



O COMPORTAMENTO DOS CUSTOS DO PROGRAMA JOVEM APRENDIZ EM UMA ENTIDADE DO TERCEIRO SETOR ENTRE 2009 E 2012

Natália Souza Pinheiro¹, Marcos Laffin²; Luiza Santangelo Reis³; Flávia Renata de Souza⁴

1. Mestranda em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina
(nataliaddl@hotmail.com)
2. Mestranda em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina
3. Mestranda em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina
4. Professor Doutor da Universidade Federal de Santa Catarina
Florianópolis - Brasil

Recebido em: 12/04/2014 – Aprovado em: 27/05/2014 – Publicado em: 01/07/2014

RESUMO

Este estudo tem como objetivo analisar o comportamento dos custos do programa jovem aprendiz do Núcleo Formação e Trabalho (NUFT) da Irmandade do Divino Espírito Santo/PROMENOR. Trata-se de uma pesquisa do tipo estudo de caso, realizada com base em dados primários. Os dados de 2009 a 2012 foram obtidos diretamente do sistema de custos da instituição em estudo e tratados estatisticamente por meio da análise de correlação e regressão para os principais gastos (água, energia elétrica, manutenção e reparos, telefone e salários) e para o custo total em relação ao número de jovens atendidos. Os resultados demonstram que a relação entre o custo direto total do NUFT quando relacionado com o número de jovens atendidos apresentou um fraco coeficiente de determinação de 0,2587. De forma adicional analisaram-se, individualmente, os gastos que compõem o custo total. Contudo, os indicadores se apresentaram nulos ou fracos. A maior relação se apresentou entre o número de jovens atendidos e os gastos com salários ($r^2=0,2149$). Assim, conclui-se que a estrutura de custos é predominantemente fixa e que tais custos são pouco afetados pela variação no volume de atendimentos.

PALAVRAS-CHAVE: Comportamento dos Custos. Terceiro Setor. Jovem Aprendiz.

THE COST BEHAVIOR OF THE YOUNG APPRENTICE PROGRAM IN A NONPROFIT ENTITY BETWEEN 2009 AND 2012

ABSTRACT

This study aims to analyze cost behavior of the young apprentice program of Núcleo Formação e Trabalho (NUFT) in Irmandade do Divino Espírito Santo/PROMENOR. This is a case study, conducted based on primary data. Data from 2009 to 2012 were obtained directly from the cost system of the institution under study and treated statistically by analysis of correlation and regression for the main expenses (water, electricity, maintenance and repairs, telephone and wages) and the cost relative to the total number of youth served. The results demonstrate that the relationship between the total direct cost associated with the NUFT when the number of youths

involved showed weak coefficient of determination of 0,2587. Additional form individually analyzed expenditures that make up the total cost. However, the indicators showed null or weak. The greatest relationship is presented between the number of youth served and expenditures for wages ($r^2 = 0.2149$). Thus, it is concluded that the cost structure is predominantly fixed and that such costs are little affected by the change in volume of number of youth served.

KEYWORDS: Cost Behavior. Third Sector. Young Apprentice.

INTRODUÇÃO

O gerenciamento de recursos proporciona ferramentas de controle que auxiliam as organizações nas tomadas de decisão. Entidades do terceiro setor necessitam desse gerenciamento tanto quanto as entidades com fins lucrativos por trabalharem na maioria das vezes com recursos escassos. Para HANSEN & MOWEN (2010) tais entidades têm a responsabilidade de usar bem seus fundos para fornecer resposta aos contribuintes. Neste sentido, para COLBY & RUBIN (2005) tomar decisões relacionadas aos recursos de uma forma que maximize a eficácia de uma organização requer uma visão clara de todos os custos dos seus programas e serviços.

FALCONER (1999) ressalta como limitações para adoção de práticas de gestão nesse setor, a fragilidade organizacional e a falta de recursos humanos capacitados. Ainda, LIMONGI et al., (2007) afirmam que a maioria das organizações do terceiro setor não utiliza nenhum sistema de custeio. Neste sentido, MILLANI FILHO (2009) destaca o cumprimento dos compromissos sociais e a captação de recursos que viabilizem a própria continuidade operacional como as maiores preocupações de organizações sem fins lucrativos. Conhecer os custos e como eles se modificam com a variação no nível de atividade auxilia na captação de recursos e no planejamento das atividades com o objetivo de maximização dos serviços prestados a comunidade.

Portanto, a necessidade de controle assume, pela exigência de transparência, um viés fundamental em entidades do terceiro setor, porém SOLDI et al. (2010) demonstram que apenas 4% das instituições analisadas podem ser consideradas transparentes. A prestação de contas nessas instituições requer uma demanda de trabalho no sentido de fornecer informações não só para o Estado, mas também para os contribuintes e doadores que exigem dados da aplicação dos recursos destinados a essas instituições. FALCONER (1999) cita o *stakeholder accountability* como um dos principais desafios desse setor, no qual, a necessidade de transparência e de prestação de contas de forma concreta aparecem como uma estratégia competitiva na obtenção de destaque e recursos públicos e privados. Contudo, para prestação de contas faz-se necessário, inicialmente, controle das rotinas diárias, o que inclui a gestão dos custos. ISHAK (2011) afirma que uma utilização eficiente dos recursos é obrigatória para atingir os objetivos da organização.

Porém, percebe-se escassez de estudos realizados na área de contabilidade de custos em entidades do terceiro setor. Em uma busca preliminar realizada em todas as edições do Congresso Brasileiro de Custos se encontram 51 publicações na área, o que totaliza 1,57% do total de artigos disponíveis para consulta. As pesquisas encontradas se referem, no geral, à implementação de sistemas de custeio ou análise de sistemas já aplicados, mas poucas pesquisas abordam a

temática do comportamento dos custos. Entretanto, conhecer o comportamento dos custos é importante para predição dos gastos em função das alterações nos níveis de atividade.

Diante da escassez de estudos que abordam esta temática e da importância da gestão de custos em entidades do terceiro setor, situa-se a Irmandade do Divino Espírito Santo/PROMENOR, uma organização filantrópica, católica, fundada como associação civil sem fins econômicos e de caráter assistencial que tem como objetivo principal a promoção global do ser humano. Localizada em Florianópolis, a entidade cresce a cada ano e demanda acompanhamento para dar continuidade aos seus projetos de modo mais eficiente e transparente. Contudo, assim como as conclusões de LIMONGI et al. (2007) a Irmandade do Divino Espírito Santo/PROMENOR não possui trabalhos que identifiquem o comportamento dos seus custos.

Por ser uma organização que atende em média 800 jovens e crianças em situação de vulnerabilidade social, assume papel social importante no desenvolvimento socioeconômico da região e apoiada na gestão de custos pode melhorar a aplicação de recursos e conseqüentemente, atender um maior número de jovens e crianças na comunidade no qual se insere. A instituição trabalha com quatro principais projetos: o abrigo (Lar São Vicente de Paula), o Centro Educacional Infantil Girassol, o Núcleo de Arte e Educação (NAE) e o Núcleo Formação e Trabalho (NUFT).

Este estudo trata apenas de um desses projetos, o NUFT. Tal projeto capacita e insere jovens no mercado de trabalho apoiado na lei nº 5.452 de 1943 (BRASIL, 1943). Essa lei aprova a consolidação das leis do trabalho e no seu artigo 428 exige do empregador o compromisso de assegurar, entre outras coisas, a formação técnico-profissional metódica do jovem. Na mesma lei, o artigo 430 assegura o direito das instituições sem fins lucrativos de fornecer essa formação exigida quando os Serviços Nacionais de Aprendizagem não conseguirem suprir a demanda, desde que sejam capacitadas para tal.

Diante disso, tem-se como problema de pesquisa a importância do conhecimento do comportamento dos custos em organizações do terceiro setor e a carência de estudos nessa temática. Portanto, com a finalidade de auxiliar as pesquisas nesse setor, tem-se como objetivo geral identificar o comportamento dos custos do NUFT entre 2009 e 2012.

Para atingir tal objetivo, definem-se os seguintes objetivos específicos:

- Caracterizar o processo de prestação de serviço do NUFT;
- Identificar os custos envolvidos nas rotinas diárias do núcleo;
- Identificar fatores que podem explicar a utilização dos custos pelas atividades;
- Verificar a relação entre variáveis custos (Y) e possíveis fatores explicativos (X) para identificação do comportamento dos custos.

A realização desse estudo se justifica pela relevância das informações a respeito dos custos envolvidos em atividades do terceiro setor que são voltadas para atender a sociedade nas lacunas deixadas pelo Estado. Além disso, tratar do comportamento dos custos em uma entidade do terceiro setor, se torna importante na medida em que poucas análises desse tipo foram feitas até o momento. Conhecer a variação dos custos em função do nível de atividade auxilia não só na maximização da prestação de serviços a comunidade, mas também os gestores,

financiadores e doadores a entender melhor o funcionamento da instituição e para onde os recursos são dirigidos.

REFERENCIAL TEÓRICO

Vários são os conceitos de comportamento de custos apresentados. Para MAHER (2001, p. 75) “a análise do comportamento dos custos lida com a forma segundo a qual os custos respondem a alteração nos níveis das atividades”. Nessa mesma linha encontram-se HANSEN & MOWEN (2003, p.87) os quais afirmam que “o comportamento de custos é o termo geral para descrever se um custo muda quando o nível de produção muda”.

Para RICHARTZ (2013, p.34) compreender o comportamento dos custos significa “entender a forma como os custos se alteram em função de variações nos níveis de atividades, volume de vendas e estrutura operacional das empresas, levando-se em consideração as influências ambientais, sociais e econômicas”. Assim, o comportamento de custos auxilia no planejamento das atividades futuras de modo a contribuir para minimização dos custos e maximização dos lucros.

Segundo MARTINS (2008, p.25), custo é um “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção” e despesa é “bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receita” porém, cabe destacar que nesta pesquisa não se faz essa distinção, ou seja, o termo comportamento de custos se refere a todos os gastos da empresa, custos e despesas. A classificação apresentada pelo citado autor é uma classificação contábil, mas, para fins gerenciais, essa classificação não é tão relevante, como se pode constatar em relevantes trabalhos internacionais sobre a temática comportamento de custos, como o de ANDERSON et al. (2007).

Entidades do Terceiro Setor

Demandas por bem estar social e qualidade de vida surgem em diversos contextos sociais, tal fato amplia as atividades das organizações do terceiro setor. Para SALAMON (1998), o crescimento desse setor decorre de várias pressões, demandas e necessidades das pessoas e do próprio governo. Para COSTA et al. (2012), entidades do terceiro setor têm como missão produzir bens e serviços e buscam atender os interesses gerais das comunidades locais, pessoas ou grupos sociais.

Para garantir resultados sustentáveis, tais organizações requerem modelos e procedimentos de execução capazes de garantir sua gestão, continuidade e pleno desenvolvimento das ações que se propõem e a contabilidade de custos se apresenta como uma importante ferramenta neste contexto. Para MARTINS et al. (2008) a gestão estratégica de custos oferece aos gestores informações tempestivas e relevantes em relação ao custo da organização para a escolha da estratégia a ser utilizada.

Alguns estudos na área de gestão em organizações sem fins lucrativos foram feitos. MILLANI FILHO (2009) mensurou e comparou os resultados econômicos obtidos por duas organizações filantrópicas. Os resultados apontaram relação inversa para o desempenho econômico e para o financeiro. O autor ressalta que tal resultado pode sugerir que a apresentação das demonstrações financeiras obrigatórias pode não oferecer informações suficientes para que se retrate a situação das entidades.

TSAI & YAMAMOTO (2005) analisaram a aplicabilidade de práticas de governança corporativa ao terceiro setor. Para isso, realizaram uma pesquisa

bibliográfica com intuito de identificar se as práticas de governança aplicadas ao setor privado se aplicam ao terceiro setor. Os resultados indicaram algumas práticas aplicáveis, quais sejam: ética, responsabilidade corporativa, prestação de contas e transparência. Já, algumas das práticas não aplicáveis são: equidade, realização de ofertas públicas para a dispersão do capital e programas de *stock options*.

CAZZOLATO (2009) apresentou os principais aspectos da estrutura administrativa para um bom processo de gestão das organizações brasileiras sem fins lucrativos. O autor utilizou pesquisa bibliográfica e análise de dados secundários e concluiu que o preparo adequado do gestor líder da organização, a formação de sua missão e objetivos, sua comunicação institucional e a captação de recursos são processos relevantes para que sua gestão seja eficiente e eficaz.

GREEN & GRIESINGER (1996) relacionaram o desempenho da administração com a eficácia organizacional nas organizações sem fins lucrativos. Algumas das atividades mais correlacionadas com a eficácia das organizações foram: formação política, planejamento estratégico, monitoramento dos programas, planejamento e controle financeiro, gestão dos recursos e resolução de conflitos. Os autores ainda concluíram que organizações mais eficazes tendem a dar mais credibilidade à prestação de contas do que organizações menos eficazes.

Estudos internacionais como os de ANALOUI & SAMOUR (2012), apontam que a gestão estratégica é bastante utilizada e os gestores da organização percebem a importância dessa ferramenta. Contudo, a IDES/PROMENOR apesar de manter um sistema de apuração de custos das suas atividades, não realiza estudos com o intuito de análise e predição do comportamento dos custos para planejamento de atividades futuras, ou seja, apresenta situação contrária à literatura apresentada.

Comportamento de custos

Conhecer como os custos se comportam é importante para qualquer organização, pois, com isso torna-se possível prever os gastos e planejar as atividades com intuito de otimização do lucro. Para isso, necessita-se conhecimento do funcionamento das organizações e como ocorre a alocação dos custos. Conforme SCHARF et al. (2011), tais informações auxiliam a avaliação da situação presente e ajudam a prever decisões futuras.

Autores como MARTINS et al. (2008); LIMONGI et al. (2007); ZACARIAS et al. (2009); SANDRIN & FREGONESI (2010) e SCARPIN & SANTOS (2013) estudaram a aplicação de um sistema de custeio ou análise de um sistema já implantado, mas poucos estudos na área do comportamento dos custos foram encontrados. LIMA et al. (2005) analisaram o comportamento dos custos na Liga Norte-Riograndense contra o câncer, uma instituição sem fins lucrativos. Os resultados indicaram que 85% das variações nos custos indiretos são influenciadas pelo material direto e mão-de-obra direta.

CARMO et al. (2011) propuseram um modelo matemático para acompanhar o comportamento dos custos em relação a quantidade de frangos produzidos para abate em apenas um (manual) dos três sistemas de produção (manual, automático e climatizado). Os dados utilizados foram obtidos da Embrapa Suínos e Aves e da CONAB (companhia nacional de abastecimento) e os anos analisados foram de 2006 a 2009 relativos ao estado de Minas Gerais. Efetuou-se uma análise de regressão para os anos de 2006 a 2008 e, o ano de 2009 foi utilizado para testar o possível percentual de erro médio. Os resultados obtidos demonstram uma correlação forte entre o custo total do processo e a quantidade produzida. Para estimativas de produção entre 20.000 e 25.000 unidades admite-se uma margem de

erro de aproximadamente 11%. Já para uma produção de 22.000 admite-se um erro de apenas 1,05% sendo este o ponto em que o modelo alcança sua máxima eficiência.

BORGERT et al. (2011) avaliaram o comportamento dos custos em 14 hospitais administrados pela Secretaria do Estado de Santa Catarina nos anos de 2007 e 2008 nas seguintes especialidades: hospitais gerais, hospitais gerais com maternidade, maternidades e hospitais com outras especialidades. As variáveis analisadas para correlação foram número de atendimentos totais *versus* custos diretos calculados em seis grupos de custos: pessoal, serviços de terceiros, materiais de consumo, custos gerais, custos totais e custos totais menos gastos com pessoal. As análises foram feitas primeiro de forma individual para cada hospital e posteriormente de forma conjunta para o grupo de hospitais. No primeiro caso os resultados obtidos demonstram correlações negativas entre as variáveis estudadas e o número de atendimentos nos hospitais, já no segundo caso as correlações foram positivas. Demonstra-se com os resultados que, isoladamente, os custos dos hospitais não se alteram com a mudança no número de atendimentos prestados. Já quando analisados em conjunto, os custos dos hospitais variam com o número de atendimentos totais prestados.

OLIVEIRA et al. (2007) estudaram o comportamento dos custos como parâmetro de eficiência produtiva na companhia Vale do Rio Doce comparando o período antes e após a privatização da empresa. Utilizaram análises estatísticas para analisar duas variáveis: o custo dos produtos vendidos e a receita operacional líquida. Os resultados indicam uma melhoria operacional após a privatização.

BOSCH & BLANDÓN (2011) analisaram o comportamento dos custos diante das situações típicas de flexibilidade operacional e tática em uma amostra de propriedades agrícolas. Para tal, investigaram primeiramente o comportamento dos custos em relação à diversidade dos produtos e depois em relação à redução da produção. Os resultados indicam que as pequenas propriedades agrícolas são favorecidas pelo comportamento dos custos em relação à flexibilidade operacional e tática, ou seja, são flexíveis o suficiente para evitar assimetria nos custos. Para as grandes propriedades foram observados aumentos significativos e assimétricos no custo quando da diversidade dos produtos.

HARRIS (1986) pesquisou o comportamento dos custos em um hotel de 300 quartos com o objetivo de investigar o relacionamento entre os custos e o volume de atividade em número de quartos ocupados, refeições e bebidas vendidas. Os dados se referem a três anos de atividades. Os coeficientes de correlação considerados fortes foram apenas: a folha de pagamento e o número de quartos ocupados; folha de pagamento com o número de refeições vendidas; custos da comida com o número de refeições vendidas; e custo com bebidas com o número de bebidas vendidas. O autor destaca que por não existir muitos estudos nessa área o fator de correlação considerado forte pode ser modificado posteriormente por comparação com outros estudos.

No geral, os estudos apresentam resultados satisfatórios quanto à obtenção de fatores que explicam o comportamento dos custos. Assim, utilizam-se as contribuições dos estudos anteriores como parâmetros para alcançar os objetivos propostos nesta pesquisa.

PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A instituição objeto deste estudo terceiriza seus serviços de contabilidade, sendo que os lançamentos e registros são feitos no espaço físico da

IDES/PROMENOR. Esses dados da contabilidade alimentam o sistema de apuração de custos, o qual subsidia os dados que se utilizam nesta pesquisa, caracterizando assim, os dados como primários.

Para realização desta pesquisa utiliza-se apenas o caso do NUFT (IDES/PROMENOR), para o qual, o período analisado é de 2009 a 2012, pois é a partir desta data que a instituição mantém registros dos custos. Coletam-se os dados primários diretamente na instituição, sem nenhuma análise estatística, e compreendem 48 observações referentes aos 48 meses do período em análise.

Colhem-se os dados na instituição, nas planilhas do sistema de apuração de custos, onde se encontram: as despesas administrativas, de pessoal, financeiras e de assistência social. Tais despesas são apresentadas para todos os núcleos da instituição. Nesta pesquisa empregam-se apenas os dados referentes ao NUFT.

Após a coleta dos dados e sua exportação para planilhas do software Microsoft Excel®, iniciaram-se as análises por correlação. A variável dependente (Y) se refere aos custos envolvidos na prestação de serviços (água, energia elétrica, manutenção e reparos, telefone, salários e custos totais) e a variável independente (X) ao número de jovens atendidos pelo NUFT.

RESULTADOS E DISCUSSÃO

Caracterizam-se a prestação de serviço do NUFT e os custos envolvidos nas atividades do núcleo. Apresentam-se as correlações calculadas entre os principais custos envolvidos, assim como as análises de regressão e os gráficos correspondentes.

O Núcleo Formação e Trabalho (NUFT) está inserido na estrutura da Irmandade do Divino Espírito Santo/PROMENOR e presta serviço de capacitação de jovens entre 14 e 18 anos, inserindo-os no mercado de trabalho. Tal capacitação faz-se através de módulos teóricos lecionados por professores contratados da instituição. Os módulos são: cidadania, palavras e números, o ambiente de trabalho, a empresa, serviços administrativos, financeiros e comerciais, educação digital, desafios e oportunidades da atualidade, trilha para o futuro e esporte, cultura e lazer.

Quando o jovem inicia suas atividades na empresa, inicia também suas atividades no NUFT. O estabelecido contratualmente é que o aprendiz compareça cinco vezes ao mês na instituição para assistir às aulas. Além das aulas, o NUFT desenvolve: controle e acompanhamento do jovem na empresa, visita semestral a empresa para avaliação, atendimentos individuais e com a família, encontros semestrais com os pais para eventuais esclarecimentos, disponibilidade de uma profissional da psicologia uma vez na semana.

As atividades descritas envolvem despesas administrativas, despesas de pessoal, despesas financeiras e despesas de assistência social. O custo total contém, além das despesas apresentadas, os rateios dos departamentos auxiliares (administração, lavanderia, provedoria e cozinha). Esses departamentos são demandados pelo NUFT para manutenção de suas atividades diárias. A descrição das principais despesas e valores de suas médias mensais se encontram na Tabela 1. Destaca-se ainda, que os valores são indexados com a finalidade de proteger os valores originais.

TABELA 1 - Principais despesas e suas médias mensais

	Média Mensal	%
Despesas Administrativas		
Água	R\$ 41,83	0,46%
Energia Elétrica	R\$ 197,84	2,17%
Manutenção e Reparos	R\$ 113,23	1,24%
Telefone	R\$ 101,34	1,11%
Despesas de Pessoal		
Salários	R\$ 2.865,67	31,42%
Despesas Financeiras	R\$ 0,00	0,00%
Despesas de Assistência Social	R\$ 104,75	1,15%
Subtotal	R\$ 3.424,66	37,55%
Custos Advindos de Rateios	R\$ 5.695,99	62,45%
Custo Total	R\$ 9.120,65	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa

Nota-se que os rateios apresentam o maior percentual de participação no custo total com 62,45%. Os salários também apresentam participação significativa, com 31,42% do custo total e o restante das despesas apresentadas somam 4,98% de participação. Não se pretende nesta pesquisa questionar os métodos de custeio, ou ainda os critérios de rateio, aplicados na instituição, apenas se pretende entender como esses custos se comportam, buscando explicações para os valores encontrados. Na sequência, apresenta-se o número de jovens atendidos durante o período em estudo.

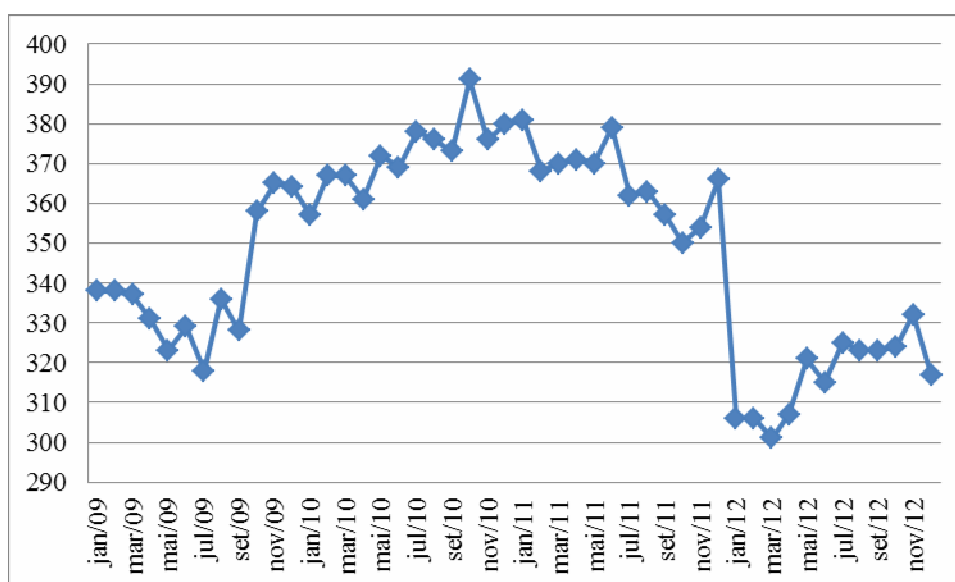


GRÁFICO 1- Número de jovens atendidos

Fonte: Dados da pesquisa

Percebe-se pelo Gráfico 1 que o número de jovens atendidos, no período em estudo, varia entre 301 e 391, com atendimento médio de aproximadamente 349 jovens por mês. Salienta-se que essa variação é resultado do ciclo de contratações

nas empresas e de eventuais reposições de jovens quando estes se desvinculam da entidade e da empresa.

O Gráfico 2 demonstra a relação entre o custo total e o número de jovens atendidos bem como sua equação de regressão e o coeficiente de correlação durante o período amostral. Após análise dos dados e com auxílio de um gráfico *boxplot*, identificou-se um *outlier* ou ponto discrepante. Tal ponto foi retirado da amostra para elaboração do Gráfico 2, com o objetivo de adequar melhor os dados à análise de regressão e assim refletir melhor o comportamento dos custos do NUFT.

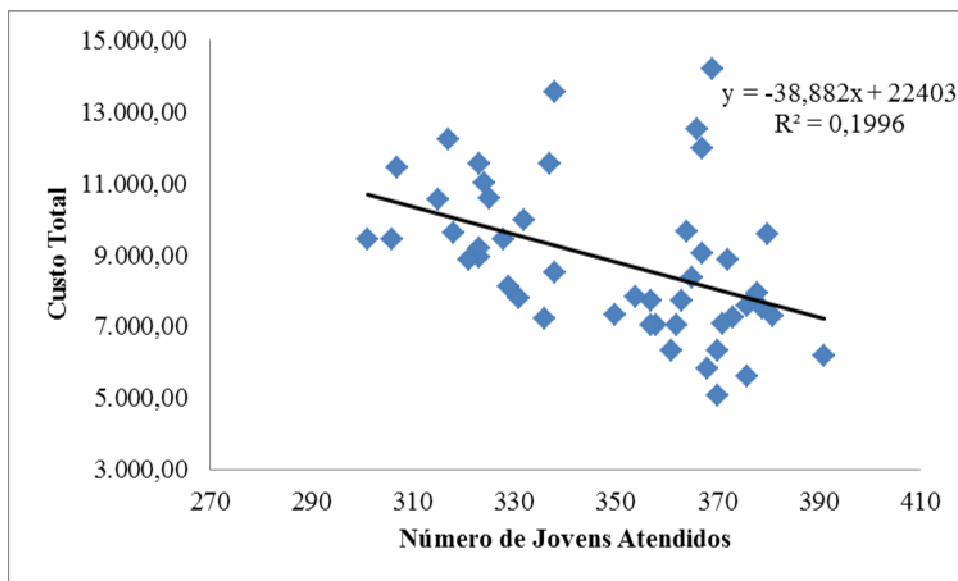


GRÁFICO 2 - Custo total X Número de jovens atendidos
Fonte: Dados da pesquisa

Conforme se observa no Gráfico 2, o custo total do NUFT, ao longo dos 48 meses de observação, apresentou correlação baixa em relação ao número de jovens atendidos. Para a regressão, apresenta-se um coeficiente de determinação $r^2 = 0,1996$, o que indica que o custo total não é explicado pela variação no número de jovens atendidos. No entanto, conforme já destacado anteriormente, o custo total do NUFT é composto em aproximadamente 62% com custos da Irmandade que são rateados a este setor. Assim, com o intuito de eliminar qualquer distorção provocada pelos rateios apresenta-se o Gráfico 3 somente com os custos diretos do NUFT, ou seja, que não advem de rateios.

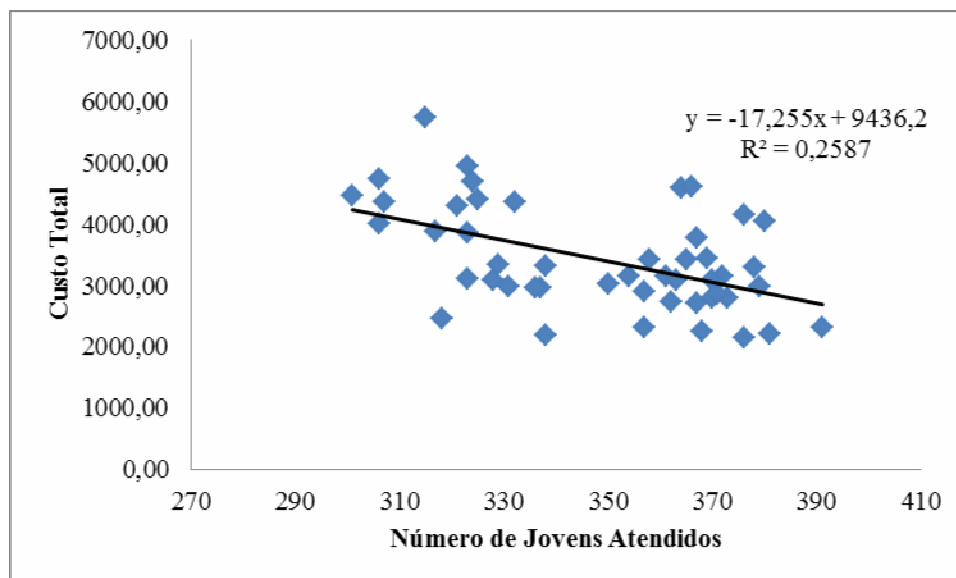


GRÁFICO 3 - Custo total sem Rateios X Número de jovens atendidos
 Fonte: Dados da Pesquisa

Percebe-se no Gráfico 3 que o coeficiente de determinação (r^2), com a desconsideração dos rateios, passou de 0,1996 para 0,2587, ou seja, somente considerando os gastos identificados diretamente ao NUFT o modelo apresentou melhor adequação. Contudo, o custo do núcleo ainda continua sem muita relação com a variação no número de jovens atendidos pois a correlação ainda é considerada baixa.

Destaca-se ainda que, apesar de fraca, o custo total (com e sem rateios) apresenta tendência de queda, ou seja, quanto maior o número de jovens atendidos, menor o custo. Tal fato pode ser considerado estranho, visto que estudos como os de CARMO et al. (2011) e HARRIS (1986) apresentaram resultados contrários a esse (os custos aumentaram na medida que a produção aumentou), porém no caso do NUFT esse fato não ocorreu.

Como a correlação com o custo total apresenta-se fraca e com a finalidade de descobrir se a variação nos custos é causada por algum outro custo específico, demonstra-se no Gráfico 4, os coeficientes de determinação (r^2) das principais despesas em relação ao número de jovens atendidos.

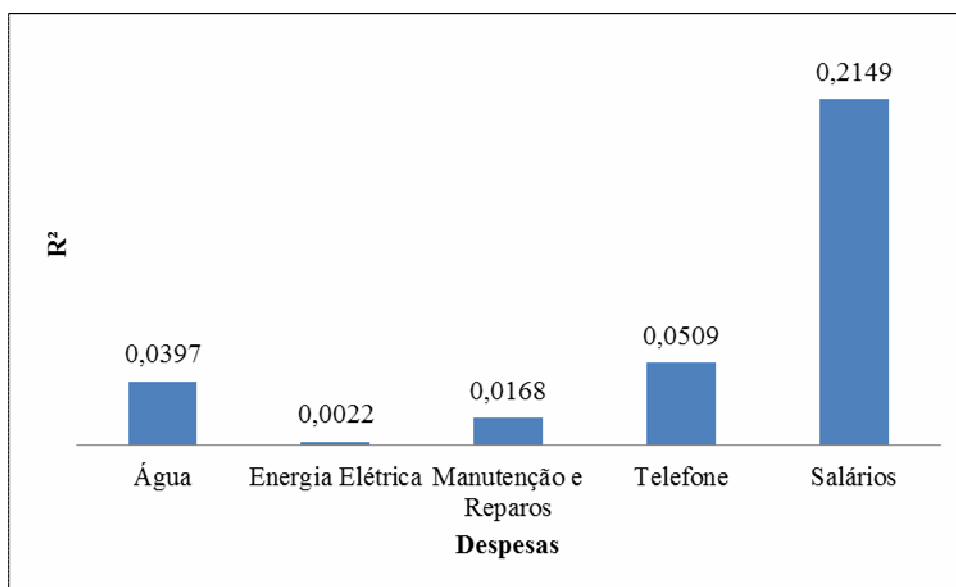


GRÁFICO 4 – Coeficiente de determinação (R^2) das despesas em relação ao número de jovens atendidos

Fonte: Dados da pesquisa

Percebe-se pelo Gráfico 4 que as correlações com as principais despesas são fracas, o que demonstra que a estrutura de custos para manter o núcleo em funcionamento pouco depende do número de jovens atendidos. Assim como os custos totais do NUFT que, conforme o Gráfico 2, não variam com o volume de atendimentos.

Visto que grande parte dos seus custos são fixos, recomenda-se que o NUFT atenda o número máximo de jovens que a estrutura lhe permitir (conforme Gráfico 1, no período em estudo o número máximo de atendimentos foi de 391 jovens), pois o custo por jovem diminui na medida em que os custos fixos são divididos por um número maior de atendidos. Desse modo, a entidade consegue ampliar seus serviços prestados a comunidade com a mesma quantidade de recursos aplicados.

CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

No sentido de reduzir custos, a recomendação apresentada nesta pesquisa é de que a entidade atue com o número máximo de jovens. Assim, os custos fixos necessários para manter a estrutura em funcionamento, serão diluídos por um número maior de atendidos de tal modo que se diminui o custo por jovem do núcleo.

Recomenda-se ainda um estudo mais elaborado no sentido de descobrir as causas da tendência de queda dos custos em relação ao número de jovens atendidos. Tal fato se mostra contrário ao usualmente encontrado na literatura e nos estudos apresentados aqui no referencial teórico. Vale destacar que as conclusões aqui apresentadas são válidas somente para a Irmandade do Divino Espírito Santo/PROMENOR mais especificamente para o Núcleo Formação e Trabalho entre os anos de 2009 e 2012.

Para trabalhos futuros recomenda-se a análise do comportamento dos custos em conjunto com outras entidades do terceiro setor que atendem jovens aprendizes para fins de comparação e de se encontrar melhores estratégias de atuação nessa

atividade. E ainda a utilização de outros métodos estatísticos para análises mais elaboradas do comportamento dos custos.

REFERÊNCIAS

ANALOU, F. SAMOUR, A. Strategic management: the case of NGOs in Palestine. **Management Research Review**, v.35, n. 6, p. 473-489, 2012.

ANDERSON, Mark et al. Cost behavior and fundamental analysis of SG&A costs. **Journal of Accounting, Auditing & Finance**, v. 22, n. 1, p. 1-28, 2007.

BORGERT, A.CRISPIM, C.H.; ALMEIDA, E.S.. Comportamento dos custos em hospitais administrados pela secretaria de estado da saúde de Santa Catarina. **Revista Universo Contábil**, v. 7, n. 4, p. 22-38, out./dez., 2011.

BOSCH, J.M.A.BLANDÓN, J.G. The influence of size on cost behavior associated with tactical and operational flexibility. **Estudios de Economía**, v.38, n.2, p. 419-455, dezembro, 2011.

BRASIL, Constituição. Decreto-Lei nº. 5.452, de 1º de maio de 1943. **Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Disponível em:<<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Decreto-Lei/Del5452.htm>>**. Acesso em, 13 de junho de 2009.

CARMO, Carlos R. S.; LIMA, Igor G.; OLIVEIRA, Renata; OLIVEIRA, Luiz F. M.. Modelagem matemática na gestão de custos: um estudo acerca do comportamento dos custos na produção de frangos em Minas Gerais. **Custos e Agronegócios online**, v.7, n. 2, mai./ago., 2011.

CAZZOLATO, N.K. As Dificuldades de Gestão das Organizações Não-Governamentais. **Revista da Faculdade de Administração e Economia**, v. 1, n. 1, p. 66-81, 2009.

COLBY, S.J.; RUBIN, A. The strategic value of a shared understanding of costs. **Strategy & Leadership**, v. 33, n. 2, p. 27-32, 2005.

COSTA, E. et al. Exploring the efficiency of Italian social cooperatives by descriptive and principal component analysis. **Service Business**, v. 6, n. 1, p. 117-136, 2012.

FALCONER, A. P. A promessa do terceiro setor: um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão. 1999. 153 f. **Dissertação (Mestrado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade**, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.

GREEN, J.C.; GRIESINGER, D.W. Board performance and organizational effectiveness in nonprofit social services organizations. **Nonprofit management and leadership**, v. 6, n. 4, p. 381-402, 1996.

HANSEN, D R.; MOWEN, M.M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

HARRIS, P.J.. The application of regression and correlation techniques for cost planning and control decisions in the hotel industry. **International Journal of Hospitality Management**, v. 5, n. 3, p. 127-133, 1986.

ISHAK, S. Managerial accountability: a review through orphanages' financial record practices. *Pertanika Journal Social Sciences & Humanities*. 2011

LIMA, D.H.S. et al. Análise do comportamento dos custos indiretos em entidades hospitalares através do modelo clássico de regressão linear: o caso da liga Norte-Riograndense contra o câncer. In: IX Congresso Internacional de Custos, novembro, 2005. **Anais...** Curitiba: 2005.

LIMONGI, B.; IMETON, L.S; LAFFIN, M. Sistemas de custeio utilizados por organizações do terceiro setor: estudo de multicaseos em cidades catarinenses. In: Congresso brasileiro de custos, 14, 2007, João Pessoa. **Anais...** João Pessoa: 2007.

MAHER, M. **Contabilidade de custos**: criando valor para a administração. São Paulo: Atlas, 2001.

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

MARTINS, Orleans Silva; PEDROSA NETO, Carlos e ARAÚJO, Aneide Oliveira. A gestão estratégica de custos nas organizações do terceiro setor: um estudo de caso no estado da Paraíba. **Revista Contabilidade Vista e Revista**, v.19, n.2, p. 61-84, abr./jun., 2008, Belo Horizonte.

MILLANI FILHO, M.A.F. Resultado Econômico em Organizações do Terceiro Setor: um estudo exploratório sobre a avaliação de desempenho. **Revista Contabilidade e Controladoria-RC&C**, v. 1, n. 1, 2009.

OLIVEIRA, P.H.D.; LUSTOSA, P.R.B.; SALES, I.C.H. Comportamento de Custos como parâmetro de eficiência produtiva: uma análise empírica da companhia vale do rio doce antes e após a privatização. **Revista Universo Contábil**, v.3, n.3, set./dez., 2007, Blumenau.

RICHARTZ, F.; O comportamento dos custos das empresas brasileiras listadas na BM&FBOVESPA entre 1994 e 2011. 2012. 91 f. Dissertação (mestrado em contabilidade) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2013.

SALAMON, L. A emergência do terceiro setor—uma revolução associativa global. **Revista de Administração da Universidade de São Paulo**, v. 33, n. 1, 1998.

SANDRIN, M.F.; FREGONESI, M.S.F.A. Apuração, Mensuração e Análise dos Custos de Entidades Filantrópicas de Educação Infantil de Ribeirão Preto. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 17, 2010, Belo Horizonte. **Anais...** Belo Horizonte: 2010.

SCARPIN, J.E.; SANTOS, A.C. Práticas de custeio no terceiro setor: investigação sob a perspectiva da teoria da demanda, de sua adoção e relação com a *accountability* da organização. **Estudo & Debate**, v. 19, n. 2, 2013.

SCHARF, L.; BORGERT, A. RICHARTZ, F. Análise estatística dos custos indiretos de produção: uma contribuição ao estudo do “custo exato”. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 5, n. 12, p. 135-156, 2011.

SOLDI, A.R. et al. Transparência no terceiro setor: um estudo sobre as organizações filantrópicas. **Jovens Pesquisadores**, v. 4, n. 1, 2010.

TSAI, Paula Yoga; YAMAMOTO, Marina Mitiyo. Governança corporativa: análise comparativa entre o setor privado e o terceiro setor. In: 2º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade. **Anais...** São Paulo: USP. 2005.

ZACARIAS, F.L.B. et al. A Utilização do Custeio Integral no Processo de Apuração e Evidenciação de Custos em Entidades do Terceiro Setor: o caso de uma instituição de longa permanência de idosos. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 19, n. 4, p. 85-106, 2009.