

FORMALIZAÇÃO CONTÁBIL EM ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL: UM ESTUDO DE CASO SOB A ÓTICA DA GESTÃO DE CUSTOS

FORMALISATION ACCOUNTING IN SOCIAL ASSISTANCE AUTHORITY: A CASE STUDY FROM THE PERSPECTIVE OF MANAGEMENT COSTS

JAIR ANTONIO FAGUNDES
LIDIANE BIANCA BUTNER
GUILHERME ANDERSON STURM
NADIEGE PUHL MACIEL

Resumo:

Ações de cunho humanitário fazem parte da natureza do ser humano. Para o desenvolvimento dessas ações, surge a figura do terceiro setor, a qual compreende as entidades de interesse social, levando o auxílio necessário até onde o Estado não consegue desempenhar seu papel. As entidades sem fins lucrativos, de igual forma que as com fins lucrativos, precisam ter um controle gerencial de seus custos, a fim de gerar informações para os mais diversos interessados (gestores, comunidade, etc.), culminando na melhoria da prestação de contas dessas entidades. Nesse contexto estão as entidades filantrópicas, que visam o bem-estar da comunidade e que devido a sua relevância recebem o reconhecimento do poder público, que lhes concede alguns benefícios tributários como incentivo. O principal incentivo na área da filantropia é a imunidade tributária para suas atividades operacionais, já que, para gozar dessa isenção, essas entidades necessitam manter contabilidade formal de acordo com as normas e princípios contábeis e o Código Tributário Nacional. Para tanto, este estudo tem por objetivo explorar a situação contábil atual com ênfase na gestão de custos de uma entidade filantrópica, a qual foi explorada através de um estudo de caso de caráter qualitativo, em que os dados foram coletados através de entrevista com o gestor e pesquisa documental. Concluiu-se que a entidade estudada possui contabilidade formal, porém não faz uso da metodologia de gestão de seus custos. De posse dessas informações, foi proposto que a entidade elabore um modelo de plano de contas para o registro contábil e a gestão de seus custos operacionais e não operacionais de forma segregada entre as dez oficinas (de atendimento pedagógico, artesanato, cerâmica, comunicação e informática, hortigranjeiros, marcenaria, música, tecidos, padaria e o projeto Adolescente Trabalhador – Banco do Brasil).

Palavras-chave: Terceiro setor. Custos. Gestão.

Abstract: *Actions of humanitarian hallmark make part of the nature of the human being. For the development of these actions there appears the figure of the third Sector, which understands the entities of social interest, taking the necessary help where the State does not manage to fulfill his paper. The entities without profitable ends of equal form with profitable ends need them to have a management control of his costs, in order to produce informations for the most different interested (gestores, community, etc.), culminating in the improvement of the accounts rendered of these entities. In this context they are to the philanthropic entities, which aim at the well-being of the community and which due to his*

JAIR ANTONIO FAGUNDES

DOUTOR EM CONTABILIDADE PELA
UNIVERSIDAD DE VALENCIA E
UNIVERSIDAD NOVA DE LISBOA. MESTRE
EM CONTABILIDADE PELA UNIVERSIDADE
DO VALE DO RIO DOS SINOS (UNISINOS).
(jair_fagundes@hotmail.com).

LIDIANE BIANCA BUTNER

BACHARELA EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
PELA FUNDAÇÃO EDUCACIONAL MACHADO
DE ASSIS (FEMA). GRADUANDA EM
ADMINISTRAÇÃO PELO IFFARROUPILHA.
(lidianebutner@hotmail.com).

GUILHERME ANDERSON STURM

BACHAREL EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS PELA
FEMA.
(guilherme@escritorioregional.com.br).

NADIEGE PUHL MACIEL

BACHARELA EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS PELA
FEMA.
(nadi.maciел@hotmail.com).

relevance receive the recognition of the public power that grants to them some tax benefits like incentive. The principal incentive in the area of the philanthropy is the tax immunity for his operational activities, since, to enjoy this exemption, these entities need to maintain formal accountancy in accordance with the standards and accounting beginnings and the Tax National Code. For so much this study has since objective explores the accounting current situation with emphasis in the management of costs of a philanthropic, what entity it was explored through a case study of qualitative character, where the data were collected through interview with the gestor and documentary inquiry. It was ended what the entity if of study it has formal accountancy, however there does not do use of the methodology of management of his costs. Of possession of these informations it was proposed that the entity prepares a model of plan of counts for the accounting register and the management of his operational costs and not operational in the form segregated between 10 workshops (Pedagogic Service, Craftwork, Ceramic, Communication and Computer science, Horticulture, Cabinet-making, Musical, Woven, Adolescent Hard-working Project – Bank of Brazil and Bakery).

Keywords: *Third sector. Costs. Management.*

1 INTRODUÇÃO

Em entidades do setor social é imprescindível que haja transparência na gestão, pois a ocorrência de atos ilícitos prejudica a captação de recursos, tendo em vista que esses recursos são providos ou pelo poder público, através de doações, subvenções ou termos de parceria, ou pela sociedade civil através de doações, contribuições e/ou trabalho voluntário. Porém, com os escândalos envolvendo certas entidades que ganharam os jornais do mundo, que até então de certa forma eram imaculadas devido à própria filosofia e a sua origem, trouxeram à tona discussões acerca da transparência e das práticas contábeis adotadas por essas organizações.

As entidades filantrópicas também são parte integrante do terceiro setor da economia nacional. Tal setor é composto pelas organizações da sociedade civil, de finalidade não lucrativa, com o objetivo do bem comum (SILVA; NIYAMA; PISCITELLI, 2006). O terceiro setor ocupa uma lacuna entre o primeiro setor, este que é composto pela esfera pública, e o segundo setor, composto pela iniciativa privada (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008b).

A escrituração contábil é obrigatória e necessária para todas as entidades, independente de sua natureza jurídica, tamanho ou finalidade, conforme estabelece as normas brasileiras de contabilidade (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008a), torna-se perceptível, visto que a dificuldade na obtenção de recursos e manutenção das atividades, a contabilidade, focada na gestão de custo, apresenta-se como ferramenta para enfrentamento de tal difi-

culdade. Mas será que as entidades filantrópicas possuem contabilidade formal e controle gerencial de seus custos? Com base nesse questionamento, tem-se como objetivo específico explorar a situação contábil atual com ênfase na gestão de custos de uma entidade filantrópica.

Este estudo justifica-se pela importância que a contabilidade tem perante tal setor da sociedade brasileira, pois, não bastasse sua necessidade como ferramenta de gestão, tem sua relevância quanto às formalidades legais que as entidades de assistência social estão impostas, pois além de estarem sob o abrigo da filantropia, gozam de outro benefício, a imunidade tributária, da qual a contabilidade regular é um pré-requisito.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este tópico evidencia os aspectos legais das entidades beneficentes, aspectos contábeis, conceitos de terceiro setor, tributação e custos.

2.1 ENTIDADES BENEFICENTES E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL: ASPECTOS LEGAIS

As entidades beneficentes e de assistência social são organizações da sociedade civil. De acordo com o novo Código Civil (BRASIL, 2002), são entidades de livre organização, com estrutura interna disposta de acordo com suas finalidades.

Contudo, o fato de terem essa flexibilidade quanto a sua constituição não as exime de seguirem alguns parâmetros pré-estabelecidos. O art. 54 do novo Código Civil (BRASIL, 2002) traz a seguinte estrutura estatutária mínima obrigatória a ser seguida por essas entidades:

- a) denominação, fins e sede da entidade;
- b) requisitos para admissão, demissão e exclusão dos associados;
- c) direitos e deveres dos associados;
- d) fontes de recursos para sua manutenção;
- e) modo de constituição e de funcionamento dos órgãos deliberativos;
- f) condições para a alteração das disposições estatutárias e para a dissolução; e
- g) forma de gestão administrativa e de aprovação das respectivas contas.

Essas entidades são de caráter beneficente, sem finalidade de lucro, como está claro no art. 53 (BRASIL, 2002): “[...] constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos”, apoiado pela Lei Orgânica da Assistência Social (BRASIL, 1993),

art. 3º: “Consideram-se entidades e organizações de assistência social aquelas que prestam, sem fins lucrativos, atendimento e assessoramento aos beneficiários abrangidos por esta lei, bem como as que atuam na defesa e garantia de seus direitos”. Portanto, está claro que o objetivo de sua existência é o benefício gerado à sociedade, o auxílio aos necessitados, àqueles que não têm acesso às condições mínimas de saúde, educação, alimentação, profissionalização.

Para que esse fato seja tratado de forma adequada, existe a Resolução do CFC (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2003), a qual trata dos resultados auferidos por entidades sem fins lucrativos. Esses resultados são denominados superávits, e os negativos de déficits. O fato de que as entidades de assistência social não podem ter lucros não significa que não possam ter resultados positivos, isso é uma questão de sobrevivência, de manutenção dos programas oferecidos para a comunidade, necessário para o alcance dos objetivos.

Dissolvida a associação, o remanescente do seu patrimônio líquido, depois de deduzidas, se for o caso, as quotas ou frações ideais referidas no parágrafo único do art. 56, será destinado à entidade de fins não econômicos designada no estatuto, ou, omissis este, por deliberação dos associados, à instituição municipal, estadual ou federal, de fins idênticos ou semelhantes. Parágrafo Segundo: Não existindo no Município, no Estado, no Distrito Federal ou no Território, em que a associação tiver sede, instituição nas condições indicadas neste artigo, o que remanescer do seu patrimônio se desenvolverá à Fazenda do Estado, do Distrito Federal ou da União. (BRASIL, 2002).

Como se pode constar do dispositivo legal supra-mencionado, percebe-se claramente que o patrimônio social da entidade, construído durante sua existência, é indivisível e intransferível a seus membros, tendo a exclusiva finalidade de proporcionar a consecução de seus objetivos estatutários. Sendo esta dissolvida, o patrimônio obrigatoriamente deve ser destinado à outra entidade de mesma finalidade, designada em seu estatuto ou por desejo de seus membros, e, em caso de inexistência desta, o patrimônio deverá ser destinado à Fazenda Estadual, Federal ou à União.

A diferença marcante entre o caso de estudo para com as demais organizações sem a finalidade lucrativa é pelo seu *status* de entidade filantrópica. A filantropia é regulada no Brasil, além de legislações específicas ligadas a algumas atividades fins, pelas leis 12101/09, Lei da Filantropia (BRASIL, 2009) e 8742/93, Lei Orgânica da Assistência Social (BRASIL, 1993). Esses dois instrumentos jurídicos estão intimamente ligados e andam em paralelo, trazendo as diretrizes da assistência social no Brasil e as regulamentações para a obtenção do *status* de entidade filantrópica.

2.2 ASPECTOS CONTÁBEIS

A Ciência Contábil, desde seus usos primórdios, sempre carregou consigo a grande responsabilidade de proporcionar meios de controle e evidenciação de informações sobre os fatos econômicos das organizações. O impacto de sua aplicação ultrapassa as barreiras das ciências exatas, pois hoje se tem claramente percebido que seu objetivo está ligado não simplesmente em registrar, mas principalmente em demonstrar, facilitar decisões.

Para Franco (1997, p. 21), Contabilidade é:

É a ciência que estuda os fenômenos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante o registro, a classificação, a demonstração expositiva, a análise e a interpretação desses fatos, com o fim de oferecer informações e orientação – necessárias à tomada de decisões – sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial.

Marion (2009, p. 28) concorda com Franco, ao afirmar que “[...] a Contabilidade é o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisão [...]”. Com o uso de ferramentas contábeis, pode-se visualizar informações de extrema importância para um bom andamento em todos os setores, proporcionando uma estrutura de dados importante para a gestão do negócio.

Assim como a iniciativa privada – com objetivo de lucro – se vale da contabilidade para auxiliá-la na tomada de decisões, as organizações sem fins lucrativos também podem beneficiar-se dessa ferramenta na busca de seu objetivo, que é o bem-estar social.

As entidades sem a finalidade lucrativa, por desempenhar muitas vezes ações em substituição ao ente governamental no amparo aos necessitados, pela natureza de seu patrimônio e pela filantropia, gozam de alguns benefícios fiscais, como imunidade do Imposto de Renda, da Contribuição Social e isenção da Contribuição Previdenciária, por exemplo.

A manutenção das atividades das organizações, como a do caso deste estudo, é basicamente proveniente da venda de itens patrimoniais, contribuições e doações da sociedade civil, governo e iniciativa privada com finalidade lucrativa, e, em alguns casos, de iniciativas estrangeiras.

As entidades assistenciais, além de estarem sujeitas a Brasil (1999, 2002, 2009), que tratam do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), do novo Código Civil e da Lei da Filantropia, respectivamente, devem observar também os preceitos da NBC T 10.19. “As entidades sem finalidade de lucro são aquelas em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido e o lucro ou prejuízos são denominados, respectivamente, de superávit ou déficit” (NBC T 10.19.1.3).

A NBC T 10.19, mais precisamente em seu item 1.3, determina que os resultados positivos auferidos por organizações sem a finalidade lucrativa sejam tratados na contabilidade como superávits e os resultados negativos como déficits, diferente das empresas com finalidade diversa do caso de estudo, que classificam, via de regra, por lucros ou prejuízos. Da mesma forma a conta Capital dessas empresas com finalidade não lucrativa é nomeada como Patrimônio Social, conforme reza a NBC T 10.19, no item 3.2.

As demonstrações contábeis essenciais para uma entidade assistencial são: o balanço patrimonial com as devidas notas explicativas, o demonstrativo de superávits ou déficits do exercício e o demonstrativo das mutações do patrimônio social, conforme Brasil (1966). Uma demonstração que também se mostra muito útil, principalmente para auxiliar o entendimento e tomada de decisões sobre a movimentação financeira da organização, é a Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC).

2.3 TERCEIRO SETOR

Existem na sociedade três setores distintos: o primeiro setor, representado pelo poder público, o segundo setor, composto pela iniciativa privada, e entre esses dois setores tem-se o terceiro setor, representado pela sociedade civil organizada, interessada no bem-estar social, que obedecerá à lei do Estado a que se constituir.

Segundo Oliveira e Romão (2008, p. 28),

O Terceiro Setor é visto como derivado de uma conjunção das finalidades do Primeiro Setor com a metodologia do Segundo, ou seja, composto por organizações que visam a benefícios coletivos, embora não sejam integrantes do governo. São de natureza privada, embora não objetivem auferir lucros.

Dessa forma, pode-se dizer que os três setores estão intimamente ligados, tendo em vista que as organizações que compõem o terceiro setor estão encarregadas de levar as ações sociais onde a mão do Estado não alcança.

Dentro do terceiro setor tem-se a figura da filantropia, cujo fundamento é o amor à humanidade e visa o bem-estar da comunidade, tendo suas ações paralelas às do Estado, e como característica determinante a não lucratividade.

Dentre as principais dificuldades encontradas pelas entidades pertencentes ao terceiro setor salienta-se a falta de recursos disponíveis para sua manutenção, haja vista que dependem de doações da comunidade, que muitas vezes não ocorre devido à desconfiança para com o destino desses recursos.

De acordo com Harada (2009, p. 3),

A comunicação deve ser clara, precisa, verdadeira e ter como objetivos: buscar novos parceiros e doadores, re-

crutar voluntários, informar os conselheiros, prestar contas à sociedade, e, principalmente, colocar à disposição da população os serviços da entidade. Enfim, deve utilizar-se de todos os meios lícitos e possíveis para divulgar o trabalho da entidade: telefone, face a face, e-mail, TV, rádio, revistas, panfletos e outros.

Para que o terceiro setor possa ter um maior crescimento depende de ferramentas que tragam mais confiabilidade. Para Alves (2008, p. 4), “[...] a Contabilidade como ciência social que é, possui esse instrumento, isto é, fornecer transparência as instituições do terceiro setor, e através dessa credibilidade, essas organizações poderão conseguir mais investidores para realizar a consecução de seus resultados”.

Como forma de transparecer as informações tem-se a prestação de contas que são documentos e informações disponibilizadas primeiramente ao órgão deliberativo da entidade e posteriormente ao poder público (Ministério Público, Ministério da Justiça, Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) e órgãos que celebram termos de parcerias com Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), com a finalidade de proporcionar conhecimento referente às contas e gestão dos administradores.

2.4 TRIBUTAÇÃO

Para que se tenha um bom gerenciamento dos recursos da entidade, é indispensável que se tenha uma atenção especial aos aspectos tributários que envolvem o terceiro setor, em especial, à área da Assistência Social, que normalmente está sob o abrigo da filantropia.

Como forma de reconhecimento pelas ações desenvolvidas por essas entidades do terceiro setor, o poder público lhes concede alguns benefícios, como a imunidade e a isenção de tributos, entre muitos outros.

Segundo Brasil (1999), no artigo 170 do Regulamento do Imposto de Renda, não estão sujeitas ao imposto as instituições de educação e as de assistência social, sem fins lucrativos.

A imunidade está consignada na Constituição Federal (BRASIL, 1988), na qual é inexistente o fato gerador. Essa imunidade aplica-se a tributos federais, estaduais e municipais.

De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (2008, p. 42), através da Lei nº 8.742/93, regulamentada pelo Decreto nº 2.536/98 e pela Resolução CNAS nº 177/2000, concede-se às entidades beneficentes de assistência social o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, o qual lhes proporciona alguns benefícios como: isenção da COFINS, da CPMF (durante sua existência) e da contribuição patronal do INSS, observados os requisitos legais.

O disposto no Código Tributário Nacional (CTN), no Título II, Capítulo II, parágrafo 14, traz que:

O disposto na alínea c do inciso IV do art. 9 é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas: I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; **III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão. Parágrafo Primeiro: Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no parágrafo primeiro do art. 9, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício;** Parágrafo Segundo: Os serviços a que se refere a alínea “c” do inciso IV do art. 9, são exclusivamente os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previsto nos respectivos estatutos ou atos constitutivos. (BRASIL, 1966, grifo nosso).

Percebe-se com isso que a natureza da entidade é um fator importante para essa espécie de “alforria tributária”, que é a imunidade concedida pelo ente governamental às entidades assistenciais, porém não é o único. A formalidade contábil é um requisito importante, pois, na sua falta, existe irregularidade capaz de descredenciar essas entidades de tal benesse.

2.5 CUSTO

A contabilidade de custos é importante para que seja realizada a segregação dos custos indiretos entre as atividades de captação de recursos e os programas desenvolvidos pela entidade.

Diante da abordagem na contabilidade de custos, Martins (2008, p. 25) aponta custo como um “[...] gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”. Bertó e Beulke (2006, p. 19) afirmam que “[...] custos constituem a expressão monetária dos insumos e consumos ocorridos para a produção e venda de um determinado bem ou serviço”.

Utilizando-se da aplicabilidade dos conhecimentos na área de custos, consegue-se gerar uma gama maior de informações dando maior suporte à gestão da entidade, tendo assim uma melhor segregação por grupo dentro do plano de contas.

Segundo Johnson e Kaplan (1991¹ *apud* AGUIAR; MARTINS, 2004, p. 4) uma das metas em que a contabilidade de custos procura satisfazer é “[...] prover informações acerca do controle dos processos aos administradores do centro de custos”, neste sentido tem-se as informações necessárias que servem de apoio na tomada de decisões, sejam estas estratégicas ou operacionais, gerando maior vantagem competitiva e sustentável.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente estudo caracteriza-se, quanto aos referenciais metodológicos, segundo Lakatos e Marconi (2001) e Gil (2002), como uma pesquisa aplicada e qualitativa na natureza e abordagem, pois os conhecimentos gerados pelo estudo são de aplicação prática, sem a utilização de métodos estatísticos, já que o ambiente é a principal fonte de dados, por meio da figura central do pesquisador, de forma descritiva, trabalhando variáveis e interesses locais.

Para atingir os objetivos, a pesquisa pode ser considerada exploratória e descritiva, devido à necessidade de familiarização com o caso em estudo, através de entrevista realizada em novembro de 2010, com o gestor da entidade estudada, visando descrever suas características e os motivos do problema em estudo.

Apesar de o estudo estar concentrado em um caso específico de estudo, os conceitos nele desenvolvidos e os resultados obtidos tem aplicabilidade prática. Isso o caracteriza como um estudo de caso. Segundo Yin (2005), corroborado por Martins e Theóphilo (2009), o estudo de caso tem relevante eficácia em problemáticas das quais não exista satisfatória disponibilidade de informações ou controle do pesquisador sobre os fenômenos estudados, obtendo dados através de estudos bibliográficos, documentais e fornecidos pelo próprio caso de estudo. A entidade pesquisada existe há mais de 34 anos no Rio Grande do Sul e oferece serviços de caráter continuado de assistência social.

4 CASO DE ESTUDO

Com o objetivo de explorar a situação contábil do caso de estudo, evidencia-se neste tópico inicialmente uma breve caracterização da entidade, seguido da gestão de custos deste estudo.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA ENTIDADE EM ESTUDO

A obtenção dos dados para que fosse possível o desenvolvimento deste estudo foi através de pesquisa documental e entrevista com o gestor da entidade.

Na pesquisa documental, pode-se constatar que a entidade possui contabilidade formal desde o início de suas atividades. Segundo o gestor da entidade, “[...] esta foi uma herança dos missionários alemães que fundaram a entidade”. Porém, quando questionado se a contabilidade da entidade auxilia satisfatoriamente na gestão das atividades,

¹ JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. Boston: Harvard Business Scholl Press, 1991.

afirmou que “[...] não, que a contabilidade é apenas uma formalidade legal, utilizada apenas para prestar contas para o CNAS, CNES e para a Alemanha”.

O CNAS regula os assuntos acerca do *status* de filantropia da entidade. Já o Cadastro Nacional de Entidades de Utilidade Pública (CNES) é coordenado pelo Ministério da Justiça, que tem a finalidade de analisar a concordância das atividades desenvolvidas com os requisitos da Utilidade Pública Federal. Já quando o gestor refere-se à Alemanha, trata-se de uma entidade com sede nesse país, a qual destina a maior parte dos recursos captados pela organização caso de estudo.

A entidade caso de estudo iniciou suas atividades em 1977, na cidade de Canoas/RS, vindo a instalar-se no município de Tucunduva/RS em 1989. Encerrou suas atividades em Canoas no ano de 1998. Oferta serviços e assistências de caráter continuado a crianças e adolescentes em situação de vulnerabilidade e risco social. Formou-se o Centro de Educação Cristã e Atendimento Integral à Criança.

O projeto foi criado através de caminhadas e visitas às famílias carentes e sua avaliação. No início das atividades, enfrentaram-se diversas dificuldades e necessidades, tais como a localização da entidade, que inicialmente não tinha instalação de água e esgoto, habitando num espaço insuficiente (35m²), além da falta de pessoal para desenvolver as atividades. Também quanto ao contexto em que, uma comunidade estava inserida, encontrou-se sérios problemas estruturais, como falta de água encanada, energia elétrica, esgoto e habitação, e de desestrutura familiar, alto índice de evasão escolar e excessivo consumo de álcool, que acarretava frequentes discórdias, separações familiares, encrucas com vizinhos e, em casos extremos, até mortes. Portanto essa comunidade era evitada pelas demais, devido às características apresentadas.

Atualmente, várias crianças da cidade participam das atividades junto ao Centro e trazem seus familiares para participarem de eventos na sede do projeto, sem preconceitos.

O trabalho do Centro elabora e desperta um processo de transformação, cuja força principal é a palavra de Deus, atendendo às necessidades básicas de cada faixa etária num processo de compreensão e aplicação prática. Atua nesse segmento sob a modalidade de creche – atendimento pedagógico e mais nove oficinas (de artesanato, cerâmica, comunicação e informática, hortigranjeiros, marcenaria, música, tecidos, padaria e o Projeto Adolescente Trabalhador – Banco do Brasil) – nos turnos da manhã e tarde, inverso ao ensino regular, atendendo aproximadamente 120 crianças e adolescentes, na faixa etária de zero a 14 anos.

O Centro desenvolve atividades lúdicas, socioeducativas e de reforço ao aprendizado escolar, envolvendo o público em um ambiente sadio. Também disponibiliza alimentação, roupas, calçados e brinquedos adquiridos através de doações da comunidade e da Receita Federal, visando a um atendimento que supra as necessidades físicas, emocio-

nais, intelectuais, sociais e espirituais da criança, no intuito de prepará-la para a sua vida futura.

4.2 GESTÃO DE CUSTOS DA ENTIDADE

Para facilitar a gestão dos gastos da entidade, e, num segundo momento, a identificação de deficiências operacionais, indica-se uma sistemática de contabilidade por centros de custo.

Segundo Borna (2009, p. 88), é o método dos centros de custos no qual “[...] os custos são alocados aos centros, por meio de bases de distribuição e, depois, repassados aos produtos por unidades de trabalho”. Esse método primeiramente divide a empresa em centros de custos que absorvem todos os custos de produção, chegando-se ao custo total de cada centro, em que os custos dos centros auxiliares são alocados aos centros produtivos. Em seguida, os custos são direcionados dos centros produtivos aos produtos.

De acordo com Martins (2008, p. 67), para que seja considerado um centro de custos deve-se: a) ter uma estrutura de custos homogênea; b) estar concentrado num único local; e c) oferecer condições de coleta de dados de custos.

Com base no exposto por esses autores, sugerimos à entidade que organize a entidade em dez centros de custos, baseados nas dez oficinas de atendimento infantil (de atendimento pedagógico, artesanato, cerâmica, comunicação e informática, hortigranjeiros, marcenaria, música, tecidos, padaria e o Projeto Adolescente Trabalhador - Banco do Brasil), utilizando a sistemática do custeio pleno (integral).

Santos (1999, p. 66) afirma que esse sistema “[...] caracteriza-se pela apropriação de todos os custos e despesas aos produtos fabricados. Esses custos e despesas são custos diretos e indiretos, fixos e variáveis, de comercialização, de distribuição, de administração em geral [...]”. Beuren, Sousa e Raupp (2003, p. 7) complementam:

Este sistema foi desenvolvido na Alemanha no início do século XX, pelo instituto alemão de pesquisas aziendais, onde foi denominado *Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit*. No Brasil é mais conhecido pela sigla RKW, no qual são alocados todos os custos e despesas fixas e variáveis e custos diretos e indiretos aos produtos fabricados.

Com essa forma de custeio, a entidade caso de estudo terá condições de, num primeiro momento, realizar o controle dos custos por oficina, afim de, num segundo momento, determinar o custo por atendimento em cada oficina. O custeio pleno também traz segurança no sentido que nenhum custo, seja ele direto ou indireto, fixo ou variável, ficará fora do cálculo do custo do atendimento.

Atendendo ainda o estipulado pela NBC T 10.19.2.5: “[...] os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas e despesas, superávit ou déficit, de forma segregada, quando identificáveis por tipo de atividade [...]”, propõe-se

a seguinte estrutura de registro e controle de custos em formato de plano de contas contábil, em que a seguir se expõe os códigos e as respectivas rubricas contábeis:

3.7 CUSTOS OPERACIONAIS

3.7.03 CUSTOS OPERACIONAIS

3.7.03.001 CUSTOS COM PESSOAL

3.7.03.001.001 SALÁRIOS E ORDENADOS

3.7.03.001.001.001 Salários e Ordenados Administrativo

3.7.03.001.001.002 Salários e Ordenados Atendimento Pedagógico

3.7.03.001.001.003 Salários e Ordenados Oficina Artesanato

3.7.03.001.001.004 Salários e Ordenados Oficina Cerâmica

3.7.03.001.001.005 Salários e Ordenados Oficina Comunicação e Informática

3.7.03.001.001.006 Salários e Ordenados Oficina Horti-granjeiros

3.7.03.001.001.007 Salários e Ordenados Oficina Marcenaria

3.7.03.001.001.008 Salários e Ordenados Oficina Música

3.7.03.001.001.009 Salários e Ordenados Oficina Tecidos

3.7.03.001.001.010 Salários e Ordenados Projeto Adolescente Trabalhador – Banco do Brasil

3.7.03.001.001.011 Salários e Ordenados Oficina Padaria

Com o foco na Gestão de Custos por Centros de Custos, este é o plano de contas contábil proposto para a entidade caso de estudo. Esse exemplo trata somente de algumas contas do grupo Custos com Pessoal, porém, o plano de contas completo aborda os seguintes tipos de custos com:

- Pessoal
- Ocupação
- Viagens
- Hospedagem
- Refeições
- Manutenção e reparos
- Depreciações
- Amortizações
- Água e esgoto
- Energia elétrica
- Telecomunicações
- Correios
- Manutenção de edifícios
- Manutenção máquinas e equipamentos
- Manutenção móveis e utensílios
- Limpeza e conservação

- Internet
- Despesas com veículos
- Impostos e taxas
- Reproduções
- Material de expediente
- Revistas e publicações
- Legais e judiciais
- Serviços profissionais
- Donativos e contribuições
- Bens de pequeno valor
- Cursos e treinamentos
- Estacionamento e conduções
- Fretes e carretos
- Lanches, refeições, copa e cozinha
- Seguros de bens
- Limpeza e conservação
- Cartório
- Confraternização
- Material de literatura

5 CONCLUSÃO

A imunidade tributária é, como diz o jargão popular, “um privilégio de poucos”. Como apontado no estudo, um dos requisitos básicos para a sua manutenção é a contabilidade regular, revestida de todas as formalidades que garantam sua exatidão. Verificou-se através da entrevista com o gestor e da pesquisa documental nos arquivos da entidade que esta possui contabilidade regular, com escrituração diária, obedecendo às normas contábeis em vigor desde sua fundação em 1977.

Portanto, a entidade vem atendendo ao longo dos anos essa exigência legal. Mas como também já citado neste estudo de caso, a contabilidade não é mera obrigação legal, pois sua utilidade vai muito além. A contabilidade é uma fonte rica em informações econômicas da entidade, e, se estruturada de forma adequada a sua realidade, torna-se uma fotografia da situação da entidade traduzida em números.

Com a adesão do sistema de custeio pleno por centros de custo, espera-se que, além de mapear as atividades e gerar informação mais precisa do que cada oficina está consumindo de recursos, que seja possível determinar o custo total por cada atendimento, a fim de que se possa identificar deficiências operacionais, e, num segundo momento, valer-se dessa informação para sensibilização dos doadores/contribuintes, pois ficará claro ao doador quantas crianças poderão ser atendidas com sua doação. Esse sistema por centros de custo é muito semelhante ao RKW, porém neste caso não se levará em conta o custo de oportunidade.

Para operacionalizar o trabalho com essa sistemática de custeio, sugeriu-se um plano de contas com uma conta título consolidada e subcontas segregadas a cada centro de custo, para que com um único esforço de lançamento gerem-se duas informações: valor total x tipo de custo e valor total x tipo de custo x centro de custo. Ou seja, ao lançar as compras de material de limpeza do mês, por exemplo, terá o valor total da compra de material de limpeza da entidade como um todo e também o valor total da compra de material de limpeza de cada oficina.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, A. B.; MARTINS, G. A. A teoria das estruturas organizacionais de Mintzberg e a gestão estratégica de custos: um estudo nas ONGs paulistas. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 11., 2004, Porto Seguro. *Anais...* Porto Seguro: Associação Brasileira de Custos, 2004.

ALVES, O. A. *A Contabilidade aplicada nas organizações do terceiro setor*. 2008. Disponível em: <<http://www.webartigos.com/articles/5056/1/A-Contabilidade-Aplicada-Nas-Organizacoes-Do-Terceiro-Setor/pagina1.html#ixzz0vqobcf57>>. Acesso em: 05 de ago. 2010.

BEUREN, I. M.; SOUSA, M. A. B.; RAUPP, F. M. Um estudo sobre a utilização de sistemas de custeio em empresas brasileiras. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 8., Punta del Este, Uruguay, 2003. *Anais...* Disponível em: <<http://eco.une.edu.ar/contabilidad/costos/viiicongreso/110.doc>>. Acesso em: 11 out. 2010.

BERTÓ, D. J.; BEULKE, R. *Gestão de custos*. São Paulo: Saraiva, 2006.

BORNIA, A. C. *Análise gerencial de custos*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL. Ministério da Previdência e Assistência Social. Conselho Nacional de Assistência Social. *Resolução CNAS nº. 177/2000*. Regras e critérios para a concessão ou renovação do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos. 2000. Disponível em: <<http://www.mds.gov.br/cnas/legislacao/resolucoes/arquivos-2000/cnas-2000-177-10-08-2000-consolidada.pdf>>. Acesso em: 05 jul. 2010.

BRASIL. Casa Civil. *Lei nº. 10.406/2002*. Institui o Código Civil. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 05 jul. 2010.

Para finalizar, salientam-se algumas limitações que devem ser destacadas. Primeiramente, por se tratar de um estudo de caso único, de entidade filantrópica localizada em uma região específica, não é possível generalizar os resultados obtidos. Propõe-se que sejam realizadas outras pesquisas nas demais regiões do país, para que haja a confirmação (ou não) dos resultados encontrados. Também sugere-se, para um estudo futuro, verificar a adoção ou não do sistema de contabilidade com ênfase na gestão de custos proposto, e, caso aderido, analisar os resultados obtidos.

_____. *Decreto nº. 2.536/1998*. Dispõe sobre a concessão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos a que se refere o inciso IV do art. 18 da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, e dá outras providências. 1998. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d2536.htm>. Acesso em: 05 jul. 2010.

_____. *Lei nº. 5.172/1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. 1966. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 05 jul. 2010.

_____. *Constituição Federal de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 05 jul. 2010.

_____. *Lei nº. 8.742/1993*. Dispõe sobre a organização da Assistência Social e dá outras providências. 1993. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8742.htm>. Acesso em: 05 jul. 2010.

_____. *Lei nº. 12.101/2009*. Lei da Filantropia. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social. 2009. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 05 jul. 2010.

_____. *Decreto nº. 3.000/1999*. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. 1999. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 05 jul. 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Seleção de pareceres*: 2003-2007. 2. ed. Brasília: CFC, 2008a.

_____. *Manual de procedimentos contábeis para fundações e entidades de interesse social*. 2. ed. Brasília: CFC, 2008b.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. *Princípios fundamentais de Contabilidade e normas brasileiras de Contabilidade*. 6. ed. Porto Alegre: 2007.

FRANCO, H. *Contabilidade geral*. São Paulo: Atlas, 1997.

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

HARADA, F. A. *O terceiro setor*. 2010. Disponível em: <<http://jusvi.com/artigos/37930>> Acesso em: 05 ago. 2010.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. *Metodologia científica*. São Paulo: Atlas, 2001.

MARION, J. C. *Contabilidade básica*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, E. *Contabilidade de custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. *Metodologia da investigação científica para Ciências Sociais Aplicadas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

OLIVEIRA, A.; ROMÃO, V. *Manual do terceiro setor e instituições religiosas: trabalhista, previdenciária, contábil e fiscal*. São Paulo: Atlas, 2008.

SANTOS, R.V. Modelagem de sistemas de custos. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo*, São Paulo, ano 4, n. 7, abr. 1999.

SILVA, C. A. T.; NIYAMA, J. K.; PISCITELLI, R. B. *Exame de suficiência em Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2006.

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

Recebido em: 11/08/2011.

Aceito em: 03/01/2012.