

Proposta de apuração e evidenciação de custos em entidades do terceiro setor: aplicação do custeio integral em uma instituição de longa permanência de idosos

Fabio Lucio Braido Zacarias (UEM) - fabiozaca@hotmail.com

Vera Sirlene Leonardo (UEM) - vsleo@wnet.com.br

Almir Teles da Silva (UEM) - atsilva@uem.br

Márcio Luiz Borinelli (UEM) - marciolb@usp.br

Resumo:

Terceiro setor é a designação atribuída às entidades sem fins lucrativos, que têm por objetivo preocupar-se com as causas sociais. Dentre as suas áreas de atuação, está o atendimento a instituições de longa permanência de idosos (ILPI's). O problema desta pesquisa consiste na ausência de estudos relacionados à apuração e evidenciação dos custos nessas entidades e a questão da pesquisa é: Quais informações de custos são relevantes para o processo decisório das ILPI's e como podem ser produzidas e relatadas pela contabilidade gerencial? Assim, o objetivo é apresentar uma proposta de apuração e evidenciação de custos em entidades do terceiro setor (ILPI's), utilizando o Custeio Integral, o qual proporciona informações que podem ser utilizadas como instrumentos 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 n°. 283/2005-ANVISA, que estabelece a estrutura e forma para aplicação e administração dos recursos nessas entidades. O resultado alcançado possibilitou identificar os custos presentes na entidade, bem como os custos com a assistência aos idosos nas três categorias previstas na Resolução n°. 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*

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

Proposta de apuração e evidenciação de custos em entidades do terceiro setor: aplicação do custeio integral em uma instituição de longa permanência de idosos

Resumo

Terceiro setor é a designação atribuída às entidades sem fins lucrativos, que têm por objetivo preocupar-se com as causas sociais. Dentre as suas áreas de atuação, está o atendimento a instituições de longa permanência de idosos (ILPI's). O problema desta pesquisa consiste na ausência de estudos relacionados à apuração e evidenciação dos custos nessas entidades e a questão da pesquisa é: Quais informações de custos são relevantes para o processo decisório das ILPI's e como podem ser produzidas e relatadas pela contabilidade gerencial? Assim, o objetivo é apresentar uma proposta de apuração e evidenciação de custos em entidades do terceiro setor (ILPI's), utilizando o Custeio Integral, o qual proporciona informações que podem ser utilizadas como instrumentos 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. O resultado alcançado possibilitou identificar os custos presentes na entidade, bem como os custos com a assistência aos idosos nas três categorias previstas na Resolução nº. 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.

Área Temática: Gestão de Custos nas Empresas do Terceiro Setor

1. Introdução

Observa-se, atualmente, que a sociedade brasileira tem despertado para o fato de que, para alcançar a tão sonhada 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 IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística) 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, p. 406-407), estudiosa em assuntos de gerontologia, 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 por se verem impossibilitados de repassar as despesas aos idosos ou seus responsáveis. Diante disto, indaga-se como ficam as instituições sem fins lucrativos, que dependem de doações para sobreviver?

Uma gestão eficiente destas instituições requer um gerenciamento adequado dos custos existentes na prestação de serviços e as conseqüentes informações geradas. Assim, a contabilidade de custos pode atuar nas organizações do terceiro setor, em especial, às Instituições de Longa Permanência de Idosos (ILPI's), contribuindo com informações para:

- identificação de meios para redução de custos;
- fixação de metas de receitas a serem alcançadas e sua correta aplicação;
- implantação de controles internos;
- eliminação de desperdícios;
- priorização de serviços a serem oferecidos;
- priorização na admissão de internos, entre outros exemplos.

Contudo, não se encontram facilmente na literatura contábil existente, propostas de apuração de custos em ILPI's que permitam o gerenciamento eficaz destas entidades, configurando-se assim, um verdadeiro problema para os estudos desenvolvidos nessas entidades. Surge, então, a seguinte questão: como gerir adequadamente os custos nas ILPI's sem finalidade lucrativa, se não há informações sobre eles. Para a resolução deste problema, apresenta-se a seguinte questão de pesquisa: 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?

Desta forma, o objetivo desta pesquisa é apresentar uma proposta de apuração e evidenciação de custos em ILPI's sem fins lucrativos, utilizando o Custeio Integral, contribuindo, assim, para o aperfeiçoamento do processo decisório de tais entidades. Para tanto, esta pesquisa foi desenvolvida 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 levado 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 a estratégia de pesquisa e de campo quanto ao ambiente de pesquisa.

Neste sentido, após a pesquisa bibliográfica, 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 por esta, além de observação direta do processo de prestação dos serviços. Os dados obtidos foram analisados através de planilhas eletrônicas, as quais constam no item 3 desta pesquisa.

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, pois, conforme observado durante o levantamento bibliográfico executado, 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 que poderão ser oferecidos e à definição da receita necessária para cobrir os custos identificados.

O texto está organizado em outras três partes, além desta introdução. O tópico dois apresenta a plataforma teórica que dá sustentação ao trabalho e que foi utilizada para a análise dos dados obtidos. 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 delas se destaca: o 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 Informações gerenciais para o terceiro setor

À primeira vista, pode-se pensar que o conhecimento contábil nada pode oferecer às empresas ligadas ao terceiro setor: empresas sem finalidades de lucro, logo, sem a

necessidade imperiosa de um profissional gerindo suas rotinas burocráticas. Contudo, o profissional contábil tem a obrigação social e moral de demonstrar à sociedade (a grande mantenedora destas instituições) o quanto é dispendioso exercer tais atividades.

As organizações sem fins lucrativos necessitam de informações gerenciais como qualquer outra organização pública ou privada. Informações como *superávit* ou *déficit* do exercício, custo dos serviços prestados e orçamento de gastos são exemplos do conjunto de informações que a contabilidade pode gerar a fim de atender os gestores dessas instituições.

Ao se criar uma ILPI, profissionalismo e gestão adequados são essenciais, sobretudo em se tratando de instituições do terceiro setor. Neste sentido, Yoshitome (2007) observa que “[...] numa ILPI com recursos financeiros limitantes em vários momentos é preciso ‘apagar o incêndio’, então não se administra, ‘toca-se’ o serviço e o idoso deixa de ser o sujeito ou o objeto de prioridade da preocupação destes dirigentes”. A autora evidencia que a escassez de recursos influencia diretamente na qualidade da prestação de serviço aos idosos. Esta carência, aliada ao despreparo dos gestores, pode levar a instituição à decadência.

Derntl (2007) faz um alerta:

A maioria das instituições, principalmente as filantrópicas, caracteriza-se por uma administração amadora, orientada quase exclusivamente pelo princípio ético/moral da beneficência e do amor ao próximo. Parece que aí pode estar justamente o maior entrave para a sobrevivência dessas organizações.

Assim, há uma urgente necessidade de se desenvolver estudos com o objetivo de identificar formas de apuração e gerenciamento dos recursos consumidos pelas ILPI's, para que haja o bom andamento das atividades das instituições sem fins lucrativos.

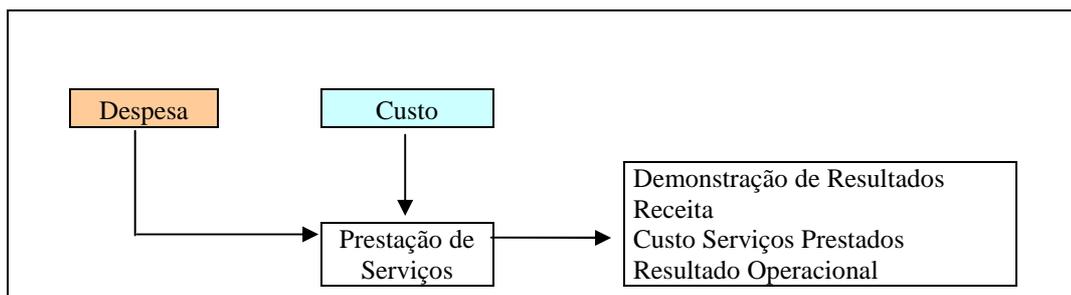
2.3 Custos para as ILPI's

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 os 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:



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

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

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. Coleta e análise dos dados e 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, conforme segue:

	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 enfermagem, 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 yoga 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.

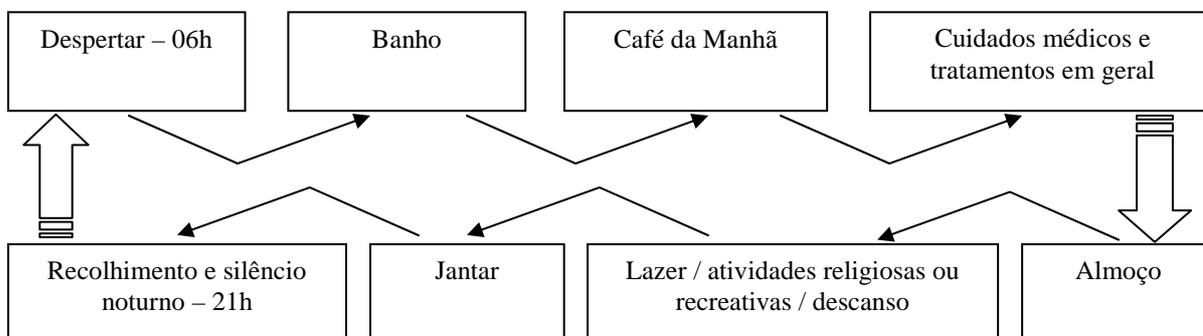
Fonte: Elaborado pelos autores, com base nas informações obtidas em pesquisa de campo

Quadro 1 – Funções desempenhadas pelos colaboradores da instituição

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:



Fonte: Elaborado pelos autores, com base nas informações obtidas em pesquisa de campo

Figura 2 – Fluxo da rotina diária dos internos na instituição

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 As 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.

RECEITAS	VALOR	%
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
TOTAL:	71.543,96	100

Fonte: Relatórios fornecidos pela instituição

Quadro 2 – Discriminação das receitas de julho de 2007

O quadro 2 evidencia o valor arrecadado 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 enfermaria, 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:

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 conforme pesquisa de campo e Resolução 283/2005 – ANVISA
 Quadro 3 – Classificação dos internos utilizada no trabalho

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.

O quadro 4 apresenta todos os custos incorridos na instituição em julho de 2007 e nos tópicos seguintes apresenta-se a mensuração de cada uma dessas categorias de custos.

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, com base em informações fornecidas pela instituição
 Quadro 4 – Classificação dos custos da prestação de serviço

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:

CLASSE	MEDICAMENTO	CONSUMO MENSAL	CONSUMO CX/TUBO	PREÇO UNIT. (R\$)	CUSTO MENSAL
Acamados	M. de Isossorbida	300 comprimidos	1,5	31,00	46,50
	Gel de Própolis 4%	05 unidades	05	12,00	60,00
	Alois 10mg	60 comprimidos	02	40,70	81,40
	Dexametasona 01%	03 unidades	03	3,35	10,05
	Total da classe:				
Cadeirantes	Total da classe:				19,80
Habilitados	Total da classe:				217,90
TOTAL GERAL:					435,65

Fonte: Elaborado pelos autores, com base em informações da instituição

Quadro 5 – Custo mensal de medicamentos com cada classe de idosos

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.

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

Fonte: Elaborado pelos autores, com base em informações fornecidas pela instituição

Quadro 6 – Custo mensal de fraldas geriátricas em cada classe de idoso

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

O quadro 7 apresenta os gastos com mão-de-obra mensais de cada departamento, juntamente com a tributação incidente. 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.

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
TOTAL:	7.924,17	2.466,28	1.395,61	22.378,60

Fonte: Elaborado pelos autores com base na folha de pagamento fornecida pela instituição
 Quadro 7 – Custo de mão-de-obra total da instituição

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:

CUSTO	DESCRIÇÃO	VALOR
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
TOTAL:		22.378,60

Fonte: Elaborado pelos autores conforme levantamento de tempo destinado pelos funcionários
 Quadro 8 – Valor de mão-de-obra direta e mão-de-obra indireta do setor de enfermaria

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:

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

Fonte: Elaborado pelos autores conforme levantamento de tempo destinado pelos funcionários
 Quadro 9 – Distribuição do custo de mão-de-obra direta às classes de idosos

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 enfermaria, 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

O quadro 10 apresenta os custos indiretos das classes de idosos em julho de 2007:

Custo indireto das classes de idosos	Acamados 11 idosos	Cadeirantes 20 idosos	Habilitados 38 idosos	Total 69 idosos
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
CUSTO TOTAL:	778,27	1.415,04	2.527,59	4.720,90

Fonte: Elaborado pelos autores, com base em informações fornecidas pela instituição
 Quadro 10 – Rateio dos custos indiretos das classes de idosos

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 rateá-los foi a 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 rateados segundo a 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.

DEPARTAMENTOS	CRITÉRIOS DE RATEIO		
	Nº Funcionários	M²	Nº bens imobilizados
Administração	7	1.191,64	16
Cozinha	3	140	71
Enfermaria	25	1.414,75	177
Lavanderia	2	50,00	9
TOTAL:	37	2.796,39	273
CUSTO DOS DEPARTAMENTOS		CRITÉRIO ADOTADO	
Água / Despesas com funcionários / Material de consumo		Nº funcionários	
Despesas diversas / Energia elétrica / Material de limpeza / Serviços de monitoramento e vigilância		M ²	
Consertos e reparos / Fretes		Nº bens do imobilizado	

Fonte: Elaborado pelos autores com base em informações fornecidas pela instituição
 Quadro 11 – Base de rateio dos custos identificados indiretamente aos departamentos

A distribuição do custo dos departamentos é descrita no quadro 12.

CUSTOS DOS DEPARTAMENTOS	DEPTO DE SERVIÇOS			DPTO DE APOIO	TOTAL
	COZINHA	ENFERMARIA	LAVANDERIA	ADM.	
Custos diretos dos departamentos					
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
Total custos diretos dos departamentos:	3.797,28	10.899,38	1.395,61	18.260,07	34.352,34
Custos indiretos dos departamentos					
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
Total custos indiretos dos departamentos:	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 departamentos de atendimento direto aos idosos	7.272,66	36.480,98	3.138,53	-	46.892,17

Fonte: Elaborado pelos autores com base em informações fornecidas pela instituição

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

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 departamentos, 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 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.

Classes de idosos\departamentos	COZINHA	ENFERMARIA	LAVANDERIA	TOTAL
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
Total dos departamentos:	7.272,66	36.480,98	3.138,53	46.892,17

Fonte: Elaborado pelos autores

Quadro 13 – Distribuição do custo dos departamentos à classes de idosos

Finalizado o cálculo do custo da prestação de serviço para as classes de idosos, obtêm-se os seguintes valores descritos no quadro 14, com base nos quadros anteriores:

DESCRIÇÃO	Acamados 11 idosos		Cadeirantes 20 idosos		Habilitados 38 idosos		TOTAL	
	R\$	%	R\$	%	R\$	%	R\$	%
Medicamentos e fraldas geriátricas	1.534,45	9,26	2.328,30	10,34	1.311,40	3,95	5.174,15	7,16
Mão-de-obra direta	6.790,25	40,26	5.092,69	22,62	1.697,56	5,12	13.580,50	18,79
Diárias	0,00	0,00	90,00	0,40	1.800,00	5,43	1.890,00	2,62
Custos indiretos das classes	778,27	4,69	1.415,04	6,28	2.527,59	7,62	4.720,90	6,53
Custos dos departamentos	7.475,57	45,09	13.591,94	60,36	25.824,67	77,88	46.892,17	64,90
CUSTO TOTAL DAS CLASSES	16.578,54	100	22.517,97	100	33.161,22	100	72.257,72	100
Custo unitário prestação serviço aos idosos	1.507,14		1.125,90		872,66			

Fonte: Elaborado pelos autores

Quadro 14 – Custo total da prestação de serviço às classes de idosos

O quadro 14 apresenta 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).

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.

Finalmente 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 está 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 grau 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.

Finalmente, 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.

Ressalte-se, no entanto, a cautela que se deve ter ao aplicar-se esta proposta em outras instituições, tendo em vista as particularidades de cada uma. Esta é, inclusive, uma das limitações do estudo de caso, sempre destacada na literatura.

Outra recomendação de desenvolvimento de pesquisa a ser realizada neste campo de atuação é 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.

Recomenda-se, portanto, 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, evitando-se assim o mau gerenciamento dos recursos escassos disponíveis.

5. Referências Bibliográficas

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.** [online] 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.

DERNTL, Alice Moreira. **Quem administra as instituições de longa permanência para idosos?** [online] Disponível na Internet via WWW.URL: <http://www.portaldoenvelhecimento.net/acervo>. Arquivo capturado em 21 de junho de 2007.

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.

YOSHITOME. Aparecida Yoshie. **Indicadores para instituições de longa permanência para idosos ILPI**. [online] Disponível na Internet via WWW.URL: <http://www.portaldoenvelhecimento.net/acervo>. Arquivo capturado em 21 de junho de 2007.