

---

# 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

Fábio Lúcio Braido Zacarias<sup>1</sup>

Vera Sirlene Leonardo<sup>2</sup>

Almir Teles da Silva<sup>3</sup>

Márcio Luiz Borineli<sup>4</sup>

---

• Artigo recebido em: 11.07.2008 •• Artigo aceito em: 25.11.2008 ••• Segunda versão aceita em: 08.12.2008

## Resumo

Terceiro setor é a designação atribuída às entidades sem fins lucrativos que se preocupam com as causas sociais. Dentre as suas áreas de atuação, está o atendimento a Instituições de Longa Permanência de Idosos (ILPI's). A ausência de estudos relacionados à apuração e evidenciação dos custos nessas entidades remete à seguinte questão da pesquisa: quais informações de custos são relevantes para o processo decisório em ILPI's e como podem ser produzidas e relatadas pela contabilidade gerencial? Assim, o objetivo do estudo consiste em apresentar uma proposta de apuração e evidenciação de custos em entidades do terceiro setor (ILPI's), utilizando o Custeio Integral como instrumento de apoio à decisão. A pesquisa, do tipo descritiva, foi desenvolvida por meio de estudo de caso realizado em uma ILPI estabelecida no município de Maringá/PR. O desenvolvimento prático do trabalho considerou os procedimentos estabelecidos na Resolução nº. 283/2005-ANVISA, que estabelece a estrutura e forma para aplicação e administração dos recursos nessas entidades. Os resultados alcançados possibilitaram identificar os custos presentes na entidade, bem como os custos com a assistência aos idosos nas três categorias previstas na Resolução 283/2005: acamados, cadeirantes e habilitados. O estudo proporcionou uma informação até então desconhecida pelos gestores daquela entidade, podendo ser utilizada como ferramenta de apoio ao processo decisório, além de contribuir para o preenchimento de uma lacuna na literatura ante a existência limitada de estudos de custos no terceiro setor e da aplicação em ILPI's.

**Palavras-chave:** Terceiro Setor. Gestão de Custos. Processo Decisório.

<sup>1</sup> Bacharel em Ciências Contábeis pela UEM. Contador da UFPR. Endereço: Universidade Federal do Paraná – UFPR, Reitoria, Rua XV de Novembro, nº 1299 – Curitiba – Paraná. Fones: (41) 3360-5344 e (44) 9925-5712. E-mail: fabiozaca@hotmail.com.

<sup>2</sup> Bacharel em Ciências Contábeis pela UEM. Mestre em Engenharia de Produção pela UFSC. Professora Assistente do Departamento de Ciências Contábeis da UEM. Endereço: Universidade Estadual de Maringá – UEM, Campus Universitário, Avenida Colombo, nº. 5790 – Maringá – Paraná. CEP: 87020-900. Fones: (44) 3261-3765 e 9103-9408. E-mail: vsleonardo@uem.br.

<sup>3</sup> Bacharel em Ciências Contábeis pela UEM. Mestre e Doutor em Engenharia de Produção pela UFSC. Professor Adjunto do Departamento de Ciências Contábeis da UEM. Endereço: Universidade Estadual de Maringá – UEM, Campus Universitário, Avenida Colombo, nº. 5790 – Maringá – Paraná. CEP: 87020-900. Fones: (44) 3261-4910 e 9911-8944. E-mail: atsilva@uem.br.

<sup>4</sup> Bacharel em Ciências Contábeis pela UEM. Mestre em Engenharia de Produção pela UFSC. Doutor em Ciências Contábeis pela USP. Professor Adjunto do Departamento de Ciências Contábeis da UEM. Endereço: Universidade Estadual de Maringá – UEM, Campus Universitário, Avenida Colombo, nº. 5790 – Maringá – Paraná. CEP: 87020-900. Fones: (44) 3261-4910 e (11) 9405-0695. E-mail: marciolb@usp.br. Nota: este artigo foi aceito pelo Editor Romualdo Douglas Colauto e passou por uma avaliação *double blind review*.

---

# The Use of Total Costs in the Process of Surveying and Evidencing Costs in Third Sector Entities: the case of an institution of long-permanence for old people

---

## Abstract

Third Sector is the designation attributed to non-profitable healthcare institutions or entities that are concerned with social programs. Among that area of performance, lies the service provided to old people by Long- Permanence Institutions known as ILPI's. The absence of studies related to surveying and reporting costs of those entities addresses to the following research subject: which information on costs are relevant for the decision process in ILPI's and, how that can be produced and reported by the managerial accounting? Thus, the objective of the present study consists of presenting a proposal for surveying, analyzing and evidencing costs in entities of the third sector (ILPI's), by using Total Costs and other instruments to support decisions. This research, of descriptive type, was developed by means of case study, and it was carried out in an ILPI settled down in the municipal district of Maringá/PR. The practical development of the study considered procedures established in Resolution n°. 283/2005 -ANVISA, which establishes both, the structure and the form for using and managing resources in social entities. Results obtained enabled to identify the present costs in the entity investigated, as well as the costs for providing assistance to old people in the three categories predicted by Resolution 283/2005: patients in bed, in wheelchairs and normal patients. The study provided a kind of information then ignored by the entity managers, consequently, opening the possibility of having different tools to support the decision process. Moreover, the investigation contributed for filling a gap in literature, in face of the limited existing studies on Third Sector Costs and on the application of resources in ILPI's.

**Keywords:** Third Sector. Management of Costs. Decision Process.

## 1 Introdução

A sociedade brasileira tem despertado para o fato de que para alcançar qualidade de vida, é preciso fazer muito mais do que apenas esperar o Estado agir. Exercer atividades em prol da população e melhorar a qualidade de vida do próximo são atitudes da própria natureza humana em favor da cidadania e, as ações desenvolvidas por entidades pertencentes ao terceiro setor configuram um caminho encontrado pela sociedade civil para amenizar os problemas sociais que afetam a coletividade.

Dados levantados em 2002 pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) apontam a existência de mais de 276 mil instituições voltadas ao interesse do bem comum em diversas atividades que vão desde serviços de educação a serviços de defesa de direitos civis.

As instituições que acolhem idosos estão normatizadas pelo Estatuto do Idoso (Lei 10741/2003) e pela Resolução 283/2005 da ANVISA (Agência Nacional de Vigilância Sanitária). Em especial, esta Resolução detalha os requisitos mínimos necessários para a prestação de serviços aos internos, principalmente na questão de infra-estrutura e recursos humanos, de modo a atender aos graus de dependência dos internos, também estabelecidos nesta resolução. Os graus de dependência referem-se à classificação dos internos conforme suas capacidades de locomoção e autocuidado, compreendendo acamados, cadeirantes e habilitados. Assim, baseando-se nessa classificação, a ANVISA aponta as especificidades da prestação de serviços.

Neste sentido, Born (in PAPALEO NETO, 1996) diz que o atendimento de bom padrão nestas instituições é extremamente caro, não sendo raros os casos em que profissionais da geriatria e gerontologia abrem uma casa de repouso, empenham-se em mantê-la aberta num padrão técnico elevado e, após curto prazo, fecham as portas em função da impossibilidade de repassar as despesas aos idosos ou seus responsáveis. Diante disto, poder-se-ia questionar a situação financeira das instituições sem fins lucrativos que dependem de doações para sobreviver.

A gestão eficiente destas instituições requer um gerenciamento adequado dos custos existentes na prestação de serviços e as conseqüentes informações geradas. Assim, a gestão de custos pode atuar nas organizações do terceiro setor, em especial, às Instituições de Longa Permanência de Idosos (ILPI's), contribuindo com informações para: (a) identificação de meios para redução de custos; (b) fixação de metas de receitas a serem alcançadas e sua correta aplicação; (c) implantação de controles internos; (d) eliminação de desperdícios; (e) priorização de serviços a serem oferecidos; (f) priorização na admissão de internos, entre outros exemplos.

Neste contexto, a seguinte questão de pesquisa norteia o presente estudo: quais informações de custos são relevantes para o processo decisório das ILPI's e de que forma podem ser produzidas e relatadas pela contabilidade gerencial? Assim, o objetivo do estudo consiste em apresentar

uma proposta de apuração e evidenciação de custos em entidades do terceiro setor (ILPI's), utilizando o Custeio Integral como instrumento de apoio à decisão.

O estudo foi desenvolvido em uma ILPI com capacidade máxima de atendimento de 76 idosos, sobrevivendo basicamente de doações da comunidade. Foram analisados os custos incorridos nesta entidade em julho de 2007, não sendo levados em consideração os custos dos serviços prestados de forma voluntária. A pesquisa enquadra-se como descritiva quanto aos objetivos, aplicada ou empírica quanto à natureza do problema de pesquisa, quantitativa quanto à abordagem do problema e natureza das variáveis investigadas, estudo de caso quanto à estratégia de pesquisa e de campo quanto ao ambiente de pesquisa. Os dados da pesquisa de campo foram levantados por meio de entrevistas não padronizadas com os gestores e funcionários da entidade, consultas a relatórios contábeis e gerenciais fornecidos pela administração, a arquivos e documentos emitidos pela instituição, bem como consultas ao escritório de contabilidade responsável pela mesma. Além disso, utilizou-se observação direta do processo de prestação dos serviços.

A contribuição da pesquisa está em fomentar as discussões sobre a gestão de custos em entidades do terceiro setor, em especial, na prestação de serviços asilares, considerando que a base teórica relacionada à contabilidade de custos nesse setor e ao gerenciamento das ILPI's ainda é escassa. Para a entidade pesquisada, as informações obtidas neste estudo poderão ser utilizadas como modelo para a gestão voltado à redução de custos, à priorização dos atendimentos e à definição da receita necessária para cobrir os custos incorridos.

O texto está organizado em outras três partes, além desta introdução. No tópico dois apresenta-se a plataforma teórica que dá sustentação ao trabalho. Na seqüência são mostrados e analisados os resultados. Por fim, são relacionadas as considerações finais da pesquisa.

## **2 Plataforma Teórica**

### **2.1 Terceiro Setor e as ILPI's**

O terceiro setor é um dos caminhos encontrados pela sociedade civil para amenizar os problemas sociais que afetam a coletividade. Para a

antropóloga Ruth Cardoso (in IOSCHPE, 1997, p. 08), terceiro setor é “um espaço de participação e experimentação de novos modos de pensar e agir sobre a realidade social. Sua afirmação tem o mérito de romper a dicotomia entre público e privado, na qual público era sinônimo de estatal e privado de empresarial”.

A Ordem dos Advogados do Brasil, Seção São Paulo – OAB/SP (2005), define terceiro setor como “espaço ocupado especialmente pelo conjunto de entidades privadas sem fins lucrativos que realizam atividades complementares às públicas, visando contribuir com a solução de problemas sociais e em prol do bem comum”.

Em 2004, o IBGE divulgou os dados da pesquisa nacional sobre terceiro setor. Os dados levantados revelam a existência de 276 mil fundações privadas e associações sem fins lucrativos, denominadas de FASFIL. Das 5,3 milhões de organizações públicas e privadas do país, estas entidades representavam 5%. Não há, na pesquisa do IBGE, indicadores de quantidade de beneficiários destas entidades, porém, segundo Fucs (2003), estima-se que o número de beneficiados em todo o país esteja na faixa de 10 milhões de pessoas, “[...] mais da metade da população que está abaixo da linha da pobreza, segundo o IBGE”, destaca o autor.

Dentre as diversas esferas em que o terceiro setor pode se fazer presente, uma que se destaca é a de atendimento a idosos. Isso ocorre não pelo rápido retorno dado à sociedade em decorrência desta prestação de serviço, nem pela alta influência que exerce sobre o desenvolvimento de uma população, mas, justamente, por ser um tipo de serviço executado àqueles que já deram a sua contribuição no processo de construção da sociedade e que, agora, apenas necessitam de condições dignas de vida.

Segundo a Resolução 283/2005 da ANVISA, item 3.6, ILPI's são “[...] instituições governamentais ou não governamentais, de caráter residencial, destinada a domicílio coletivo de pessoas com idade igual ou superior a 60 anos, com ou sem suporte familiar, em condição de liberdade e dignidade e cidadania”. Neste sentido, as ILPI's têm o objetivo de dar abrigo e possibilitar a assistência social e de saúde aos idosos que não têm condições de serem mantidos com suas famílias ou em seus domicílios, conforme definição da Sociedade Brasileira de Geriatria e Gerontologia (2002/2003, *apud* ANNUNZIATO, 2007, p. 38).

Não há, segundo Born *et al.* (2007), um censo nacional que informe o total de instituições e o número de idosos atendidos por elas. Esta informação é confirmada pelo chefe do Escritório Regional do IBGE em Maringá/PR, em entrevista realizada em 27 de junho de 2007. A autora citada ainda diz que as estimativas de idosos abrigados nestas instituições estão em torno de 5 a 10% do total de idosos no Brasil.

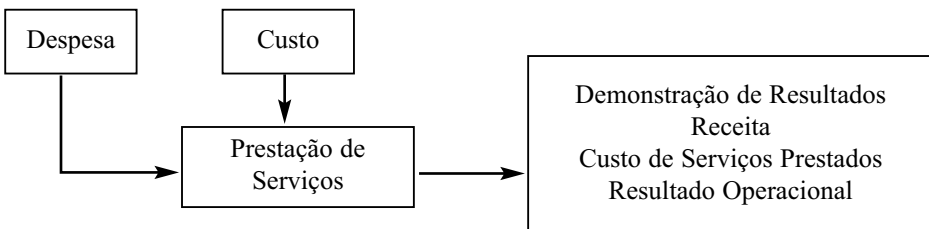
## 2.2 Custos para as ILPI's

Dentre as contribuições da contabilidade de custos para as ILPI's, uma das formas de apuração a ser utilizada é o método do custeio integral ou pleno. Este consiste na atribuição aos objetos de custo não apenas dos custos de prestação de serviços, mas ainda de todas as despesas da organização, inclusive financeiras (MARTINS, 2003, p. 220).

O método do custeio integral é, segundo Padoveze (2006, p. 334), “um prolongamento do conceito de custeio por absorção. [...] As despesas são alocadas aos diversos produtos através de critérios de distribuição”. Bertó e Beulke (2006, p. 14) definem o custeio integral como aquele que apropria aos serviços, “[...] tanto custos e despesas diretas (fixas e variáveis) como custos e despesas indiretas (fixas variáveis) ocorridos na atividade. [...] É mais voltado ao enfoque interno”.

O custeio integral, portanto, é caracterizado pela alocação de todos os custos e despesas da organização ao produto ou serviço. O esquema básico do custeio integral, que mostra a relação dos custos e despesas do período com o resultado da organização, apresenta-se na Figura 1:

**Figura 1: Esquema básico do custeio integral ou pleno aplicado a empresas de serviços**



Fonte: Adaptada de Martins (2003, p. 38)

Por esta metodologia, custos e despesas são atribuídos aos objetos de custo. O método do custeio integral pode ser utilizado pelas organizações do terceiro setor de maneira eficaz, proporcionando “uma informação de custos completa e conservadora”, conforme afirma Vartanian (2000, *apud* BACKES et. al, 2006, p. 07), referindo-se à prudência na cobertura de todos os custos e despesas pela receita auferida. O autor acrescenta que a principal vantagem desse método é a segurança da recuperação total dos custos, pois com base no valor encontrado, sabe-se o valor necessário a ser arrecadado para haver equilíbrio no resultado.

BACKES et. al (2006, p. 07) argumentam que antes dos cálculos do custo integral, o gestor poderia crer que as receitas cobriam os seus custos, porém agora ele consegue enxergar se está incorrendo ou não em *superávit* ou *déficit*.

A aplicação do custeio integral nas ILPI's proporciona um gerenciamento adequado nos custos da atividade, uma vez que determina, de forma mais completa, o custo da prestação de serviços, alocando-se custos e despesas integralmente aos objetos específicos de custos da instituição.

### 3 Apresentação dos Resultados

Os dados necessários para elaboração da proposta de gerenciamento de custos em ILPI's foram coletados no Asilo São Vicente de Paulo, localizado no município de Maringá/PR. Esta associação civil de direito privado, constituída em 1981, tem por finalidade a prática da caridade cristã, visando o abrigo de pessoas idosas sem condições de independência e que não possuem família que possa abrigá-las. A entidade proporciona aos internos, de forma gratuita, assistência material, moral, intelectual, social e espiritual.

Os responsáveis pela gestão da entidade são os “vicentinos”, membros voluntários da Sociedade de São Vicente de Paulo, uma organização católica internacional que promove a assistência a pessoas carentes.

A prestação de serviços de modo eficaz demanda o envolvimento de pessoas que desempenham serviços, tanto voluntariamente, quanto de forma remunerada. A estrutura organizacional da entidade é composta pelos itens constantes no Quadro 1.

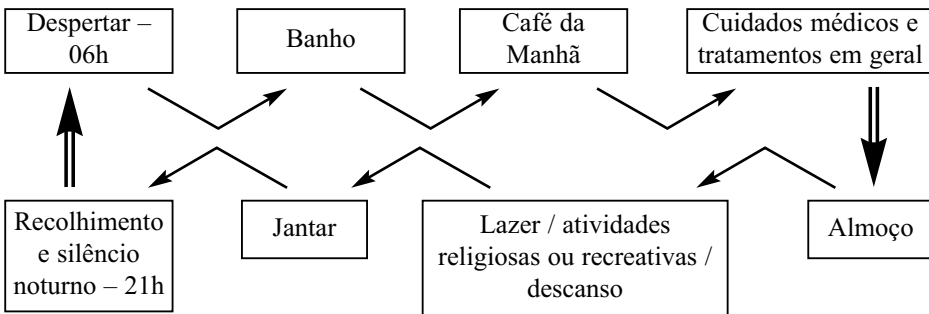
### Quadro 1: Funções desempenhadas pelos colaboradores da instituição

	COLABORADORES	QUANTIDADE	ATIVIDADES DESEMPENHADAS
Remunerados	Quadro funcional	37	Atuam na assistência direta aos internos e na manutenção e administração da entidade.
	Funcionários da rede pública de saúde	05	Funcionários subsidiados pela Prefeitura Municipal de Maringá que atuam na enfermaria, cozinha e manutenção da entidade.
Não-Remunerados	Integrantes da diretoria da Instituição	08	Vicentinos que atuam na gestão da entidade nos cargos de presidência, secretaria, tesouraria, diretoria de patrimônio e diretoria espiritual.
	Voluntários	12	Serviços diversos que abrangem desde o auxílio no preparo de alimentos e jardinagem até yôga e massoterapia aos internos.
	Executores de convênios com faculdades	40 (aprox.)	Através de tais convênios a instituição proporciona aos internos, serviços de fonoaudiologia, psicologia, fisioterapia, odontologia e enfermagem, monitorados por educadores.

Fonte: Elaborado pelos autores.

A instituição contava, na data da pesquisa, com um quadro de 69 internos, sendo 38 homens e 31 mulheres. O tempo médio de permanência do idoso na instituição, segundo informações da gerência administrativa, é de até 10 anos e a saída da instituição ocorre, na grande maioria das vezes, por óbito. Estruturalmente, a instituição é dividida nos setores de administração, cozinha, lavanderia e enfermaria e dormitórios, doravante denominados “enfermaria”. De forma resumida, a rotina diária inicia-se às seis da manhã, com as atividades descritas na Figura 2:

**Figura 2: Fluxo da rotina diária dos internos na instituição**



Fonte: Elaborada pelos autores.



Acrescenta-se ao descrito na Figura 2, que o fornecimento de medicação, a higiene dos internos e o fornecimento do complemento alimentar, são feitos sempre que necessário.

### 3.1 Receitas Arrecadadas pela Entidade

A pesquisa levantou que as receitas da entidade, no mês de julho de 2007, foram provenientes das fontes constantes no Quadro 2. Ressalta-se que, conforme o Artigo 35, § 1º e 2º do Estatuto do Idoso, as ILPI's de fins filantrópicos podem reter até 70% do benefício previdenciário dos idosos para sua manutenção. Quanto às receitas diversas, estas se referem a juros de aplicação financeira e venda de recicláveis.

**Quadro 2: Discriminação das receitas de julho de 2007**

<b>Receitas</b>	<b>Valor</b>	<b>%</b>
Poder Público Municipal e/ou Federal	23.936,59	33,46
Aposentadorias	16.742,87	23,40
Doações voluntárias	19.124,25	26,73
Promoções realizadas	10.500,64	14,68
Receitas diversas	1.239,61	1,73
<b>TOTAL:</b>	<b>71.543,96</b>	<b>100</b>

Fonte: Elaborado pelos autores.

O valor arrecadado está evidenciado segundo a natureza da receita, com predominância dos recursos públicos e doações da comunidade. Para conferir se, de fato, as receitas descritas no Quadro 2 variam demasiadamente, foi elaborado um cálculo das receitas no período de janeiro a junho de 2007, o qual apresentou uma receita média de R\$ 77.213,06, advindas dos mesmos mantenedores apresentados no Quadro 2, com proporções similares.

### 3.2 Custo do Serviço Prestado pela Entidade

Conforme observações e informações do próprio gestor, o controle de custos realizado na instituição acontece de maneira imprecisa e sem maiores detalhes. Segundo a gerência administrativa, existem controles internos de estoques na entidade para alimentos, medicamentos, materiais hospitalares e materiais de cozinha, mas ainda de modo não sistematizado.

Alguns controles apresentados pela enfermagem, como o controle de medicamentos e de fraldas geriátricas, estão sendo implantados e poderão ser revertidos em informações úteis para a gestão, se utilizados de forma plena.

O levantamento das informações evidenciou que a entidade limita seu conhecimento de custos apenas no levantamento mensal das despesas, o que, dividido pelo total de idosos internados, apresenta um custo geral, em que se baseiam as tomadas de decisões.

A fim de se encontrar o custo do serviço prestado aos idosos, segundo a proposta que está sendo apresentada, os internos foram primeiramente classificados segundo a descrição realizada pela Resolução 283/2005 da ANVISA:

### Quadro 3: Classificação dos internos utilizada no trabalho

Classificação Anvisa	Descrição	Classe De Internos	Qtde
Grau de Dependência I	Idosos Independentes	Habilitados	38
Grau de Dependência II	Dependência em até 3 atividades de autocuidado para a vida diária, como locomoção, alimentação e higiene.	Cadeirantes	20
Grau de Dependência III	Dependência que requer assistência em todas as atividades de autocuidado para a vida diária.	Acamados	11

Fonte: Elaborado pelos autores.

O método de custeio utilizado na identificação dos custos de cada classe de idosos (habilitados, cadeirantes e acamados) foi o custeio integral. Optou-se por este método de custeio por entender ser aquele que determina adequadamente o custo da prestação de serviços, uma vez que o mesmo aloca custos e despesas integralmente às classes de idosos, resultando no valor total gasto com cada classe de idosos mensalmente.

Para a correta alocação dos valores, todos os recursos consumidos na atividade (custos e despesas) foram classificados em três grupos de custos:

- Custos diretos da classe de idosos: são os custos de fácil identificação com cada classe de idosos, através de relatórios gerenciais apresentados pela ILPI e por informações obtidas pela administração.

- Custos indiretos da classe de idosos: são os custos decorrentes da prestação de serviço diretamente aos idosos, mas que não são de fácil identificação com as classes, devendo haver um critério de rateio para sua distribuição.
- Custos dos departamentos: são custos diversos existentes na entidade, não havendo uma relação direta com o atendimento aos idosos, mas com os departamentos; podem ser tanto identificados com departamentos específicos, quanto podem atender a outros departamentos, devendo, também, ser distribuídos os gastos desses departamentos às classes de idosos por meio de rateio.

No Quadro 4 apresentam-se os custos incorridos na instituição em julho de 2007 e nos tópicos seguintes apresenta-se a mensuração de cada uma dessas categorias de custos.

#### Quadro 4: Classificação dos custos da prestação de serviço

Custos Diretos da Classe de Idosos		Custos Indiretos da Classe de Idosos	
Fraldas geriátricas		Alimentação	
Mão-de-obra direta e diárias		Doação a terceiros	
Medicamentos diretos		Medicamentos indiretos	
CUSTOS DEPARTAMENTAIS			
Água	Despesas bancárias	Manutenção de veículos	Reclamatórias trabalhistas
Combustível e lubrificantes	Despesas diversas	Mão-de-obra indireta	Seguro de veículos
Consertos e reparos	Duocentésima e meia	Material de consumo	Serviços de vigilância
Correios	Energia elétrica	Material de escritório	Telefone
Despesas com funcionários	Fretes	Material de limpeza	Depreciação
Despesas com promoções	Gás	Material hospitalar	

Fonte: Elaborado pelos autores.

O Quadro 4 apresenta os componentes levantados de cada categoria de custos. Sua classificação baseia-se nas informações obtidas junto à administração da entidade. Vale lembrar que esta pesquisa delimitou-se no mês de julho de 2007, o que não significa que os custos apresentados no Quadro 4 são os únicos existentes na instituição. São, certamente, os mais comuns. Cada um destes itens será detalhado na sequência.

### 3.3 Custos Diretos da Classe de Idosos

#### a) Medicamentos diretos

Os relatórios de compras e consumo de medicamentos, bem como as entrevistas realizadas junto à enfermeira da instituição permitiram correlacionar alguns medicamentos com as classes estudadas. Contudo, em face do limite de espaço no texto, optou-se por evidenciar no Quadro 5 apenas os medicamentos para os acamados, a título de ilustração:

**Quadro 5: Custo mensal de medicamentos com cada classe de idosos**

Classe	Medicamento	Consumo Mensal	Consumo Cx/Tubo	Consumo Cx/Tubo	Custo Mensal
Acamados	M. de Isossorbida	300	1,5	1,5	46,50
	Gel de Própolis 4%	comprimidos	05	05	60,00
	Alois 10mg	05 unidades	02	02	81,40
	Dexametasona 01%	60 comprimidos	03	03	10,05
	Total da classe:	03 unidades			197,95
Cadeirasantes	Total da classe:				19,80
Habilitados	Total da classe:				217,90
<b>TOTAL GERAL:</b>					<b>435,65</b>

Fonte: Elaborado pelos autores.

Esses medicamentos são de fácil identificação de consumo em relação às classes de idosos. Outros medicamentos também são utilizados, porém, apenas quando necessário, independente da classe que o idoso se enquadra, sendo estes distribuídos às classes juntamente com os custos indiretos. Vale ressaltar que a instituição utiliza medicamentos fornecidos gratuitamente pelo Poder Público, os quais não estão descritos nesta pesquisa.

#### b) Fraldas geriátricas

Os usuários de fraldas geriátricas constavam em uma relação fornecida à pesquisa, permitindo que fosse elaborado o Quadro 6. Destaca-se que cada pacote contém 8 fraldas.

### Quadro 6: Custo mensal de fraldas geriátricas em cada classe de idoso

CLASSE	Consumo Mensal Fraldas	Qtde. Pacotes Mensais	Preço (R\$)	Custo Mensal
Acamados	1.320 unidades	165	8,10	1.336,50
Cadeiraantes	2.280 unidades	285	8,10	2.308,50
Habilitados	1.080 unidades	135	8,10	1.093,50
<b>TOTAL:</b>	<b>4.680 unidades</b>	<b>585</b>	<b>8,10</b>	<b>4.738,50</b>

Fonte: Elaborado pelos autores.

### c) Mão-de-obra direta, indireta e diárias

No Quadro 7 apresentam-se os gastos com mão-de-obra mensais de cada departamento, juntamente com a tributação incidente, com base na folha de pagamento da instituição. Para classificar a mão-de-obra em direta ou indireta, considerou-se a ligação desta mão-de-obra com os internos, ou seja, embora os funcionários dos departamentos de administração, cozinha e lavanderia também trabalhem visando o bom atendimento dos idosos, eles não tratam especificamente e diretamente dos internos.

### Quadro 7: Custo mensal de mão-de-obra total da instituição

DESCRIÇÃO	Administração	Cozinha	Lavanderia	Enfermaria
Funcionários	7	3	2	25
Remuneração	6.054,88	1.829,85	1.030,47	16.945,61
Férias	672,76	203,32	114,50	1.882,85
13º salário	504,57	152,49	85,87	1.412,13
Encargos sociais	650,91	196,70	110,77	1.821,65
Vale transporte	41,05	83,92	54,00	316,36
<b>TOTAL:</b>	<b>7.924,17</b>	<b>2.466,28</b>	<b>1.395,61</b>	<b>22.378,60</b>

Fonte: Elaborado pelos autores.

No setor de enfermaria, o tempo gasto em atividades exercidas passíveis de serem alocadas às classes de idosos, podem se caracterizar como mão-de-obra direta, sendo: (a) o auxiliar de enfermagem e (b) o cuidador do idoso. As demais funções são enquadradas como mão-de-obra indireta por não serem de fácil identificação com as classes de idosos, ainda que algumas desenvolvam atividades exclusivamente ligadas aos internos, como por exemplo, a enfermeira. Assim, o Quadro 8 mostra qual parcela dos custos desse departamento refere-se à mão de obra direta e o quanto é classificado como mão-de-obra indireta:

**Quadro 8: Valor de mão-de-obra direta e mão-de-obra indireta do setor de enfermagem**

<b>Custo</b>	<b>Descrição</b>	<b>Valor</b>
Mão-de-obra direta	Atendimento direto ao idoso feito pelos auxiliares de enfermagem e cuidadores de idosos	13.580,50
Mão-de-obra indireta	Demais funções do departamento e tempo de atendimento geral aos idosos feito pelos auxiliares de enfermagem e cuidadores de idosos	8.798,10
<b>TOTAL:</b>		<b>22.378,60</b>

Fonte: Elaborado pelos autores.

Segundo informações fornecidas pela enfermeira responsável, o tempo de trabalho diário destinado diretamente aos idosos (mão-de-obra direta) dos auxiliares de enfermagem e dos cuidadores de idosos pode ser distribuído às classes de idosos na forma do Quadro 9:

**Quadro 9: Distribuição do custo de mão-de-obra direta às classes de idosos**

<b>Acamados (40%)</b>	<b>Cadeirantes (30%)</b>	<b>Habilitados (10%)</b>	<b>Total da função</b>
6.790,25	5.092,69	1.697,56	13.580,50

Fonte: Elaborado pelos autores.

A maior atenção necessária aos idosos acamados justifica-se, segundo a enfermeira, pela necessidade de monitoramento constante destes com relação à higiene pessoal, alimentação, prevenção e tratamento de ferimentos decorrentes da falta de mobilidade. A parcela referente ao atendimento geral aos idosos, correspondente a 20% do custo de mão-de-obra direta dos auxiliares de enfermagem e dos cuidadores de idosos, é atribuída aos idosos juntamente com as demais funções do setor de enfermagem, sendo distribuída nas mesmas proporções (40%, 30% e 10%), conforme demonstram os números do Quadro 9.

Além do custo de mão-de-obra direta decorrente das duas funções apresentadas neste tópico, outro custo que envolve a prestação de serviço direto ao idoso consiste no pagamento de diárias pela companhia de pessoas junto aos internos hospitalizados. O valor total das diárias no mês em questão compreende R\$ 90,00 para a classe de cadeirantes e R\$ 1.800,00 para a classe de habilitados.

### 3.4 Custos Indiretos das Classes de Idosos

Tendo sido levantados os custos passíveis de identificação com cada classe de idosos, faz-se, neste momento, o levantamento e a posterior distribuição dos custos identificados de forma indireta a essas classes. São custos incorridos na prestação do serviço aos internos, mas que são de difícil identificação com cada idoso ou classe. O Quadro 10 apresenta os custos indiretos das classes de idosos em julho de 2007:

**Quadro 10: Rateio dos custos indiretos das classes de idosos**

<b>Custo indireto das classes de idosos</b>	<b>Acamados 11 idosos</b>	<b>Cadeirantes 20 idosos</b>	<b>Habilitados 38 idosos</b>	<b>Total 69 idosos</b>
Alimentação	577,28	1.049,60	1.994,24	3.621,12
Doação a terceiros	60,58	110,14	209,28	380,00
Medicamentos indiretos	140,41	255,30	324,07	719,78
<b>Custo Total</b>	<b>778,27</b>	<b>1.415,04</b>	<b>2.527,59</b>	<b>4.720,90</b>

Fonte: Elaborado pelos autores.

Por serem os gastos com alimentação e doação a terceiros utilizados por todas as classes de idosos, mas de difícil identificação direta com cada uma, a maneira adequada encontrada para alocá-los foi proporcional à quantidade de idosos de cada classe. Cabe ressaltar que, segundo a direção da ILPI, os gastos com a alimentação só não são maiores graças às constantes doações de alimentos que a entidade recebe.

Os medicamentos indiretos são aqueles que não possuem o controle de consumo específico por idoso, devendo ser adotado um critério de rateio para seu custo. Segundo informações da enfermeira responsável pela instituição, estes medicamentos são utilizados em escala não regular, variando conforme a necessidade dos internos. Alguns medicamentos são utilizados exclusivamente pela classe de acamados e cadeirantes. Respeitando esta relação, os custos indiretos com medicamentos foram alocados proporcionalmente à quantidade de idosos em cada classe, conforme aponta o Quadro 10, já considerados os medicamentos exclusivos de algumas classes.

### 3.5 Custos dos Departamentos

Os custos dos departamentos podem ser identificados diretamente a cada departamento ou rateados a outros departamentos e, posteriormente, às

classes de idosos. Os custos dos departamentos podem, portanto, ser desmembrados entre (a) custos identificados diretamente aos departamentos e (b) custos identificados indiretamente aos departamentos.

Os custos identificados indiretamente devem ser distribuídos a cada departamento e, em seguida, às classes de idosos, através dos critérios de rateio apresentados no Quadro 11, a seguir. A adoção do critério de rateio adequado foi realizada após análise dos custos e sua relação com os departamentos.

**Quadro 11: Base de rateio dos custos identificados indiretamente aos departamentos**

<b>Critérios de Rateio</b>			
<b>Departamentos</b>	<b>Nº Funcionários</b>	<b>M<sup>2</sup></b>	<b>Nº Bens Imobilizados</b>
Administração	7	1.191,64	16
Cozinha	3	140	71
Enfermaria	25	1.414,75	177
Lavanderia	2	50,00	9
<b>TOTAL</b>	<b>37</b>	<b>2.796,39</b>	<b>273</b>
<b>Custo dos Departamentos</b>			<b>Critério Adotado</b>
Água / Despesas com funcionários / Material de consumo			Nº funcionários
Despesas diversas / Energia elétrica / Material de limpeza / Serviços de monitoramento e vigilância			M <sup>2</sup>
Consertos e reparos / Fretes			Nº bens do imobilizado

Fonte: Elaborado pelos autores.

A distribuição do custo dos departamentos está descrita no Quadro 12.



**Quadro 12: Mapa de rateio dos custos identificados diretamente e indiretamente aos departamentos**

CUSTOS DOS DEPARTAMENTOS	DEPARTAMENTO DE SERVIÇOS			DPTO DE APOIO Adm.	TOTAL
	Cozinha	Enfermaria	Lavanderia		
<b>Custos diretos dos departamentos</b>					
Combustível e lubrificantes	-	760,00	-	760,00	1.520,00
Correios	-	-	-	7,20	7,20
Despesas bancárias	-	-	-	631,60	631,60
Despesas com promoções	-	-	-	4.718,00	4.718,00
Duocentésima e meia	-	-	-	1.190,18	1.190,18
Gás	1.331,00	-	-	-	1.331,00
Manutenção de veículos	-	215,00	-	215,00	430,00
Mão-de-obra indireta	2.466,28	8.798,10	1.395,61	7.924,17	20.584,16
Material de escritório	-	-	-	1.731,20	1.731,20
Material hospitalar	-	357,30	-	-	357,30
Reclamações trabalhistas	-	500,00	-	-	500,00
Seguro de veículos	-	268,98	-	268,98	537,96
Telefone	-	-	-	813,74	813,74
<b>Total custos diretos dos departamentos:</b>	3.797,28	10.899,38	1.395,61	18.260,07	34.352,34
<b>Custos indiretos dos departamentos</b>					
Água	4,29	35,76	2,86	10,01	52,92
Consertos e reparos	448,63	1.118,41	56,87	101,10	1.725,01
Depreciação	352,57	2.075,57	55,11	988,66	3.471,91
Despesas com funcionários	4,50	37,50	3,00	10,50	55,50
Despesas diversas	76,93	777,38	27,47	654,78	1.536,56
Energia elétrica	172,30	1.741,14	61,54	1.466,56	3.441,54
Fretes	85,82	213,96	10,88	19,34	330,00
Material de consumo	7,78	64,86	5,19	18,16	95,99
Material de limpeza	86,67	875,85	30,95	737,73	1.731,20
Serviço de monitoramento e vigilância	4,97	50,19	1,77	42,27	99,20
<b>Total custos indiretos dos departamentos:</b>	1.244,46	6.990,62	255,64	4.049,11	12.539,83
Total de custos dos departamentos:	5.041,74	17.890,00	1.651,25	22.309,18	46.892,17
Distribuição – Administração	2.230,92	18.590,98	1.487,28	(22.309,18)	-
Total de custo dos dptos de atendimento direto aos idosos	7.272,66	36.480,98	3.138,53	-	46.892,17

Fonte: Elaborado pelos autores.

Os custos diretos dos departamentos derivam dos relatórios gerenciais fornecidos pela instituição. Os custos indiretos dos departamentos, por sua vez, foram alocados mediante a aplicação dos critérios de rateio enunciados no Quadro 11. Ressalte-se que a depreciação existente foi calculada em função do valor dos bens existentes em cada departamento.

Como o Departamento de Administração presta serviços aos demais, seu custo foi distribuído entre eles com base em um critério que proporcionou uma maior correlação entre custos e departamentos, qual seja, a quantidade de funcionários existentes na cozinha, na enfermaria e na lavanderia.

Depois de feito o levantamento de custo de cada departamento, o próximo passo foi a alocação desses valores às classes de idosos. O critério utilizado para a distribuição foi aquele que considerava a quantidade total de internos para a distribuição dos custos dos departamentos. Isto porque, os departamentos, em especial a lavanderia e a cozinha, prestam serviços de maneira uniforme às classes de idosos. Com a forma de alocação de custo definida, é possível distribuir os custos dos departamentos de cozinha, enfermaria e lavanderia às classes de idosos, conforme Quadro 13.

### **Quadro 13: Distribuição do custo dos departamentos à classes de idosos**

<b>Classes de Idoso \ Departamentos</b>	<b>Cozinha</b>	<b>Enfermaria</b>	<b>Lavanderia</b>	<b>Total</b>
Acamados (11 idosos)	1.159,41	5.815,81	500,35	7.475,57
Cadeirantes (20 idosos)	2.108,02	10.574,20	909,72	13.591,94
Habilitados (38 idosos)	4.005,23	20.090,97	1.728,47	25.824,67
<b>Total dos departamentos</b>	<b>7.272,66</b>	<b>36.480,98</b>	<b>3.138,53</b>	<b>46.892,17</b>

Fonte: Elaborado pelos autores.

No Quadro 14 apresenta-se o custo total da prestação de serviço de cada classe de idosos. O custo da prestação de serviço aos idosos na ILPI, no mês de julho/2007, foi de R\$ 72.257,72. Como se pode notar, deste custo total, 22,95% referem-se aos acamados, 31,16% aos cadeirantes e 45,89% aos habilitados. Não obstante, ainda que o custo total dos habilitados seja a maior parcela, por idoso, é o custo menos representativo (R\$ 872,66), seguido dos cadeirantes (R\$ 1.125,90) e depois pelos acamados (R\$ 1.507,14).

### Quadro 14: Custo total da prestação de serviço às classes de idosos

DESCRIÇÃO	Acamados 11 idosos		Cadeirairantes 20 idosos		Habilitados 38 idosos		Total	
	R\$	%	R\$	%	R\$	%	R\$	%
Medicamentos e fraldas geriátricas	1.534,45	9,26	1.534,45	9,26	1.311,40	3,95	5.174,15	7,16
Mão-de-obra direta	6.790,25	40,26	6.790,25	40,26	1.697,56	5,12	13.580,50	18,79
Diárias	0,00	0,00	0,00	0,00	1.800,00	5,43	1.890,00	2,62
Custos indiretos das classes	778,27	4,69	778,27	4,69	2.527,59	7,62	4.720,90	6,53
Custos dos departamentos	7.475,57	45,09	7.475,57	45,09	25.824,67	77,88	46.892,17	64,90
<b>CUSTO TOTAL DAS CLASSES</b>	<b>16.578,54</b>	<b>100</b>	<b>16.578,54</b>	<b>100</b>	<b>33.161,22</b>	<b>100</b>	<b>72.257,72</b>	<b>100</b>
Custo unitário prestação serviço aos idosos	1.507,14		1.507,14		872,66			

Fonte: Elaborado pelos autores.

Verifica-se que os custos dos departamentos têm grande peso no custo total das classes, representando 45,09% do total dos custos para a classe de acamados, 60,36% na classe de cadeirantes e 77,88% para a classe de habilitados. Na seqüência, os custos mais representativos são os com mão-de-obra direta.

Esta grande participação dos custos dos departamentos mostra como é complexa a identificação direta dos custos da instituição aos idosos. Nesta classificação de custos encontram-se, por exemplo, os custos do departamento administrativo, os custos de mão-de-obra indireta e os custos com depreciação, que apesar de não ser controlada pela instituição, foi calculada para fins deste trabalho.

O critério de rateio adotado, em especial para a enfermaria, se justifica por demonstrar que o custo das classes de idosos é pautado nas peculiaridades da prestação de serviço de cada interno. Por exemplo, o tratamento diferenciado necessário ao interno acamado, com medicamentos específicos e maior cuidado por parte dos funcionários, é o que torna esta classe mais onerosa que as demais.

Outra observação que pode ser extraída desta pesquisa é que o custo total encontrado (Quadro 14) é superior à receita obtida pela instituição no mês

estudado (Quadro 2), evidenciando um déficit de R\$ 713,76 (R\$ 71.543,96 – R\$ 72.257,72). Isto pode comprometer a continuidade da instituição, sugerindo, portanto, que as medidas de controle e monitoramento dos recursos arrecadados e dos gastos sejam efetivos.

Ressalta-se que, durante as entrevistas realizadas, foi possível perceber algumas decisões tomadas pelos gestores que precisam ser subsidiadas com informações gerenciais de custos. Com base nos anseios manifestados pelo gestor, entende-se que com o valor do custo de cada classe de idosos o gestor da entidade poderá, por exemplo, tomar decisões relacionadas à admissão de novos internos e analisar a questão custo *versus* tempo estimado de permanência na instituição *versus* objetivo social da entidade. Poderá, ainda, identificar formas de redução de custos nas classes de idosos, sem prejudicar o atendimento a estes, além de poder também utilizar estas informações como justificativa para a solicitação de novos recursos financeiros junto ao Poder Público e na sociedade civil para dar atendimento de qualidade a seus usuários.

## 4 Considerações Finais

A atuação do terceiro setor no cenário social brasileiro tem crescido progressivamente. A abrangência das atividades, a quantidade de beneficiados e a rede de voluntários que ela envolve apontam para uma importância social e econômica que não pode passar despercebida pelos profissionais da contabilidade. São diversas as formas de contribuição da contabilidade às entidades sem fins lucrativos, porém uma delas se mostra bastante eficaz no que tange ao bom gerenciamento dos recursos obtidos, face às atividades que devem ser desempenhadas: a contabilidade de custos.

Dentre as linhas de atuação do terceiro setor, as instituições que cuidam de idosos dão também sua contribuição à sociedade, oferecendo assistência moral, social e material. Assim como as demais organizações sem fins lucrativos, as ILPI's também carecem de informações gerenciais a fim de prestar serviços de qualidade, com recursos provenientes da sociedade civil e do poder público. Vêm, portanto, as informações de custos como ferramentas decisórias.

Nesta pesquisa, o foco foi na apresentação de uma forma de apuração e evidenciação de custos em ILPI's sem fins lucrativos e à absorção destes pelas classes de internos delimitadas pela Resolução 283/2005 da ANVISA, que segrega os atendidos pelas instituições por graus de dependência. A proposta de gerenciamento de custos apresentada pôde revelar que a classe de idosos acamados tem um custo de 72,71% superior à classe de idosos habilitados e 33,86% maior que a classe de idosos cadeirantes, que, por sua vez, representam um custo 29,02% maior que os idosos habilitados. Porém, ante ao número de idosos atendidos em cada classe, os custos totais tomam proporções inversas, sendo R\$ 16.578,54 com os acamados, R\$ 22.517,97 com os cadeirantes e R\$ 33.161,22 com os habilitados.

Conclui-se que a questão de pesquisa foi respondida ao longo do trabalho e que o objetivo desta pesquisa foi alcançado, uma vez que os resultados proporcionados pela proposta apresentada podem ser utilizados como instrumentos de apoio ao processo decisório dos gestores da instituição. A proposta de apuração e evidenciação de custos em ILPI's sugerida por esta pesquisa oferece aos gestores de tais instituições, informações de custo de cada classe de idosos, permitindo-os priorizar os tipos de serviços a oferecer, visualizar em que classes de idosos há maior concentração de custos e quais custos podem ser eliminados ou minimizados. Tal proposta de apuração pode ser aplicada em demais entidades de atendimento a idosos sem finalidade lucrativa, podendo estas, igualmente, serem beneficiadas com seus resultados. Todavia, sua aplicação requer cautela em função das particularidades de cada instituição.

Como sugestão para novos estudos, recomenda-se o levantamento orçamentário do custo de prestação de serviço aos idosos, considerando não somente os valores gastos pela entidade, mas toda a necessidade de consumo de materiais, alimentos, medicamentos, tratamentos médicos, odontológicos e fisioterápicos, gastos com lazer, entre outros, incluindo os recebidos em doação. A ampliação e aprofundamento dos estudos acadêmicos da contabilidade neste setor social, bem como na área de atuação das ILPI's, para que a contabilidade possa contribuir cada vez mais no processo decisório destas organizações pode ajudar a evitar equívocos no gerenciamento de recursos.

## Referências

- AGÊNCIA NACIONAL DE VIGILÂNCIA SANITÁRIA. Resolução RDC nº 283, de 26 de setembro de 2005. **Aprova o Regulamento Técnico que define normas de funcionamento para as Instituições de Longa Permanência para Idosos.** 2005. [online] Disponível na Internet via WWW.URL: <http://e-legis.ANVISA.gov.br>. Arquivo capturado em 01 de julho de 2007.
- ANNUNZIATO, Maria Del Pilar Hortência Lopez. **A atividade física com idosos em instituições de longa permanência.** [online] Disponível na Internet via WWW.URL: <http://www.programapostural.com.br/terceiridade>. Arquivo capturado em 01 de julho de 2007.
- BACKES. Rosemary Gelatti. et al. **Aplicação do método de custeio RKW em uma cooperativa agrícola.** [on line] Disponível na Internet via WWW.URL: <http://www.custoseagronegocioonline.com.br>. Arquivo capturado em 24 de fevereiro de 2008.
- BERTÓ, Dalvio José; BEULKE, Rolando. **Gestão de custos.** São Paulo: Saraiva, 2006.
- BORN, Tomiko. **Cuidado ao idoso em instituição.** In.: PAPALEO NETO, Matheus (org.). Gerontologia. São Paulo: Atheneu, 1996.
- \_\_\_\_\_. et al. **ILPI – Instituição de longa permanência para idosos envelhecer com dignidade: um direito humano!** [online] Disponível na Internet via WWW.URL: <http://www.portaldoenvelhecimento.net/acervo>. Arquivo capturado em 21 de junho de 2007.
- BRASIL. Lei 10.741, de 01 de outubro de 2003. **Dispõe sobre o Estatuto do Idoso e dá outras providências.** [online] Disponível na Internet via WWW.URL: <http://www.planalto.gov.br>. Arquivo capturado em 01 de julho de 2007.
- CARDOSO, Ruth. **Fortalecimento da sociedade civil.** In: IOSCHPE, Evelyn Berg (org.). 3º setor: desenvolvimento social sustentado. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997.
- FUCS, José. Um país mais solidário. **ÉPOCA**, Rio de Janeiro, ano 5, nº 262, p. 92-95, 26 de maio de 2003.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **As fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil:** 2002. Gerência do Cadastro Central de Empresas. Rio de Janeiro: IBGE, 2004.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL. **Cartilha do terceiro setor.** Comissão de Direito do Terceiro Setor da OAB/SP. São Paulo: Nova Bandeira, 2005.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006.