

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

VERGÍLIO BURIN

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

**FLORIANÓPOLIS - SC
2008**

VERGÍLIO BURIN

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

Monografia apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina como um dos pré-requisitos para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Professor Altair Borgert, Dr.

**FLORIANÓPOLIS – SC
2008**

VERGÍLIO BURIN

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

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota final _____ atribuída pela banca examinadora constituída pelo(a) professor(a) orientador(a) e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, SC, 17 de novembro de 2008.

Professora Valdirene Gasparetto, Dra.
Coordenadora de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

Professor Altair Borgert, Dr.
Orientador(a)

Professor Rogério João Lunkes, Dr.
Membro

Jacita Manfio da Rocha
Membro

Dedico esta monografia aos meus pais Cledí e Danilo Burin, exemplos de fé e coragem. E àqueles que me ajudaram nesta conquista árdua, porém gratificante e gloriosa.

AGRADECIMENTOS

Principalmente a Deus, aquele que é digno de receber toda honra, glória e louvor, por tudo que fazemos.

Aos meus pais e irmãos, pelo apoio, paciência e compreensão diante da minha ausência.

Ao meu orientador, Professor Altair Borgert, por suas valiosas contribuições e que, com dedicação e confiança, conduziu-me com sabedoria à conclusão deste estudo.

Aos professores da Universidade Federal de Santa Catarina, pelo valioso conhecimento transmitido no processo de construção da minha vida acadêmica e profissional.

A Irmandade do Divino Espírito Santo, que possibilitou a realização deste estudo; a seus funcionários, pela convivência, aprendizado e valiosas informações; em particular, a Luciana Coutinho de Amarante e ao Alexandre Machado, pela amizade e envolvimento no trabalho, fator essencial ao desenvolvimento desta monografia.

Aos meus colegas de turma, pelo apoio, amizade e companheirismo, inclusive nos momentos difíceis que passamos juntos nesses anos de graduação.

Aos meus amigos e a todas as pessoas que, de uma maneira ou outra, contribuíram para a realização deste estudo.

Todas as instituições sem fins lucrativos têm algo em comum: são agentes de mudança humana. Seu produto é um paciente curado, uma criança que aprende, um jovem que se transforma em adulto com respeito próprio; isto é, toda uma vida transformada.

Peter Drucker

RESUMO

O crescimento exponencial do Terceiro Setor, nas últimas décadas, resulta na escassez de recursos e o aumento da competitividade, trazendo para as organizações a necessidade de aperfeiçoamento de técnicas e instrumentos gerenciais para melhor utilização dos recursos. O gerenciamento dos custos de forma eficiente pode ser obtido através da implantação de um Sistema de Custos que, por sua vez, deve ser capaz de atender as necessidades de informação para os programas sociais de uma organização do Terceiro Setor. O gerenciamento de custos é um dos problemas enfrentados pela atual estruturação das organizações do Terceiro Setor. O presente trabalho tem como objetivo desenvolver um sistema de custeio por absorção para o processo de tomada de decisão em uma entidade do Terceiro Setor. Por meio de uma pesquisa exploratória e descritiva é possível identificar os procedimentos necessários para a aplicação da metodologia de custeio proposta. O levantamento de dados é realizado juntamente com os colaboradores da Instituição em estudo, efetuado a partir de nove entrevistas não estruturadas com os coordenadores dos projetos sociais, e os responsáveis pelo departamento de pessoal, departamento financeiro e a manutenção. A fim de se obter informações que pudessem responder aos objetivos da pesquisa, também foram coletados dados, através da observação das rotinas e atividades do cotidiano da Entidade. Na seqüência serão apresentados a Instituição, suas características, e o delineamento conceitual de um sistema de custos em uma entidade sem fins lucrativos. Conclui-se que o sistema de custeio por absorção será capaz de proporcionar informações ao processo de tomada de decisão, devendo, no entanto, ser observadas suas limitações, e restrições de recursos para sua operacionalização.

Palavras-chave: O Terceiro Setor. Programas Sociais. Sistema de Custos.

ABSTRACT

The exponential growth of the Third Sector in recent decades, resulting in shortages of resources and increased competitiveness, bringing to the organizations the need for improvement of management techniques and tools for better use of resources. The management cost efficiently can be obtained through the deployment of a system costs which, in turn, must be able to meet the information needs for social programs from an organization of the Third Sector. The cost management is one of the problems faced by the current structure of organizations of the Third Sector. This paper aims to develop a system for absorbing cost to the process of decision-making in an entity of the Third Sector. Through an exploratory research and descriptive you can identify the procedures necessary for the implementation of methodology for costing proposal. The survey data is held together with the employees of the institution under study, done from the nine unstructured interviews with the coordinators of social projects, and those responsible for the department of personnel, finance department and maintenance. In order to obtain information that could meet the objectives of the study, were also collected data through observation of daily routines and activities of the entity. Following are presented the institution, its characteristics, and the conceptual design of a cost system in a nonprofit. It was concluded that the system of absorption costing will be able to provide information to decision-making process and should nevertheless be observed its limitations and restrictions of resources for its operation.

Key words: The Third Sector. Social Programs. System Costs.

LISTA DE QUADROS

QUADRO	1	- MÓDULOS DO SISTEMA QUE COMPÕEM O ATUAL SISTEMA DE INFORMAÇÕES DA IDES/PROMENOR.....	53
QUADRO	2	- ESPECIFICAÇÃO DOS CUSTOS DIRETOS DO PROGRAMA JOVEM TRABALHADOR.....	68
QUADRO	3	- ESPECIFICAÇÃO DOS CUSTOS DIRETOS DO ALMOXARIFADO.....	69
QUADRO	4	- ESPECIFICAÇÃO DOS CUSTOS DIRETOS DA ADMINISTRAÇÃO GERAL.....	69
QUADRO	5	- ESPECIFICAÇÃO DOS CUSTOS DIRETOS DA LAVANDERIA....	69
QUADRO	6	- ESPECIFICAÇÃO DOS CUSTOS INDIRETOS DA IDES/PROMENOR.....	70
QUADRO	7	- ESPECIFICAÇÃO DOS CUSTOS INDIRETOS DE ALGUNS DEPARTAMENTOS DA IDES/PROMENOR.....	72
QUADRO	8	- CRITÉRIO DE RATEIO DOS DEPARTAMENTOS AUXILIARES..	73
QUADRO	9	- RATEIO DOS CUSTOS DO ALMOXARIFADO.....	74
QUADRO	10	- RATEIO DOS CUSTOS DA ADMINISTRAÇÃO GERAL.....	74
QUADRO	11	- CUSTOS DO PROGRAMA JOVEM TRABALHADOR.....	75

LISTA DE FIGURAS

FIGURA	1	- FRONTEIRAS ENTRE O TERCEIRO SETOR, SETOR PRIVADO, E O SETOR PÚBLICO.....	24
FIGURA	2	- MODELO DE ESTRATÉGIA DE SERVIÇOS COM QUALIDADE.....	28
FIGURA	3	- ESQUEMA BÁSICO DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO.....	30
FIGURA	4	- PROCEDIMENTOS DO MÉTODO ABC.....	36
FIGURA	5	- PROCEDIMENTOS PARA IMPLANTAÇÃO DO MÉTODO DA UEP.....	39
FIGURA	6	- MODELO PROPOSTO DE UM SISTEMA DE INFORMAÇÕES GERENCIAIS.....	41
FIGURA	7	- ORGANOGRAMA DA ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DA IDES/PROMENOR.....	48
FIGURA	8	- SISTEMA DE CUSTOS INTEGRADO AO SISTEMA DE INFORMAÇÕES DA IDES/PROMENOR.....	55
FIGURA	9	- PROCESSOS DO SISTEMA DE CUSTOS EM UMA ORGANIZAÇÃO DO TERCEIRO SETOR.....	59
FIGURA	10	- FLUXO DOS PROCESSOS DO PROGRAMA JOVEM TRABALHADOR.....	64

LISTA DE SIGLAS

ABRIGO	- Lar São Vicente de Paulo
CEAP	- Centro de Aprendizagem Profissional
CEIG	- Centro de Educação Infantil Girassol
IDES	- Irmandade do Divino Espírito Santo
ONG's	- Organizações Não-Governamentais
PEAS	- Programa Espaço Alternativo do Saber
PJT	- Programa Jovem Trabalhador
PROMENOR	- Sociedade Promocional do Menor Trabalhador
RKW	- Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit
SIG	- Sistema de Informações Gerenciais
UEP	- Unidade de Esforço de Produção

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
1.1	OBJETIVOS.....	15
1.1.1	Objetivo Geral	15
1.1.2	Objetivos Específicos	15
1.2	JUSTIFICATIVA.....	16
1.3	METODOLOGIA.....	18
1.4	LIMITAÇÕES DA PESQUISA.....	20
1.5	ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO.....	20
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	22
2.1	TERCEIRO SETOR.....	22
2.2	PRESTAÇÃO DE SERVIÇO.....	26
2.3	MÉTODOS E PRINCÍPIOS DE CUSTEIO.....	29
2.3.1	Custeio por Absorção Integral	30
2.3.2	Custeio Direto	32
2.3.3	Método de Custeio RKW	33
2.3.4	Método de Custeio Baseado em Atividades	35
2.3.5	Método da Unidade de Esforço de Produção	37
2.4	SISTEMAS DE INFORMAÇÕES GERENCIAIS.....	40
2.5	CONTROLADORIA.....	42
3	APRESENTAÇÃO E CARACTERIZAÇÃO DO ESTUDO DE CASO	46
3.1	APRESENTAÇÃO DA IDES/PROMENOR.....	46
3.2	PROGRAMAS SOCIAIS DA IDES/PROMENOR.....	49
3.2.1	Lar São Vicente de Paulo	49
3.2.2	Centro de Educação Infantil Girassol	49
3.2.3	Programa Espaço Alternativo do Saber	50
3.2.4	Centro de Aprendizagem Profissional	50
3.2.5	Programa Jovem Trabalhador	51
3.3	O SISTEMA DE GERENCIAMENTO.....	52
3.4	NECESSIDADES DE INFORMAÇÕES GERENCIAIS.....	53
3.5	DELINEAMENTO CONCEITUAL DE UM SISTEMA DE CUSTOS.....	54

3.6	RELATÓRIOS GERENCIAIS.....	60
4	ESTUDO DE CASO.....	63
4.1	PROGRAMA JOVEM TRABALHADOR.....	63
4.2	APLICAÇÃO DO MODELO CONCEITUAL DE SISTEMA DE CUSTOS NO PROGRAMA JOVEM TRABALHADOR.....	67
5	CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	76
	REFERÊNCIAS.....	79
	OBRAS CONSULTADAS.....	83
	APÊNDICE.....	84
	ANEXOS.....	88

1 INTRODUÇÃO

O mundo contemporâneo globalizado passa por constantes transformações políticas, sociais e econômicas. O processo de globalização que afeta todo o mundo é um dos principais responsáveis por essas transformações, pela abertura de mercado, pelos avanços tecnológicos e pela acirrada competição global, derrubando fronteiras do ponto de vista cultural, econômico e político. Para as organizações se manterem competitivas, necessitam adquirir vantagens competitivas, que são fundamentais para seu sucesso.

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

O crescimento do Terceiro Setor tem se fortalecido devido à necessidade de superação dos problemas sociais em diversas áreas, pela defasagem do Estado e da iniciativa privada em atender os interesses da sociedade. As organizações do Terceiro Setor tornam-se importantes para o desenvolvimento social, pois exercem atividades de cunho social e ambiental como educação, saúde e assistência social. A função principal destas organizações é complementar as iniciativas desenvolvidas pelo Governo e pela Iniciativa Privada, respectivamente Primeiro e Segundo Setor, visando proporcionar o atendimento das demandas coletivas (FERNANDES, 1994; MONTAÑO, 2007; TACHIZAWA, 2004).

Por apresentar particularidades complexas, um dos problemas das organizações do Terceiro Setor está na gestão, ou seja, na falta de inovações, instrumentos de gestão inadequados e falta de tecnologias organizacionais. É fundamental a reformulação de estratégias competitivas, a definição de seus objetivos e a reavaliação dos processos. Sendo que a captação de recursos é um dos principais desafios do gerenciamento destas organizações.

Para o sucesso das entidades do Terceiro Setor, a contabilidade como ciência social, instrumento de informações para tomada de decisão, pode-se tornar uma vantagem competitiva diante da forte concorrência, pois é capaz de fornecer uma base informacional que ofereça segurança e auxiliem no planejamento, controle e na tomada de decisões.

Atualmente, a contabilidade moderna vem aprimorando sistemas de informações que é fundamental na estrutura organizacional, possibilitando uma gestão estratégica rápida e flexível, propiciando o crescimento e desenvolvimento da organização, com ou sem fins lucrativos.

A Contabilidade de Custos se originou da Contabilidade Financeira, tendo como finalidade a avaliação de estoques na indústria. Entretanto, a contabilidade de custos pode também contribuir no controle de custos e na tomada de decisão.

No contexto empresarial, as organizações do Terceiro Setor estão inseridas em um ambiente competitivo, residindo, assim, a necessidade de otimizar seus recursos. A Contabilidade de Custos presta seus serviços auxiliando as empresas, cada vez mais preocupadas no correto gerenciamento de seus recursos. Em relação aos sistemas de custos, observa-se a necessidade de sua utilização por qualquer organização inserida no Terceiro Setor, sendo compatível com as características e com as informações necessárias no processo decisório.

As organizações do Terceiro Setor, enfrentam a necessidade de profissionalização de maneira que possam interagir com maior efetividade nas suas relações com os outros setores – Estado e mercado, a fim de obter resultados positivos perante a sociedade que é o seu principal objeto de atuação. Dado seu grau de colaboração com os outros setores e, principalmente com a sociedade, o entendimento das expectativas dos *stakeholders* passa a ter uma condição a ser explorada com o intuito de facilitar a formação de suas estratégias e o atendimento aos resultados.

A importância da informação no mundo globalizado está ampliando o campo de atuação da contabilidade de custos, sendo usado em diversos mercados, seja de serviços, comerciais ou indústrias. Visando a otimização dos recursos financeiros, as organizações sem fins lucrativos, que fazem parte do Terceiro Setor, também estão utilizando, timidamente, a contabilidade de custos como instrumento gerencial.

Constata-se que é crescente o número de organizações do Terceiro Setor. Assim, buscar especializar-se na gestão com o objetivo de uma melhor qualificação dos serviços do segmento é fundamental. Com isso, um sistema de custos eficiente e eficaz traz à organização uma vantagem competitiva, capaz de oferecer informações que possibilitem aos gestores a tomada de decisões mais acertadas sobre processos, produtos e serviços.

A crescente escassez de recursos e o aumento da competitividade para obtê-los, trazem para as organizações a necessidade de aprimorar, planejar e controlar seus custos. E, com o

gerenciamento dos recursos, as decisões, a cerca da forma de captação e utilização dos recursos, serão mais eficazes.

O planejamento e gestão de custos na prática das organizações não governamentais ocorrem de maneira não muito adequada à realidade. Verifica-se que, na maioria das vezes, quem se responsabiliza pela elaboração, coleta, acumulação, organização, análise, interpretação e informação dos custos dos serviços, dos componentes operacionais e administrativos, dos planos operacionais, programas, atividades especiais e controle dos próprios custos e das operações, que auxiliarão na tomada de decisões, não são profissionais da área.

Diante do exposto, o tema deste estudo é o **DELINEAMENTO CONCEITUAL DE UM SISTEMA DE CUSTOS PARA UMA ORGANIZAÇÃO DO TERCEIRO SETOR.**

O problema apresentado é *Como estruturar um modelo conceitual de sistema de custos para uma organização do Terceiro Setor?*

1.1 OBJETIVOS

1.1.1 Objetivo Geral

O presente trabalho tem como objetivo geral desenvolver um sistema de custeio por absorção, utilizado para o processo de tomada de decisão em uma entidade do Terceiro Setor.

1.1.2. Objetivos Específicos

O gerenciamento dos custos de forma eficiente pode ser obtido através da implantação de um sistema de custeio que por sua vez deve ser capaz de atender as necessidades de informação para IDES/PROMENOR, no sentido de serem economicamente viáveis prestando-se para atender os seguintes objetivos:

- Caracterizar o terceiro setor e as entidades que o compõem;

- Identificar os itens de custos e seus direcionadores de custos;
- Levantar as características e procedimentos específicos da organização pesquisada.;
- Definir as etapas do modelo de um sistema de custeio, segundo as especificidades da organização;
- Testar na IDES/PROMENOR as etapas do modelo do sistema de custos proposto em um dos programas sociais.

1.2 JUSTIFICATIVA

A fragilidade do Estado em atender as demandas da área social, está permitindo o crescimento acelerado do Terceiro Setor. Observa-se também que, a escassez de recursos financeiros e recursos humanos são crescentes, conseqüentemente, parte das organizações enfrenta dificuldades financeiras e de pessoal que as impossibilitam desempenhar um papel relevante para o seu público e para a sociedade em geral.

Diante desse cenário, as organizações que fazem parte do Terceiro Setor, para se manterem no mercado atual, necessitam passar por uma mudança organizacional. Além disso, à medida que as instituições do chamado Terceiro Setor se multiplicam, cresce também a exigência por profissionalização. Sai de cena o voluntariado e ascende a necessidade de visão gerencial e rigor financeiro, bem como profissionais que possuem habilidades e conhecimentos específicos, principalmente sobre organizações sem fins lucrativos.

A justificativa desta pesquisa está relacionada à falta de recursos capazes de ajudar as organizações do Terceiro Setor na gestão. Contudo, as organizações do Terceiro Setor, se comparadas com o Segundo Setor, ainda são carentes e anseiam por recursos capazes de ajudá-las na administração, nos seus controles e, enfim, na sua controlabilidade, seja essa financeira, de custos, de recursos humanos ou de qualquer outro fator que influencie a sua sobrevivência.

A Contabilidade é um instrumento gerencial, que estuda e controla o patrimônio das entidades. Através do processamento de dados de natureza econômica, financeira e física que geram importantes informações; por meio de relatórios e comunicados, que auxiliam seus

usuários nas tomadas de decisões vitais para o sucesso do negócio (FIPECAFI, 2003; MARION, 2005).

A atmosfera econômica atual fez com que as entidades do Terceiro Setor sentissem a necessidade de conhecer, controlar e gerenciar os seus custos de maneira eficaz para conseguirem garantir a sua continuidade e tornarem-se mais competitivas no mercado onde estavam atuando. Entretanto, várias organizações vão à falência ou enfrentam problemas de sobrevivência por não ter uma contabilidade adequada ao gerenciamento, levando a gerência tomar decisões a partir de dados duvidosos.

Um aspecto que colabora com a importância deste estudo é o fato de que os sistemas de gestão de custos, por sua capacidade de fornecer informações que auxiliam a tomada de decisões, propiciam o planejamento e o controle de recursos, pois, desse modo, constitui-se um instrumento gerencial fundamental na busca da sustentação da organização. Em virtude disto, a implantação de um sistema de custos em uma organização é relevante.

O objetivo da gestão de custos é minimizar os custos das operações de cada atividade, a fim de analisar as causas das variações ocorridas nos custos, avaliá-las e, propor medidas corretivas (FERREIRA, 2007). Esse sistema de avaliação de custos, que pode ser utilizado pelas organizações do Terceiro Setor, por e tratar de organizações que trabalham constantemente com projetos, possui duas finalidades principais: planejar e controlar os processos administrativos da organização.

As instituições do Terceiro Setor, em seus perfis, unem a educação, a pesquisa e informação e por isso precisam gerir, administrar seus custos para captar mais recursos e assegurar a sua continuidade; fazendo alocação adequada e localizando os departamentos ou atividades que mais gastam, e desse modo, poder tomar decisões sobre eles. Conciliar o aumento da demanda de trabalho com a escassez de recursos é um dos desafios das organizações do Terceiro Setor.

Um sistema de custeio constitui-se em um instrumento de grande valor gerencial, uma vez que para isso, são necessárias as análises das atividades realizadas, quer quanto aos custos, quer quanto à integração no processo produtivo global, permitindo aos gerentes as oportunidades de melhoria dos processos e redução de custos. Considerando o comportamento diferenciado das variáveis, no processo decisório são tomadas as decisões estratégicas, táticas e operacionais, convertendo-as em ação. A tomada de decisão não é uma tarefa simples por si só; porém, quando é feita numa organização sem fins lucrativos pode tornar-se ainda mais complexa.

A implantação de um sistema de controle gerencial adequado às necessidades da entidade é capaz de gerar informações relevantes e indispensáveis no processo de tomada de decisão, contribuindo desta forma para o desenvolvimento e aperfeiçoamento das práticas de gestão da IDES/PROMENOR e, conseqüentemente, para uma melhor utilização dos recursos.

Em termos específicos, o sistema de custeio pode ajudar a organização em diferentes aspectos, como a identificação dos programas mais rentáveis, os custos sociais na inclusão social das crianças e adolescentes cujos direitos foram violados.

Nesse sentido, a contribuição deste Trabalho de Conclusão de Curso reside em apresentar uma proposta de sistema de custos para a geração de informações de suporte à tomada de decisões em uma organização do Terceiro Setor, apropriando-se da utilização de diferentes metodologias de custeio.

1.3 METODOLOGIA

Na visão de Gil (2002, p.17), pesquisa é “o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos”. A metodologia aplicada para a realização deste estudo científico de natureza exploratória e descritiva é caracterizada por procedimento de estudo de caso, que utiliza técnicas de pesquisa bibliográfica e documental para sua realização.

Segundo Gil (1991, p.45) pesquisa exploratória tem “como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema”. Envolve levantamento bibliográfico; entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado; análise de exemplos que estimulem a compreensão. Assume, em geral, as formas de pesquisas bibliográficas e estudos de caso.

Gil (1991, p. 46) descreve que a pesquisa descritiva tem “como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno”. Envolve o uso de técnicas padronizadas de coleta de dados: questionário e observação sistemática. Assume, em geral, a forma de Levantamento.

A sua natureza exploratória e descritiva está evidenciada na necessidade de explorar uma área de gestão ainda pouco estudada, que é a gestão do Terceiro Setor e na necessidade de descrição de todos os procedimentos relativos à operacionalização dos departamentos para que, a partir desta descrição, seja possível obter um entendimento de suas rotinas.

O estudo de caso se caracteriza como um método de pesquisa empírica que conduz a uma análise compreensiva concentrada em um objeto específico: neste caso por estudar uma organização do terceiro setor específica e não o segmento como um todo. Esta fixação de um único objeto de estudo permite que o pesquisador realize uma investigação intensiva que se traduz pela profundidade de seu estudo, necessitando lançar mão de vários recursos para a obtenção dos dados de pesquisa (MEKSENAS, 2002).

A metodologia foi aplicada na Irmandade do Divino Espírito Santo localizada em Florianópolis. A população deste estudo compreende todos os departamentos da instituição.

Segundo Trujillo (apud MARCONI e LAKATOS, 2003, p. 183), no que se refere à pesquisa bibliográfica, ou de fonte secundárias, “é composta por toda a bibliografia já tornada pública, como por exemplo: jornais, artigos, livros, teses, etc. Este tipo de pesquisa tem por objetivo permitir ao cientista obter um reforço paralelo na análise de suas pesquisas”. Portanto, foram realizadas pesquisas bibliográficas para conceituar o Terceiro Setor, Prestação de Serviços, Controladoria e também sobre Métodos de Custeio. As fontes da pesquisa bibliográfica consistem em livros, revistas, dissertações, teses, artigos e pesquisa com sistema de busca na *Internet*.

De acordo com Severino (2007, p.122), na pesquisa documental “tem-se como fonte documentos no sentido amplo, ou seja, não só de documentos impressos, mas, sobretudo de outros tipos de documentos, tais como jornais, fotos, filmes, gravações, documentos legais”.

A pesquisa documental, também denominada de fonte primária, é caracterizada pela utilização de materiais que ainda não sofreram tratamento analítico (SILVA, 2003). Serão utilizados, como exemplo, os relatórios e controles internos da IDES/PROMENOR objeto de estudo, gráficos, memorandos, fotografias etc. Com a pesquisa documental realizada na IDES/PROMENOR foi possível extrair informações dos relatórios financeiros da instituição, a fim de obter informações como estatuto da instituição, plano de contas e regulamentação.

Para Lakatos e Marconi (1989, p.107), a técnica de entrevista “é uma conversação efetuada face a face, de maneira metódica; proporciona ao entrevistador, verbalmente, a informação necessária [...]”. Por sua vez, a entrevista não estruturada é caracterizada como uma técnica informal, cujo objetivo básico é a coleta de dados.

Gil (1991, p.90) afirma que para a coleta de dados nos levantamentos “são utilizadas as técnicas de interrogação: o questionário, a entrevista e o formulário”.

Através de um levantamento de dados junto aos colaboradores da IDES/PROMENOR, o processo de coleta de dados foi efetuado a partir de nove entrevistas não estruturadas (*brainstorming* e reuniões), com os coordenadores dos projetos sociais e os responsáveis pelo

departamento de pessoal, departamento financeiro e a manutenção. A fim de se obter informações que pudessem responder aos objetivos da pesquisa, também foram coletados dados, através da observação das rotinas e atividades do cotidiano da Instituição.

1.4 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Este trabalho de conclusão de curso consiste em um estudo de caso. Portanto, todos os resultados obtidos apenas podem ser considerados para aplicação na entidade, objeto de estudo. Porém, este trabalho pode ser usado como base para outras entidades do Terceiro Setor, para fins de comparação.

Além disso, a própria instituição apresenta limitações em termos de prazos e recursos para o pleno desenvolvimento da metodologia proposta.

Em termos quantitativos, a metodologia de custeio utilizada no estudo, também, pode ser questionada quanto à exatidão dos números apresentados.

1.5 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

O presente trabalho está estruturado em 5 capítulos principais, que por sua vez estão subdivididos em seções:

No primeiro capítulo apresenta-se a Introdução do trabalho. Nesse capítulo oferece-se uma visão geral da temática em estudo, delinea-se o problema, justificativa, objetivo geral, objetivos específicos e as limitações da pesquisa.

No segundo capítulo apresenta-se a fundamentação teórica sobre o tema abordado. Nesse capítulo conceituam-se os termos relevantes: terceiro setor, prestação de serviços, métodos e princípios de custeio, sistemas de informações gerenciais e controladoria.

No terceiro capítulo apresenta-se a IDES/PROMENOR, objeto deste estudo. Nesse capítulo verifica-se o processo produtivo e o sistema de gerenciamento utilizado pela entidade.

No quarto capítulo descreve-se o sistema de controle de custos proposto ao caso estudado. Nesse capítulo, apontam-se os processos, as necessidades de informação e os

relatórios gerenciais, e a aplicação do modelo conceitual do sistema de custos em um dos programas sociais.

No quinto capítulo apresentam-se as conclusões do trabalho e recomendações para trabalhos futuros.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo apresentam-se os conceitos e definições utilizadas no desenvolvimento do trabalho. Inicia-se apresentando a conceituação, as áreas de atuação, o crescimento do Terceiro Setor, segundo estudiosos do tema. Na seqüência, conceituam-se os serviços apresentando suas características e particularidades. A seguir, são apresentados os conceitos básicos dos métodos de custeio: absorção, direto ou variável, RKW, ABC e o Método da Unidade de Esforço de Produção. Definem-se, também, os sistemas de informações gerenciais e seus benefícios. Por fim, evidenciam-se os conceitos, funções e missões da Controladoria.

2.1 TERCEIRO SETOR

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

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

O Primeiro Setor é formado pelo Estado, responsável pelas questões sociais; o Segundo Setor é composto por empresas privadas, responsável pelas questões individuais que comercializa bens e serviços, com fins lucrativos; e o Terceiro Setor é constituído por organizações privadas sem fins lucrativos, que tem como objetivo preencher as lacunas deixadas pelo Estado e pela atuação do setor privado, gerando serviços de caráter público.

Coelho (2002, p.40) define o Terceiro Setor como “aquele em que as atividades não seriam nem coercitivas nem voltadas para o lucro”. Na visão de Drucker (1997, p. 3), observa-se que “a organização sem fins lucrativos existe para provocar mudanças nos indivíduos e na sociedade”.

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

O Terceiro Setor consiste em organizações cujos objetivos principais são sociais, em vez de econômicos. As organizações sem fins lucrativos atuam em diversas áreas como: educação, justiça e promoção de direitos, cultura e recreação, educação e pesquisa, saúde, assistência social, ambientalismo, desenvolvimento e defesa dos direitos e religião entre outras.

Para Fernandes (1994, p. 23), no Terceiro Setor “presume-se que as organizações devam prestar serviços coletivos que não passam pelo exercício do poder do Estado”.

Conforme Drucker (1997, p. 8), as organizações sem fins lucrativos “não têm lucros. Elas têm a tendência de considerar tudo àquilo que fazem como justo, moral e a serviço de uma causa”. Portanto, quaisquer excedentes devem ser reinvestidos nas atividades produtivas a serviço de uma causa.

Hudson (1999, p. XI) comenta que “ao contrário de organizações do setor privado, não distribuem lucros a seus proprietários e, diferentemente das organizações do setor público, não estão sujeitas a controle político direto”. Essas organizações têm independência para determinar seu próprio futuro.

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

A classificação e as fronteiras entre os três setores não estão bem definidos. Hudson (1999, p.08) afirma que “algumas organizações são típicas do setor. Outras são secundárias. Muitas compartilham os valores do setor, mas também têm características em comum com os setores público ou privado”, ou seja, para o autor a subdivisão do Terceiro Setor não está clara e precisa. Existem organizações típicas do Terceiro Setor e outras secundárias do Setor Público e Setor Privado. A FIGURA 1 define as fronteiras entre os setores:

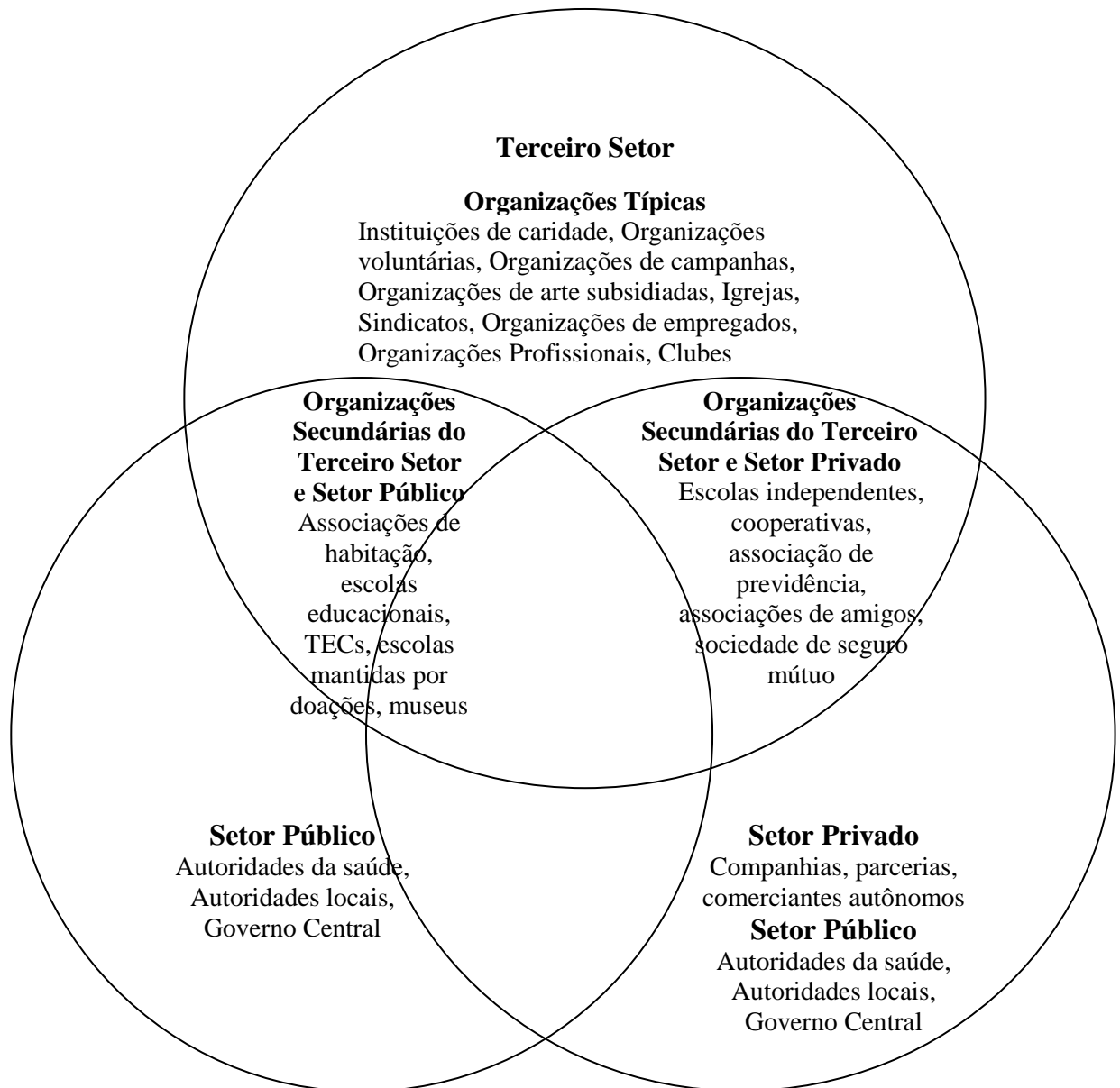


FIGURA 1 - FRONTEIRAS ENTRE O TERCEIRO SETOR, SETOR PRIVADO, E O SETOR PÚBLICO

FONTE: Hudson (1999, p.09).

As ONGs, que são maioria entre entidades do Terceiro Setor, são caracterizadas juridicamente por associações ou fundações e são entidades de natureza privada (não públicas) sem fins lucrativos. O público atingido pelos trabalhos das ONG's é bastante diversificado, incluindo como beneficiários, associações, sindicatos, grupos definidos como religião, crianças, deficientes físicos, entre outros. A quantidade de órgãos e níveis hierárquicos de uma organização depende do porte e volume de atividades desenvolvidas pela organização, porém esta funciona obrigatoriamente em termos de estrutura interna com

Assembléia Geral (órgão de natureza deliberativa e com diretoria ou conselho administrativo – órgão de natureza decisória). Em alguns casos é obrigatória a criação de Conselho Fiscal. O Conselho Consultivo tem sua criação facultativa.

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

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

Segundo Cruz e Estraviz (2003, p.19), “A missão é a alma da instituição e a captação de recursos é uma forma de atingi-la e não de transformá-la. Não se deve desviar a missão em função de uma doação”.

Ao pensar na captação de recursos, as organizações do Terceiro Setor devem repensar sua missão, seus objetivos e desempenho diante do problema social enfrentado, os colaboradores devem trabalhar pela essência da missão. Montañó (2007, p.208) alerta que “a captação de recursos no terceiro setor, pode ocasionar a perda da identidade, descaracterização da missão da organização”.

Apesar da diversidade das organizações que compõem o Terceiro Setor, todas têm características em comum. As organizações que o compõem, além de serem sem fins lucrativos, devem ser representativas, contribuindo para o desenvolvimento de políticas públicas e para os processos de integração e coesão social (HUDSON, 1999). Ao mesmo tempo devem ser inovativas, sendo desenvolvidas tanto por técnicos quanto por voluntários que estão diretamente envolvidos com os problemas.

2.2 PRESTAÇÃO DE SERVIÇO

Nos países desenvolvidos o setor de serviços ocupa posição de destaque na economia. Os principais indicadores utilizados para evidenciar esta evolução têm sido os percentuais de participação de setor de serviço na geração de emprego e na geração do Produto Interno Bruto (PIB). Quanto mais as economias se desenvolvem, maior parte da população se desloca para esse setor (FITZSIMMONS e FITZSIMMONS, 2005; GIANESI e CORRÊA, 1996; CAON E CORRÊA, 2006).

Caon e Corrêa (2006, p.26) afirmam que no Brasil “as estatísticas não se mostram diferentes da tendência apresentada no mundo industrializado. Em termos de ocupação de mão-de-obra, o setor de serviços vem aumentando sua participação nas últimas décadas”. Sendo assim, o setor de serviços apresenta sua relevância diante do atual cenário econômico brasileiro, gerando emprego e aumentando o PIB. A permanência de uma empresa no mercado exige um planejamento e uma sistematização do atendimento ao cliente na prestação de serviços e na sua qualidade.

De acordo com o Código Civil, Lei 10.406/02 prestação de serviço é “toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição”, excluídos as relações de emprego e outros serviços regulados por legislação específica.

Segundo Giansesi e Corrêa (1996, p.87) a prestação de serviços “é a principal responsável pela percepção do cliente em relação ao serviço”. É neste momento que o fornecedor entra em contato com o cliente, ou seja, é neste momento que o cliente irá avaliar o serviço obtendo uma impressão favorável ou desfavorável da qualidade do atendimento, comparando as suas necessidades. Os estudiosos definem este momento como a “hora da verdade”.

A prestação de um serviço deve se caracterizar por sua simplicidade e pela possibilidade de ser facilmente reorientada ao seu foco, por ter os procedimentos devidamente sistematizados, devido a um treinamento para serviços complexos. E também pelo o fato de que o comportamento do pessoal que tem contato com o cliente visa oferecer qualidade nos serviços oferecidos (GIANESI e CORRÊA, 1996).

Para Fitzsimmons e Fitzsimmons (2005, p.30), serviço é “uma experiência precíval, intangível, desenvolvida para um consumidor que desempenha o papel do co-produtor”.

Dentre os fatores relevantes os serviços apresentam características - intangibilidade (a prestação de um serviço resulta em uma experiência, portanto não pode ser tocado, testado

etc., tendo como exemplo uma viagem que o resultado é a experiência); inseparabilidade/simultaneidade (não há como separar o prestador do serviço do consumidor de serviço. A presença do prestador de serviço é inevitável. Por exemplo: ao recepcionar o cliente no hotel, cliente e prestador de serviço precisam estar presentes); variabilidade (os serviços variam em virtude da ligação à pessoa do fornecedor de serviço, bem como à pessoa do cliente, ao local e ao tempo. Depende de quem, quando, onde e como são providos os serviços); perecibilidade (não podem ser armazenados) e não transfere propriedade - que os diferenciam dos bens manufaturados. (FITZSIMMONS e FITZSIMMONS, 2005; GIANESI e CORRÊA, 1996).

Segundo Fitzsimmons e Fitzsimmons (2005, p.30), são encontradas muitas definições de serviços, “[...] mas todas contêm um tema comum de intangibilidade e consumo simultâneo”.

Pela natureza dos serviços, muitos fatores são relevantes na consideração dos aspectos que influenciam a prestação de serviços. Na escolha dos fatores mais relevantes e na combinação entre eles, deve-se encontrar uma forma adequada de entregar à sociedade um serviço de atendimento pleno, adequado aos desejos do cliente. A prestação de serviços apresenta dificuldades na gestão da qualidade, com tendências a uma menor confiabilidade, devido, principalmente, ao trabalho ser realizado por pessoas. Isso sugere a industrialização dos serviços através da incorporação de tecnologias. Esta industrialização reformula o trabalho, e a variabilidade inerente à mão-de-obra é absorvida pela tecnologia (LAS CASAS, 1999).

A satisfação dos clientes pela qualidade dos serviços pode ser considerada um dos elementos fundamentais para o crescimento e a lucratividade nas empresas prestadoras de serviços. Segundo Keith (1990, p.43), “quase sem nenhuma exceção, as organizações de serviços com qualidade superior enfocaram o cliente”, pois as empresas de serviço necessitam dos clientes para funcionarem.

A FIGURA 2 apresenta uma visão geral do processo, o modelo de estratégia de serviços com qualidade.

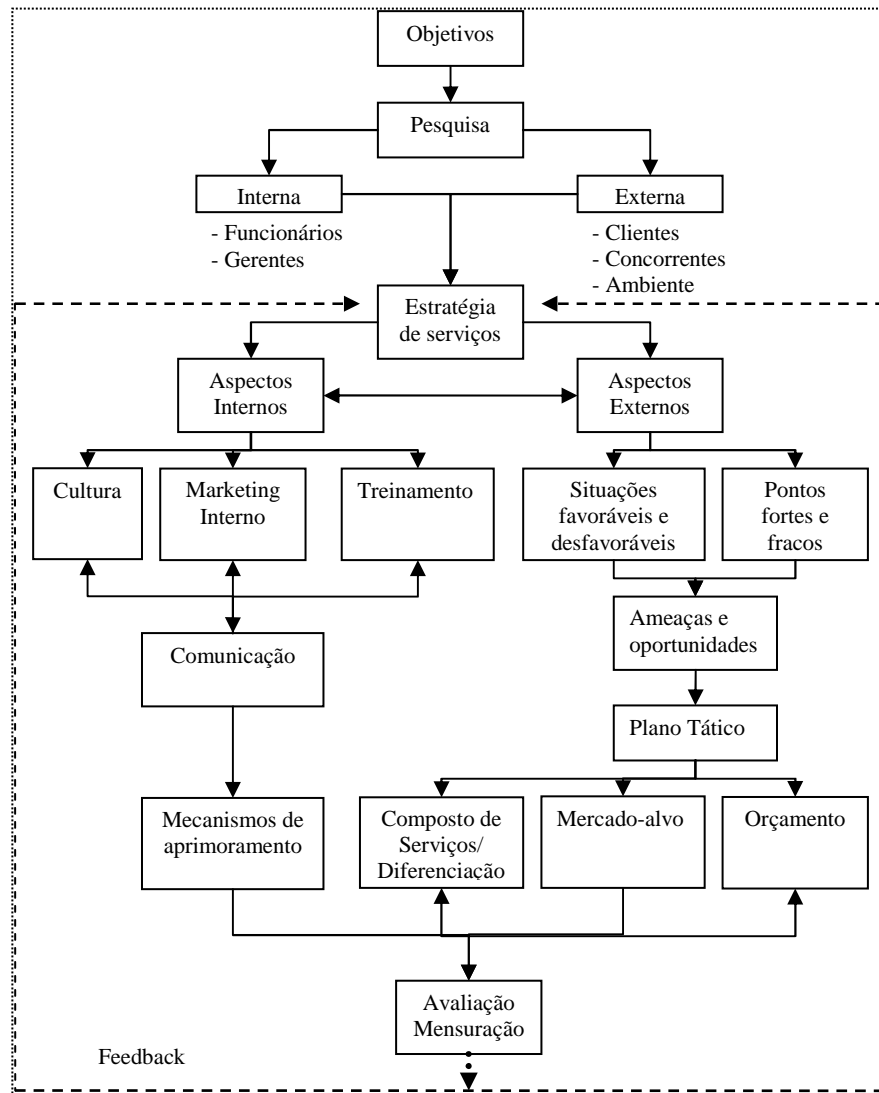


FIGURA 2 - MODELO DE ESTRATÉGIA DE SERVIÇOS COM QUALIDADE
 FONTE: Las Casas (1999, p.57).

O setor de serviços, além de estar em plena ascensão econômica, também está contribuindo com a formação de uma nova sociedade, denominada de Pós-Industrial. Fitzsimmons e Fitzsimmons (2005, p.31) argumentam que “enquanto uma sociedade industrial define o padrão de vida pela quantidade de bens, a sociedade pós-industrial está preocupada com a qualidade de vida, medida por serviços tais como saúde, educação, lazer”.

As organizações do Terceiro Setor tem relevado, nos últimos anos, uma crescente preocupação em melhorar o desempenho de suas operações e a qualidade na prestação de serviços de seus clientes, se antecipando aos concorrentes.

2.3 MÉTODOS E PRINCÍPIOS DE CUSTEIO

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

A análise voltada sob o prisma do princípio de custeio, está relacionada à relevância e adequação das informações geradas aos objetivos e necessidades da empresa. Conforme Bornia (2002, p.52), são considerados como princípios de custeio “[...] o custeio variável, o custeio por absorção integral, e o custeio por absorção ideal”.

A análise empregada sob o prisma do método de custeio está relacionada à parte operacional, ou seja, como os dados são processados e como são obtidas as informações. A alocação dos custos aos produtos é feita por meio de métodos de custeios e estes são: Custo Padrão, método dos centros de custos, custeio baseado em atividades e o método da unidade de esforço de produção. Na seqüência serão apresentados detalhadamente alguns desses métodos (BORNIA, 2002).

Os princípios de custeio determinam que tipo de custo deverá ser atribuído ou alocado ao produto. Para Bornia (2002, p.53), os princípios de custeio estão ligados aos próprios objetivos dos sistemas de custos, os quais estão relacionados aos próprios objetivos da contabilidade de custos: a avaliação de estoques, o auxílio ao controle e o auxílio à tomada de decisões.

O setor de serviço não permite a formação de estoques, pois é de natureza intangível, impossibilitando uso da contabilidade tradicional para absorver as flutuações da demanda. Logo, o objetivo de avaliação de estoques citado por Bornia (2002) não se aplica no setor de serviços.

O sistema de custos deve estar em sintonia com o sistema de gestão da empresa, ou seja, deve se relacionar com a estratégia gerencial da empresa que precisa identificar que tipo de informação se deseja obter e qual a finalidade desta informação.

Nos próximos tópicos, discorre-se sobre alguns princípios e métodos de custeio abordados pela literatura.

2.3.1 Custeio por Absorção Integral

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

Para Martins (2006, p.37), Custeio por Absorção “é o método derivado da aplicação dos princípios contábeis geralmente aceitos”. Segundo Padoveze (1994), Custeio por Absorção “é o método tradicional de custeamento, onde, para se obter o custo dos produtos, consideram-se todos os gastos industriais, diretos ou indiretos, fixos ou variáveis”. Os gastos industriais indiretos ou comuns são atribuídos aos produtos por critérios de distribuição. Ferreira (2007, p.158) afirma que “Esse critério considera como componentes do custo industrial todos os elementos direta ou indiretamente ligados à produção”.

O custeio por absorção pode ser utilizado com ou sem departamentalização. Para Martins (2006, p.57), o esquema geral do Custeio por Absorção sem departamentalização é: “(a) separação entre custos e despesas; (b) apropriação dos custos diretos diretamente aos produtos ou serviços; (c) rateio dos custos indiretos [...]”, de acordo com a FIGURA 3.

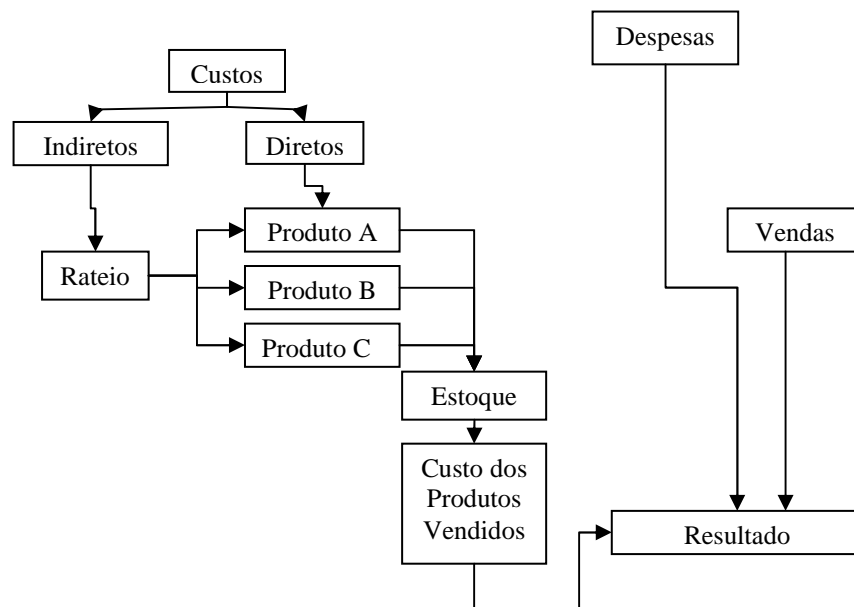


FIGURA 3 – ESQUEMA BÁSICO DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO
 FONTE: Martins (2006, p. 57)

Segundo Lunkes (2007, p.63):

O custeio por absorção pode ser desenvolvido de duas formas, com departamento ou não. Da primeira forma, os custos diretos são alocados diretamente e os indiretos são rateados aos produtos e serviços. Na segunda forma, os custos diretos são alocados aos produtos e serviços por meio de rateios. Por fim, esses custos dos produtos em elaboração e acabados são estocados até o momento da venda, quando então são lançados na DRE como custo dos produtos vendidos.

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

O resultado do custo do produto utilizando o Custeio por Absorção com departamentalização e sem departamentalização, terá resultado distinto, o custo do produto não será o mesmo. O Custeio por Absorção é muito utilizado pelas empresas por sua facilidade de implantação, por apresentar baixos custos de implantação e por ser aceito pela contabilidade societária.

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

Ferreira (2007, p.160) afirma que:

A grande falha do método de custeio por absorção é com relação aos custos indiretos fixos. Esses custos são alocados aos produtos por critério de rateio baseados em volume de consumo de matéria-prima ou mão-de-obra direta. Como esses critérios não expressam uma relação de proporcionalidade, ou relação de causa e efeito, que expliquem o porquê da alocação daquela proporção de custos indiretos àqueles produtos, tem-se como resultado uma alocação arbitrária.

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

2.3.2 Custeio Direto

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

Conforme Crepaldi (2004, p.117):

Custeio Variável é um tipo de custeamento que consiste em considerar como custo de produção do período apenas os custos variáveis incorridos. Os custos fixos, pelo fato de existirem mesmo que não haja produção, não são considerados como custo de produção e sim como despesas, sendo encerrados diretamente contra o resultado do período.

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

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

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

Martins (2006, p.202) afirma que:

Do ponto de vista decisório, verificamos que o Custeio Variável tem condições de propiciar muito mais rapidamente informações vitais à empresa; também o resultado medido dentro de seu critério parece ser mais informativo à administração, por abandonar os custos fixos e tratá-los contabilmente como se fossem despesas, já que são quase sempre repetitivos e independentes dos diversos produtos e unidades.

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

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

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

Esse método de custeio é utilizado, frequentemente, como instrumento de tomada de decisão nas empresas, pois identifica o relacionamento “custo-volume-lucro”; identifica o desempenho dos produtos; o custo dos produtos é calculado objetivamente, não sofrendo processos arbitrários; o custeamento é integrado com o custo-padrão e com o orçamento flexível, possibilitando o correto controle dos custos e o impacto do custo fixo nos lucros é apresentado de forma objetiva.

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

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

2.3.3 Método de Custeio RKW

O Método de Custeio RKW (Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit) - método dos centros de custos ou custeio pleno - teve sua origem na Alemanha, no início do século XX. É um método de custeio que aloca todos os custos e despesas fixas e variáveis aos departamentos e depois os rateia aos produtos.

Segundo Martins (2006, p.220), “[...] trata-se de uma técnica disseminada originalmente na Alemanha, que consiste no rateio não só dos custos de produção como também de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos”.

Os resultados do Método RKW são utilizados geralmente para fins gerenciais. Neste caso o RKW apropria os custos e despesas à produção em determinado período de tempo, por meio da utilização de centro de custos. Os custos indiretos devem ser rateados de forma mais adequada possível em relação aos produtos.

Bornia (2002, p.101) comenta que “a característica principal desse método é a divisão da organização em centros de custos”. Os centros de custos são determinados por fatores de organização, localização, responsabilidade e homogeneidade. De acordo com a função que desempenham, os centros de custos podem ser classificados em produtivos - que trabalham diretamente com a produção, e auxiliares – que sustentam a produção.

Lunkes (2007, p.64) afirma que “o RKW gera informações de custo dos produtos e serviços, incorporando todos os custos e despesas do período”. O autor ainda ressalta, “[...] ocorre que essa forma de determinação dos preços e dos produtos inclui gasto gerado por ineficiência administrativa e que, num mercado competitivo, o cliente não está disposto a pagar”.

Conforme Bornia (1995, p.27), é bem provável que o referido método seja “a técnica de alocação de custos aos produtos mais usada no Brasil e no mundo e sua sistemática representa perfeitamente os procedimentos da contabilidade de custos tradicional”.

Segundo Crepaldi (2004, p.251), “as aplicações do método de custeio pleno são eminentemente gerenciais”.

De acordo com Padoveze (1994, p.222), este método:

É o prolongamento do custeio por absorção. Nesse caso nem as despesas com vendas e administrativas são consideradas como gastos do período. Para o custeio integral, também essas despesas são alocadas aos diversos produtos através de critérios de distribuição.

As desvantagens deste método são muitas, o que torna o método pouco utilizado no Brasil. Observa-se que este método não faz distinção entre custos fixos e variáveis, considera-se a eficiência máxima da empresa. E, por possuir a parcela total dos custos fixos, é difícil encontrar o custo unitário do produto, pois não são consideradas as oscilações no volume de produção para calcular o custo unitário.

A maior vantagem deste método é o fato de se levar em consideração todos os gastos, sem exceção, de uma organização. O custeio 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.

2.3.4 Método de Custeio Baseado em Atividades

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

Segundo Martins (2006, p. 87), o Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC (*Activity-Based Costing*), é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. Para Nakagawa (1994, p.40), o ABC trata de “uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa”.

Atualmente os custos indiretos representam uma porcentagem relevante dos custos totais das entidades, sendo assim, o custeio ABC é uma tentativa de consertar as falhas dos sistemas tradicionais e capaz de proporcionar uma melhor alocação dos custos, principalmente dos custos indiretos, que nos sistemas tradicionais utilizam o critério de rateio baseado na mão-de-obra direta, horas máquinas e matéria-prima entre outros.

Kaplan e Cooper (1998, p.15) afirmam que os sistemas baseados na atividade (Sistema ABC) “surgiram em meados da década de 80 com o objetivo de suprir a necessidade de informações precisas sobre o custo da necessidade de recursos de produtos, serviços, clientes e canais específicos”.

Para ser utilizado, é necessário definir as atividades relevantes dentro dos departamentos das organizações e verificar respectivos direcionadores de custos que irão alocar os diversos custos dentro destas atividades. Depois de alocados os custos a estas

atividades, passa-se a observar a relação entre estas e os produtos, levando o custo de cada atividade aos produtos ou serviços. A aplicabilidade dos conceitos e da metodologia do ABC transpõe o limite das indústrias, na qual passam pelas entidades de prestação de serviços e podem chegar às instituições sem fins lucrativos, podendo ser implantados sem interferir no sistema contábil corrente da empresa, funcionando de forma paralela. A figura 4 exemplifica os processos do método ABC.

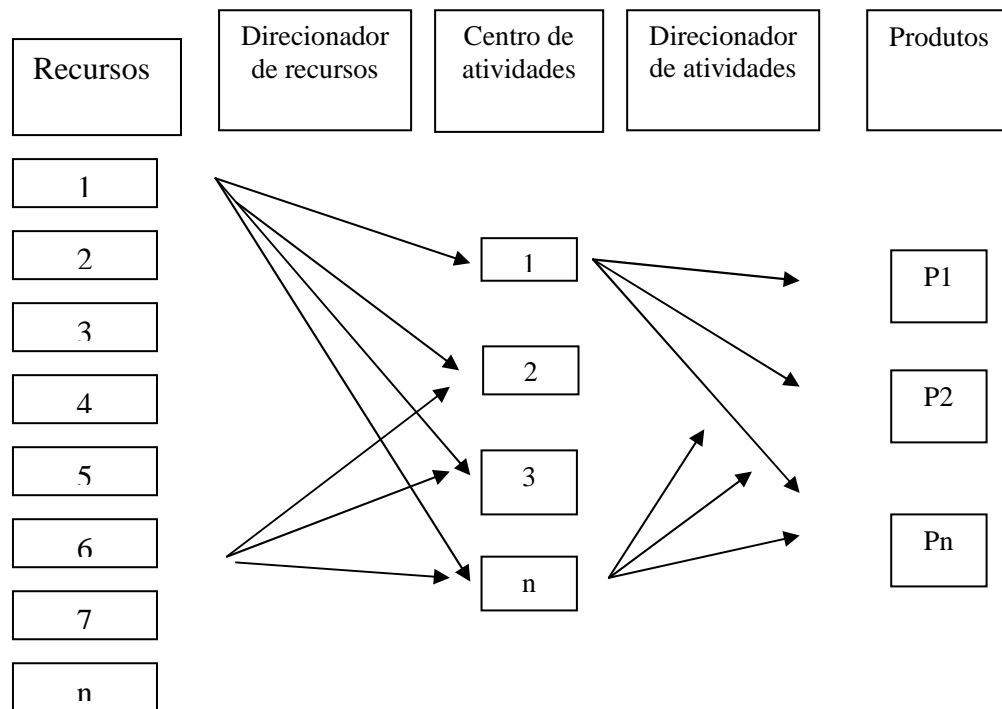


FIGURA 4 – PROCEDIMENTOS DO MÉTODO ABC
 FONTE: Ferreira (2007, p.189).

Nakagawa (1994, p.42) afirma que atividade é “um processo que combina, de forma adequada as pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos”. Indo de encontro a essa afirmativa, Martins (2006, p. 87) comenta que “a utilidade do Custeio Baseado em Atividades (ABC) não se limita ao custeio de Produtos. Ele é acima de tudo uma poderosa ferramenta a ser utilizada na gestão de custos”.

Segundo Atkinson (2000), a gestão baseada em atividades usa a informação fornecida por uma análise dos custos baseados em atividades para melhorar a lucratividade da empresa. Gestão baseada em atividades inclui a execução mais eficiente das atividades, eliminando a necessidade de executar certas atividades que não adicionam valor para os clientes.

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

Padoveze (1994, p. 241) afirma que “as vantagens do custeamento por atividades como método para proceder a uma distribuição dos custos indiretos de fabricação aos produtos de forma mais acurada parecem claras”. Permite apurar custos de forma mais precisa, ao mesmo tempo em que auxilia no processo de controle dos custos das atividades.

Ferreira (2007, p.191), comenta que “um dos pontos fracos ressaltados por muitos autores para o ABC é a complexidade do sistema, que implica um dispêndio de tempo e de recursos que dificulta a estimativa de suas reais vantagens em termos de custo-benefício”. O autor ainda enfatiza que outro ponto fraco está no fato de misturar custos fixos e variáveis, pois essa distinção é vital na tomada de decisão sendo que os custos variáveis são os relevantes no processo, já que variam com a decisão específica.

Os sistemas contábeis tradicionais tendem a usar uma ou duas bases principais para alocação dos custos indiretos de fabricação aos produtos, sendo a mais comum delas as horas de mão-de-obra direta, ou seja, os custos indiretos se tornam irrelevantes para medição e análise dos custos. O sistema ABC utiliza varias bases de alocação para alcançar maior precisão no direcionamento dos custos indiretos aos vários departamentos. O resultado é um sistema que fornece custos verdadeiramente relevantes para a tomada da decisão da alta direção da empresa.

2.3.5 Método da Unidade de Esforço de Produção

O Método da Unidade de Esforço de Produção (UEP) procura mensurar o custo de produção de diferentes produtos da empresa por meio de uma única unidade de medida. O Método da UEP tem por objetivo principal a unificação da produção através da criação de uma unidade de medida abstrata comum e homogênea para a produção diversificada das indústrias. Uma medida abstrata utilizada para unificação da produção é o esforço de produção.

Bornia (1995, p.481) descreve que “o sistema da unidade de esforço de produção baseia-se na unificação da produção de empresas multiprodutoras mediante definição de uma unidade de medida comum a todos os artigos da empresa”.

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

Segundo Martins (2006, p. 312), o método da UEP “consiste na construção e utilização de uma unidade de medida dos esforços e recursos aplicados na produção de vários produtos. Essa medida pode ser homogênea, de forma que possa servir de denominador comum a todos os produtos”.

Este conceito representa todo esforço despendido no sentido de transformar a matéria-prima nos produtos acabados da empresa. Assim, o trabalho da mão-de-obra (direta e indireta), a energia elétrica utilizada para mover as máquinas e iluminar o ambiente, os materiais de consumo necessários para por em funcionamento a fábrica, a manutenção do equipamento, o controle de qualidade, o trabalho intelectual de planejamento da produção, enfim, tudo o que se relaciona com a produção da empresa gera esforços de produção (BORNIA, 1995).

O método de custeio através da UEP tem como missão transformar uma organização multiprodutora em monoprodutora, através do uso da unidade de medida padrão que permite comparar diferentes produtos em termos econômicos e operacionais.

Neste sentido, a UEP busca a criação de uma unidade de medida capaz de permitir uma homogeneidade entre os produtos ou serviços produzidos, através da comparação da proporção de esforços produtivos que cada um destes itens consome durante seu processo de elaboração/realização, em relação a um produto utilizado como matriz. A regra prática da homogeneidade é que as diferenças não sejam relevantes, de tal maneira a influírem significativamente no resultado.

Para o método da UEP, os focos concentradores dos esforços de produção das empresas são todas as atividades diretamente envolvidas na fabricação dos produtos. Os esforços das atividades auxiliares são repassados às atividades produtivas e, daí, aos produtos.

A implantação do método da UEP pode ser dividida em cinco procedimentos básicos: divisão da fábrica em postos operativos, determinação dos foto-índices, escolha do produto base, cálculo dos potenciais produtivos e determinação das equivalentes dos produtos.

Ilustra-se conforme a FIGURA 5:

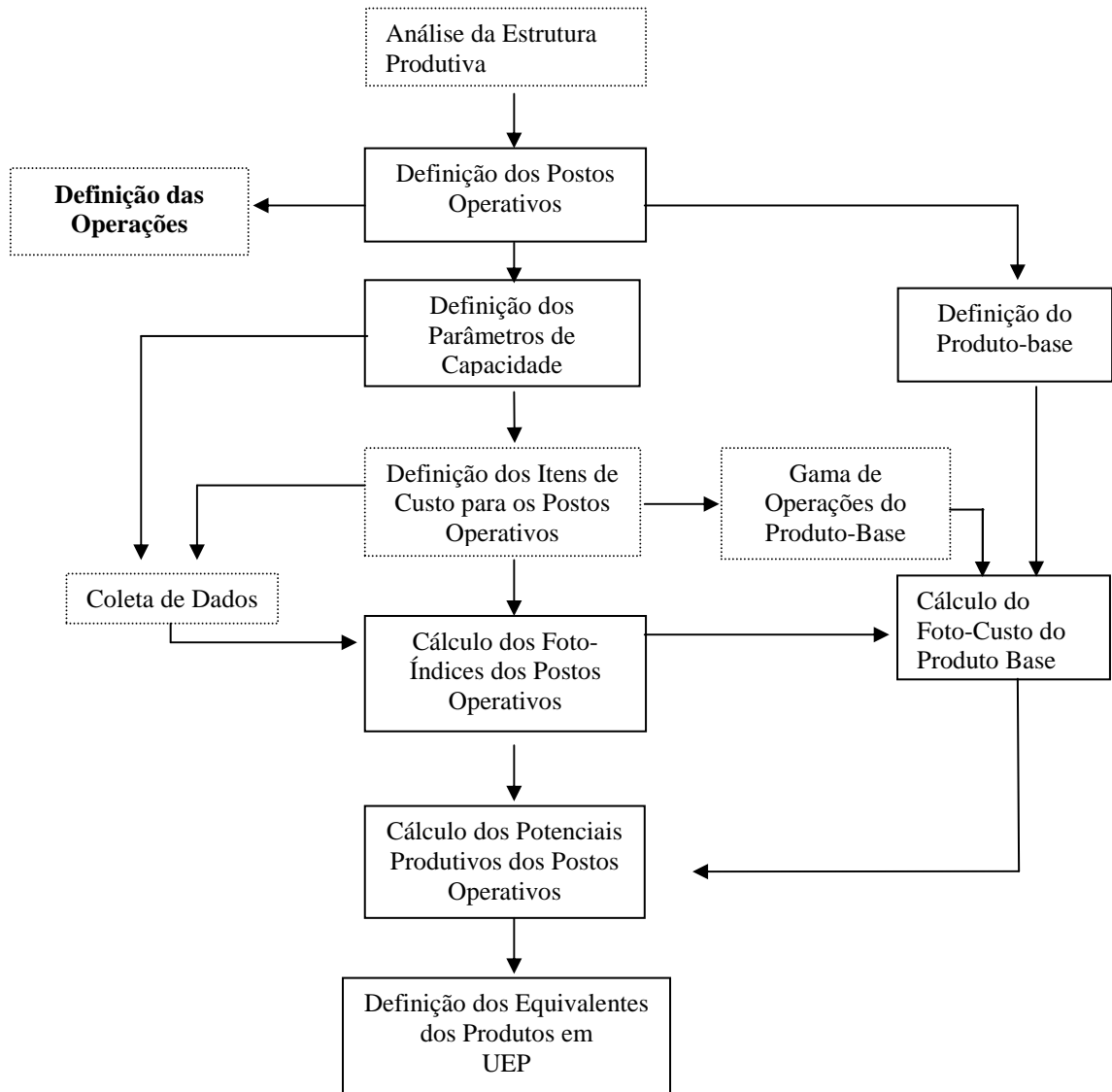


FIGURA 5 – PROCEDIMENTOS PARA IMPLANTAÇÃO DO MÉTODO DA UEP
 FONTE: Adaptado de Antunes Jr (1988)

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

2.4 SISTEMA DE INFORMAÇÕES GERENCIAIS

No atual contexto, os gestores têm uma crescente necessidade de informações, que se torna um vital recurso organizacional. Nesse cenário, o Sistema de Informações Gerenciais (SIG) torna-se um importante instrumento administrativo. Engloba todos os componentes da organização e possibilita gerar informações relevantes, propiciando a otimização do processo decisório.

Para melhor compreensão, Sistema de Informações Gerenciais é o processo que transforma dados em informações utilizadas no planejamento, organização e controle da gestão da empresa, otimizando os resultados esperados. Dados são números e fatos brutos, não analisados e as informações são dados que passaram por um tratamento analítico sob alguma ótica. Os gestores necessitam de um sistema de informação eficiente e eficaz que possa gerar informações relevantes na tomada de decisão. Entende-se que os dados são necessários e as informações vitais para o processo organizacional.

Para Oliveira (2006, p.25), sistema de informações gerenciais é:

[...] o processo de transformação de dados em informações que são utilizadas na estrutura decisória da empresa, proporcionando, ainda, a sustentação administrativa para otimizar os resultados esperados.

Um SIG eficiente pode ser considerado um instrumento facilitador, capaz de trazer uma significativa melhora nos processos da empresa. Portanto o SIG pode fornecer informações significantes e em tempo imediato, reduzir o tempo dos processos decisórios, e fornecer informações que mostre a real situação da empresa no mercado em que está inserida.

Segundo Polloni (2000, p.30), “as características básicas de um SIG são: dados sintéticos, comparativos, com pouco volume, com ágil tempo de respostas e visualização dos dados”.

A FIGURA 6 ilustra um modelo de Sistema de Informações Gerenciais.

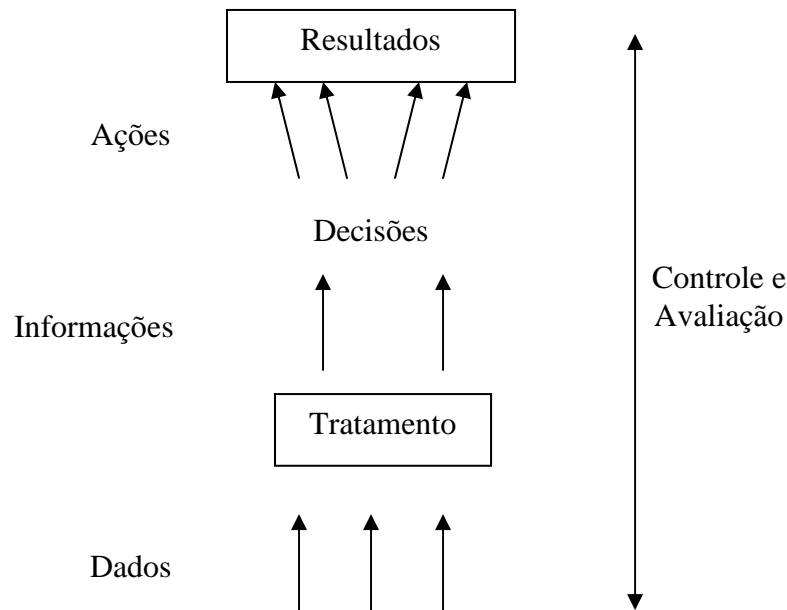


FIGURA 6 – MODELO PROPOSTO DE UM SIG
 FONTE: Oliveira (2006).

De acordo com a ilustração, os dados que entram no sistema podem ser chamados de internos, pois estão contidos nos subsistemas da empresa, mas são extraídos de fontes internas (realidade interna da empresa) e externas (ambiente da empresa). Esses dados recebem um tratamento adequado para serem transformados em informações, essas informações que, geralmente são relatórios, auxiliarão os gestores na tomada de decisões.

Pode-se observar no modelo, que o SIG está interligado com o processo decisório da empresa. As informações podem ser apresentadas de várias maneiras: textos, gráficos e planilhas. Como os Sistemas de Informações Gerenciais estão relacionados às atividades de gestão, têm como objetivo fornecer informações úteis aos tomadores de decisão, de diversas áreas funcionais, um *feedback* sobre tudo o que acontece na empresa, disponibilizando informações com um nível de detalhamento adequado às necessidades de cada usuário.

O SIG é representado pelo conjunto de subsistemas de informações, visualizados de forma integrada, possibilitando interações entre eles, e capazes de gerar informações necessárias ao processo decisório. Segundo Oliveira (2006, p.28), esses sistemas gerenciais podem trazer os seguintes benefícios:

- Redução dos custos das operações;
- Melhoria no acesso às informações, proporcionando relatórios mais precisos e rápidos, com menor esforço;
- Aumento da produtividade;

- Melhoria nos serviços realizados e oferecidos;
- Melhoria no processo de tomada de decisões. Por meio de fornecimento de informações mais rápidas e precisas;
- Estímulo para a maior interação entre os tomadores de decisão;
- Fornecimento de melhores projeções e análises dos efeitos das decisões;
- Melhoria na estrutura organizacional, para facilitar o fluxo de informações;
- Melhoria na estrutura de poder, proporcionando maior poder para aqueles que entendem e controlam o sistema;
- Redução do grau de centralização de decisões na empresa;
- Melhoria na adaptação da empresa para enfrentar os acontecimentos não previstos.

Conforme os benefícios que os sistemas de informações gerenciais podem trazer para empresa, fica claro que com um SIG adequado, a empresa se torna portadora de uma vantagem competitiva em relação as suas concorrentes.

Para que a empresa possa usufruir das vantagens geradas pelos sistemas de informações gerenciais, é necessário o envolvimento da alta e média administração, o conhecimento, habilidade e a contínua operacionalização dos funcionários que alimentam o sistema, adicionarem dados relevantes.

2.5 CONTROLADORIA

A informação é um fator essencial no processo de gestão, pois induz o comportamento dos gestores. Sem informações não é possível estabelecer os objetivos estabelecidos pela empresa. Portanto, o departamento responsável pelo fornecimento de informações que auxiliam os gestores, muitas vezes, na tomada de decisão é denominado de Controladoria.

A Controladoria é um órgão de apoio à administração, no qual está ligado diretamente ao cumprimento dos objetivos da organização. Sua função é verificar, analisar, fiscalizar e registrar os atos e fatos administrativos ocorridos, coordenar o processo de planejamento e controle, com o objetivo de transmitir informações necessárias ao processo decisório.

Para Mosimann e Fisch (1999, p.88), Controladoria consiste em:

[...] um grupo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Pode ser visualizada sob dois enfoques: (a) como um órgão administrativo com missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa; e (b) como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências.

Segundo Catelli (1999, p.371), a Controladoria deve ser dividida em dois vértices: “[...] o primeiro como ramo do conhecimento responsável pelo estabelecimento de toda base conceitual e o segundo como órgão administrativo respondendo pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações”.

Nesse sentido, pode-se compreender que a Controladoria atua como ramo do conhecimento na conceituação e teoria em apoio à contabilidade, no planejamento e elaboração do sistema de informações, dando suporte à contabilidade e a gestão da empresa. Assim como, um órgão administrativo auxilia no processo de gestão por meio de informações, vindo a garantir a qualidade das informações e a auxiliar os administradores e gestores em suas áreas, abrindo caminhos para que estes atinjam os objetivos pretendidos.

Mosimann e Fisch (1999, p.89) qualificam a Controladoria como “[...] um órgão de *staff*, já que cada gestor tem autoridade para controlar sua área e se responsabiliza por seus resultados. A Controladoria, portanto, não poderia controlar as demais áreas, mas prestaria assessoria no controle, informando a cúpula administrativa sobre os resultados das áreas”.

O gestor responsável pela área da Controladoria é chamado de *Controller*, este profissional possui certos atributos e qualificações específicas, ou seja, um conjunto de competências.

Para Nakagawa (1993, p.13):

Os modernos conceitos de Controladoria indicam que o controller desempenha sua função de controle de maneira muito especial, isto é, ao organizar e reportar dados relevantes exerce uma força ou influência que induz os gerentes a tomarem decisões lógicas e consistentes com a missão e objetivos da empresa.

Segundo Tung, (1993, p.41) o *controller* “[...] é considerado o executivo financeiro de uma grande ou média empresa que combina a responsabilidade por contabilidade, auditoria, orçamento, planejamento de lucros, relatórios de desempenhos, controle de impostos e outras atividades da empresa”.

Sobre a função da Controladoria, Catelli (1999, p.376), afirmam que:

- Subsidiar o processo de gestão: Auxiliar na adequação do processo de gestão à realidade da empresa em seu meio ambiente.
- Apoiar a avaliação de desempenho: nesta fase estará elaborando a análise de desempenho econômico das diversas áreas, desempenho dos gestores, desempenho econômico da empresa e desempenho da própria área de controladoria.
- Apoiar a avaliação de resultado: quando estará elaborando a análise de resultado econômico dos produtos e serviços, monitorando e orientando o processo de estabelecimento de padrões, e avaliando o resultado de seus serviços.
- Gerir os sistemas de informações: quando estará definindo a base de dados que permita a organização da informação necessária à gestão, elaborando modelos de decisão para os diversos eventos econômicos, e padronizando o conjunto de informações econômicas.
- Atender aos agentes do mercado: analisando e mensurando o impacto das legislações no resultado econômico da empresa, e atendendo aos diversos agentes do mercado, seja como representante legal formalmente estabelecido, seja apoiando o Gestor responsável.

Mosimann e Fisch (1999, p.90) afirmam que a missão da Controladoria “[...] é otimizar os resultados econômicos da empresa, objetivando garantir sua continuidade, através da integração dos esforços das suas diversas áreas”. Portanto, a controladoria é inserida como um órgão que tem a responsabilidade de assegurar a continuidade da empresa.

Perez, Pestana, Franco (1997, p.37) afirmam que “o processo decisório é influenciado pela atuação da Controladoria através das informações de planejamento e controle”. Portanto, o papel da Controladoria é assessorar a gestão da empresa, fornecendo mensuração das alternativas econômicas e, através da visão sistêmica, integrar informações e reportá-las para facilitar o processo decisório.

Desse modo, independente do tamanho da organização, a Controladoria é vista como um importante órgão, pois suas funções exercidas são relevantes no processo organizacional, para avaliação de desempenho, pela capacidade de detectar problemas e propor soluções, capaz de direcionar os gestores aos melhores rumos e disponibilizar informações necessárias para alcançar bons resultados.

Segundo Catteli (1999, p.372), “a Controladoria é, por excelência, uma área coordenadora das informações sobre gestão econômica, no entanto, ela não substitui a responsabilidade dos gestores por seus resultados obtidos, mas busca induzi-los à otimização de resultado econômico”.

Contudo, a Controladoria, como ramo de conhecimento, permite a definição do modelo de gestão econômico e o desenvolvimento e construção dos sistemas de informações num contexto de Tecnologia de Gestão.

3 APRESENTAÇÃO E CARACTERIZAÇÃO DE ESTUDO DE CASO

Neste capítulo apresentam-se a Irmandade do Divino Espírito Santo (IDES), mantedora da Sociedade Promocional do Menor Trabalhador (PROMENOR); seus programas sociais, que serviram como objeto de estudo; sistema de informações gerenciais e a necessidade de informações gerenciais da organização.

3.1 APRESENTAÇÃO DA IDES/PROMENOR

A Irmandade do Divino Espírito Santo, fundada em 1773, estava voltada exclusivamente para ao culto do Divino Espírito Santo. Naquela época do Brasil Império, por questões sociais, políticas e econômicas, a instituição passava por dificuldades para manter suas atividades sociais.

A Sociedade Promocional do Menor Trabalhador, iniciava suas atividades em setembro de 1971, com dez meninos integrantes do Programa de Engraxates, da Prefeitura Municipal de Florianópolis. Seu principal objetivo era a prevenção da marginalização do “menor”, oferecendo-lhe oportunidades de desenvolvimento integral.

A IDES está praticamente há um século prestando atendimento na área social. O primeiro projeto social foi lançado em 1910, denominado orfanato “Lar São Vicente de Paulo”, que tinha o objetivo de proteger e amparar as crianças carentes, sem distinção de classe, cor ou origem, preocupando-se com o aspecto educativo e profissionalizante (PANCERI, 2001).

A partir de 1977, a IDES ampliou suas ações, unindo-se a PROMENOR, criada em 12/07/1971, pela então Primeira Dama do Estado, voltava-se ao atendimento de menores carentes que trabalhavam de forma inadequada, acarretando-lhes problemas físicos e mentais. Essa união ocorreu, mais precisamente por questões financeiras. Nessa ocasião a PROMENOR já possuía parcerias com empresas mediante o encaminhamento de adolescentes para o mercado de trabalho. A partir desse fato, a IDES torna-se a mantedora da PROMENOR. Também, nos anos 70, ocorreu a criação do Centro de Educação Infantil Girassol.

Com a implantação do Estatuto da Criança e do Adolescente (Lei 8069 de 13/06/1990) a Irmandade do Divino Espírito Santo redefiniu seus programas a partir da nova legislação. A partir dessa reestruturação, os adolescentes passaram a ser desvinculados dos programas quando completavam 18 anos (PANCERI 2001).

Atualmente a IDES/PROMENOR é uma organização filantrópica, assistencial, sem fins lucrativos, não-governamental, com sede e foro na cidade de Florianópolis. Atende aproximadamente 1.100 crianças e adolescentes na faixa etária de 0 a 18 anos, em situação de vulnerabilidade social, ou seja, caso de negligência dos pais, maus tratos, abandono, desemprego, adolescentes com necessidade de qualificação profissional, procura pelo primeiro emprego, dificuldades financeiras e pertencentes a famílias de baixa renda da grande Florianópolis.

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

A missão da IDES/PROMENOR é atuar na assistência e formação de crianças e adolescentes em situação de vulnerabilidade, visando promover a cidadania e o desenvolvimento social.

Para a realização das ações a instituição conta com o apoio de convênios de cooperação técnica e financeira, de organizações governamentais e não-governamentais. Os recursos financeiros para a manutenção de todos os programas desenvolvidos são provenientes de doações de associados e da comunidade; convênios com o poder público federal, estadual e municipal; com aluguéis de imóveis que compõe seu patrimônio e também com promoções especiais como a Festa do Divino Espírito Santo; campanhas; eventos, comercialização de produtos confeccionados e parcerias com empresas, para encaminhamento de adolescentes, de ambos os sexos, ao mercado de trabalho, exercendo serviços como de *office-boy/girl*.

No contexto das atuais transformações insere-se a preocupação da IDES/PROMENOR no sentido de viabilizar para as crianças um processo de formação pessoal, psicossocial e educativa e que permita aos adolescentes adquirir habilidades que lhes possibilitem competir no mercado de trabalho, demonstrando espírito empreendedor, criatividade, iniciativa, motivação e capacidade crítica ao exercerem a sua cidadania.

As crianças e adolescentes beneficiados pelos programas sociais recebem no local cerca de quatro refeições por dia. A IDES/PROMENOR possui uma cozinha com infraestrutura e pessoal suficiente para atender a demanda de aproximadamente 700 refeições/dia. A cozinha é terceirizada e opera de acordo com os padrões sanitários exigidos. O cardápio, elaborado por uma nutricionista, é balanceado de acordo com a faixa etária dos atendidos em cada programa.

A estrutura organizacional da IDES/PROMENOR é delineada conforme a FIGURA 07, por um Provedor e seu Vice, uma Diretoria voluntária e Conselho Consultivo e Fiscal, cujos membros são escolhidos entre os irmãos, na conformidade dos dispositivos de seus estatutos. Para administrar os Projetos Sociais, a Instituição possui em sua estrutura organizacional constituída de funcionários e estagiários capacitados para exercerem funções na área social e que desenvolvem múltiplas atividades em função da demanda dos projetos sociais.

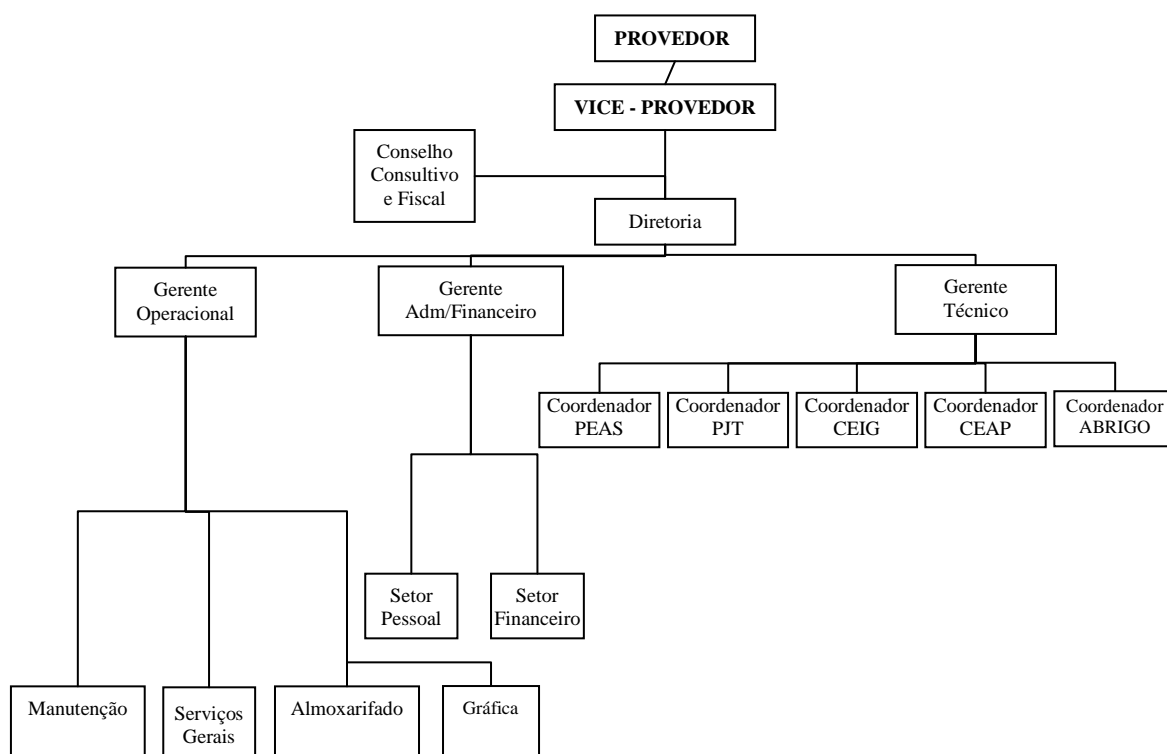


FIGURA 07 - ORGANOGAMA DA ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DA IDES/PROMENOR
FONTE: O autor (2008)

O quadro de colaboradores da IDES/PROMENOR é composto por aproximadamente 110 pessoas, entre elas gerente administrativo financeiro, gerente operacional, gerente técnico, psicóloga, pedagogas, assistentes sociais, auxiliar financeiro, auxiliar de sala, auxiliar administrativo, técnico gráfico, recepcionistas e motoristas.

3.2 PROGRAMAS SOCIAIS DA IDES/PROMENOR

A IDES/PROMENOR é mantedora de cinco programas sociais, o Lar São Vicente de Paulo, Centro de Educação Infantil Girassol, Espaço Alternativo do Saber, Centro de Aprendizagem Profissional e do Programa Jovem Trabalhador, que a seguir apresentam-se.

3.2.1 Lar São Vicente de Paulo

O Lar São Vicente de Paulo (ABRIGO) oferece atendimento 24 horas/dia para crianças de 0 a 6 anos de idade, em sistema de abrigo, que tiveram seus direitos violados, como vítimas de maus tratos, abuso sexual, exploradas para mendicância, filhos de usuários de drogas, mães com problemas psiquiátricos e abandonados. Esse programa tem um custo por criança elevado devido ao atendimento de 24 horas ininterruptas.

Ao terem seus direitos violados estas crianças são encaminhadas para esta Instituição através dos órgãos competentes - Conselho Tutelar e Justiça da Infância e da Juventude -, de acordo com o artigo 90 e 91 do Estatuto da Criança e do Adolescente, ficando assim, no aguardo de uma decisão judicial para definir os encaminhamentos possíveis: retorno familiar ou família substituta (adoção).

A área de abrangência do ABRIGO é o município de Florianópolis, podendo, excepcionalmente atender a outros municípios, se necessário. Sua capacidade de atendimento é de 25 crianças com faixa etária entre 0 a 6 anos. Sendo que a Irmandade Divino Espírito Santo presta todo apoio administrativo nas áreas de transporte, lavanderia, cozinha, manutenção, recursos humanos e financeiros.

3.2.2 Centro de Educação Infantil Girassol

O Centro de Educação Infantil Girassol (CEIG) atende atualmente 245 crianças de 2 a 6 anos de idade, durante 11 horas/dia. Em sua maioria, são crianças que residem na grande Florianópolis, com famílias que possuem características de baixa renda e cujos pais

desenvolvem atividades fora do lar. Geralmente, as mães dessas crianças assumem sozinha a educação dos filhos; exercem a função de doméstica no centro da cidade, conseqüentemente, são impedidas de assumir os cuidados das crianças; os pais, quando presentes, trabalham como autônomos (pintores, pedreiros, jardineiros e guardadores de carros). O programa também recebe crianças encaminhadas pelos órgãos competentes – SOS Criança, Conselho Tutelar e Juizado de Menores-, que tiveram seus direitos violados, estando, portanto, essas crianças, em situação pessoal e social de risco.

O CEIG tem como parceiros a Prefeitura Municipal de Florianópolis, o Curso de Odontologia da UFSC - Universidade Federal de Santa Catarina, o Curso de Biblioteconomia da UDESC - Universidade do Estado de Santa Catarina, o Curso de Magistério do Instituto Estadual de Educação, o Colégio Coração de Jesus, Educandário Imaculada da Conceição e a Ação Social Imaculada Conceição.

3.2.3 Programa Espaço Alternativo do Saber

O Programa Espaço Alternativo do Saber (PEAS) proporciona o atendimento complementar para crianças e adolescentes, na faixa etária de 6 a 14 anos, no período oposto ao da escola, disponibilizando um espaço didático-pedagógico com base na arte-educação.

O objetivo é propiciar às 200 crianças e adolescentes do PEAS oportunidades educativas, reflexão e ação, O programa tem como foco a arte, mediadas pelas atividades de dança, teatro, literatura, capoeira, artes plásticas, música/coro, esportes, xadrez e informática, que contribui para o desenvolvimento das competências pessoais, cognitivas, técnicas e sociais necessárias à construção de um mundo mais humano.

3.2.4 Centro de Aprendizagem Profissional

O Centro de Aprendizagem Profissional (CEAP) disponibiliza espaço para capacitação profissional de adolescentes a partir de 14 anos, em situação de vulnerabilidade social e moradores da região da grande Florianópolis, visando à formação e desenvolvimento do cidadão para a sua posterior inserção no mercado de trabalho.

Atualmente o programa atende aproximadamente 350 adolescentes nos vários cursos, possibilitando aos usuários adquirir habilidades técnicas e conceituais nas áreas de Informática básica, Língua Inglesa, Capacitando ao 1º Emprego, Montagem e Manutenção de Equipamentos de Informática e, em complemento, oferecer, ainda, cursos de Empreendedorismo e Orientação Profissional. O CEAP visa oportunizar condições para o desenvolvimento do espírito crítico, criativo e empreendedor, e a consciência dos direitos e deveres inerentes à cidadania, num processo de busca constante de conhecimentos e de auto-estima.

No que tange à formação, o programa atende todos os adolescentes encaminhados pelo Programa Jovem Trabalhador, através do Programa Aprendiz. Hoje, cerca de 350 adolescentes são atendidos.

3.2.5 Programa Jovem Trabalhador

O Programa Jovem Trabalhador (PJT) visa o atendimento de adolescentes de 14 a 18 anos, em situação de vulnerabilidade social, em busca de sua 1ª experiência profissional, de acordo com o que preconizam o Estatuto da Criança e Adolescente, a Lei da Aprendizagem, bem como a Missão Institucional.

O Projeto Jovem Trabalhador tem a duração prevista para 17 meses e está dividido em 09 módulos teóricos, com 300 horas/aula, realizadas em um dia na instituição; 01 módulo prático com 1020 horas/relógio, realizadas em quatro dias em empresas conveniadas. Os conteúdos abordados nos módulos teóricos deverão ser verificáveis e/ou aplicáveis no cotidiano profissional, contribuindo para desenvolvimento pessoal e social dos jovens.

Ao desenvolver este projeto, o Programa Jovem Trabalhador tem por objetivo contribuir no processo de formação e fortalecimento da auto-estima desses jovens, partindo de uma ação interativa com a empresa conveniada.

Caberá as empresas conveniadas:

- Designar “colaborador” para acompanhamento da aprendizagem;
- Oportunizar a vivência prática dos módulos teóricos;
- Oferecer ambiente adequado para o desenvolvimento das atividades;

- Repassar à instituição os valores referentes a salários/encargos/custo administrativo, vale-transporte e percentual destinado à viabilização do processo de formação.

O jovem aprendiz terá jornada diária de 04 horas, desenvolvendo atividades de segunda-feira à sexta-feira, sendo um dia na instituição e quatro dias na empresa, em alguns casos os adolescentes ficam cinco dias na empresa e um dia na instituição. A remuneração mensal do jovem aprendiz fica definida em 01 salário mínimo/mês e o benefício de vale-transporte, pagos pela empresa contratante.

Cabe ressaltar que a Instituição possui convênio com empresas de economia mista, pública e privada, local onde os adolescentes prestam serviços como *office-boy/girl*: Caixa Econômica Federal, Banco do Estado de Santa Catarina, TRACTEBEL Energia, UNIMED, dentre outras.

3.3 O SISTEMA DE GERENCIAMENTO

Com o intuito de aperfeiçoar os processos produtivos da instituição, a IDES/PROMENOR utiliza o TG Sistemas. A função desse sistema é organizar, processar e armazenar os dados, tornando o dado disponível em tempo real onde ele for utilizado.

O TG Sistemas é um sistema de informações composto por uma única base de dados. Esse sistema é subdividido em módulos que suportam diversas atividades utilizadas pela IDES/PROMENOR.

Esse sistema é utilizado pelos departamentos produtivos, ou seja, os programas sociais, pelo almoxarifado, departamento pessoal, financeiro e para o controle e registro patrimonial. É composto por 8 (oito) módulos: PEAS, ABRIGO, CEAP, PJT, CEIG, Patrimônio, Almoxarifado, Administração.

Suas responsabilidades na organização abrange o planejamento e organização do processamento, armazenamento, recuperação e disponibilização das informações, abrangendo, também, funções relacionadas a suporte aos usuários.

Na seqüência, conforme QUADRO 1, apresentam-se os módulos que compõem o atual sistema de informações da IDES/PROMENOR, demonstrando-se a finalidade de funcionamento de cada um deles.

Módulos do Sistema	Finalidade
PEAS	Inscrições e admissões das crianças, cadastro de atividades de turmas/crianças, relação atividades/aluno.
ABRIGO	Registrar, controlar o fluxo de crianças e arquivar documentos do juizado.
CEAP	Cadastro dos adolescentes, registrar os cronogramas de módulos e programação em módulos.
PJT	Inscrição, admissão e lotação dos adolescentes.
CEIG	Inscrição, matrícula das crianças e cadastro de turmas.
Patrimônio	Controlar e cadastrar os bens por departamentos e grupos.
Almoxarifado	Requisição, solicitação e controle dos materiais.
Administração	Controle bancário, pagamentos e recebimentos, prestação de contas, elaborar folha de pagamento, calcular e emitir impostos e benefícios dos funcionários, organizar, controlar e registrar a documentação de acompanhamento dos adolescentes.

QUADRO 1- MÓDULOS DO SISTEMA DE INFORMAÇÃO DA IDES/PROMENOR

FONTE: O autor (2008)

A ilustração permite observar que o banco de dados cadastrais possui as informações que são utilizadas para múltiplas finalidades, contendo dados de cadastros setoriais tais como cadastro do usuário do sistema, da empresa IDES/PROMENOR, dados da empresa e dados financeiros, cadastro dos bancos utilizados pela instituição, número das agências de cada banco utilizado pela Instituição, cadastro de fornecedores e clientes, através do CNPJ/CPF, cadastro de tipos de operações financeiras, despesa/receita, plano de contas e outros, tendo sido modelado de modo a não haver redundância de dados.

O sistema contribui, ainda, para que a instituição tenha um maior controle sobre suas informações e para não ocorrer redundâncias de informações, otimizando o processo de gestão, diminuindo os custos das operações, facilitando o acesso as informações e proporcionando maior rapidez na tomada de decisão.

3.4 NECESSIDADES DE INFORMAÇÕES GERENCIAIS

A contabilidade é capaz de influenciar a tomada de decisões em uma empresa à medida que os gestores se utilizam das informações por ela geradas. Há, por parte dos

administradores, necessidade de informações adequadas e oportunas para subsidiar o processo decisional das empresas. O sistema de custo é um eficiente instrumento gerencial capaz de gerar informações úteis ao processo decisional. O fato de se poder contar com as informações em tempo hábil é de fundamental importância para o processo decisório da empresa.

No caso da IDES/PROMENOR, é visível a necessidade de informações gerenciais, pois se pretende aperfeiçoar e profissionalizar o sistema de gestão da instituição. Em termos específicos, identificar o custo de criança/programa, os custos com telefone, energia elétrica, folha de pagamento e outros custos similares de cada um de seus programas sociais.

A contabilidade da instituição, objeto de estudo, é elaborada por um escritório de contabilidade terceirizado, responsável pela contabilização dos fatos contábeis, possuindo como foco a contabilidade financeira. O escritório tem, ainda, a responsabilidade de apurar os impostos federais, estaduais e municipais, além de elaborar demonstrações contábeis-financeiras para atendimento dos usuários internos e externos. Não é elaborada pela instituição a contabilidade gerencial, recurso capaz de apurar os custos dos serviços prestados através dos programas sociais. A contabilidade financeira com o único recurso auxiliar capaz de proporcionar informações para a administração, a serem utilizadas no processo de tomada de decisão.

Com a pretensão de aperfeiçoar e profissionalizar o sistema de gestão, o sistema de custos apresentado neste trabalho é capaz de controlar e avaliar os gastos que a instituição tem com cada um de seus programas sociais.

A qualidade das informações que dispõem os responsáveis pela tomada de decisões pode ser um diferencial para a empresa perante os concorrentes.

3.5 DELINEAMENTO CONCEITUAL DE UM SISTEMA DE CUSTOS

Para se iniciar o desenvolvimento de um sistema de custos é relevante determinar o seu grau de detalhamento, ou seja, o nível de complexidade do modelo, pois quanto mais complexo, maior é seu custo de implantação e manutenção. Desta forma é necessário avaliar a relação custo/benefício.

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

termos específicos, o sistema serve para identificar os programas mais rentáveis, quanto é gasto com telefone, energia elétrica, folha de pagamento, os custos sociais na inclusão social das crianças e adolescentes cujos direitos foram violados.

Para o sistema de custos fornecer informações é necessário o engajamento de todos os outros departamentos da organização, já que ele mesmo não gera todas as informações utilizadas pela organização.

O uso de novas tecnologias e de mão-de-obra especializada, geralmente, gera um alto custo de implantação do sistema. Neste caso, o sistema deve ser de fácil operacionalização exigindo os recursos necessários em termos de pessoal e tecnologia. Mas, não por isso, deixe de gerar as informações necessárias para o processo de tomada de decisão.

O modelo conceitual de um sistema de custos proposto a IDES/PROMENOR é delineado por um estudo fundamentado na junção dos conceitos provenientes das diferentes metodologias de custeio, com enfoque para o processo de tomada de decisão.

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

O modelo conceitual sistema de custos é desenvolvido com o intuito de integrá-lo com o sistema de informação já utilizado pela IDES/PROMENOR, conforme a FIGURA 8.

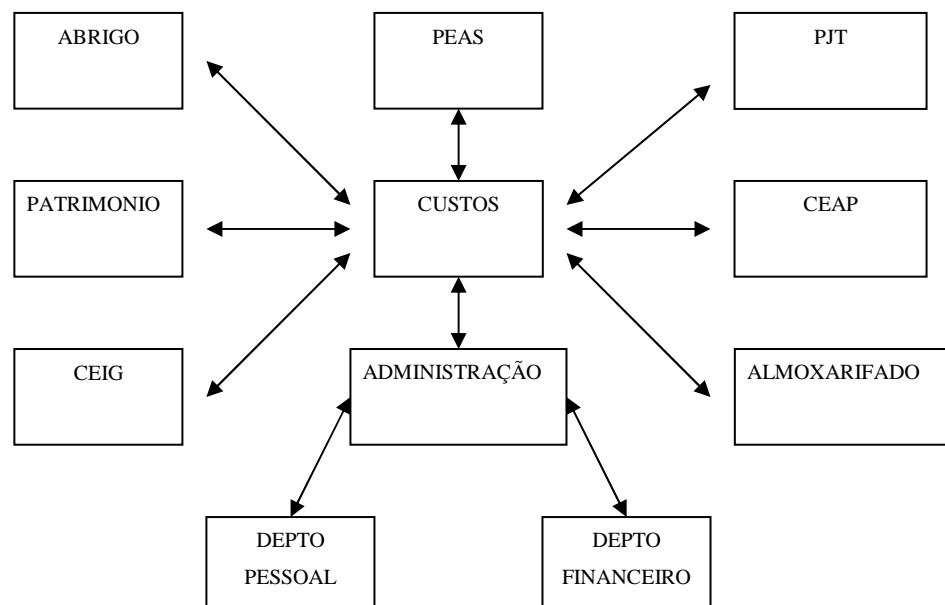


FIGURA 08 - SISTEMA DE CUSTOS INTEGRADO AO SISTEMA DE INFORMAÇÕES DA IDES/PROMENOR
 FONTE: O autor (2008)

A ilustração permite verificar que, conforme mencionado na metodologia, a primeira etapa é coletar dados financeiros e não-financeiros. Os custos são levantados juntos aos departamentos produtivos e auxiliares da instituição. O processo de coleta de dados é realizado através de visitas, observações rotineiras e por meio de entrevistas não estruturadas com os colaboradores da IDES/PROMENOR.

Portanto, após realização da coleta de dados é possível desenvolver conceitualmente um sistema de custos que melhor se adapte às características da IDES/PROMENOR. No entanto, por se tratar de uma Instituição que não visa lucro, considera-se desnecessário calcular os dados como, por exemplo, cálculos que geram a margem de lucro, *markup*, e ponto de equilíbrio.

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

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

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

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

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

1. Energia elétrica: Contas e estimativas de uso;
2. Serviços de Terceiros: Estimativa (%);
3. Água e esgoto: Contas e estimativas;
4. Despesas com comunicação: Contas e uso estimado;
5. Conservação e reparos: número de solicitações;

6. Produtos alimentares: número de refeições.

Para o Programa Espaço Alternativo do Saber, por estar localizado no bairro Agrônômica, fora da sede central da IDES/PROMENOR, não necessita de rateios para as contas relativas à energia elétrica, água e esgoto e despesas com comunicação.

Apesar da Instituição ter instrumentos que registram seus bens, os valores relativos às depreciações dos imóveis, automóveis, móveis e equipamentos, não são possíveis serem levantados, pois a contabilidade da instituição não registra as depreciações dos seus bens.

Cabe ressaltar que a IDES/PROMENOR é uma entidade sem fins lucrativos, com características diferenciadas das organizações que tem como objetivo gerar lucro. Sendo assim, a instituição não tem o objetivo de produzir ou comercializar produtos, mas o de proporcionar a sociedade o bem-estar social a pessoas, por esse motivo foi desenvolvido um sistema que se adapte a essa condição.

A instituição é dividida em dois tipos de Departamentos, sendo eles Produtivos e Auxiliares.

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

1. PJT (Programa Jovem Trabalhador);
2. PEAS (Programa Espaço Alternativo do Saber);
3. CEAP (Centro de Aprendizagem Profissional);
4. CEIG (Centro Educacional Infantil Girassol);
5. ABRIGO (Lar São Vicente de Paulo);
6. GRÁFICA.

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

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

Para apropriar os custos dos departamentos auxiliares aos departamentos produtivos é necessário rateá-los. O critério de rateio que será utilizado é o de hierarquizar os Departamentos Auxiliares, de forma que ao terem seus custos distribuídos não receba rateio de nenhum outro departamento. O processo será iniciado pelo Almoxarifado, que é o primeiro departamento rateado aos demais e seu saldo será zerado; logo após, a Gráfica será rateada aos demais departamentos e, conseqüentemente, o seu saldo zerado, e assim sucessivamente.

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

Observam-se, a seguir, as bases de rateio para os departamentos auxiliares:

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

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

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

A seguir, na FIGURA 9 pode-se observar os Processos do Sistema de Custos na Organização em estudo:

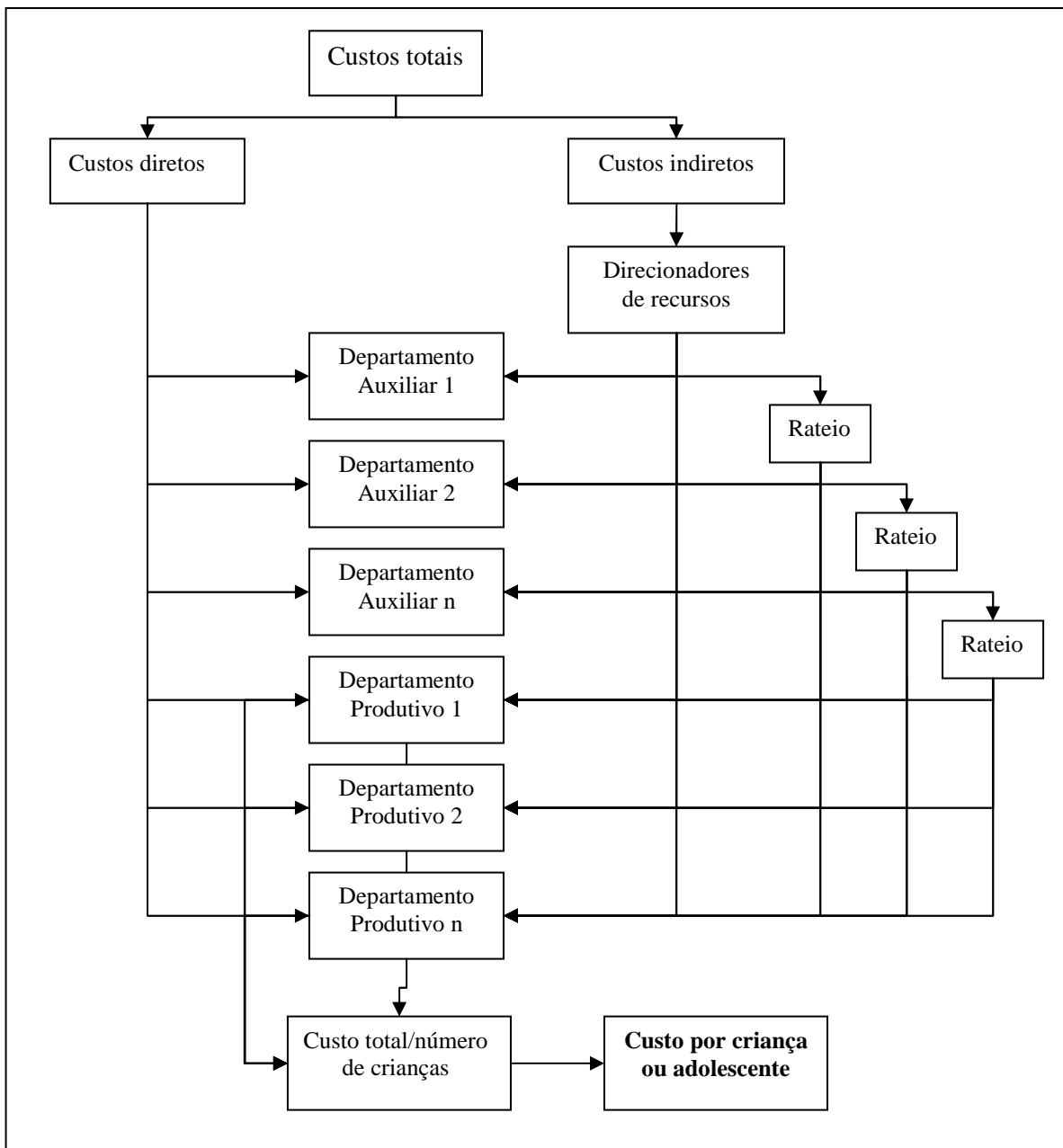


FIGURA 9 - PROCESSOS DO SISTEMA DE CUSTOS
 FONTE: O autor (2008)

Identificados os direcionadores dos centros de custos auxiliares, é determinada uma seqüência de alocação que consiste na determinação de quais centros são alocados seus custos primeiro. Assim, os que já alocaram os custos não recebem mais os custos dos demais centros.

Após a identificação dos custos totais dos Departamentos Produtivos (com rateio dos auxiliares) deve-se fazer a alocação por jovem (crianças e adolescentes) com base no número

de pessoas registradas (ativas) em cada programa, respeitando-se os prazos de entrada e saída de cada um.

Após estruturar o sistema de custos, com o objetivo de obter praticidade, o próximo passo é a proposta da integralização do sistema de custos ao sistema de informação utilizado pelos colaboradores da instituição. Sendo assim, é necessário criar um módulo para operacionalizar o sistema de custos. O módulo (Apêndice) terá os seguintes processos:

- a) **Porta de Entrada única para os documentos (Custos):** está relacionado aos procedimentos realizados pelo setor responsável pela operacionalização do sistema de custos (Setor Financeiro). Os processos envolvem a padronização das rotinas de registros de documentos que procedem algum tipo de operação, o registro de operações que envolvem entrada e saída de recursos do caixa da empresa, registro de provisões e lançamentos em contas que serão apropriados de acordo com o sistema de custos;
- b) **Tela de Lançamentos:** utilizado para registrar todas as operações que exigem lançamentos contábeis. As contas devem estar de acordo com o plano de contas utilizado pela entidade e classificadas em categorias, pois cada conta tem sua particularidade. Existem alguns campos obrigatórios, para a realização dos lançamentos das operações, como: conta débito, conta crédito, histórico, regime (caixa, competência e apropriação), tipos ou centro de custos e as formas de alocação das contas de resultados por centro de custos.

3.6 RELATÓRIOS GERENCIAIS

A elaboração de Relatórios Gerenciais é uma constante preocupação de qualquer instituição, que freqüentemente tem que apresentar a evolução dos seus projetos, atividades e resultados para o público. No caso das instituições sem fins lucrativos, que não possuem o elemento "lucro", e que, em geral atuam com recursos oriundos de financiadores externos, a necessidade de apresentar os resultados obtidos ao longo do tempo de diferentes formas se torna mais freqüente e complexa.

Relatório Gerencial é uma das formas objetivas utilizadas para demonstrar o desempenho ao longo de um período e deve possibilitar o planejamento e a tomada de

decisões baseados nos dados apresentados. Portanto, deve ter linguagem e conteúdo adequados ao público ao qual se destina.

Todo o trabalho desenvolvido pelo responsável da área de custos, não será de muita utilidade se não for acompanhado de um sistema de relatórios por meio da qual se procura levar os resultados conclusivos à atenção dos diversos gestores e tomadores de decisão da empresa. A Controladoria precisa emitir, para os gestores, um conjunto de relatórios informativos e esclarecedores com as atividades da organização e dos diversos departamentos.

O sucesso do responsável pelo setor de custos começa a se tornar evidente a partir da conscientização de que sua função básica é atender às solicitações do usuário da entidade. Portanto, os relatórios de custos devem ser elaborados de tal forma que possam ser entendidos, também e principalmente, pelas áreas não financeiras.

São fundamentalmente as áreas produtivas que estão mais envolvidas e comprometidas com o controle e redução dos custos, sendo, portanto, de se esperar que tomem ações corretivas, que visem à adequação, às metas e padrões definidos. Para facilitar tal missão, essas áreas precisam receber relatórios e recomendações escritas, com o uso de um vocabulário adequado e adaptado às pessoas, principalmente, as não versadas em contabilidade e finanças.

Cabe ressaltar que os recursos da IDES/PROMENOR são oriundos de diversas fontes, como doações, subvenções, contribuições, aluguéis e parcerias com empresas. Com a identificação dos custos gerados pelo sistema proposto confrontando-os com os recursos destinados a cada programa, é possível diagnosticar a situação de cada programa social. Neste sentido as informações contidas nos relatórios gerenciais da IDES/PROMENOR devem ser dirigidas no sentido de planejar e controlar os custos de cada programa social da organização.

As informações e relatórios de custos são formatados e gerados de maneira diferente a cada estudo ou análise solicitada. No caso da IDES/PROMENOR, além de diagnosticar a situação de cada programa, os relatórios devem gerar, por exemplo, custo de cada criança por programa social, gastos com pessoal, comunicação, alimentação, entre outros, pois não é necessário relatórios que gerem a margem de contribuição, análise de custo, volume e lucro e *markup*.

Em virtude da importância dos relatórios gerenciais para o gerenciamento da organização, a qualidade dos relatórios deve ser objeto de constantes e criteriosas avaliações. Essa avaliação deve ser feita com o intuito de aperfeiçoar os relatórios adaptados com as peculiaridades da organização em estudo.

Diferentes empresas terão necessidade de diferentes tipos de informações, para esse efeito. Uma importante informação para determinada empresa pode não ter a mesma validade para outra organização de ramo, porte e constituição diferentes, no entanto, existem certos tipos de informações, como aquelas voltadas para a tomada de decisões sobre o lucro.

4 ESTUDO DE CASO

No presente capítulo, transcreve-se o estudo de caso, realizado no Programa Jovem Trabalhador da IDES/PROMENOR, mais especificamente a descrição das atividades e o cálculo dos custos relacionados ao programa mencionado.

4.1 PROGRAMA JOVEM TRABALHADOR

O Programa Jovem Trabalhador tem como objetivo promover a capacitação, a inserção e o acompanhamento de adolescentes de 16 a 18 anos, de ambos os sexos, preferencialmente de baixa renda, através de parcerias e integração no mercado de trabalho, garantindo direitos trabalhistas, oportunizando uma formação continuada, visando o seu crescimento, melhoria das condições de vida e cidadania.

O Programa atende, atualmente, 350 (trezentos e cinquenta) adolescentes, de ambos os sexos, provenientes da Grande Florianópolis. Possui convênio com empresas de economia mista, pública e privada, local em que os adolescentes prestam serviço como *office-boys/girl*. Todos os adolescentes encaminhados possuem curso de capacitação profissional oferecido pela Organização; recebem treinamento antes de serem admitidos e são avaliados periodicamente no seu local de trabalho. Participam de encontros de formação, no sentido de ampliar sua capacitação, postura e relacionamento, bem como, de atividades esportivas, recreativas, de lazer. A escolaridade é obrigatória, até completar o segundo grau. A desistência escolar implica em desligamento do programa. Realiza-se ainda, encontros com os familiares desses adolescentes. Participam de cursos de informática, inglês, empreendedorismo, desenvolvimento do plano de negócios e capacitação para o primeiro emprego.

Para extrair os dados desta pesquisa, foi necessário realizar uma entrevista não-estruturada com a coordenadora do PJT e com a coordenadora do CEAP, realizar observações rotineiras, visitas aos programas com o objetivo de entender as atividades e os processos realizados pelo programa, objeto de estudo.

A equipe técnica do Programa jovem trabalhador é composta por duas assistentes sociais, sendo uma coordenadora do programa e cinco estagiárias provenientes da

Universidade Federal de Santa Catarina e Universidade do Sul de Santa Catarina e possui relativa autonomia técnico-profissional na condução de sua intervenção.

Os adolescentes procuram o PJT através de indicação de pessoas que conhecem ou que já participaram do programa. Os processos do PJT são apresentados na FIGURA 10 e descritos na seqüência.

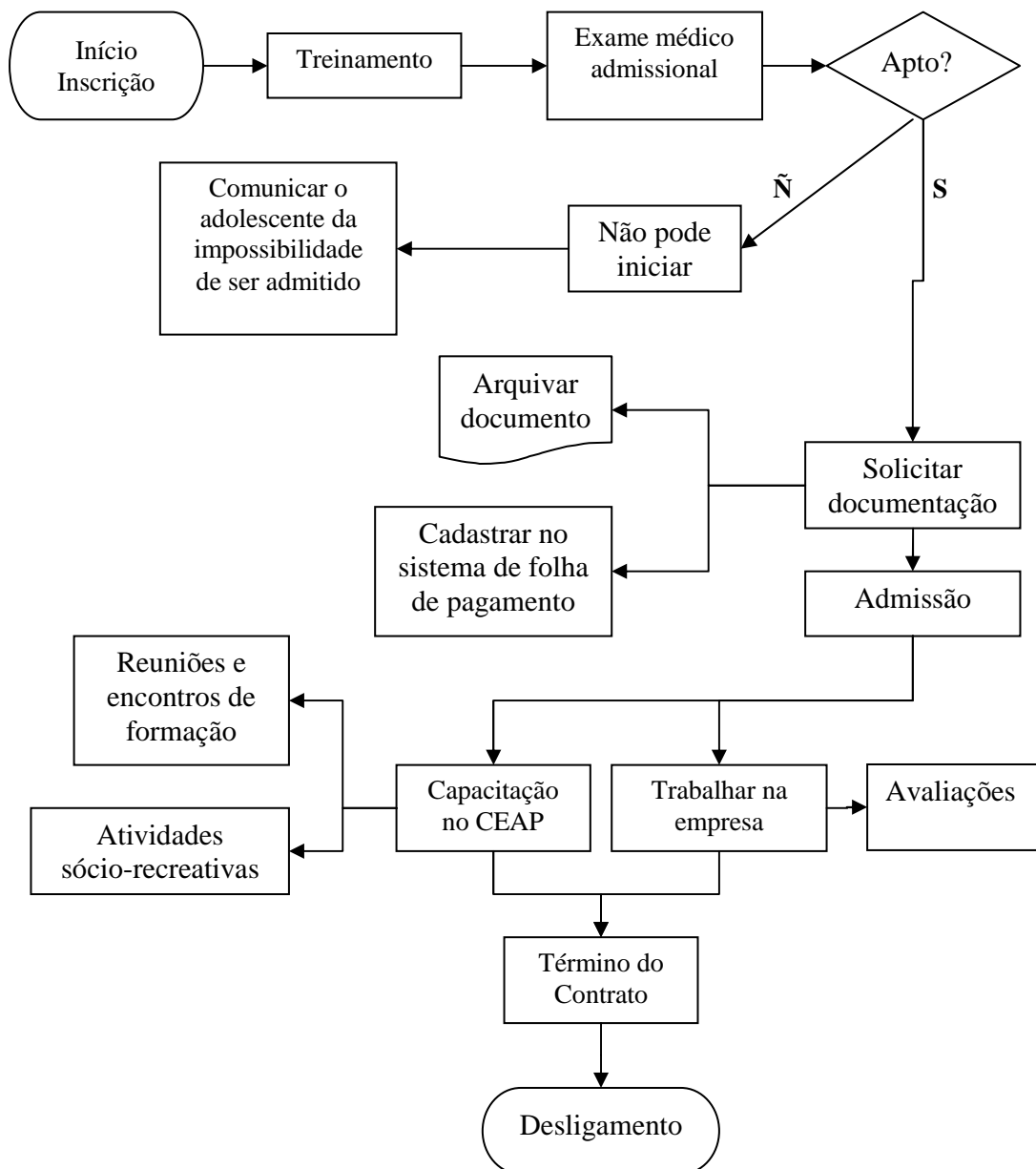


FIGURA 10: FLUXO DOS PROCESSOS DO PROGRAMA JOVEM TRABALHADOR
 FONTE: O autor (2008)

A ilustração apresentada nos permite observar o fluxo das principais etapas desencadeadas pelo Programa Jovem Trabalhador. Os processos que representam as cadeias de atividades do PJT serão descritos na seqüência, detalhando os principais processos.

O período de pré-inserção e de permanência dos jovens no PJT faz-se necessário abordar os seguintes processos:

- a) **Inscrição:** é realizada uma entrevista com os adolescentes que tem 16 anos completos, na qual é possível abordar aspectos da vida do adolescente. Para a inscrição é exigida a apresentação de documentos como: carteira de trabalho profissional, CPF, atestado de matrícula e comprovante de renda familiar;
- b) **Treinamento:** após se inscrever no programa, o adolescente é chamado para participar do treinamento, que consiste em conhecer e preparar melhor os adolescentes antes de sua entrada no mercado de trabalho. Este é um encontro que ocorre mensalmente com cerca de 30 adolescentes inscritos, num período de três horas e tem como objetivo repassar informações sobre o Programa Jovem Trabalhador, o Regulamento Interno, exercícios de dinâmicas e trabalhos em equipe, sendo esse o momento em que o jovem passa a conhecer melhor o funcionamento do Programa;
- c) **Avaliação médica:** antes da admissão, o jovem é chamado a passar pela avaliação médica com o Médico do Trabalho da IDES/PROMENOR, o qual atesta se o adolescente está apto ou não para ser admitido. Se estiver inapto o adolescente é comunicado da impossibilidade de ser admitido, se estiver apto o jovem passa a concorrer às vagas do PJT. Na seleção, as Assistentes Sociais realizam o estudo socioeconômico dos jovens para que posteriormente possam inseri-los no Programa;
- d) **Admissão:** no dia em que são chamados para a admissão os adolescentes comparecem na Instituição, acompanhados dos pais ou responsáveis para dar prosseguimento aos trâmites legais de contratação e entrevistas orientadas por um roteiro contendo perguntas objetivas e subjetivas. Também é apresentado o Regulamento Interno do Programa aos jovens e aos pais, no qual constam seus direitos e deveres.

Cabe ressaltar que, aos jovens inseridos no PJT é realizado o acompanhamento escolar através da apresentação mensal e obrigatória do atestado de frequência escolar e periodicamente do boletim escolar. Em casos de faltas escolares frequentes e/ou baixo rendimento escolar é realizado atendimento individual ou familiar para efetuar os encaminhamentos necessários.

- a) **Avaliações:** na empresa onde desempenham suas funções o acompanhamento é realizado através de avaliações trimestrais com o adolescente, juntamente com o

seu supervisor e estagiário do Serviço Social do PJT para verificação do desempenho profissional do jovem, sua satisfação, sua postura frente às funções em que sentido a experiência de trabalho está contribuindo para o processo de formação do jovem.

- b) **Reuniões e Encontros de Formação:** o programa oferece aos jovens dois encontros de formação por semestre para serem trabalhados temas referente a sexualidade, prevenção ao uso de drogas, economia, política, conflitos familiares, dentre outros. Também são realizados semestralmente encontros com os familiares dos adolescentes onde são abordados estes e outros temas. Este momento é de extrema importância para a integração entre o Programa e a família dos jovens, pois os encontros possibilitam momentos de reflexões no que diz respeito ao dialogo intra-familiar, troca de idéias, obtenção de novos conhecimentos que possam contribuir para aperfeiçoar o relacionamento e a integração familiar.
- c) **Atividades sócio-recreativas:** são organizadas semestralmente atividades incentivando o esporte e outras atividades culturais, desenvolvidas em grupo, sendo uma forma de integração dos jovens entre si e entre estes e a equipe do Programa.
- d) **Desligamento:** o contrato dos adolescentes será rescindindo um mês antes de completarem dezoito anos, sendo esta a idade limite de permanência no Programa. O desligamento pode ocorrer anteriormente, caso haja a desistência do próprio adolescente em continuar no programa, mediante autorização do responsável, em casos de faltas graves, desistência escolar, desvios de condutas, entre outros previstos no Regulamento Interno do Programa que trata dos Direitos e Deveres do Adolescente Trabalhador.

A contratação desses jovens e todas as responsabilidades previdenciárias são da IDES/PROMENOR. Observa-se, porém, que se trata de um contrato de trabalho especial: há um vínculo de emprego, mas especial. Conforme o artigo 428 da CLT - Consolidação das Leis do Trabalho contrato de aprendizagem é:

O contrato de trabalho especial, ajustado por escrito e por prazo determinado, em que o empregador se compromete a assegurar ao maior de quatorze e menor de dezoito anos, inscrito em programa de aprendizagem, formação técnico-profissional metódica, compatível com o seu desenvolvimento físico, moral e psicológico e o aprendiz, a executar, com zelo e diligencia as tarefas necessárias a essa formação.

O curso de capacitação realizado pelos adolescentes no Centro de Capacitação Profissional – CEAP, tendo um acompanhamento da pedagoga e da equipe do Serviço Social. O curso tem duração de 16, 17 ou 18 meses divididos em módulos teóricos e 01 módulo prático desenvolvido na empresa. A duração e a quantidade de módulos teóricos dependem de cada contrato fechado com a empresa, sendo que não pode ser ultrapassado o período de dois anos.

O PJT se processa através das rotatividades das vagas, ou seja, somente após o desligamento de adolescentes do Programa é que outros serão inseridos, ou em eventuais aberturas de vagas.

As empresas conveniadas repassam a IDES/PROMENOR, salários, taxas de impostos, vale-transporte, vale-refeição, custos de formação e custos administrativos. Algumas empresas exigem que os jovens utilizem uniformes, então as empresas repassam os valores para Instituição, adquirir os produtos para os jovens. Cabe a Instituição administrar os pagamentos e fiscalizar se todos os recolhimentos das taxas contratuais estão sendo pagos regularmente.

A transparência é evidenciada pela prestação de contas, enviada mensalmente para as empresas conveniadas. As prestações de contas são compostas pelos relatórios de salários, vale-transporte e vale-refeição.

Os custos diretos do Programa Jovem Trabalhador são: salários, encargos sociais e vale transporte. Os custos indiretos são: Médico do Trabalho, material expediente, material didático, comunicação, água, energia elétrica, e manutenção.

Para o funcionamento do programa é necessário o engajamento com o CEAP, e os departamentos auxiliares como: administração geral (setor pessoal, setor financeiro e manutenção), almoxarifado e cozinha.

4.2 APLICAÇÃO DO MODELO CONCEITUAL DE SISTEMA DE CUSTOS NO PROGRAMA JOVEM TRABALHADOR

Com base na fundamentação teórica, no modelo proposto e nas informações obtidas na IDES/PROMENOR, o Modelo Conceitual do Sistema de Custos será testado, através de uma aplicação prática no Programa Jovem Trabalhador, com o objetivo de identificar os custos

totais e do custo de cada criança registrada no programa. Neste caso são colocadas em prática as etapas do sistema de custos proposto no capítulo anterior.

Foram levantados os custos de todos os departamentos da instituição referente ao mês de novembro de 2007 e classificados em diretos e indiretos, conforme o plano de contas. Para fins de cálculos dos custos do PJT, não foi evidenciado os custos da Gráfica, PEAS, ABRIGO, CEAP e CEIG.

No QUADRO 2 apresentam-se os custos diretos do Programa Jovem Trabalhador, referente ao mês de novembro de 2007. Os custos identificados são os seguintes:

- a) Salários c/ encargos: são os salários, FGTS, INSS dos 2 funcionários que prestam serviço ao programa.
- b) Estagiários: referente as remunerações das 5 estagiárias do programa.
- c) Vale transporte: é o benefício concedido aos funcionários e as estagiárias.
- d) Médico do trabalho: são os custos dos exames médicos admissionais realizados nos jovens que são encaminhados as empresas conveniadas, o valor mensal é fixo independente do número de adolescentes consultados.

Itens de custos	Valor (em R\$)
Salários c/ encargos	4.777,20
Estagiários	1.500,00
Vale Transporte	292,80
Médico do Trabalho	640,00
Total dos custos diretos mensal	7.210,00

QUADRO 2 - ESPECIFICAÇÃO DOS CUSTOS DIRETOS DO PJT
 FONTE: O autor (2008)

No QUADRO 3, apresenta-se os custos diretos do almoxarifado, referente ao mês de novembro de 2007. Para fins de controle, todo material de expediente e material de limpeza e higiene que entram na instituição passam pelo almoxarifado para depois serem distribuídos aos departamentos. Os custos identificados são os seguintes:

- a) Material de expediente: são os custos com folhas de papel, cartuchos de impressoras, canetas, lápis, pastas, envelopes, ou seja, custos relativos à execução dos programas sociais;
- b) Material de limpeza e higiene: sabão, sabonete, papel higiênico, toalha de papel, amaciante, alvejante, creme dental, escova de dente, desinfetante.

Itens de custos	Valor (em R\$)
Material de expediente	1.484,32
Material de limpeza e higiene	3.351,60
Total dos custos diretos	4.835,92

QUADRO 3 - ESPECIFICAÇÃO DOS CUSTOS DIRETOS DO ALMOXARIFADO
 FONTE: O autor (2008)

No quadro 4 apresenta-se os custos diretos da Administração Geral, que compreende a setor financeiro, setor pessoal e serviços gerais. Os custos identificados são os seguintes:

- a) Salários c/ encargos: são os salários, FGTS, INSS dos 27 funcionários da Administração Geral;
- b) Vale transporte: benefício concedido aos funcionários da Administração Geral;
- c) Prêmios e seguros: custos com seguro de imóveis e automóveis.
- d) Despesas bancárias: referente à manutenção das contas correntes da Instituição.

Itens de custos	Valor (em R\$)
Salários c/ encargos	44.239,72
Vale transporte	1.260,90
Prêmios e seguros	1.331,75
Despesas bancárias	219,07
Total dos custos diretos	47.051,44

QUADRO 4 - ESPECIFICAÇÃO DOS CUSTOS DIRETOS DA ADMINISTRAÇÃO GERAL
 FONTE: O autor (2008)

Os custos diretos da Lavanderia está relacionado ao funcionário vinculado ao departamento. No QUADRO 5 são apresentados os custos diretos da lavanderia.

Itens de custos	Valor (em R\$)
Salários c/ encargos	898,69
Vale-transporte	79,20
Total dos custos diretos	977,89

QUADRO 5 - ESPECIFICAÇÃO DOS CUSTOS DIRETOS DA LAVANDERIA
 FONTE: O autor (2008)

A cozinha da IDES/PROMENOR é terceirizado possuindo um contrato de prestação de serviço, o valor do contrato é de R\$ 22.000,00 mensais, sendo que são feitas adições e exclusões para se chegar ao valor correto. Os valores do contrato são lançados na contabilidade como produtos alimentares, conforme plano de contas.

Os custos indiretos são alocados aos departamentos obedecendo a seus respectivos direcionadores, adequados em função dos fatores mais relevantes possíveis para cada custo. Neste caso é necessário escolher entre diferentes direcionadores aquele que apresenta menor grau de arbitrariedade.

No QUADRO 6 apresentam-se os custos indiretos da IDES/PROMENOR e seus respectivos direcionadores, referente ao mês de novembro de 2007.

Itens de custos	Direcionadores de custos	Valor (em R\$)
Energia elétrica	Relógios e Estimativa (%)	5.295,44
Serviços de terceiros	Estimativa (%)	4.168,25
Água e esgoto	Hidrômetros e Estimativa (%)	2.763,28
Combustíveis e lubrificantes	Km rodado	1.742,61
Despesas com comunicação	Tempo estimado (%)	2.279,67
Conservação e reparos	Número de solicitações	12.621,44
Produtos alimentares	Número de refeições	22.015,39
Total dos custos indiretos		49.143,47

QUADRO 6 – ESPECIFICAÇÕES DOS CUSTOS INDIRETOS DA IDES/PROMENOR
 FONTE: O autor (2008)

A próxima etapa é alocar os custos indiretos, conforme seus direcionadores, aos centros de custos (departamentos). Ressalta-se que o Almojarifado não possui nenhum custo variável.

Os custos indiretos dos departamentos são os seguintes:

- a) **Energia elétrica:** a Instituição não possui medidores individuais para cada departamento, possuindo apenas 2 medidores que abastece toda a rede elétrica da Sede. Um deles abastece a Gráfica, PJT e Administração Geral, totalizando custos de R\$ 848,93 e outro abastece a Lavanderia, Cozinha, ABRIGO, CEAP e CEIG, totalizando custos de R\$ 4.446,51. Para estimar os custos de cada departamento é necessário observar a área física, pontos de luz, máquinas e equipamentos de cada departamento. É estimado para a Administração Geral, R\$ 551,80 (65%), para o

- PJT, R\$ 127,34 (15%) do total de R\$ 848,93, e para a Lavanderia, R\$ 933,77 (21%), para a Cozinha R\$ 800,37 (18%) do total de R\$ 4.446,51;
- b) **Serviços de Terceiros:** referente à Consultoria Jurídica, Contábil, Gestão de Pessoas e Informática. Para obter os custos de cada departamento são utilizadas estimativas (%). A Cozinha e a Lavanderia não receberam os custos de serviços de terceiros. É estimado para a Administração Geral, R\$ 1.125,43 (27%) e para o PJT, R\$ 500,19 (12%) do total de R\$ 4.168,25;
- c) **Água e Esgoto:** a Instituição possui três medidores de água, sendo que um deles abastece a Administração e o PJT, outro abastece o ABRIGO, Lavanderia e CEAP e, um terceiro, abastece o CEIG e a Cozinha. Para estimar os custos de cada departamento é necessário observar a área física, pontos de luz, máquinas e equipamentos de cada departamento. Foi estimado para a Administração R\$ 248,70 (90%) e para o PJT, R\$ 27,63 (10%) totalizando R\$ 276,33; para a Lavanderia R\$ 875,28 (61%) e para a Cozinha R\$ 389,27 (37%);
- d) **Combustíveis e Lubrificantes:** combustível gasto pelos automóveis e o gás utilizado na Cozinha. O gás utilizado pela Cozinha teve um custo de R\$ 1.184,97. Para obter os custos de cada departamento é utilizado como direcionador: Km rodado. Somente a Administração obteve custos com combustíveis, R\$ 351,31 (63%);
- e) **Despesas com comunicação:** custos com telefone, internet e TV a cabo. Para obter os custos com comunicação é observado o tempo de uso por cada departamento, portanto é utilizado como direcionador: tempo estimado. Neste caso, o Almoxarifado, Cozinha e Lavanderia não têm custos com comunicação. A Administração teve um custo de R\$ 980,26 (43%) e o PJT teve um custo de R\$ 319,15(14%) do total de R\$ 2.279,67;
- f) **Conservação e reparos:** custos na prestação de serviços referente à manutenção, conservação e reparos, e aquisição de pequenas peças. Para obter os custos de cada departamento é utilizado como direcionador: o número de solicitações de serviços por departamento. A Administração obteve um custo de R\$ 6.436,93 (51%), a Lavanderia de R\$ 378,64 (3%), a Cozinha obteve R\$ 757,29(6%) e o PJT de R\$ 504,86 (4%);
- g) **Produtos alimentares:** alimentação dos funcionários e crianças e adolescentes registradas nos programas sociais. São servidas diariamente 930 refeições, sendo 2 para Lavanderia, 14 para o PJT e 30 para Administração, e as demais, servidas aos

outros departamentos. Para obter os custos de cada departamento é utilizado como direcionador: o número de refeições. A Administração obteve um custo de R\$ 710,18 (3%), a Lavanderia de R\$ 47,34 (0,2%) e o PJT de R\$ 331,42 (1,5%).

Para fins de conhecimento dos custos totais do Programa Jovem Trabalhador, são mostrados no QUADRO 7 somente os custos indiretos do PJT e dos departamentos auxiliares, desconsiderando-se os valores dos demais departamentos produtivos (gráfica e programas sociais). Para fins de cálculos, os valores como tempo, quantidade e distâncias são transformados em porcentagens. As porcentagens apresentadas no QUADRO 7 são referentes ao valor total dos custos indiretos de novembro de 2007, conforme apresentados anteriormente no QUADRO 6.

Itens de Custos	Departamento	Percentual	Valor (em R\$)
Energia Elétrica	Administração geral	10,42%	551,80
	Lavanderia	17,63%	933,77
	Cozinha	15,11%	800,37
	PJT	2,4%	127,34
Serviços de terceiros	Administração geral	27%	1.125,34
	PJT	12%	500,19
Água e esgoto	Administração geral	9 %	248,70
	Lavanderia	31,68 %	875,28
	Cozinha	14 %	389,27
	PJT	1%	27,63
Despesas com comunicação	Administração geral	43%	980,26
	PJT	14%	319,15
Conservação e reparos	Administração geral	51%	6.436,93
	Lavanderia	3%	378,64
	Cozinha	6%	757,29
	PJT	4%	504,86
Produtos alimentares	Administração geral	3,2%	710,18
	Lavanderia	0,2%	47,34
	PJT	1,5%	331,42
Combustíveis e lubrificantes	Administração geral	20,16%	351,31
	Cozinha	68%	1.184,97

QUADRO 7- ESPECIFICAÇÃO DOS CUSTOS INDIRETOS DE ALGUNS DEPARTAMENTOS DA IDES/PROMENOR.

FONTE: O autor (2008)

A próxima etapa é definir os critérios de rateio dos departamentos auxiliares e depois rateá-los de forma hierárquica. Os critérios de rateio definidos são demonstrados a seguir:

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

No QUADRO 8 são mostrados os critérios de rateios dos departamentos auxiliares, sendo informados conforme os controles internos de cada departamento ou informados pela Controladoria.

Departamento	Critério de rateio
Almoxarifado	Valor do produto requisitado
Administração Geral	Levantamento percentual
Lavanderia	Quilogramas de roupas
Cozinha	Número de refeições

QUADRO 8 - CRITÉRIO DE RATEIO DOS DEPARTAMENTOS AUXILIARES
 FONTE: O autor (2008)

Após a definição dos critérios de rateio, a próxima etapa é ratear os custos dos departamentos auxiliares, sendo os valores rateados mostrados no quadro 9. O primeiro departamento a ter os custos rateados é o almoxarifado, que tem os custos totais no valor de R\$ 4.835,92. O critério de rateio é o valor do produto requisitado.

Departamento	Valor (em R\$)
Administração Geral	715,83
Lavanderia	954,28
Cozinha	1.089,57
PJT	386,87
Total dos custos	3.146,55

QUADRO 9 - RATEIO DOS CUSTOS DO ALMOXARIFADO

FONTE: O autor (2008)

O segundo departamento auxiliar a ter seus custos rateados é a Administração Geral, que tem os custos totais no valor de R\$ 58.171,79. O critério de rateio é o levantamento percentual informado pela Controladoria. O quadro 10 mostra os custos da Administração Geral apropriados para Lavanderia, Cozinha e PJT.

Departamento	Valor (em R\$)
Lavanderia	1.745,15
Cozinha	2.908,59
PJT	23.268,71
Total dos custos	27.922,45

QUADRO 10 - RATEIO DOS CUSTOS DA ADMINISTRAÇÃO GERAL

FONTE: O autor (2008).

O terceiro departamento a ter os custos rateados é a Lavanderia, seus os custos totais representam o valor de R\$ 5.912,35. O critério de rateio é quilogramas de roupas, depois de lavadas e secas. Foram lavados, no mês de novembro de 2007, 316 quilos de roupas. A maior demanda da Lavanderia é do CEIG e do ABRIGO. Verifica-se que não há demanda de serviço do Programa Jovem Trabalhador e Cozinha.

Verifica-se o quarto departamento a ter os custos rateados é a Cozinha, que tem os seus custos totais no valor de R\$ 7.130,06. O critério de rateio é o número de refeições. Os adolescentes que estão inseridos no PJT não realizam refeições. Neste caso, são servidas, apenas, 7 refeições diárias para os funcionários do PJT no total de 472, o equivalente a 1,48% e R\$ 105,75 mensais.

No QUADRO 11 são mostrados todos os custos alocados ao PJT.

Discriminação	Valor (em R\$)
Custos diretos mensal	7.210,00
Custos indiretos mensal	1.799,24
Rateio almoxarifado	386,87
Rateio administração geral	23.484,88
Rateio cozinha	105,75
Total dos custos	32.986,74

QUADRO 11 - CUSTOS DO PROGRAMA JOVEM TRABALHADOR
 FONTE: O autor (2008)

A última etapa é dividir os custos totais, R\$ 32.986,74, pelo número de adolescentes registrados no Programa Jovem Trabalhador. Observa-se que são 350 adolescentes que participam do Programa. Sendo assim, o custo de cada adolescente é de R\$ 94,25, referente a novembro de 2007.

Dentro da metodologia do Custeio por Absorção, se chegou ao custo de R\$ 94,25 por adolescente inserido no Programa Jovem Trabalhador. Os direcionadores de custos e os critérios de rateio dos departamentos auxiliares podem ser alterados, visando, uma melhor alocação dos custos e otimização dos resultados. Os resultados, também, podem variar de acordo com as metodologias de custeio aplicada.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

A pesquisa realizada oportunizou o conhecimento sobre as organizações do Terceiro Setor. Considerando-se a questão central do estudo, verificou-se que essas organizações devem concentrar suas atenções na qualidade de suas gestões. É relevante afirmar que a qualidade da gestão afeta diretamente os resultados obtidos em uma administração. Visto que a escassez de recursos financeiros e recursos humanos, em organizações do Terceiro Setor, podem ser um alerta para mudanças nos processos organizacionais.

Buscou-se com este estudo contribuir com as pesquisas sobre gestão de custos em organizações do Terceiro Setor e, a partir da Fundamentação Teórica, pode-se, então, aprofundar o conhecimento e estruturar o modelo sugerido. Para tanto, optou-se por apresentá-lo em formato de etapas de implementação.

As dificuldades encontradas para desenvolver esta pesquisa ocorreram em virtude das características ímpares pertencentes às entidades do Terceiro Setor e, também, por ser um assunto pouco debatido pela comunidade científica contábil.

Verifica-se que o objetivo geral deste trabalho, que consiste em desenvolver um sistema de custeio para uma entidade do Terceiro Setor, com foco para o processo de tomada de decisão foi atingido. Chega-se a esse resultado por meio da utilização do custeio por absorção.

Quanto aos resultados obtidos (números) através da aplicação do sistema de custos proposto, observa-se que os custos da administração geral é uma parcela relevante dos custos totais do Programa Jovem Trabalhador, pois é no setor pessoal e no financeiro que é realizado a admissão dos jovens, atividades relacionadas a folha de pagamento e prestação de contas.

Pode-se obter resultados diferentes se aplicados outras metodologias de custeio. Se utilizar simultaneamente mais de um método de custeio, traria significativos benefícios a organização, a qual passaria obter informações mais detalhadas sobre seu processo produtivo.

Observa-se que os objetivos específicos, também, foram alcançados com êxito. Foi possível caracterizar o Terceiro Setor; identificar os itens de custos e seus direcionadores de custos; levantou-se as características e procedimentos específicos da organização pesquisada; estruturou-se um sistema de custeio, segundo as especificidades da organização e, por fim, testou-se na IDES/PROMENOR as etapas do modelo do sistema de custos proposto em um dos seus programas sociais.

Em relação à aplicação prática do modelo sugerido, foi possível apresentá-lo em etapas de implantação em um dos programas sociais. Neste caso, o sistema de custos é viável e aplicável, pois atende as necessidades de informações para a gestão da organização, conforme demonstrado no decorrer do trabalho.

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

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

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

Outro fato a salientar é a falta de registro de suas depreciações, não sendo considerada por parte dos colaboradores da Instituição a importância desta informação para o controle gerencial da Entidade. Esse fato permite inferir que seria importante, para fins gerenciais, o correto registro das depreciações de seus bens, com a finalidade de se obter informações mais precisas e confiáveis.

Como sugestão, a IDES/PROMENOR deverá prestar mais atenção em sua qualidade de gestão. Entende-se que a escassez de recursos financeiros e humanos, que afetam as organizações do Terceiro Setor, poderá ser um alerta para mudanças em seus processos organizacionais.

Recomenda-se que haja uma aplicação de outros métodos de custeio, como o Custeio ABC, UEP e métodos de custeio híbrido, para que se atinja um resultado com maior confiabilidade nos cálculos dos custos, maior detalhamento e visualização de todos os custos, e que auxiliem na gestão da IDES/PROMENOR.

Outra recomendação que se faz necessário, é a aplicação de outros métodos de custeio em outras instituições de categorias diferentes que integram o Terceiro Setor, propiciando,

futuramente, a análise do comportamento de gestão de custos das organizações que compõem o Terceiro Setor.

Por fim, espera-se que este Trabalho de Conclusão de Curso constitua uma contribuição relevante para que se caracterize, com mais realismo, as organizações do Terceiro Setor. Entende-se que mesmo atingindo os objetivos a que esta pesquisa se propôs, futuras pesquisas poderão contribuir para o aprimoramento deste trabalho.

REFERÊNCIAS

ALBRECHT, Karl. **Revolução nos serviços**. São Paulo: Pioneira Thomson, 2003.

ANTUNES JUNIOR, José Antonio Vale. Dissertação de Mestrado: **Fundamentação do Método das Unidades de Esforço de Produção**. EPS-UFSC, Florianópolis, 1988.

ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

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

BORNIA, Antônio Cezar. **Mensuração das perdas dos processos produtivos: uma abordagem metodológica de controle interno**. 1995. 125 p. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, SC, 1995. Disponível em:
<<http://www.eps.ufsc.br/teses/bornia/indice/index.htm>>. Acesso em: 10 abr 2008.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro. **Código Civil**. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm>. Acesso em: 13 maio 2008.

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

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

CORRÊA, Henrique L. CAON, Mauro. **Gestão de serviços: lucratividade por meio de operações e de satisfação dos clientes**. São Paulo: Atlas, 2006.

CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CRUZ, Célia; ESTRAVIZ, Marcelo. **Captação de diferentes recursos para organizações sem fins lucrativos**. São Paulo: Global, 2003.

DRUCKER, Peter Ferdinand. **Administração em organizações sem fins lucrativos: princípios e práticas**. 4.ed. São Paulo: Pioneira, 1997.

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

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

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

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

FITZSIMMONS, James A. FITZSIMMONS, Mona J. **Administração de serviços: operações, estratégica e tecnologia da informação**. 4.ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

GIANESI, Irineu G. N; CORRÊA, Henrique Luiz. **Administração estratégica de serviços: operações para satisfação do cliente**. São Paulo: Atlas, 1996.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1991.

_____._____. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

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

KAPLAN, Robert S., COOPER, Robin. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 1998.

KEITH, Denton D. **Qualidade de serviços: o atendimento ao cliente como fator de vantagem competitiva**. São Paulo. Makron, 1990.

LAS CASAS, Alexandre Luzzi, **Qualidade total em serviços**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

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

LUNKES, Rogério João, **Contabilidade Gerencial: Um enfoque na Tomada de Decisão**. Florianópolis: Visual Books, 2007.

MARCONI, M.M e LAKATOS, E.M. **Metodologia do trabalho científico**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1989.

_____. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

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

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

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

MOSIMANN, Clara Pellegrinello. FISCH, Sílvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

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

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação**. São Paulo: Atlas, 1993.

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

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de **Sistemas, Organizações e Métodos**. 16.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

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

PANCERI, Regina. **Terceiro setor: a identificação das competências essenciais dos gestores de uma organização sem fins lucrativos**. 2001. 279 p. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal

de Santa Catarina, SC, 2001. Disponível em: <<http://teses.eps.ufsc.br/defesa/pdf/4829.pdf>>. Acesso em: 15 jun 2008.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez, PESTANA, Armando Oliveira, FRANCO, Sergio Paulo Cintra. **Controladoria de Gestão: Teoria e Prática**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1997.

POLLONI, Enrico Giulio Franco. **Administrando sistemas de informação**. 2. ed. São Paulo: Futura, 2000.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do Trabalho Científico**. 22. ed. São Paulo: Cortez, 2007.

SILVA, Antônio Carlos. Ribeiro. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003.

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

TUNG, Nguyen H. **Controladoria financeira das empresas**. 8.ed. São Paulo: Editora USP, 1993.

OBRAS CONSULTADAS

BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividades**. São Paulo: Atlas, 1996.

FIGUEIREDO, Sandra. **Controladoria: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1992.

GONÇALVES, Hortência de Abreu. **Manual de monografia, dissertação e tese: inclui exercício prático e normas de referencias, citações e notas de rodapé**. São Paulo: Avercamp, 2004.

HANSEN, Don R., MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thomson, 2001.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Sistemas de informações gerenciais**. 9.ed. São Paulo: 2004.

APÊNDICE

PROCESSOS DO MÓDULO DO SISTEMA DE CUSTOS

Com o objetivo de obter praticidade, otimização dos recursos disponibilizados na entidade e a melhoria da eficiência, o próximo passo é a proposta da integralização do sistema de custos ao sistema de informação utilizado pelos colaboradores da instituição. Sendo assim, se faz necessário criar um módulo para operacionalizar o sistema de custos.

Define-se os processos do módulos como: Porta de Entrada única para os documentos (Custos) e Tela de “Lançamentos, assim abaixo descritos:

a) Porta de Entrada única para os documentos (Custos): os processos relacionados à porta de entrada são os seguintes:

⇒ Todos os documentos que envolvem algum tipo de operação (lançamento contábil) devem passar por um único setor na empresa (Financeiro);

⇒ Isto propiciará padronização nas rotinas de registro e maior confiabilidade ao fluxo das operações;

⇒ A funcionária do Setor Financeiro providenciará o devido lançamento contábil, mesmo no Contas a Pagar e no Contas a Receber (com o registro de baixa do pagamento ou recebimento da data devida);

⇒ Apenas as Notas Fiscais de Compra de Mercadoria que entram pelo Almoarifado não serão registradas pela Controladoria, já que são registradas no momento da entrada dos itens no estoque. Entretanto, as Notas Fiscais devem seguir para a Contabilidade para arquivamento;

⇒ As demais contas (água, luz, telefone, etc.) serão lançadas no Setor Financeiro e apropriadas de acordo com o previsto no Sistema de Custos;

⇒ Todas as operações que envolvem entrada ou saída de dinheiro da empresa devem ser registradas no módulo Administração, mesmo que sejam previsões;

⇒ Mesmo os registros de materiais, também, devem contemplar os aspectos comerciais de contas a pagar. Estes registros já existem no sistema;

⇒ O Setor Financeiro vai controlar Caixa e Bancos e Contas a Pagar e a Receber;

⇒ Basicamente, o Setor Financeiro vai proceder as duas operações: lançar um documento novo (pagamento/recebimento ou previsão) ou baixar um lançamento já provisionado;

⇒ Na tela de Movimentação, poderá ser alterada a data prevista de vencimento, já que não altera o lançamento contábil feito anteriormente.

b) **Tela de “Lançamentos”**: é a Porta de Entrada dos Documentos no Sistema que serve para registro de todas as operações que exigem lançamentos contábeis.

Para que desempenhe adequadamente as suas funções, todo Plano de Contas Contábil deve estar cadastrado no Sistema de Custos. As contas, por sua vez, podem estar classificadas de acordo com categorias, de modo a facilitar a digitação de dados no momento da entrada das informações. Por exemplo: a conta de “Seguros a Apropriar” exige o lançamento em Regime de Competência; as contas de Resultado (Custos) envolvem a necessidade de informar o Centro de Custo (Produtivos e Auxiliares); a Contas a Pagar envolve a informação da data do vencimento, para fins de fluxo de caixa.

Assim, cada conta tem sua particularidade, e isso poderia ser gerenciado pelo Sistema, de modo que cada operação, em função da conta envolvida, já poderia direcionar os campos obrigatórios para preenchimento.

⇒ **Conta Débito**: (código e nome)

Identifica a conta que será debitada no Plano de Contas Oficial, já que este também se encontra no Sistema.

⇒ **Conta Crédito**: (código e nome)

Identifica a conta que será creditada no Plano de Contas Oficial, já que este também se encontra no Sistema.

⇒ **Histórico**: (Padrão)

Preencher com histórico padrão, isto é, que possa ser selecionado a partir de um cadastro de históricos. Este histórico pode ser bem resumido, já que o Sistema identifica o tipo de operação, valor, documento, centro de custo, etc.

⇒ **Regime**: (Caixa, Competência e Apropriação)

Este campo, em princípio, já vem preenchido com o regime “Caixa” já que a maioria dos Lançamentos contábeis será por este regime.

Um lançamento será pelo regime de competência quando se tratar de um valor lançado numa determinada data, mas que influenciará o custo por vários períodos. Esta operação será controlada pelo Sistema de tal modo que ao final de cada mês, antes do processamento do custo da empresa, proceda-se aos lançamentos de apropriação, que só serão feitos automaticamente pelo Sistema.

No caso de se tratar de regime de Competência, o Sistema apresentará os seguintes campos para preenchimento:

Conta débito: (código e nome)

Conta que será debitada ao final de cada mês, pelo Sistema.

Conta crédito: (código e nome)

Conta que será creditada ao final de cada mês, pelo Sistema.

Obs.: Uma vez que o lançamento de algumas operações (por ex.: Seguros a Apropriar) envolvem a contrapartida em conta específica, o sistema poderia controlar uma única conta para ser debitada ou creditada, já que a outra conta foi informada antes. Assim, a apropriação somente poderá ser processada mensalmente contra esta última conta, em parcelas calculadas automaticamente pelo Sistema.

Data inicial: (dia/mês/ano)

O sistema calculará cotas mensais e sucessivas a partir desta data inicial.

Data Final: (dia/mês/ano)

O sistema considerará várias parcelas até o prazo final de apropriação, cujo lançamento contábil acontecerá sempre ao final do mês (dia 30 de cada mês) por um comando no Sistema de Custos, já que a informação está armazenada (controlada) no Sistema.

⇒ **Tipo:** (Centro de Custo).

Toda operação que envolver conta de Resultado (de despesa) deve ser registrada a quem pertence. E isto é obrigatório para que se conheça o custo da empresa por Centro de Custo. Além disso, permite-se montar um Fluxo de Caixa identificado por: Item de Custo e Centro de Custo.

Obs.: No caso do regime utilizado ser de Competência, e a conta a ser apropriada for de resultado, o usuário também deverá preencher este campo, já que o custo deverá ser direcionado para alguém, futuramente (quando da apropriação).

Contudo, quando a “Conta Débito” informada na operação de saída (pagamento) de caixa ou banco for de Patrimônio, o Sistema não abrirá esta opção (tela) para preenchimento.

⇒ **Forma:** (1, 2 e 3)

A forma é válida o Tipo CCs, já que representa o modo que o Sistema rateará as Contas de Resultado (despesas) para os mesmos

Forma 1: significa que o valor total do lançamento será apropriado automaticamente pelo Sistema para os CCs cadastrados e com base nos critérios pré-estabelecidos.

Forma 2: significa que o valor total do lançamento será apropriado para os CCs que o usuário informar, utilizando os critérios pré-estabelecidos no próprio Sistema.

Forma 3: significa que o valor total do lançamento será apropriado conforme CCs e respectivos valores definidos pelo usuário sem observação de qualquer critério existente no Sistema.

ANEXOS

ANEXO A – Lei Municipal nº 276, de 27 de julho de 1956.

ANEXO B – Lei Estadual nº 2.129, de 26 de outubro de 1959.

ANEXO A – Lei Municipal nº 276, de 27 de julho de 1956.

LEI MUNICIPAL Nº 276, DE 27 DE JULHO DE 1956.

Declara de utilidade pública e faz doação.

O Povo de Florianópolis por seus representantes decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1º - Fica declarado de utilidade pública a Irmandade do Divino Espírito Santo, entidade com personalidade jurídica, com sede no sub-distrito da Trindade.

Art. 2º - Fica transformado em bens de uso privado, para efeito de doação, o imóvel de propriedade da Prefeitura, sito na sede do sub-distrito da Trindade, medindo 40 metros de frente por 25 metros de fundos, extremado ao norte, com a via pública, ao sul com o cemitério distrital; ao oeste com terreno de propriedade de Vidal Rosa de Jesus, e a leste com terreno cemitério do Império da mesma irmandade e com terreno do Município.

Art. 3º - É doado à Irmandade do Divino Espírito Santo da Trindade o terreno descrito no artigo anterior.

Art. 4º - A Irmandade do Espírito Santo da Trindade obriga-se a construir no imóvel ora doado, um edifício para sua sede, devendo tal construção o ter início dentro de um ano e ficar concluído dentro de três anos.

Art. 5º - Esta Lei entrará em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário.

DOE - 06.09.56

Prefeitura Municipal de Florianópolis, 27 de julho de 1956.

OSMAR CUNHA

PREFEITO MUNICIPAL

ANEXO B – Lei Estadual nº 2.129, de 26 de outubro de 1959.

LEI Nº 2.129, DE 26 DE OUTUBRO DE 1959.

Reconhece como utilidade pública a Irmandade do Divino Espírito Santo e Asilo de órfãos “ São Vicente de Paulo”, com sede no município de Florianópolis.

O GOVERNADOR DO ESTADO DE SANTA CATARINA,

Faço saber a todos os habitantes deste Estado que a Assembléia Legislativa decreta e eu sanciono a seguinte lei:

Art. 1º E reconhecida como utilidade pública a Irmandade do Divino Espírito Santo e Asilo de Órfãos “São Vicente de Paulo”, com sede no município de Florianópolis.

Art. 2º Esta lei entra em vigor na data da sua publicação, revogadas as disposições em contrário.

A Secretaria do Interior e Justiça assim a faça executar.

Palácio do Governo, em Florianópolis, 26 de outubro de 1959.

HERIBERTO HULSE

Governador do Estado

Procedência – Dep. Ivo Silveira

Natureza - PL/290/59

DO. 6.438 de 05/11/59

Fonte - ALESC/Div. Documentação