

GESTÃO DE CUSTOS APLICADA AO TERCEIRO SETOR: Estudo de caso na APAE de Governador Valadares.

Alef Ferreira Ramos (UFJF-GV) - alefgt16@hotmail.com

Schirley Maria Policário (UFJF campus GV) - schirleypoli@gmail.com

ALine Gomes Peixoto Gouveia (UFJF) - aline.gouveia@ufv.br

Raquel Berger Deorce (UFJF campus GV) - berger.raquel@gmail.com

Resumo:

O Terceiro Setor é composto por instituições privadas de interesse público, sem fins lucrativos e que prestam serviços à sociedade, como a Associação de Paes e Amigos dos Excepcionais (APAE), que visa o bem-estar da pessoa portadora de deficiência. Normalmente estas entidades apresentam dificuldades de gerir financeiramente suas atividades, o que envolve planejamento, controle e tomada de decisão. Neste sentido, o estudo teve como objetivo identificar e analisar o custo por assistido das crianças de zero a cinco anos e onze meses da Associação de Paes e Amigos dos Excepcionais (APAE) de Governador Valadares. Considerou-se esta faixa como base para as demais, uma vez que o acompanhamento se estende geralmente até o falecimento do assistido. O estudo foi realizado como descritivo, de abordagem qualitativa e sob a forma de estudo de caso. Após a separação detalhada dos custos, constatou-se que o custo unitário para manter o assistido da faixa etária analisada é de R\$152,59 mensal. A apuração serve de base para a comparabilidade tanto entre as faixas quanto para a evolução do custo destes assistidos ao longo do tempo. Os resultados possibilitam à APAE analisar quais elementos são passíveis de ajustes para a diminuição do custo na faixa etária analisada, propiciando o melhor gerenciamento dos recursos e garantia da prestação de serviços e bem-estar social.

Palavras-chave: *Gestão de Custo. Método de Custeio. Terceiro Setor*

Área temática: *Custos aplicados ao setor privado e terceiro setor*

Modelo para a formatação dos artigos a serem utilizados no XXII Congresso Brasileiro de Custos

Resumo

O Terceiro Setor é composto por instituições privadas de interesse público, sem fins lucrativos e que prestam serviços à sociedade, como a Associação de Paes e Amigos dos Excepcionais (APAE), que visa o bem-estar da pessoa portadora de deficiência. Normalmente estas entidades apresentam dificuldades de gerir financeiramente suas atividades, o que envolve planejamento, controle e tomada de decisão. Neste sentido, o estudo teve como objetivo identificar e analisar o custo por assistido das crianças de zero a cinco anos e onze meses da Associação de Paes e Amigos dos Excepcionais (APAE) de Governador Valadares. Considerou-se esta faixa como base para as demais, uma vez que o acompanhamento se estende geralmente até o falecimento do assistido. O estudo foi realizado como descritivo, de abordagem qualitativa e sob a forma de estudo de caso. Após a separação detalhada dos custos, constatou-se que o custo unitário para manter o assistido da faixa etária analisada é de R\$152,59 mensal. A apuração serve de base para a comparabilidade tanto entre as faixas quanto para a evolução do custo destes assistidos ao longo do tempo. Os resultados possibilitam à APAE analisar quais elementos são passíveis de ajustes para a diminuição do custo na faixa etária analisada, propiciando o melhor gerenciamento dos recursos e garantia da prestação de serviços e bem-estar social.

Palavras-chave: Gestão de Custo. Método de Custeio. Terceiro Setor.

Área Temática: Custos aplicados ao setor privado e terceiro setor.

1 Introdução

A economia é dividida em três setores caracterizados em Estado, Mercado e Entidades da Sociedade Civil, formando estes o primeiro, o segundo e o terceiro setores respectivamente. O Terceiro Setor é composto por instituições privadas de interesse público que não visam lucro e que prestam serviços para a sociedade.

O Terceiro Setor teve crescimento expressivo no meio social e passou a ter relevância no cenário mundial a partir da década de 1970. No âmbito nacional não há um consenso definitivo sobre quando surgiram as primeiras entidades, mas foi por volta de 1960 a 1970. O setor tende a crescer em tamanho, conhecimento, profissionalização, número de colaboradores e de pessoas atendidas propiciando o aumento na qualidade de vida, em número de projetos executados com sucesso, em visibilidade e credibilidade (PANCERI, 2001).

O intuito dessas entidades é prestar serviços de caráter público, para todos os membros da sociedade, principalmente onde existem pessoas em vulnerabilidade social, substituindo serviços que seriam de competência estatal (CAZUMBÁ, 2013). Apesar da representatividade dessas instituições na sociedade elas ainda apresentam deficiências na gestão organizacional, que podem ser agravadas perante à escassez de recursos, falta de suporte do poder público e grande demanda por seus serviços. Além disso, um dos problemas de gestão encontrados no Terceiro Setor é a falta de capacitação e especialização em administração dos gestores.

Diante destes entraves, a contabilidade pode contribuir com os gestores por meio de ferramentas úteis e precisas para as entidades, servindo como auxiliadora na gestão. Destaca-se a Contabilidade de Custos, cujo conhecimento específico pode auxiliar o administrador na tomada de decisão, com gerência e controle dos custos incorridos na produção e comercialização de serviços ou produtos, desenvolvendo estratégias competitivas e

sustentáveis para o setor.

Em virtude da importância da contabilidade de custos para a gestão do Terceiro Setor este estudo teve o objetivo de identificar e analisar o custo por assistido das crianças de zero a cinco anos e onze meses da Associação de Paes e Amigos dos Excepcionais (APAE) de Governador Valadares. Especificamente pretende-se separar os custos e definir o sistema de custeio, assim como calcular o custo do assistido na idade de 0 a 5 anos e 11 meses.

Salienta-se a importância das organizações do Terceiro Setor em atender demandas não abrangidas pelo Estado propiciando a redução das desigualdades sociais e consequentemente justificam-se trabalhos voltados para a análise do Terceiro Setor, uma vez que problemas de gestão podem comprometer a entidade com ameaças à sua atuação. Nessa perspectiva, observam-se vários estudos voltados à gestão dessas entidades, porém com a falta de aplicações contábeis como auxiliaadoras da tomada de decisão, principalmente em relação a APAE. Realiza-se esse estudo para propiciar informações gerenciais pautadas em custos, para o direcionamento dos gestores no processo de tomada de decisão.

2 Revisão de literatura

2.1 Terceiro setor e APAE

As entidades do Terceiro Setor surgiram com o objetivo principal de preencher as lacunas existentes nas funções do Estado e desempenhar um papel no desenvolvimento político, econômico e social do país afim de reduzir as desigualdades. Pimenta, Saraiva e Corrêa (2006) defendem que o motivo da existência das entidades do Terceiro Setor resume-se em tentar preencher as lacunas deixadas pelo Estado. Têm ações com caráter complementar àquelas promovidas pelo poder público, e/ou com seu apoio, e estão relacionadas a uma infinidade de setores de atuação.

A expressão Terceiro Setor vem da tradução de *Third Sector*, que nos Estados Unidos é usada junto com expressões como organizações sem fins lucrativos ou setor voluntário. Já na Europa continental predomina a expressão organizações não governamentais. Sua origem vem do sistema de representações da Organização das Nações Unidas (ONU), que assim denomina as organizações internacionais representativas para justificar sua presença oficial nessa instituição (ALBUQUERQUE, 2006).

Ao analisar a história do Brasil percebe-se que existe uma relação direta com a implantação do Terceiro Setor, pelos princípios da filantropia e ações religiosas voltadas à caridade. As primeiras organizações da sociedade civil nacional foram as Santas Casas de Misericórdia (PRADO, 2013), criadas por volta do século XVI, ativas até hoje.

Com o passar do tempo novas organizações foram surgindo, tendo o mesmo foco em comunhão a origem religiosa e a prática assistencialista às comunidades carentes que ficavam reféns às margens das políticas sociais básicas, principalmente nas áreas de saúde, educação e assistência social. Porém, as mudanças mais consideráveis em relação a forma de atuação das organizações só vieram a acontecer no início do século XX, por volta dos meados dos anos 1990, voltadas principalmente pelo impulso do Estado em relação aos assuntos sociais.

Assim, o Terceiro Setor é resultante da revolução nos papéis sociais tradicionais em que a sociedade se torna mais participativa da realidade, não deixando apenas a ofício do Estado o trabalho voltado para garantir o bem-estar das pessoas (PEREIRA, 2006). É o surgimento de uma esfera pública não estatal porque não faz parte do Estado, mas sim de iniciativas privadas de caráter público, voltadas para o interesse geral.

Entre as instituições do Terceiro Setor destaca-se a APAE. Como sociedade civil prestadora de serviços a APAE (ou entidade congênere) tem como função institucional visar o bem-estar da pessoa portadora de deficiência na sociedade. Em geral essas entidades oferecem os programas de atendimento à prevenção da deficiência, educação precoce, básica e

profissional; programas de arte, lazer e esporte e atendimento ao idoso.

A primeira APAE fundada no Brasil ocorreu em 1954 por um grupo de pais, amigos, professores e médicos de excepcionais, incentivado por Beatrice Bemis, americana mãe de uma portadora de síndrome de Down, já que em seu país de origem já havia fundações com o mesmo propósito (FEDERAÇÃO NACIONAL DAS APAES, 2006).

Em meio século de existência Bueno (1993) afirma que as APAEs desenhavam sua atuação ignorando a participação do educando, repassando aos profissionais e aos familiares a responsabilidade de serem os porta-vozes dos anseios que envolvem a pessoa com deficiência intelectual. Visualizando essa nova demanda e acreditando no potencial dos educandos matriculados nas escolas apaeanas, foi se reestruturando o movimento que valoriza o entendimento dos educandos que pensam, tomam decisões e fazem escolhas sobre suas vidas.

2.2 Contabilidade de custos

A Contabilidade de Custos é uma subdivisão da Contabilidade que alimenta as informações referentes à utilização de recursos no processo produtivo e de prestação de serviços viabilizando informações à Contabilidade Gerencial e aos administradores, auxiliando a tomada de decisão dos gestores. Pode ser caracterizada como um conjunto de registros específicos, baseados em escrituração regular e apoiada por elementos de suporte utilizados para identificar, mensurar e informar os custos das vendas de mercadorias, produtos e serviços, sendo uma ferramenta indispensável de controle.

Dutra (2010) define o custo como sendo um gasto identificado como um custo no ato da fabricação ou prestação de serviço. Resumidamente, o custo pode ser classificado em direto e indireto, fixo e variável. São considerados custos diretos, aqueles em que os custos são diretamente alocados aos produtos, sendo que haja apenas uma medida de consumo (MARTINS, 2010). Já os custos indiretos são definidos por Dutra (2010) como aqueles não alocáveis a um produto ou na execução de um serviço específicos. Conseqüentemente, custos indiretos resumem-se naqueles gastos que não possibilitam a mensuração de seu consumo a um produto ou serviço específico, tendo como principal característica a necessidade de rateio para sua distribuição.

Quanto aos custos fixos, Leone (2009) entende que são gastos que não variam com a diversificação da atividade escolhida, ou seja, o valor total dos custos irá permanecer praticamente igual mesmo que a base de volume selecionada como referencial possua alguma variação. Martins (2010) caracteriza os custos fixos como os que em certo período têm seu montante fixado independente da oscilação da atividade.

Segundo Dutra (2010) os custos variáveis são o oposto dos custos fixos. Tratam-se daqueles que se alteram de acordo com a oscilação da produção ou atividade em determinado período. Nota-se que as entidades devem buscar cada vez mais conhecer e integrar todos os conhecimentos sobre os seus custos, para poder proporcionar um entendimento melhor dos seus processos e conseqüentemente alcançar as metas organizacionais.

2.3 Métodos de Custeio

De acordo com Crepaldi (2010, p. 228) “custear significa acumular, determinar custos. Custeio ou custeamento são métodos de apuração de custos, maneiras segundo as quais procederemos à acumulação e apuração dos custos”. É de importante que a informação de custos seja relevante para o processo de tomada de decisões inclusive para as entidades do Terceiro Setor, pois as mesmas realizam atividades que consomem recursos para obtenção de receitas, seja por doação, venda de serviços e/ou produtos.

A escolha do método de custeio pode ajudar a gestão no processo de tomada de decisão. A importância dessa escolha dá-se pelo fato de fazer com que a entidade defina qual

produto ou serviço deva oferecer com melhor resultado. A literatura apresenta diversos métodos de custeio que podem ser aplicados às entidades com ou sem fins lucrativos. Dentre estes métodos estão os Custeio Baseado em Atividade, Custeio Variável e Custeio por Absorção.

Segundo Martins (2010, p.87) “o Custeio Baseado em Atividade, conhecido como ABC (*Activity Based Costing*), procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”. Bornia (2010, p.112) apresenta que as etapas desse método compreendem separar a empresa por atividades, as quais supostamente gerarão custos que devem ser calculados com base na compreensão sobre o comportamento destas atividades, identificando as causas dos custos para posterior alocação aos produtos, conforme a intensidade de uso.

Segundo Crepaldi (2010) o custeio ABC auxilia na identificação dos produtos mais lucrativos, melhor visualização dos fluxos dos processos e informações gerenciais mais fidedignas devido à redução do rateio, além de reduzir ou eliminar atividades que não acrescentam ao produto um valor percebido pelo cliente. Por outro lado, o autor destaca desvantagens na sua utilização, como gastos elevados para implantação, alto nível de controles internos para se implementar e avaliar; utilização de informações com difícil extração, dificuldade em manter o envolvimento dos funcionários e por não ser aceito pelo fisco.

Assim como o Custeio ABC, o método de Custeio Variável também não é admitido para efeito contábil e fiscal, tornando-se dentro de um sistema paralelo de custeio, um dos métodos extras. Esse método pressupõe que, para uma organização executar suas atividades, deve estar comprometida com os custos fixos, os quais não serão alterados, caso ocorra elevação ou queda de produção ou ainda quando não houver produção. Portanto, uma vez que a estrutura fixa da organização já está desenvolvida para atender aos clientes a decisão relevante estará atrelada com os custos variáveis. Como esse método tem suas particularidades, é inviável para aplicação em serviços.

No que tange o método de custeio por absorção é considerado o mais tradicional e o único sistema aceito pela legislação comercial e fiscal no Brasil para as entidades privadas, pois segue os princípios de contabilidade. Segundo Carvalho (2002), o método de custeio por absorção se diferencia pela obrigação de que todos os custos de fabricação ou de prestação de serviço ocorridos durante as operações sejam direcionados aos produtos ou aos serviços executados. É da competência de cada organização fazer uma análise dos seus componentes fixos e variáveis, verificando quais os critérios que melhor adapta a esses custos com os produtos ou serviços.

De acordo com Martins (2010), é o método geralmente aceito, já que é derivado da aplicação dos princípios de contabilidade, constituindo-se na alocação de todos os custos de produção aos bens elaborados e todos os gastos relativos aos esforços de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços.

Assim, o resultado do custo do produto ou serviço utilizando o método com ou sem departamentalização terá resultados diversos. O método de custeio por absorção faz com que os custos indiretos sejam distribuídos em base de critérios de rateios, tomando como base mão-de-obra, matéria-prima, horas-máquinas.

Entende-se para o custeio por absorção que a separação entre custo e despesa é essencial, já que neste caso as despesas vão diretamente contra o resultado do período e os custos dos produtos não vendidos vão para o estoque. A finalidade deste critério é ter o custo total, tanto direto quanto o indireto de cada objeto produzido ou serviço prestado. Além disso, apresenta normalmente menor custo para implantação, já que não é necessária a separação dos custos em componentes fixos e variáveis.

3 Procedimentos metodológicos

Perante o objetivo de identificar e analisar o custo por assistido das crianças de zero a cinco anos e onze meses a APAE de Governador Valadares o estudo pode ser classificado como descritivo, com abordagem qualitativa.

Em prol dos objetivos específicos de separar os custos e definir o sistema de custeio, assim como calcular o custo do assistido na idade de 0 a 5 anos e 11 meses realizou-se incursões exploratórias à unidade de análise, assim como a coleta de dados por meio de observação e análise de documentos como folha de pagamento de funcionários, relatórios do imobilizado e demais controles da entidade que poderiam fornecer suporte à análise. O período de análise compreendeu dados do ano de 2016, entre os meses de fevereiro a maio.

O estudo foi desenvolvido sob a forma de estudo caso da APAE do município de Governador Valadares em Minas Gerais. Trata-se de uma organização não governamental e sem fins lucrativos que possui atendimento educacional que visa o progresso geral do aluno com necessidades especiais, nas áreas do conhecimento e do desenvolvimento, contando também com o serviço de assistência social bem como com uma equipe multiprofissional composta por neurologista, pediatra, dentista, fonoaudióloga, terapeuta ocupacional, psicóloga e fisioterapeuta preparados para atender as necessidades específicas das pessoas com deficiência.

Na instituição os alunos são agrupados em três fases de idade, sendo elas: (i) de 0 a 5 anos e 11 meses representando o primeiro módulo, (ii) 7 anos a 14 anos e 11 meses o segundo módulo e (iii) 15 anos em diante até o falecimento o terceiro módulo. Este trabalho buscou analisar o primeiro módulo por ser o mais detalhado e por se tratar de uma faixa etária considerada a base para as outras e que pode fornecer subsídio para o planejamento de custos de longo prazo à gestão, assim como compor a evolução de custos ao longo da vida do assistido durante todo seu desenvolvimento até seu falecimento.

De outro modo, se a entidade conseguir mensurar seus custos para essa faixa etária primária, é possível fazer previsões e acompanhar os custos para a manutenção de todo o processo, sabendo da existência de aumento e diminuição de custos frente à necessidade de receitas ao longo do tempo.

4 Análise dos dados e discussão dos resultados

O método de custeio aplicado foi o de custeio por absorção, derivado da aplicação segundo os princípios de contabilidade e aceito pela legislação brasileira. Esse método consiste na apropriação de todos os custos, diretos e indiretos, fixos e variáveis. Todos os gastos relativos ao esforço de prestação de serviços são distribuídos para todos os assistidos e todos os dados utilizados foram disponibilizados pela instituição.

A APAE-GV atende às faixas etárias de assistido apresentadas na Tabela 1.

Tabela 1 - Faixa Etária dos Assistidos

Faixa etária	Quantidade de alunos
0 anos até 5 anos e 11 meses	62
7 anos até 14 anos e 11 meses	38
15 anos até o falecimento	124
Total	224

Fonte: elaborado pelos autores.

Cada faixa etária de assistido tem profissionais qualificados (Tabela 2) prontos para atendê-los de forma direta ou indireta, sendo possível que um assistido passe por outros profissionais para ter atendimento, dependendo da orientação ou necessidade.

Tabela 2 - Profissionais que Atendem os Assistidos

Profissional	Total de Alunos em atendimento	Assistido em atendimento na faixa etária 0 anos até 5 anos e 11 meses	Porcentagem do Assistido em estudo
Professor de Música	47 alunos	01	2,12%
Professor de Esporte	31 alunos	01	3,22%
Hidroterapia	30 alunos	13	43,33%
Fisioterapeuta X	19 alunos	19	100%
Fonoaudióloga	24 alunos	24	100%
Fisioterapeuta Y	20 alunos	20	100%

Fonte: elaborado pelos autores.

Para a contabilização da mão de obra foi utilizado os quatro meses em estudo (fevereiro a maio de 2016). Verificou-se que não houve variações de salários dos profissionais de carteira assinada e nem dos prestadores de serviço. Neste ponto foram considerados os dias úteis dentro de cada mês para ter uma base real, conforme Tabela 3.

Tabela 3 - Número de Dias Úteis

Descrição	Dias úteis	Feriados	Domingo	Total de dias no Mês
Fevereiro	23	02	04	29
Março	26	01	04	31
Abril	24	01	05	30
Maio	26	01	04	31

Fonte: elaborado pelos autores.

Ressalta-se que os custos vão além do salário a ser pago mensalmente, já que incorrem em encargos sociais e trabalhistas, recolhidos obrigatoriamente por todos os empregadores, considerando os benefícios oferecidos livremente pelo contratante, conforme preconiza a legislação trabalhista atual. Para as entidades sem fins lucrativos, como a APAE, observa-se que o PIS sobre a folha é indispensável, sendo uma obrigação tributária principal desse segmento, com alíquota de 1% sobre a folha. Ainda há 8% à título de FGTS e quando houve vale transporte, foi descontado a diferença entre o valor pago e a retenção de 6% sobre o salário. Feitas as considerações, têm-se os cálculos de mão de obra apresentados na Tabela 4.

Com base nos dias úteis e no valor da folha de pagamento da instituição tem-se:

Considerações:

- ☞ 99 são os dias úteis disponíveis
- ☞ 44h total de horas semanais pela CLT
- ☞ $99 \times (44h / 6) = 726h$ (total horas trabalhadas nos 4 meses do período analisado).
- ☞ 6 total de dias trabalhados na instituição
- ☞ A empresa tem o direito de deduzir 6% do salário base.

Tabela 4 - Mão de Obra da Secretaria

Descrição (proporcional a 04 meses do ano)	Fórmula	Valor
Salários	880×4	R\$ 3.520
Férias	$880/12 \times 4$	R\$ 293,33
1/3 Férias	---	R\$ 97,77
13 Salário	$880/12 \times 4$	R\$ 293,34

Subtotal	---	R\$ 4.204,44
Encargos Sociais	9%	R\$ 378,40
Total	---	4.582,84

Fonte: elaborado pelos autores.

O custo do funcionário: R\$4.582,84 (gasto total mão de obra) / 726h = R\$6,31245 x 220h/mês = R\$1.388,74 x 4 meses = R\$5.554,96 (total gasto mão obra referente aos 04meses)

Tabela 5 - Mão de Obra da Coordenadora

Descrição (proporcional a 04 meses do ano)	Fórmula	Valor
Salários	1760 x 4	R\$ 7.040,00
Férias	1760/12 x 4	R\$ 586,67
1/3 Férias	---	R\$ 196,56
13 Salário	1760/12 x 4	R\$ 586,66
Subtotal	---	R\$ 8.409,89
Encargos Sociais	9%	R\$ 756,89
Total	---	9.166,78

Fonte: elaborado pelos autores.

O custo do funcionário: R\$9.166,78 (gasto total mão de obra) / 726h = R\$12,62642 x 220h/mês = R\$2.777,81 x 4 meses = R\$11.111,25 (total gasto mão obra referente aos 04meses).

Tabela 6 - Mão de Obra da Secretária Adm./Financeira

Descrição (proporcional a 04 meses do ano)	Fórmula	Valor
Salários	1000 x 4	R\$ 4.000,00
Férias	1000/12 x 4	R\$ 333,33
1/3 Férias		R\$ 111,11
13 Salário	1760/12 x 4	R\$ 333,33
Subtotal		R\$ 4.777,77
Encargos Sociais	9%	R\$ 429,99
Total	---	5.207,76

Fonte: elaborado pelos autores.

O custo do funcionário: R\$5.207,76 (gasto total mão de obra) / 726h = R\$7,1732 x 220h/mês = R\$1.578,11 x 4 meses = R\$6.312,45 (total gasto mão obra referente aos 04meses).

Tabela 7 - Vale Transporte da Secretária

Mês	Diárias	Fórmula	Valor
Fevereiro	23 dias x (3,30 x 4 utilizadas) =303,60	1.000,00 x 6%= 60,00	R\$ 243,60
Março	26 dias x (3,30 x 4 utilizadas) =343,20	1.000,00 x 6%= 60,00	R\$ 283,20
Abril	24 dias x (3,30 x 4 utilizadas) =316,80	1.000,00 x 6%= 60,00	R\$ 256,80
Mai	26 dias x (3,30 x 4 utilizadas) =343,20	1.000,00 x 6%= 60,00	R\$ 283,20
Total	R\$1.306,80	R\$240,00	R\$ 1066,80

Fonte: elaborado pelos autores.

O custo do funcionário: R\$1.066,80 (vale transporte) + R\$6.312,45 (total gasto mão obra referente aos 04 meses). = R\$7.379,25.

Tabela 8 - Mão de Obra da Gerente Adm./ Financeira

Descrição (proporcional a 04 meses do ano)	Formula	Valor
Salários	1900 x 4	R\$ 7.600,00
Férias	1900/12 x 4	R\$ 633,33
1/3 Férias	---	R\$ 211,11
13 Salário	1900/12 x 4	R\$ 633,33
Subtotal	---	R\$ 9.077,77
Encargos Sociais	9%	R\$ 816,99
Total	---	9.894,77

Fonte: elaborado pelos autores.

O custo do funcionário: R\$9.894,77 (gasto total mão de obra) / 726h = 13,6296 x 220h/mês = R\$2.998,41 x 4 meses= R\$ 11.999,66 (total gasto mão obra referente aos 04 meses).

Tabela 9 - Vale Transporte da Gerente

Mês	Diárias	Fórmula	Valor
Fevereiro	23 dias x (3,30 x 4 utilizadas) =303,60	1.900,00 x 6%= 114,00	R\$189,60
Março	26 dias x (3,30 x 4 utilizadas) =343,20	1.900,00 x 6%= 114,00	R\$229,20
Abril	24 dias x (3,30 x 4 utilizadas) =316,80	1.900,00 x 6%= 114,00	R\$202,80
Maior	26 dias x (3,30 x 4 utilizadas) =343,20	1.900,00 x 6%= 114,00	R\$229,20
Total	R\$1.306,80	R\$ 456,00	R\$ 850,80

Fonte: elaborado pelos autores.

Custo final do profissional: R\$ 850,80 (vale transporte) + R\$11.999,66 (total gasto mão obra referente aos 04 meses) = R\$ 12.850,46.

Tabela 10 - Mão de Obra do Motorista

Descrição (proporcional a 04 meses do ano)	Fórmula	Valor
Salários	1059 x 4	R\$ 4.236,00
Férias	1059/12 x 4	R\$ 353,00
1/3 Férias	---	R\$ 117,67
13 Salário	1900/12 x 4	R\$ 353,00
Sub total	---	R\$ 5.059,67
Encargos Sociais	9%	R\$ 455,37
	---	5.515,04

Fonte: elaborado pelos autores.

O custo do funcionário: R\$5.515,04 (gasto total mão de obra) / 726h = 7,5964 x 220h/mês = R\$1.671,23 x 4 meses= R\$ 6.684,90 (total gasto mão obra referente aos 04 meses).

Tabela 11 - Vale Transporte do Motorista

Mês	Diárias	Fórmula	Valor
------------	----------------	----------------	--------------

Fevereiro	23 dias x (3,30 x 4 utilizadas) =303,60	1.059 x 6%= 63,54	R\$240,60
Março	26 dias x (3,30 x4 total utilizado) =343,20	1.059 x 6%= 63,54	R\$279,66
Abril	24 dias x (3,30 x4 total utilizado) =316,80	1.059 x 6%= 63,54	R\$253,26
Maió	26 dias x (3,30 x4 total utilizado) =343,20	1.059 x 6%= 63,54	R\$279,66
Total	R\$1.306,80	R\$ 254,16	R\$ 1.052,64

Fonte: elaborado pelos autores.

Custo final do profissional: R\$1.052,64 (vale transporte) R\$ 6.684,90 66 (total gasto mão obra referente aos 04meses) = R\$ 7.737,54

Tabela 12 - Mão de Obra do Office Boy

Descrição (proporcional a 04 meses do ano)	Fórmula	Valor
Salários	1144 x 4	R\$ 4.576,00
Férias	1144/12 x 4	R\$ 381,33
1/3 Férias	---	R\$ 127,11
13 Salário	1144/12 x 4	R\$ 381,33
Sub total	---	R\$ 5.465,77
Encargos Sociais	9%	R\$ 491,92
Total	---	5.957,69

Fonte: elaborado pelos autores.

O office boy tem salário de R\$ 880,00, mais 30% de periculosidade e seu valor Recebe ajuda de custo mensal de R\$250,00, valor fora do contrato de trabalho.

O custo do funcionário:

$R\$5.957,69$ (gasto total mão de obra) / 726h = $R\$8,2061$ x 220h/mês = $R\$1.805,36$ x 4 meses = $R\$7.221,44$ (total gasto mão obra referente aos 04meses).

Considerando a média mensal o que entidade oferece como ajuda de custo mensal de R\$250,00, tem-se 1.000,00 durante o período de análise.

O custo final do profissional: $R\$7.222,44$ + $R\$1.000,00$ = $R\$8.222,45$ (referente a 04 meses).

Tabela 13 - Mão de Obra da Zeladora

Descrição (proporcional a 04 meses do ano)	Fórmula	Valor
Salários	880 x 4	R\$ 3.520,00
Férias	880/12 x 4	R\$ 293,33
1/3 Férias		R\$ 97,78
13 Salário	880/12 x 4	R\$ 293,33
Sub total	---	R\$ 4.204,44
Encargos Sociais	9%	R\$ 491,92
Total	---	4.582,84

Fonte: elaborado pelos autores.

O custo do funcionário: $R\$4.582,84$ (gasto total mão de obra) / 726h = $R\$6,31245$ x 220h/mês = $R\$1.388,74$ x4 meses = $R\$ 5.554,96$ (total gasto mão obra referente aos 04meses).

Tabela 14 - Vale Transporte da Zeladora

Mês	Diárias	Fórmula	Valor
Fevereiro	23 dias x (3,30 x 4 utilizadas) =303,60	880 x 6%= 52,80	R\$277,80
Março	26 dias x (3,30 x 4 utilizadas) =343,20	880 x 6%= 52,80	R\$290,40
Abril	24 dias x (3,30 x 4 total utilizadas) =316,80	880 x 6%= 52,80	R\$264,00
Maio	26 dias x (3,30 x 4 utilizadas) =343,20	880 x 6%= 52,80	R\$290,40
Total	R\$1.306,80	R\$ 211,20	R\$ 1.095,60

Fonte: elaborado pelos autores.

Custo final do profissional: R\$1.095,60 (vale transporte) + R\$5.554,96 (total gasto mão obra referente aos 04 meses) = R\$ 6.650,56

Tabela 15 - Apropriação dos Custos de Mão de Obra Indireta

Funcionário	Horas trabalhadas	Valor referente a 4 meses
Zeladora	220 h	R\$ 6.650,56
Secretária	220 h	R\$ 5.554,96
Gerente	220 h	R\$ 12.850,46
Coordenadora	220 h	R\$ 11.111,25
Secretária Adm/financeiro	220 h	R\$ 7.379,25
Office boy	220 h	R\$ 8.221,45
Motorista	220 h	R\$ 7.737,54
Total	---	R\$ 59.505,47

Fonte: elaborado pelos autores

Tabela 16 - Alocação dos Salários dos Funcionários

Faixa Etária de Assistido	Quantidade de Assistidos	% representativa	Salário dos Funcionários
0 anos até 5 anos e 11 meses	62 alunos	27,68%	R\$ 16.471,11
7 anos até 14 anos e 11 meses	38 alunos	13,39%	R\$ 7.967,78
15 anos até o falecimento	124 alunos	58,93%	R\$ 35.066,58
Total	224 alunos	100%	R\$ 59.505,47

Fonte: elaborado pelos autores.

Para o cálculo de mão de obra direta divide-se o custo total pelas horas disponíveis para o trabalho dentro de um período, conforme as Tabelas 17 e 18.

Tabela 17 - Mão de Obra Direta

Profissional	Dedicação para faixa etária em estudo	Jornada de Trabalho	Total em valores por 4 meses
Fonoaudióloga	100%	12h	960,00
Psicóloga	100%	20h	880,00
Assistente Social	100%	20h	800,00
Fisioterapeuta Y	100%	20h	800,00
Fisioterapeuta X	100%	20h	800,00
Terapeuta Ocupacional	100%	20h	1.600,00
Total	---	---	R\$ 5.840,00

Fonte: elaborado pelos autores.

Tabela 18 - Mão de Obra Indireta

Profissional	Porcentagem	Valor	Alocação
Hidroterapia	43,33%	480,00	207,98
Professor de Esporte	2,12%	1.600,00	33,92
Professor de Música	3,22%	1.600,00	51,52
Total	-----	R\$ 3.680,00	R\$ 293,42

Fonte: elaborado pelos autores.

Para calcular o valor da depreciação dos bens (Tabela 19), foram utilizadas as normas da Base Legal: Instruções Normativas SRF n.ºs. 162/98 e 130/99. Tem-se um valor total de R\$ 4.437,28 referente a um mês e R\$ 17.749,12 dos 4 meses do período estudado.

Tabela 19 – Depreciação

Bem	Taxa	Valor total do bem	Valor mensal da depreciação
Ventilador de teto	10%	5.576,90	557,69/12=46,48
Poltronas	10%	589,80	589,80/12=49,15
Cadeiras ligas 4 lugares	10%	3.246,56	3.246,56/12=270,55
Cadeiras ligas 3 lugares	10%	645,98	645,98/12=53,83
Geladeiras	10%	9.711,00	971,10/12=80,91
Veículo	20%	27.197,04	5439,40/12=453,29
Computadores	20%	24784,00	24784,00/12=2.065,33
Data show	20%	2.119,86	423,92/12=35,34
Vídeo cassete	20%	349,98	69,96/12=5,83
Equipamento de som	10%	2691,55	2691,55/12=224,29
Fogão	10%	2.621,97	2.621,97/12=218,76
Freezer	10%	4.047,30	4.047,30/12=337,25
Impressora	10%	1.908,83	1.908,83/12=159,07
Micro ondas	10%	586,12	586,12/12=48,84
Máquina Fotográfica	10%	699,00	699,00/12=58,25
Televisão	20%	1.480,00	1.480,00/12=123,34
Veículo Kombi	25%	9.925,00	2.481,25/12=206,77

Fonte: elaborado pelos autores.

Para bens imobilizados aplica-se a taxa de 10% para a realização da apuração do custo com depreciação, conforme apresentado na Tabela 20.

Tabela 20 - Relação de Bens e Utensílios

Bens	Quantidade	Valor unitário	Valo Total
Ventiladores comuns	4	127,32	R\$509,28
Acervo Bibliográfico	1	517,90	R\$517,920
Armários individualizados	29	398,99	R\$11.570,71
Brinquedos, materiais pedagógicos e culturais	120	24,87	R\$2.984,40
Impressoras	7	272,69	R\$1.908,83
Materiais Esportivos	36	50,88	R\$1.831,68
Telefones	2	109,90	R\$219,80
Celulares	3	119,90	R\$359,70
Mesas em L	2	589,99	R\$1.179,98
Mesas simples	5	299,90	R\$1.499,50
Cadeiras (plástico)	30	55,89	R\$1.676,70

Cadeiras (estofado)	44	114,90	R\$5.055,60
Total	---	---	R\$26.378,07

Fonte: elaborado pelos autores.

O valor final dos bens e utensílios são depreciados com vida útil de 10 anos a uma taxa de 10 % é de R\$ 2.637,807 reais anuais. Para o valor nos 04 meses basta dividir por 12 e multiplicar por 4, totalizando R\$ 879,27 de depreciação de bens e utensílios (Tabela 21).

Tabela 21 - Alocação de Depreciação por Faixa Etária

Faixa Etária de assistido	Quantidade de Assistidos	% de representatividade	Depreciação	Depreciação Bens e Utensílios
0 anos até 5 anos e 11 meses	62 alunos	27,68%	4.912,96	243,38
7 anos até 14 anos e 11 meses	38 alunos	13,39%	2.376,61	117,73
15 anos até o falecimento	124 alunos	58,93%	10.459,55	518,15
Total	224 alunos	100%	R\$ 17.749,12	R\$ 879,27

Fonte: elaborado pelos autores.

Em relação à energia aplicou-se como critério de rateio a metragem (Tabela 22). É importante ressaltar que as atividades não têm aparelhos exclusivos que utilizam energia somente indireta.

- i. Térreo total da APAE 771,35 m²
- ii. Parte superior da APAE 661,94 m²
- iii. Total da área 1433,29 m²

Tabela 22 - Metragem das salas em que os assistidos são atendidos

Sala	Metragem	Porcentagem sobre o total da área
Sala da fonoaudiologia	4,5 x 3,10m ²	0,97%
Sala da psicologia	4,5 x 3,05m ²	0,96%
Sala da Assistente Social	4 x 3,25m ²	0,91%
Sala da Fisioterapeuta	7 x 6,05m ²	2,95%
Sala da Hidroterapia	5,00 x 15m ²	5,23%
Sala da Terapeuta Ocupacional	6,05 x 5,45m ²	2,30%
Sala da pediatria	4,5 x 3,61m ²	1,13%
Sala da Neurologista	4,5 x 3,61m ²	1,13%
Secretaria	4,5 x 3,50m ²	1,10%
Copa do Café	3,25 x 3,75m ²	0,85%
Refeitório dos Alunos	11,35 x 6,16m ²	4,88%
Sala da Coordenadora	4,20 x 3,45m ²	1,01%
Secretaria Financeira	6,60 x 6m ²	2,76%
Subtotal	----	26,18%
Total	1433,29 m ²	100%

Fonte: elaborado pelos autores.

O restante de metragem correspondente a 73,82% é destinado diretamente a outras faixas etárias da entidade, totalizando um valor mensal de R\$ 880,04.

Assim tem-se R\$ 1192,14 x 26,18% = R\$ 312,1022, porém esse valor ainda deve ser alocado por faixa etária, conforme apresentados nas Tabelas 23 a 27.

Tabela 23 - Alocação de Energia de Uso Comum

Faixa Etária de assistido	Quantidade de Assistidos	% de representatividade	Energia Alocada
0 anos até 5 anos e 11 meses	62 alunos	27,68%	86,3898
7 anos até 14 anos e 11 meses	38 alunos	13,39%	41,7904
15 anos até o falecimento	124 alunos	58,93%	183,9220
Total	224 alunos	100%	312,1022

Fonte: elaborado pelos autores.

Tabela 24 - Energia Total

Custo de Energia	Direto	Indiretos	Total
Valor para 4 meses	86,3898 x 4 = 345,5592	225,7124 x 4 = 902,8496	R\$ 1.248,41

Fonte: elaborado pelos autores.

Tabela 25 - Alocação dos Gastos Fixos

Gasto	Valor mensal
Água	0,00
Internet/ telefone do administrativo	236,32
Telefone vesper	58,35
Material clínico	514,51
Material para atividade	86,65
Material higiênico (extra por falta de doação)	115,00
Material de limpeza	158,13
Contabilidade	441,6
Plano celular	168,45
Telefone secretária	103,38
Cópia de chaves	25,00
Papelaria	675,50
Alimentação extra	1.150,00
Total	4.925,03

Fonte: elaborado pelos autores.

O valor de R\$ 4.925,03 (Tabela 25) corresponde aos gastos fixos de um único mês. Como o estudo analisou 04 meses, multiplica-se o somatório de gastos fixos por 4, totalizando o valor de R\$ 19.700,12.

Tabela 26 - Alocação de Gastos Fixos Indiretos

Faixa Etária de assistido	Quantidade de Assistidos	% de representatividade	Gastos Fixos
0 anos até 5 anos e 11 meses	62 alunos	27,68%	5.452,99
7 anos até 14 anos e 11 meses	38 alunos	13,39%	2.637,85
15 anos até o falecimento	124 alunos	58,93%	11.609,28
Total	224 alunos	100%	R\$ 19.700,12

Fonte: elaborado pelos autores.

Tabela 27 - Alocação dos Custos Diretos e Indiretos

Custos	Direto	Indiretos	Total
Mão de Obra	5.840,00 + 293,42 = 6.133,42	3386,58 + 16471,11 = 19.857,69	25.991,11
Energia Elétrica	345,56	902,85	1.248,41
Depreciação	0,00	4.912,96	4.912,96
Gastos	0,00	5.452,99	5.452,99

Depreciação dos bens e utensílios	0,00	243,38	243,38
Total	R\$ 6.478,98	R\$ 31.369,87	R\$ 37.848,85

Fonte: elaborado pelos autores.

Consta-se que o custo de manter o assistido na faixa etária em estudo é de R\$37.841,38, referente a 04 meses (Tabela 27). Porém o valor de cada assistido foi de R\$ 152,62 mensal, verificado após o levantamento dos dados, separação dos custos diretos e indiretos e aplicação do rateio, característico do método de custeio por absorção.

O conhecimento sobre os custos, constitui-se como fator fundamental para a continuidade da instituição, já que uma má gestão poderia incorrer em má prestação de serviço ou até mesmo no fechamento da entidade, em face de falta de recursos financeiros. Além disso, o controle de custos pode auxiliar a prestação de contas dessas entidades evidenciando como estão sendo aplicados os recursos oriundos de doações e subvenções governamentais e privadas, prestando aos usuários informações detalhadas do custo do assistido de 0 anos a 5 anos e 11 meses, maximizando as possibilidades de obtenção de recursos financeiros.

A apuração do custo do assistido na faixa etária inicial serve de base para os demais módulos e possibilita a comparabilidade tanto entre as faixas etárias quanto a evolução do custo destes assistidos ao longo do tempo. Perante a descrição detalhada da composição dos custos para os assistidos, a APAE também pode analisar quais elementos são passíveis de ajustes para que haja diminuição do custo nesta faixa etária. Isso possibilita o melhor gerenciamento dos recursos e a garantir a prestação de serviços, cujo retorno é o desenvolvimento do meio em que a associação está inserida, buscando promover o bem comum e diminuir a desigualdade social.

Assim a APAE de Governador Valadares poderá ter maior conhecimento das aplicações de recursos, buscando utilizar a gestão dos custos do assistido para auxiliar no controle, planejamento, prestação de serviço para saber quantos indivíduos poderão ser atendidos frente os recursos financeiros disponíveis e quais os recursos necessários para a manutenção dos daqueles já assistidos.

5 Considerações finais

As APAEs desenvolvem atividades de caráter público para indivíduos com vulnerabilidade social e que apresentam algum tipo de excepcionalidade. Devido a todo o trabalho de acompanhamento a esses indivíduos, as entidades incorrem em custos que precisam ser mensurados e controlados pelos responsáveis por sua gestão.

Diante do objetivo proposto para o estudo de identificar e analisar o custo por assistido das crianças de 0 a 5 anos e 11 meses da APAE de Governador Valadares, optou-se pelo método de custeio por absorção, de fácil implantação às entidades e de entendimento simples quando comparado a outros métodos. Após separar os custos em diretos e indiretos, definir a base para rateio dos custos indiretos, calculou-se qual o custo de manter um assistido na faixa etária compreendida entre 0 e 5 anos e 11 meses de idade. Observou-se que a APAE/GV incorre em R\$ 152,62 mensal para cada assistido que tem à disposição a equipe com profissionais da neurologia, pediatria, odontologia, fonoaudiologia, terapia ocupacional, psicologia e fisioterapia, preparados para atender as necessidades específicas das pessoas com deficiência.

A determinação do custo por assistido nessa faixa etária na APAE/GV permite a entidade tomar decisões voltadas para o controle de custos, direcionamento dos investimentos, aplicação de recursos, entre outras medidas que atendam as demandas dos assistidos, e ao mesmo tempo, melhore a gestão financeira da entidade. A contribuição da Contabilidade de

Custos tange sobre oferecer subsídios para a tomada de decisão dos responsáveis pela gestão da associação, evidenciando os custos e sua origem. Em uma entidade caracterizada como associação faz-se necessário analisar os custos como em qualquer outra e os resultados dessa análise indica aos gestores onde precisam aprimorar o direcionamento dos recursos.

Devido a relevância da entidade, sugere-se que mais estudos sejam realizados nas APAEs como a replicação da pesquisa em outras APAEs para comparação de resultados, assim como análises que envolvam as demais faixas etárias dos assistidos para análise e planejamento amplo dos custos que subsidiam o funcionamento da associação em prol a assistência aos excepcionais.

Referências

ALBUQUERQUE, A. C. C. de. **Terceiro setor: história e gestão de organizações**. São Paulo: Summus, 2006.

BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 3. ed. São Paulo: atlas, 2010.

CAZUMBÁ, Nailton. **Terceiro Setor: a origem do termo**. 2013. Disponível em: <http://nossacausa.com/terceiro-setor-a-origem-do-termo/>. Acesso em: 05 jun. 2016.

CARVALHO, Dalmy Freitas de. **A contabilidade de custos e os métodos de custeio: uma análise da utilização gerencial da informação da contabilidade de custos pelas indústrias de autopeças da Região Metropolitana de Belo Horizonte**. 2002. 143f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da UFRJ, Rio de Janeiro.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso Básico de Contabilidade de Custos**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FEDERAÇÃO NACIONAL DAS APAES. **Um Pouco da História do Movimento das APAEs**. 2006. Disponível em: <<http://www.apaepr.org.br/artigo.phtml?a=77>>. Acesso em: 10 out. 2016.

DUTRA, René Gomes **Custos: uma abordagem prática**. São Paulo: Atlas, 2010.

LEONE, George S. G. **Curso de Contabilidade de Custos**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PRADO, Marcio. **História do Terceiro Setor e seu papel no Brasil**. 2013. Disponível em: <<http://nossacausa.com/historia-do-terceiro-setor-e-seu-papel-no-brasil/>>. Acessado em 14 jun. 2016.

PANCERI, Regina. **Terceiro setor: a identificação das competências essenciais dos gestores de uma organização sem fins lucrativos**. 2001. 266 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

PIMENTA, Solange Maria; SARAIVA, Luiz Alex Silva; CORRÊA, Maria Leticia. **Terceiro Setor: Dilemas e Polêmicas**. São Paulo: Saraiva, 2006.