

SISTEMA DE CUSTO PARA O TERCEIRO SETOR: UM ESTUDO DE UMA INSTITUIÇÃO DE LONGA PERMANÊNCIA DE IDOSOS NO ALTO VALE DO ITAJAÍ (SC).

Micheli Aparecida Lunardi, Sérgio Marian
Universidade do Estado de Santa Catarina – UDESC
micheli.lunardi@yahoo.com.br, sergio.marian@udesc.br

Resumo

Todo administrador necessita de dados e informações sobre as atividades realizadas pela entidade, independente do ramo de atuação. Nas entidades sem fins lucrativos a importância dos dados e informações é ainda maior para o gerenciamento devido aos escassos recursos e a dependência de auxílio, seja por meio de doações financeiras ou trabalho voluntário. Para conhecer quais os dados e informações, especialmente relacionados aos custos, foi realizado um estudo em uma Instituição de Longa Permanência para Idosos – ILPI do Alto Vale do Itajaí – SC. O estudo teve por objetivo identificar os custos, por cada hóspede, que a entidade tem para prestar seus serviços. Utilizou-se para a coleta de dados, a pesquisa exploratória por meio de um estudo de caso, numa abordagem quali-quantitativa. Com a coleta de dados, efetuada por meio de documentos e entrevistas não estruturadas, obteve-se o levantamento dos gastos para alocar em cada departamento e posteriormente evidenciar o custo de cada hóspede. A pesquisa foi realizada durante os quatro primeiros meses de 2011 e foi possível identificar que os custos dos hóspedes oscilaram entre R\$ 1.204,00 a R\$ 1.713,50 de acordo com o grau de dependência, seguindo critérios definidos pela ANVISA.

Palavras-Chave: Gestão do Terceiro Setor. Contabilidade. Custos.

Abstract

Every manager needs data and information on the activities of the entity, regardless of branch of activity. In nonprofits the importance of data and information is even greater for management due to scarce resources and dependence on aid, whether through financial donations or volunteer work. To know what data and information, especially related to costs, a study in an institution of Long Term Elderly - ILPI Upper Valley Itajaí - SC. The study aimed to identify the costs for each guest, the entity has to provide its services. Was used for data collection, exploratory research through a case study, a qualitative and quantitative approach. With data collection, performed through documents and unstructured interviews, gave the survey to allocate spending in each department and then highlight the cost of each guest. The survey was conducted during the first four months of 2011 and were able to identify the costs of guests ranged from R \$ 1,204.00 to R \$ 1,713.50 according to the degree of dependence, following criteria set by ANVISA.

Keywords: Management of the Third Sector. Accounting. Costs.

1. Introdução

O terceiro setor vem crescendo devido à importância dos serviços prestados na sociedade bem como pelo volume de recursos e de pessoas envolvidos. Para

Decicino (2011), atividades que estão ligadas ao terceiro setor abarcam mais de cinco por cento das vagas de emprego gerados no mundo, 20 milhões de funcionários remunerados e cerca de 15 milhões de voluntários.

O mesmo autor ressalta que no Brasil, o governo federal já cadastrou mais de 250 mil entidades do terceiro setor, que empregam cerca de dois milhões de pessoas. Há também cerca de dois milhões de voluntários trabalhando nesse setor.

Segundo Diccino (2011) para o Instituto de Pesquisa Econômica e Aplicada - IPEA, a taxa de desemprego no país estará estabilizada, devido ao ritmo menor de crescimento da indústria. Com isso, o IPEA estima uma migração de trabalhadores para o terceiro setor.

Diante destas informações percebe-se que tal segmento merece atenção quanto à forma de gestão dos recursos financeiros e/ou econômicos movimentados. Independente do tamanho da organização, do número de pessoas envolvidas, é necessário ao gestor dispor de dados e informações sobre as atividades desenvolvidas.

Nas Instituições de Longa Permanência para Idosos - ILPI a evidenciação do custo também é necessário, pois são entidades que não possuem o objetivo de lucro, entretanto, geralmente, dependem de doações de terceiros, o que exige gestão e controle ainda mais rígidos, tendo em vista a necessidade de prestar satisfação ao doador dos recursos e a realização da melhor aplicação do recurso na instituição.

As entidades que possuem o levantamento do custo podem administrar melhor seus recursos e sucessivamente obter melhor tomada de decisão e melhor desempenho.

Segundo Niyama e Silva (2008, p. 263) “idealmente, a contabilidade seria um importante parâmetro para que o doador de recursos pudesse avaliar se o impacto social tem sido positivo”, porém, de acordo com os autores, nem sempre a preocupação com o trabalho social da entidade é mostrada. Para Neves Junior e Lins (2007, p.1) “a contribuição dos profissionais contábeis ainda está deixando a desejar no quesito serviços prestados as empresas do terceiro setor”.

O estudo teve por objetivo identificar os custos, por hóspede, que uma ILPI, localizada no Alto Vale do Itajaí/SC, tem

para prestar seus serviços. Conforme Beuren (2006), trata-se de uma pesquisa exploratória, efetuada por meio de um estudo de caso, numa abordagem quali-quantitativa. Com a coleta de dados, efetuada durante os meses de janeiro a abril de 2011, por meio de documentos tais como relatórios contábeis e controles internos, observação e entrevistas não estruturadas junto aos gestores e responsáveis por cada departamento, obteve-se o levantamento dos recursos utilizados e posteriormente sua mensuração para assim evidenciá-los em cada departamento e alocar para cada hóspede visando responder a seguinte pergunta: qual o custo que a ILPI tem, por hóspede, para prestar seus serviços?

2. Terceiro Setor

O terceiro setor é uma terminologia criada na sociedade há pouco tempo, é comum ouvir falar em primeiro setor, sendo o estado e segundo setor, empresas privadas enquanto que terceiro setor pouco se comenta. Nos tempos atuais o terceiro setor ganha forma e força, na sociedade devido ao impacto das atividades desenvolvidas pelas diversas entidades cujo número vem crescendo significativamente.

Segundo Imeton (2008), o terceiro setor surgiu no Brasil e no mundo, mais precisamente nas décadas de setenta, por pesquisadores americanos, e nos anos oitenta por pesquisadores europeus, que tinham por objetivo identificar e caracterizar um conjunto de organizações que apresentavam desvantagem em mercado e na maximização de lucro e pelo governo em relação à burocracia.

As mudanças que ocorriam na sociedade durante as décadas de que terceiro setor surgiu eram de grande abrangência política. Para Dias (2008), as grandes mudanças que ocorrerem no início do século XXI, fizeram com que o Estado buscasse alicerces para a realização das suas funções. O Estado passou a compartilhar a realização das políticas públicas com novos agentes inseridos na sociedade. Os agentes de transformação entram em cumplicidade com

o Estado na realização de seus deveres comuns, sendo; saúde, educação, serviço social, cultura, esportes, lazer, turismo e outras.

Segundo Fernandes apud Coelho (2008, p. 62),

Pode se dizer que o terceiro setor é composto de organizações sem fins lucrativos, criadas e mantidas pela ênfase na participação voluntária, num âmbito não governamental, que da continuidade as práticas tradicionais da caridade, da filantropia e do mecenato e expandem e seu sentido para outros domínios, graças sobretudo a incorporação do conceito de cidadania e de suas múltiplas manifestações na Sociedade civil.

As entidades do terceiro setor têm como essência valores e práticas sociais, buscando compromissos sociais, solidariedade, atividades que promovam saúde entre outros princípios básicos para transformação do ser humano.

Segundo Dias (2008), as entidades do terceiro setor estão assumindo importância na sociedade, pois apresentam novos valores, particularmente a solidariedade. O terceiro setor compreende as organizações sem fins lucrativos: fundações, institutos, entidades filantrópicas, entidades de serviços sociais, entidades religiosas, as organizações não governamentais (ONGs), organizações da sociedade civil de interesse público (OSCIPs), associações comunitárias e as mais diversas organizações de defesa dos direitos civis.

3. Contabilidade

A contabilidade possui suas origens evidenciadas desde os primórdios da civilização. Há registros de que a contabilidade é tão antiga quanto à origem do homem. Pesquisas levam a crer que há sinais da contabilidade 2000 anos a. C.. Segundo Iudícibus(2009), o homem primitivo quando inventou os números, os instrumentos de caça e pesca, ao contar seus rebanhos e ao contar suas ânforas de bebidas já estava aplicando de alguma forma a contabilidade.

No transcorrer dos tempos à contabilidade passa por transformações, ganhando um novo significado a cada evolução do homem. Iudícibus (2006), define a contabilidade como uma metodologia da qual capta, registra, resume e interpreta os fenômenos que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas.

Ferreira (2007, p. 1), ressalta a contabilidade como uma “ciência que estuda o patrimônio do ponto de vista econômico e financeiro, bem como os princípios e as técnicas necessárias ao controle, a exposição e a análise dos elementos patrimoniais e de suas modificações”. Assim, a contabilidade nasceu para a evidenciação e controle do patrimônio, bem como a análise e interpretações das informações gerenciais de uma entidade.

A contabilidade visa o controle e registro de todas as movimentações de patrimônio ocorridas dentro de uma entidade, é o instrumento gerencial que oferece informações para a tomada de decisão.

São diversas as definições dadas à contabilidade, porém, todas trazem o mesmo sentido, de que a contabilidade é uma ferramenta de controle e que toda pessoa, sendo ela física ou jurídica, deveria mantê-la para poder orientar-se e obter melhores resultados. Segundo Marion (2009, p. 28), “uma empresa sem boa Contabilidade é como um barco, em alto-mar, sem bússola, totalmente a deriva”.

Ainda, segundo Marion(2009), a contabilidade pode ser realizada para pessoas físicas ou jurídicas. Para as pessoas físicas, desde que haja necessidade em virtude do volume de negócios. Para a pessoa jurídica, com ou sem fins lucrativos.

O objeto da contabilidade, segundo Gonçalves (2007), é o patrimônio, onde desenvolve todas as suas funções para alcançar sua finalidade de controlar e orientar. A aplicação pode trazer grandes resultados ao gestor da organização, podendo orientá-lo e coordená-lo em toda prática exercida dentro da atividade operacional da entidade.

Para a realização da contabilidade é necessário algumas técnicas. Para

Gonçalves (2007), as técnicas contábeis envolvem o registro, a consolidação, o controle, a análise de todas as variações patrimoniais e assim demonstra ao gestor da entidade a real situação da entidade.

3.1 Contabilidades de Custos

A contabilidade de custos surgiu a partir da contabilidade financeira, com a Revolução Industrial no século XVIII, desenvolvida na Era Mercantilista, a contabilidade financeira estava bem estruturada para as empresas comerciais. Para Martins(2003) a contabilidade de custos nasceu da contabilidade financeira, quando as entidades tiveram a necessidade de avaliar seus estoques.

Estudos relatam que as técnicas contábeis de custos foram desenvolvidas no início do século XIX. Relata Eldenburg (2009), que em empresas ferroviárias os contadores já calculavam o custo por tonelada – milha de carga transportada para as ferrovias. Nas siderúrgicas de Andrew Carnegie surgiu um dos primeiros sistemas detalhados de custos responsáveis pelo fornecimento de informações sobre custos de matérias e de mão-de-obra.

Segundo Eldenburg(2009), no século XX, as empresas foram exigidas a entregarem relatórios financeiros e de pagamentos de tributos. Por volta de 1970, a globalização gerou entre as empresas grande concorrência, obrigando-as a desenvolverem critérios cada vez mais precisos para aferir seus custos, e a contabilidade de custos foi instigada a desenvolver novos métodos de custeio para melhorar o monitoramento dos gastos, sobretudo em relação aos custos.

A contabilidade de custos efetua a mensuração, monitoramento e controle nos diferentes departamentos da entidade, disponibilizando aos usuários interessados na entidade, informações que analisadas e coordenadas, poderão auxiliar na melhoria do desempenho da entidade.

Conforme Leone (2009), a contabilidade de custos é o ramo da contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade,

como auxiliar as funções de determinado desempenho, do planejamento e controle das operações para tomada de decisões. A contabilidade de custos registra e relata dados operacionais da entidade que servirão de suporte para o conhecimento operacional da produção.

A contabilidade de custos também pode ser utilizada pelas entidades sem fins lucrativos para o “bom gerenciamento dos recursos obtidos, face às atividades que devem ser desempenhadas” (ZACARIAS, et al; 2008, p.20).

Os principais objetivos da contabilidade de custos, segundo Oliveira (2007, p. 9) são: “Apuração do custo dos produtos, dos serviços e dos departamentos; Apuração da rentabilidade dos produtos, dos serviços e dos departamentos; Atendimento de exigências contábeis e de auditoria; Atendimento de exigências fiscais; Controle de custos de produção; Controle de movimentação interna e externa das mercadorias; Melhoria de processos e eliminação de desperdícios; Auxílio na tomada de decisões gerenciais; Otimização de resultados; Atribuição de responsabilidade ente os diversos executivos e departamentos; Análise do desempenho dos diversos executivos e dos departamentos envolvidos; Subsídios do estabelecimento dos preços de vendas.”

Para Martins (2003), a contabilidade de custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao controle e a ajuda na tomada de decisões. No que diz respeito, ao controle, auxilia em fornecer os dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio seguinte, acompanhará efetivamente os acontecimentos para em seguida realizar comparação com os valores anteriormente previstos.

Quando se fala em contabilidade de custos, na maioria das referências, o viés é dado às empresas que trabalham com produtos industrializados, ou seja, as indústrias. Referente às empresas de serviços, segundo Martins (2003) estas utilizam as técnicas e princípios da

contabilidade de custos, devido à aparência das situações das entidades.

Segundo Ribeiro (2009, p. 25), “custos compreende a soma dos gastos com bens e serviços aplicados ou consumidos na fabricação de outros bens”. Os custos incorridos dentro de uma instituição referem-se aos esforços aplicados para desenvolver um produto ou serviço.

Para Ribeiro (2009), para que se tenha entendimento do que é custo, é necessário o conhecimento das seguintes terminologias usadas nas entidades:

- Desembolsos: é a entrega de valores, no momento ou depois da ocorrência dos gastos.
- Gastos: são desembolsos que ocorrem à vista ou a prazo para a obtenção de bens e serviços, independente da destinação que esses bens ou serviços têm na entidade.
- Investimentos: este compreende os gastos com obtenções dos bens que serão mantidos em estoque para no futuro serem negociados e integrados ao processo de produção ou consumidos.
- Despesa: são gastos ocorridos pelo consumo de bens e da utilização de serviços nas áreas administrativa, comercial e financeira, que direta ou indiretamente visam à obtenção de receitas.
- Gasto com parte despesa e parte custo: são os gastos que beneficiam ao mesmo tempo a área de produção quanto às áreas administrativas, comerciais e financeiras.

O entendimento dessas terminologias, citadas acima, é necessário uma vez que o custo está presente nas entidades independente de sua atividade, seja produção, comercialização ou prestação de serviços, com o sem fins lucrativos.

Os custos podem ser divididos sob diversos prismas, para que assim possa fornecer os dados gerenciais para a entidade. As classificações mais comuns são: custos fixos e variáveis, diretos e indiretos.

Os custos existentes na entidade que não apresentam variação, independente do volume da produção, são denominados

custos fixos. Segundo Ferreira (2007), os custos são definidos de acordo com sua variação em relação ao volume de produção num determinado período. Desta forma os custos fixos não variam conforme o volume de produção e os custos variáveis aumentam ou diminuem de acordo com o volume produzido.

Para Martins (2003), numa produção quanto maior for à quantidade produzida, maior será seu consumo. Dentro de uma unidade de tempo, o custo irá variar de acordo com o volume de produção, caracterizando-se assim num custo variável.

Segundo Marion (2009), existe alguns custos que podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo, por exemplos; quilogramas de matérias consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão-de-obra utilizada e até a quantidade de energia elétrica consumida. São os custos entendidos como custos diretos, sua apropriação pode ser elencada aos produtos sem a necessidade de rateio.

Ainda, segundo Marion (2003, p. 49), “cada vez que é necessário utilizar qualquer fator de rateio para a apropriação ou cada vez que há o uso de estimativas e não de medição direta, fica o custo incluído como indireto”.

A análise dos custos indiretos é observada de forma diferenciada, pois são custos que necessitam de estudos para identificar as peculiaridades de cada entidade para que possam ser alocados ao produto ou serviço, utilizando os critérios mais depurados possíveis.

O rateio do custo deve ser realizado de modo que traduza a forma de consumo dos recursos da entidade. Para dar conta da alocação dos custos aos produtos, foram desenvolvidos alguns métodos de custeio, que a seguir serão explicitados.

3.1.1 Métodos de Custeio

Para definir o custo de um produto ou serviços existem diversos métodos que podem ser definidos como a maneira de alocar os recursos utilizados na elaboração

de um produto ou serviço. Dentre os principais métodos estão o custeio por absorção, custeio variável e o custeio baseado em atividades – ABC.

A utilização de um destes métodos, ou de outros não abordados neste estudo, está relacionado ao que se pretende medir e ao custo benefício de ter os dados e informações disponíveis.

O custeio por absorção, segundo Beber et al (2004), considera que todos os custos fixos e variáveis devem ser alocados aos produtos. Para o mesmo autor o custo do produto independe do volume produzido, não tendo, portanto, responsabilidade sobre as despesas ocorridas no período as quais fazem, parte da apuração do resultado.

Pelo método de custeio por absorção, “todos os custos de produção, fixos e variáveis, são considerados custos do produto”. Maher (2001, p.82). O Custeio por absorção é o método mais utilizado e aceito pelo fisco, na elaboração de balanço patrimonial e demonstrações de resultado, pois fornece informações detalhadas sobre o custeio da atividade realizada, traz informações mais confiáveis para área fiscal. Entretanto para fins gerenciais é pouco precisa, pois os gastos que não são realizados na produção são desconsiderados na definição do custo do produto.

O custeio variável, segundo Beber et. al (2004), considera que os custos fixos não devem estar englobados no custo dos produtos ou serviços, deve-se considerar que somente os custos variáveis acontecem na elaboração do produto. Assim, os custos fixos são tratados como custos do período.

O custeio variável é um método que utiliza somente os custos variáveis de um determinado período de atividade.

O custeio ABC (Activity-BaSedCosting) se diferencia dos métodos absorção e variável, pois estes atribuem o custo aos produtos individuais nos estoques ou serviços ou diretamente no custo do produto ou serviço. O ABC por sua vez, atribui o custo pela atividade realizada na produção de cada produto na entidade.

Para Martins (2003) o método de custeio baseado na atividade é um método que

procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio dos custos indiretos. Os custos das diversas atividades realizadas na produção se unificarão onde se alcançará o custo total do produto ou de outro objeto de custeio.

3.1.2 Departamentalização

Para Martins (2003), o departamento pode ser um conjunto constituído por pessoas e máquinas, pode ocorrer somente por pessoas, como somente por máquinas. O “departamento é a unidade mínima administrativa para a Contabilidade de Custos, representada por pessoas e máquinas, em que se desenvolvem atividades homogêneas”. Martins (2003, p. 65).

O departamento poderá ser criado para facilitar a administração da entidade e para a alocação mais apropriada dos custos incorridos na produção, pode ser estruturado de diferentes formas e nomenclaturas. Para Martins (2003), existem dois grandes grupos, aqueles que promovem modificações ao produto de forma direta, os departamento de produção, e os que nem recebem o produto que são denominados departamento de serviço.

Segundo Martins(2003), um departamento na maioria das vezes é um centro de custo, onde são acumulados todos os custos indiretos, para que posteriormente sejam alocados aos produtos dos departamentos de produção ou até mesmo no departamento de serviço.

4. Gestão no Terceiro Setor

A gestão nas entidades do terceiro setor é diferenciada das demais entidades. As características do terceiro setor tornam a gestão dessas entidades tão complexa quanto suas próprias características. Os gestores precisam deter um bom conhecimento sobre a administração para conseguir gerenciar as atividades das entidades do terceiro setor.

Segundo Hudson apud Vidal (2007), até metade da década de 70, a administração

não era um termo usado freqüentemente pela população ao se referirem às organizações do terceiro setor. A administração somente era usada para o mundo dos negócios e não parecia ser apropriada para organizações do Terceiro Setor.

A administração realizada de forma coerente e correta, em qualquer entidade torna a gestão mais eficaz e de melhor qualidade. Para Falconer (1999), Meregé (2006), Scarnavacca, Becker e Caravantes (1998) e Teodósio (2001) apud Imeton (2008), a gestão no terceiro setor é um ponto fraco, e aponta que é preciso a profissionalização dos indivíduos que gerenciam estas entidades. Portanto, é preciso que o ciclo vicioso do terceiro setor, desenhado por Falconer (1999, p. 111) onde aponta que a “falta de recursos humanos capacitados, leva a gerenciamento inadequado, resultando na falta de dinheiro e na sequência insuficiência de resultados”.

Com a realização de uma boa gestão do administrador, pode-se esperar, segundo Tenório apud Imeton (1998, p. 69), uma “identificação de áreas de atuação, produtos e cidadãos beneficiários, criação de mecanismo de controle e avaliação das ações desenvolvidas e alcance de maior visibilidade perante a sociedade para divulgação do trabalho realizado”.

Segundo O’Niell apud Imeton (2008), são oito características que diferenciam uma organização sem fins lucrativos de uma empresa que tem o lucro como finalidade:

- Missão: tem por objetivo principal a prestação de um serviço, e nunca o lucro.
- Valores: os valores são fundamentais na definição da missão. Atividade e ações no terceiro setor.
- Recursos: seus recursos são oriundos de donativos, subsídios ou até venda de produtos ou serviços, independente da sua atividade.
- Resultado: os indicadores de eficiência e eficácia da organização são delimitados por diversos fatores, não sendo pelo lucro, como acontece nas entidades privadas.

- Legislação: há uma legislação específica para essas entidades.
- Pessoal: as pessoas que trabalham nestas entidades são diferenciadas, na maioria são voluntários.
- Governança: a estrutura de poder e o processo decisório incluem um conselho formado por voluntários, que não obtém benefícios com o resultado da entidade.
- Complexidade Organizacional: as características citadas, as diferentes prestações de serviço, a captação de recursos, e a multiplicidade de “*stakeholders*” tornam essas organizações mais complexas que as empresas.

Pode-se observar que as características apresentadas para o terceiro setor são diferentes, que as entidades que tem como objetivo primordial a obtenção de lucro e as entidades estatais, o que nos reverte a pensar que a gestão do terceiro setor deve ter um “olhar” diferenciado e com muito mais cuidado.

Para Voltolini (2004), a idéia de gestão em terceiro setor deverá dotar os mesmos mecanismos e instrumentos das empresas privadas. Por isso, tudo o que é bom ou ruim para as entidades privadas da mesma maneira se aplica para as instituições do terceiro setor.

Conforme Voltolini (2004, p. 24), “cada setor desenvolve suas atividades segundo uma lógica que lhe é própria e que vai definir uma forma característica de administração e gestão, e que em última instância, condiciona o comportamento de seus membros”.

O terceiro setor possui diferença do setor público e privado, sua gestão deverá ser diferenciada. Os administradores devem gerir suas entidades com um novo olhar, sabendo que dependem de terceiros para a sua manutenção e que seu principal objetivo é a ajuda mútua na sociedade da qual está instalada.

5. Instituições de Longa Permanência para Idosos

As Instituições de Longa Permanência para Idosos, denominada de ILPI, são caracterizadas como entidades do terceiro setor, e que possuem objetivos particulares da demais instituição, a de cuidar, zelar e fornecer abrigo a pessoas idosas.

A ANVISA (Agência Nacional de Vigilância Sanitária) publicou em 26 de setembro de 2005, a Resolução da Diretoria Colegiada – RDC nº 283, que regulamenta o funcionamento das ILPI.

Segundo a referida resolução as ILPI serão destinadas a moradia coletiva de pessoas idosas com idade igual ou superior a 60 anos, com ou sem suporte familiar.

A mesma resolução trata que para o funcionamento da instituição estipulando o grau de dependência de cada idoso. Através do grau de dependência que será fomentada as demais regras para o funcionamento de uma ILPI, como área requerida, cuidados necessários para cada idoso, dentre outros itens.

A RDC 283/05 define os seguintes graus de dependência:

- Autônomo: aquele que detiver o poder decisório e o controle sobre a sua vida;
- Grau de Dependência I - idosos independentes, mesmo que requeiram uso de equipamentos de auto-ajuda;
- Grau de Dependência II - idosos com dependência em até três atividades de auto cuidado para a vida diária tais como: alimentação, mobilidade, higiene; sem comprometimento cognitivo ou com alteração cognitiva controlada;
- Grau de Dependência III - idosos com dependência que requeiram assistência em todas as atividades de auto-cuidado para a vida diária e/ou com comprometimento cognitivo.

A mesma norma define equipamentos de Auto-Ajuda como qualquer equipamento ou adaptação, utilizado para compensar ou potencializar habilidades funcionais, tais como bengala, andador, óculos, aparelhos auditivos e cadeira de rodas.

As ILPI's, segundo a RDC 283/05, devem atender aos seguintes critérios:

- Observar os direitos e garantias dos idosos, inclusive o respeito à liberdade de credo e a liberdade de ir e vir, desde que não exista restrição determinada no Plano de Atenção à Saúde;
- Preservar a identidade e a privacidade do idoso, assegurando um ambiente de respeito e dignidade;
- Promover ambiência acolhedora;
- Promover a convivência mista entre os residentes de diversos graus de dependência;
- Promover a integração dos idosos, nas atividades desenvolvidas pela comunidade local;
- Favorecer o desenvolvimento de atividades conjuntas com pessoas de outras gerações;
- Incentivar e promover a participação da família e da comunidade na atenção ao idoso residente;
- Desenvolver atividades que estimulem a autonomia dos idosos;
- Promover condições de lazer para os idosos tais como: atividades físicas, recreativas e culturais.
- Desenvolver atividades e rotinas para prevenir e coibir qualquer tipo de violência e discriminação contra pessoas nela residentes.

As instituições de Longa Permanência são instituições com regulamentações e deveres que possam promover a melhor forma de viver para os idosos.

6. Resultados da pesquisa

Num primeiro momento foi realizada análise e observação nos documentos da entidade, os gastos efetuados em cada departamento, para o alcance dos custos e foram realizadas entrevistas com cada responsável do departamento.

Para a aplicação do estudo primeiramente identificou-se os gastos, que é todo esforço realizado pela instituição para a realização da sua atividade fim, para em seguida realizar o respectivo rateio para os departamentos.

A seguir serão apresentados os critérios e as formas de rateio utilizadas em cada um dos departamentos.

a) Padaria

O rateio realizado foi o valor final de custos incorrido alocados em cada grau de dependência. Para a alocação em cada grau de dependência, utilizou-se a quantidade de moradores valendo-se de 48 hóspedes na Instituição, sendo 4 autônomos, 11 grau I, 27 grau II e 6 grau III. A opção por esse critério de rateio foi devido a não diferenciação da alimentação oriundas da padaria para cada grau de dependência, ou seja, o serviço prestado pela padaria não varia em cada grau de dependência.

b) Cozinha

Após a evidenciação dos custos incorridos no departamento da cozinha, buscou-se verificar como se comportavam em relação a cada grau de dependência.

Num primeiro momento foi realizada uma entrevista com as cozinheiras da instituição, onde estas apontaram que não há diferenciações na alimentação dos residentes, assim os custos incorridos também não apresentaram diferenciações significativas, conforme o grau de dependência, apenas para o grau III há necessidade de triturar os alimentos num liquidificador, porém por dia este tempo não ultrapassa há dez minutos, não sendo um valor considerável para a realização de separação em grau de dependência.

c) Lavanderia

No departamento de lavanderia procedeu-se da mesma maneira que os departamentos de cozinha e padaria. As roupas não são separadas por grau de dependência, não havendo mensuração e nem evidenciação dos possíveis custos para cada grau de dependência. Analisou-se que não há distinção de grau de dependência no serviço prestado pela lavanderia, assim optou-se em realizar o rateio da mesma maneira que os demais departamentos.

d) Atendimento

Os custos incorridos neste departamento são de pessoal, por este motivo optou-se em dividir por classes de funcionários, para melhor análise, sendo os cuidadores,

enfermeiros e profissionais. Nesta categoria também se enquadram fisioterapeuta ocupacional, nutricionista, gerontologista.

Após entrevista com cada categoria elencada, analisou-se que na classe dos cuidadores, a mão de obra empregada, altera conforme o grau de dependência. Os autônomos requerem 10% do trabalho dos cuidadores, o Grau I, 20% do trabalho realizado, Grau II, 30% e o Grau III, visto que são os mais dependentes, este exige 40% de trabalho dos cuidadores. Percentuais parecidos também foram encontrados por Zacarias, et al (2008), onde constataram que 20% são gastos gerais de mão de obra, enquanto que os custos diretos são distribuídos da seguinte forma: os Acamados exigem 40% do recurso mão de obra, os cadeirantes 30% e os habilitados 10%.

A classe dos enfermeiros pela entrevista realizada, apresentou as mesmas demandas de trabalho apresentado na classe dos cuidadores. Assim o rateio foi realizado da mesma forma o custo total do departamento, multiplicado pelo percentual de mão-de-obra requerida em cada grau de dependência.

Na classe dos profissionais verificou-se que não há diferenciação de mão-de-obra nos diferentes graus de dependência, assim o rateio realizado partindo do total de mão-de-obra alocada conforme a quantidade de hóspedes em seu grau de dependência.

e) Administração

O departamento da administração é o departamento que presta serviços aos moradores do Lar e aos outros departamentos. Neste departamento o rateio também foi realizado tomando como base o número de residentes na instituição como efetuado nos departamentos de padaria, cozinha e lavanderia.

O rateio realizado deu-se desta maneira, pois em entrevista com os funcionários da administração não verificou-se variação de trabalho significativa no departamento influenciado pelo grau de dependência do hospede. Assim optou-se a metodologia demonstrada acima, na evidenciação do custo de cada grau de dependência, dos

custos apresentado no departamento de administração.

f) Manutenção/limpeza

Neste departamento optou-se pela junção de todos os custos referentes às manutenções que ocorrem, e todos os custos advindos da limpeza da Instituição.

O rateio realizado neste departamento deu-se pela alocação em cada grau de dependência pela quantidade de hóspedes classificado existente, tendo em vista que não há diferença de consumo entre os graus de dependência para as atividades executadas neste departamento.

g) Geral

Este departamento foi criado para a alocação de custos que não foram alocados nos demais departamentos, pois não estão ligados diretamente a um tipo de serviço efetuado. Neste departamento estão alocados custos da instituição que ocorrem indiretamente com os hóspedes. Como exemplo: a energia elétrica, telefone,

despesas diversas como bens de pequeno valor, dentre outros.

Verificou-se que os custos apresentados neste departamento não apresentam distinção em cada grau de dependência, os custos demonstrados são aplicados igualmente a cada grau de dependência. Assim optou-se na realização do rateio igualmente aos setores de lavanderia, cozinha, padaria, administração e manutenção/limpeza.

Todos os custos foram alocados tomando como base o número de hóspedes em cada departamento pelo fato de haver somente um tipo de serviço prestado pela entidade, a saber, estadia para pessoas idosas, mesmo verificando que a existência de departamentos de serviços de apoio.

O Quadro 1 elenca os principais insumos apontando em que departamento eles são consumidos.

	Padaria	Cozinha	Lavanderia	Atendimento	Admin.	Manut. Limpeza	Geral
Mão-de-obra	x	x	x	x	x	x	x
Energia-elétrica	x	x	x		x		x
Material de Expediente	x	x	x		x	x	
Gás		x					
Medicamentos				x			
Alimentação		x					
Telefone					x		
Internet					x		

Quadro 1: Insumos incorridos nos departamentos (Dados da pesquisa)

A elaboração de um sistema de custo é desafiante pela diversidade de informações que se fazem necessária, além da visão sistêmica da entidade como ponto de partida. No primeiro momento criou-se os centros dos custos, depois efetuou-se o

levantamento dos custos em cada departamento, e por fim ocorreu a alocação dos custos para cada hóspede de acordo com cada grau de dependência.

No quadro 2 apresenta-se os custos, por hóspede, de janeiro a abril de 2011.

Mês	Autônomos	Grau I	Grau II	Grau III
Janeiro	1.260,47	1.188,22	1.113,29	1.702,00
Fevereiro	1.237,08	1.166,47	1.093,23	1.668,64
Março	1.419,10	1.377,47	1.334,31	1.673,47
Abril	1.408,86	1.343,24	1.275,19	1.809,89
Média	1.331,37	1.268,85	1.204,00	1.713,50

Quadro 2 - Custos por hospede (dados da pesquisa)

A análise demonstrou que os custos de cada hóspede que reside na ILPI estudada, ficaram em média, nos quatro primeiros meses de 2011, para os autônomos R\$ 1.331,37, para os de Grau I R\$ 1.268,85, para os Graus II R\$ 1.204,00 e para o Grau III R\$ 1.713,50.

7 - Conclusão

O Terceiro Setor surgiu para suprir necessidade que nem governo, nem a iniciativa privada conseguem abarcar. A gestão deste é realizada na sua maioria nos moldes da gestão de entidades privadas ou governamentais, enquanto que deveriam ser geridas de forma diferenciada, pois seus trabalhos são realizados numa estrutura diferente das demais entidades.

A contabilidade é fonte de informação, tanto financeira como gerencial. E a contabilidade de custos é um dos ramos da contabilidade que fornece informações para o gerenciamento das informações de custos da entidade. Na ILPI, objeto de pesquisa, verificamos que a contabilidade de custos era pouco aplicada, obtendo somente dado para a área fiscal não para a gerencial.

Os gastos apresentados na instituição foram apresentados nos setores, sendo; padaria, cozinha, enfermaria, lavanderia, administração e geral. O departamento de maior gasto apresentado nos quatro meses de pesquisa foi o geral onde foram alocados todos os itens diretamente ligados aos residentes da instituição.

O item de custo mais significativo identificado na entidade pesquisada se refere a gratuidade, sendo alocado ao departamento geral. O segundo departamento de maior custo é o de enfermaria que foi alocado a mão-de-obra empregada para os hóspedes da casa.

A pesquisa foi realizada durante os quatro primeiros meses de 2011 e foi possível identificar que os custos dos hóspedes oscilaram entre R\$ 1.204,00 a R\$ 1.713,50 de acordo com o grau de dependência.

Em todos os meses de aplicação da pesquisa o grau de dependência que

apresentou maior custo foi o grau III, este que demanda maior atenção dos cuidadores, bem como enfermeiros e fisioterapeutas. Pela estrutura que a instituição apresenta os custos apresentados foram maiores que as receitas auferidas, a não ser no mês de março, que foi um caso especial. Pela análise realizada a instituição deverá pleitear receitas contínuas que permitam fazer frente aos custos.

Referências

ARAÚJO, O. C. **Contabilidade para organização do terceiro setor**. São Paulo: Atlas, 2006.

BEBER, S.J.N.et al.**Princípios de custeio: uma nova abordagem**. In: ENEGEP encontro de engenharia de produção. 24., 2004. Florianópolis, SC, Brasil.

BEULKE, R.; BERTÓ, D.J. **Gestão de custos**. São Paulo: Saraiva, 2005.

BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BRASIL. Agência Nacional de Vigilância Sanitária. Resolução da Diretoria Colegiada – **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, de caráter residencial. Disponível em:
http://www.saude.mg.gov.br/atos_normativos/legislacao-sanitaria/estabelecimentos-de-saude/atencao-ao-idoso/RES_283.pdf. Arquivo capturado em 01 de Julho de 2011.

BRASIL. Lei 10.741, de 01 de outubro de 2003. Dispõe sobre o Estatuto do Idoso e dá outras providências. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br>. Arquivo capturado em 01 de julho de 2011.

DICICINO, R. **Terceiro setor – ONGs, fundações e outras entidades empregam 20 milhões de pessoas**. Disponível em:

<http://www.aprendemos.com.br/2011/01/terceiro-setor-ongs-fundacoes-e-outras-entidades-empregam-20-milhoes-de-pessoas/>. Arquivo capturado em 18 de Jul. 2011.

COELHO, S. C.T. **Terceiro setor: um estudo comparado entre o Brasil e Estados Unidos**. 2. ed. São Paulo: SENAC, 2002. 91p.

CREPALDI, S. A. **Curso básico de contabilidade de custos**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

DIAS, Reinaldo. **Sociologia das organizações**. São Paulo: Atlas, 2008. 273p.

ELDENBURG, L.G.; WOLCOTT, S. K. **Gestão de custos: como medir, monitorar e motivar o desempenho**. Rio de Janeiro: LTC, 2007. 702p.

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

FERREIRA, J.A.S. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Prentice Hall, 2007.

GONÇALVES, E.C.; BAPTISTA, A.E. **Contabilidade geral**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

IMENTON, L. S. **A contribuição da contabilidade ao processo de gestão de uma organização do terceiro setor: o caso da IDES**. 2008. 104 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Curso de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2008.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E. **Contabilidade introdutória**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da contabilidade**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LEONE, G.S.G. **Curso de contabilidade de custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MAHER, M. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. São Paulo: Atlas, 2001. 905p.

MARION, J.C. **Contabilidade básica**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

_____, E. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NEVES JUNIOR, I.J; LINS, A. **A contribuição do contador para a gestão das empresas do terceiro setor: uma pesquisa de campo no Distrito Federal**. Revista Brasileira de Gestão e negócios: São Paulo, vol 9, n.23, p.28-41, jan./abr.2007.

NIYAMA, J. K.; SILVA, C. A. T. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Saraiva, 2009.

VIDAL, F. A.B.et al. **Gestão de ONGs: dualidades pragmáticas e desafios institucionais**. In CONFERENCIA REGIONAL DE ISTR PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE. 6., 2007. Salvador de Bahía, Brasil. Disponível em:<http://lasociedadcivil.org/docs/ciberteca/023.pdf> Acesso em 13 maio 2011.

VOLTOLINI, R. **Terceiro setor: planejamento e gestão**. 2. ed. São Paulo: Ed. SENAC. 2004. 223p.

ZACARIAS, F.L.B; LEONARDO, V.S.; SILVA, A.T. da; BORINELI, M.L. **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. Revista Contabilidade Vista e Revista, v. 19, n. 4, p. 85-106, out./dez. 2008.