quanto à falta de comparabilidade dos custos de Educação Infantil decorrentes da existência de outras atividades, cabe refletir se os custos indiretos seriam os mesmos, caso não houvesse atividades secundárias. Os custos indiretos de coordenação pedagógica e de alimentação com certeza seriam os mesmos, pois são consumidos apenas pela Educação Infantil. Quanto aos custos de manutenção, esses poderiam ser diferentes, não pelo número de funcionários de limpeza ou vigilância, mas pelo consumo de energia elétrica, por exemplo. Já os custos de administração e assistência social, talvez fossem menores ou nem existissem por não precisar de um ou dois funcionários que só coordenam as atividades secundárias.

Dessa forma, é válido fazer uma análise de quanto os custos indiretos, alocados somente às turmas de Educação Infantil, fariam com que o custo por criança aumentasse, conforme demonstra a Tabela 1.

| Entidade | Nº crianças | Custos Diretos |          | Custos Indiretos |          | Custo unit. SEM ativ. secund. | Custo unit. COM ativ. secund. | Acréscimo |
|----------|-------------|----------------|----------|------------------|----------|-------------------------------|-------------------------------|-----------|
|          |             | Totais         | Unitário | Totais           | Unitário |                               |                               |           |
| A        | 175         | 184.186,00     | 1.052,49 | 117.897,00       | 673,70   | 1.726,19                      | 1.646,50                      | 79,69     |
| B        | 119         | 214.186,00     | 1.799,88 | 73.594,00        | 618,44   | 2.418,32                      | 1.912,92                      | 505,40    |
| C        | 48          | 126.204,00     | 2.629,25 | 40.156,00        | 836,58   | 3.465,83                      | 2.146,23                      | 1.319,60  |

Tabela 1 – Acréscimo dos custos indiretos na Educação Infantil, sem a distribuição dos custos indiretos pelas atividades secundárias

A Tabela 1 considera os custos totais diretamente alocados à Educação Infantil e o total dos custos dos Departamentos de Apoio. Assim, é calculado o custo médio por criança em cada entidade considerando que não exista nenhuma outra atividade, e, comparando-o ao custo médio dos custos unitários já apurados (constantes no Quadro 1), obtém-se o valor que seria acrescentado à Educação Infantil em função dos custos indiretos anteriormente alocados às atividades extras.

Observa-se que na Entidade A o acréscimo é pequeno, pois há apenas reforço escolar como atividade secundária. Na Entidade B, os cursos e oficinas não consomem tantos custos indiretos, pois só é alocada parte da administração e apenas 10,5% da manutenção total da entidade. Quanto à Entidade C, a principal atividade que influencia nesse acréscimo é Informática, que recebe grande parte dos custos das áreas de administração e de manutenção.

Há um acréscimo nos custos, mas há também um maior benefício oferecido à sociedade. Se as entidades fossem remuneradas pelo serviço prestado, haveria um aumento de receita. Mas como não são, vale pensar por que aumentar os custos oferecendo novas atividades e não novas vagas de Educação Infantil. Foi possível perceber nas entidades que as atividades secundárias tiveram seus investimentos, na maior parte, financiados pela Prefeitura Municipal. Assim, é possível que as atividades secundárias recebam verba municipal e ajudem a financiar a Educação Infantil.

Por fim, percebe-se que a estrutura de custos das entidades é bastante semelhante, mas para os custos divulgados pelas entidades serem comparáveis para um mesmo serviço oferecido para a sociedade, é fundamental que todo o consumo de recursos seja contabilizado, independente de haver desembolso da entidade. A comparação entre os custos dos serviços é

fundamental para analisar a eficiência das organizações. Como não há receita proporcional aos serviços prestados no Terceiro Setor, o lucro (superávit) não é medida de eficiência no uso dos recursos, entretanto, o custo unitário pode desempenhar esse papel.

## 5 Conclusões

O objetivo principal deste estudo foi analisar os custos de três entidades filantrópicas de Educação Infantil do município de Ribeirão Preto. Com envolvimento das três entidades filantrópicas estudadas, por meio de pesquisa-ação, foi possível alcançar o objetivo principal, bem como os secundários, e conscientizar as entidades da importância da gestão de custos.

O fato de o trabalho ter sido desenvolvido de forma simultânea nas três entidades foi positivo. No início do desenvolvimento das planilhas de custos, algumas dificuldades foram encontradas por existirem diferenças na estrutura das organizações (e consequentemente na estrutura de seus custos), pois a finalidade era padronizar as planilhas no melhor nível possível, para que elas fossem passíveis de comparação. No entanto, quando o modelo final de planilha de custos foi estabelecido, foi possível perceber que, conforme o esperado no início do trabalho, o modelo convém para as três entidades em questão (com algumas adaptações individuais), e, possivelmente, para outras entidades de Educação Infantil.

A realização do trabalho das três entidades em conjunto também contribuiu para o estudo dos critérios de distribuição dos custos. Por mais que os critérios adotados em alguns casos tenham sido diferentes (de acordo com a realidade de cada entidade), os estudos e reuniões realizadas para defini-los contribuíram indiretamente entre as organizações, pois às vezes surgiam idéias ou observações que se aplicavam também às outras entidades.

Preocupou-se em adotar o método de custeio que melhor se adequasse às necessidades e à realidade das organizações, que foi o Método de Custeio Pleno. Também acredita-se que a departamentalização dos serviços de apoio, bem como os critérios de distribuição foram eficientes para o processo de apuração dos custos das entidades. No entanto, deve-se ressaltar que, quanto à adoção desses critérios, existe subjetividade, pois, mesmo que eles tenham sido selecionados junto às entidades, cada pessoa tem um entendimento diferente e poderia escolher outro critério, o que influenciaria no custo final das atividades.

Apesar das dificuldades encontradas, tanto pela implantação do sistema de custos como por parte das entidades, notou-se que as pessoas envolvidas se dedicaram, participando do trabalho e querendo ver os resultados que ele poderia oferecer, o que evidencia a importância da discussão do tema na academia.

Nas três entidades a maioria dos custos são indiretos, ou seja, referem-se aos departamentos de apoio e não às atividades de uma forma direta. Observou-se que, de uma forma geral, não há uniformidade nas proporções dos custos dos departamentos de apoio entre as entidades, mas os custos administrativos e de alimentação são os mais altos em todas elas.

A relação de custos de alimentação e de produtos de higiene e limpeza recebidos por doação em comparação ao valor que a entidade desembolsou é significativa nas Entidades A e C (20 e 11%, respectivamente). Essa análise é uma das mais importantes neste trabalho, pois mostra às entidades quanto elas teriam que desembolsar para continuar prestando seus serviços caso não houvesse doações no período.

Como o objetivo principal deste trabalho era a análise dos custos de Educação Infantil, foi realizada uma comparação dos custos unitários somente dessas atividades entre as três entidades. Deve-se levar em conta que, pelo fato de existirem outras atividades diferenciadas nas entidades, que podem influenciar os custos da Educação Infantil. No entanto, a principal conclusão é que os custos da Educação Infantil podem e devem ser comparáveis, pois, para a obtenção de verbas, tanto públicas como privadas, as entidades precisam demonstrar em relatórios ou em projetos o quanto ela necessita para desenvolver a atividade. Assim, principalmente para as organizações públicas, os avaliadores de projetos podem comparar a

eficiência e a qualidade dos serviços para a liberação de verbas. Sabendo o custo unitário das atividades, principalmente da Educação Infantil, é possível realizar campanhas como as intituladas “Adote um aluno”, solicitando auxílio pelo valor mensal de custo da criança.

Além disso, a comparação dos custos é útil para a gestão das entidades envolvidas no trabalho, para que elas observem possíveis melhorias na eficiência dos serviços. Se os custos estiverem muito altos, o departamento ou a atividade que mais consome recursos deve ser analisado para verificar se todos os custos que a compõem são realmente necessários e se é possível que haja uma redução desses custos.

Considera-se como limitação desta pesquisa a diferença temporal da mensuração dos alimentos e dos produtos de limpeza, que foi realizada pela data de consumo, e não pela data de aquisição (ou recebimento) ou pelo custo médio. Outro aspecto que pode ser uma limitação são os valores utilizados para a mensuração dos produtos doados, que foram as médias das marcas dos supermercados de Ribeirão Preto. Provavelmente não seriam os mesmos valores gastos pelas entidades em caso de compra, elas poderiam optar pelo produto mais barato ou ainda, pela quantidade de alimentos adquirida, elas poderiam comprar em lojas que vendem a preço de atacado, o que não é o caso dos supermercados da pesquisa.

Uma das críticas à pesquisa-ação é que a comunicação e entendimento de todas as fases da pesquisa a todos os participantes tornam-se difíceis. Pode-se dizer que no caso desta pesquisa esse problema realmente existiu, devido, principalmente à necessidade de conhecimento técnico sobre custos e contabilidade, diminuindo a eficiência da troca de informações e do entendimento de alguns fatores importantes, e pela escassez de tempo dos envolvidos nas entidades.

Por fim, a maioria das análises foi realizada baseada em custos anuais, estimados a partir de planilhas mensais de custos durante um semestre, somadas e multiplicadas por dois. No entanto, tem-se apenas o custo de janeiro a junho, o que não significa que os custos de julho a dezembro seriam iguais, o que pode ser considerado outra limitação do estudo.

Pretende-se, em trabalhos futuros, realizar análises aprofundadas a respeito dos custos de outras entidades, para que possam ser elaboradas sugestões mais concretas e de maior abrangência para a melhoria da forma com que elas utilizam seus recursos, ou ainda para auxiliá-las a reduzir seus custos.

Espera-se, enfim, que este trabalho tenha contribuído para as entidades envolvidas e as demais interessadas para despertar a vontade de aplicar os instrumentos de gestão nas entidades filantrópicas, que, assim como as empresas de finalidade lucrativa, também necessitam de melhorias contínuas na administração.

## Referências

BARRAGAN, Luciana Gavazzi; WEFFORT, Elionor Farah Jreige; ARANHA, Maria Paula Soares. O processo de gestão de riscos e controles internos nas entidades sem fins lucrativos como ferramenta para redução de custos. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 13., 2006, Belo Horizonte. **Anais Eletrônicos...** Belo Horizonte: ABC, 2006. CD-ROM.

BETTIOL JR., Alcides. VARELA, Patrícia Siqueira. Demonstrações Contábeis para Instituições do Terceiro Setor: Um Estudo do Statement of Financial Accounting Standards N°. 117 (FAS 117). In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6., 2006, São Paulo. **Anais Eletrônicos...** São Paulo: FIPECAFI. CD-ROM.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Manual de procedimentos contábeis e prestação de contas entidades de interesse social.** 2. ed. Brasília: CFC, 2007.

FREGONESI, Mariana Simões Ferraz do Amaral; ARAÚJO, Adriana Maria Procópio. Valor Econômico no Terceiro Setor: Adaptações do Modelo Empresarial para Entidades Filantrópicas. In: Encontro de Administração Pública e Governança da ANPAD, II, 2006, São Paulo. **Anais Eletrônicos...** São Paulo: ANPAD, 2006. CD-ROM.

HANSEN, Don R. MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos:** contabilidade e controle. Tradução de Robert Brian Taylor. 3. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. *Contabilidade de Custos*. 11. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004. 1 v.

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

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2006. 370 p.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. *Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas*. São Paulo: Atlas, 2007.

OLAK, Paulo Arnaldo. NASCIMENTO, Diogo Toledo do. *Contabilidade para entidades sem fins lucrativos*. São Paulo: Atlas, 2006. 236 p.

PÉREZ, Carmen Esther Fálcon; PERDOMO, Juana Fuentes. El voluntariado como factor productivo: su valoración. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 12., 2005, Florianópolis. **Anais Eletrônicos...** Florianópolis: ABC, 2005. CD-ROM.

PEYON, Luiz Francisco. *Gestão contábil para o terceiro setor*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2004. 248 p.

QUINTEIRO, Eudosia Acuña. O voluntariado. In: QUINTEIRO, Eudosia Acuña. *Um sensível olhar sobre o terceiro setor*. São Paulo: Summus, 2006. p. 211-231.

SALGADO, André Luis *et al.* Controles Internos e Entidades do Terceiro Setor: a influência da estrutura organizacional. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14., 2007, João Pessoa. **Anais Eletrônicos...** João Pessoa: ABC, 2007.

SCARPIN, Jorge Eduardo. GRANDE, Jefferson Fernando. O ensino da Contabilidade de custos voltado às empresas prestadoras de serviços nos cursos de Ciências Contábeis de Santa Catarina. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14., 2007, João Pessoa. **Anais Eletrônicos...** João Pessoa: ABC, 2007.

THIOLLENT, Michel. *Pesquisa-ação nas organizações*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

VARTANIAN, Grigor Haig. *O método de custeio pleno: uma análise conceitual e empírica*. 2000. 205 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2000.