

FACULDADE DOCTUM DE JOÃO MONLEVADE
INSTITUTO ENSINAR BRASIL - REDE DOCTUM DE ENSINO

**GESTÃO DE CUSTOS NO TERCEIRO SETOR – uma abordagem da aplicação
do método de custeio pleno em uma instituição de longa permanência para
idosos**

Ana Luisa dos Santos Tomaz*
Glaúcia Aparecida Mendes Soares**

RESUMO

Este artigo busca prover a apuração dos custos inerentes aos serviços prestados pela Instituição de Longa Permanência para Idosos Lar Vicentino São José de Nova Era. Objetiva-se confrontar, através do método de custeio pleno, os custos e receitas mensurados no mês de janeiro de 2019, com o intuito de auxiliar a administração da instituição com informações precisas e relevantes. Além disso, foi elaborada uma demonstração de resultado do exercício com a análise vertical, e foi calculado o ponto de equilíbrio contábil para enriquecer as informações prestadas à entidade. Inicialmente foi realizada uma entrevista com levantamento de dados financeiros referentes ao período de amostragem através de documentos disponibilizados por funcionários da instituição e da empresa de contabilidade. Em seguida, os dados foram ponderados e, posteriormente, os resultados foram apresentados à administração, proporcionando novas informações a serem utilizadas como suporte no processo decisório.

Palavras-chave: Custos. Apuração. Terceiro Setor.

* Graduando em Ciências Contábeis na Faculdade Doctum de João Monlevade; e-mail: analuisas.tomaz@gmail.com.

** Professor Orientador. Mestre em Administração; e-mail: promovefiscal@yahoo.com.br.

1 INTRODUÇÃO

O constante aumento da população idosa é uma questão mundial, advinda principalmente da melhoria da qualidade de vida na área da saúde e pela taxa de fecundidade, alusiva à diminuição de número de filhos por mulheres. Pesquisas do IBGE apontam que no Brasil, no ano de 2017, este grupo populacional aumentou quantitativamente em 4,8 milhões, comparado ao ano de 2012 em que o número de idosos era de 25,4 milhões. Em percentual o crescimento corresponde a mais de 18% considerando a população com 60 anos ou mais.

Deriva-se deste fator, a preocupação da família, da comunidade, da sociedade e do Poder Público de assegurar aos idosos, com prioridade, seus direitos fundamentais à vida, à saúde, à alimentação, à educação, à cultura, ao esporte, ao lazer, ao trabalho, à cidadania, à liberdade, à dignidade, ao respeito e à convivência familiar e comunitária, propostos no Art. 3º da Lei 10.741/03 que dispões sobre o Estatuto do Idoso.

Como uma alternativa ao fenômeno do envelhecimento são constituídas as Instituições de Longa Permanência para Idosos com propósito de abrigar coletivamente pessoas com 60 anos ou mais. As Instituições de Longa Permanência para Idosos (ILPI's) são regidas pela Lei 10.741/03 Estatuto do Idoso e pela Resolução ANVISA 283/05, que impõem o condicionamento de todos os direitos fundamentais aos idosos, a prevenção e redução dos riscos à saúde aos quais ficam expostos aos idosos residentes e definem os critérios mínimos para o funcionamento e avaliação, bem como mecanismos de monitoramento da instituição.

Como em qualquer segmentação, uma gestão eficiente para este tipo de instituição pode trazer diversos benefícios no planejamento estratégico, nas tomadas de decisões e no controle de recursos. A apuração de custos é muito importante para auxiliar a administração das ILPI's no que se diz respeito à redução de custos, fixação de meta de receita a ser alcançada, implantação de controles internos, eliminação de desperdícios, priorização na admissão de internos, entre outros fatores.

Porém, grande parte de tais instituições não usufruem desta ferramenta e são geridas por pessoas que não detém conhecimento da importância da contabilidade de custos ou não sabem utilizá-la. Além disso, é escasso o material bibliográfico que

trata deste conteúdo. Desta forma, quais informações são relevantes para assessorar a administração e como elas podem ser elaboradas?

O objetivo geral é mensurar e dimensionar os custos inerentes a todas as atividades realizadas pela Instituição de Longa Permanência para Idosos Lar Vicentino São José de Nova Era, e posteriormente confrontá-los com as receitas auferidas, utilizando o método de custeio pleno para alcançar o resultado líquido no período de amostragem janeiro de 2019.

Neste sentido, foram utilizados como meios de coletas de dados para esta pesquisa questionários respondidos por funcionários internos, administradores e funcionários da empresa responsável pela contabilidade da instituição, leitura/análise de documentos e demonstrações contábeis e observação de atividades no próprio ambiente da ILPI. Os dados alcançados foram ponderados e inclusos nos próximos tópicos da pesquisa.

Os objetivos específicos consistem em elaborar uma análise vertical da demonstração de resultado do exercício montada com base nos dados coletados, calcular o ponto de equilíbrio necessário para igualar as receitas aos custos e prover debates a cerca do tema de apuração de custos em instituições do terceiro setor, com enfoque nas ILPI's, desenvolvendo métodos precisos e eficientes para alcançar informações relevantes que possam ser utilizadas pela administração destas instituições.

A relevância do trabalho consiste no apoio gerencial que as informações de custos levantadas podem oferecer à administração da instituição e conseqüentemente aos internos abrangidos e à sociedade que estão intrinsecamente ligados.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção apresenta o desenvolvimento de conceitos e pontos de vista de autores distintos que são propostos como embasamentos bibliográficos para o desenvolvimento da pesquisa em questão, contextualizando o tema e expondo enfoques diversificados.

Constam nesta seção os conceitos de: contabilidade, contabilidade de custos, terceiro setor, instituições de longa permanência para idosos, gestão de custos para o terceiro setor, sistema de custeio pleno e ponto de equilíbrio.

2.1 Contabilidade

Desde os primórdios, o ser humano tem a necessidade de controlar suas posses e propriedades. Com a evolução da humanidade, o controle patrimonial nas instituições é cada vez mais pertinente justificado pela exigência da qualidade da informação nas tomadas de decisões da administração e para os usuários externos.

A contabilidade possui diversos entendimentos distintos, porém todos eles exprimem essencialmente as variações patrimoniais, é definida no minidicionário da língua portuguesa mini Aurélio século XXI como “Ciência que sistematiza e interpreta registros de transações financeiras de empresas e de outras organizações”.

Entretanto, esta ciência passou por modificações nos últimos anos que interferem na maneira de sua aplicação e conseqüentemente na forma de trabalho dos contadores. De acordo com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) 00 (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro:

Demonstrações contábeis [...] objetivam fornecer informações que sejam úteis na tomada de decisões econômicas e avaliações por parte dos usuários em geral, não tendo o propósito de atender finalidade ou necessidade específica de determinados grupos de usuários.

Desta forma, a contabilidade tem o propósito de atender as exigências de seus usuários externos, tais como governo, órgãos reguladores ou autoridades tributárias, porém com uma nova vertente que possibilita a visualização da instituição de uma maneira mais gerencial.

2.2 Contabilidade de Custos

A Contabilidade de Custos advém da Contabilidade Gerencial através da necessidade de auxílio na monitoração dos recursos financeiros que são, de acordo

com Brinckkerhoff (2000, p. 179), “o sangue e a água para uma organização”. Desta forma, os sistemas de custeio se desenvolveram a partir da Revolução Industrial e não se restringem às determinações legais da Contabilidade Geral.

Algumas organizações permanecem com ideais engessadas, não vislumbrando esse tipo de gestão como alicerce para garantia de excelência. Com uma visão ampla em relação aos âmbitos de sua aplicação, Crepaldi (1999, p.15) conceitua tal ramo da contabilidade como “[...] uma técnica utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos e/ou serviços”, de tal maneira, esta prática se torna possível em distintas segmentações inclusive nas entidades do terceiro setor que não possuem fins lucrativos.

Para sua correta classificação é necessário que haja amplo conhecimento das terminologias abrangidas. Os gastos são todos os sacrifícios que requerem desembolso, são efetuados em prol de bens ou serviços e podem se tratar de investimentos, custos ou despesas.

Custos são gastos relacionados com a transformação de ativos e despesas são gastos que provocam redução do patrimônio (CREPALDI 1999). Deste modo, os custos estão intimamente ligados à prestação dos serviços aos idosos como exemplo o pagamento de salários aos cuidadores, a compra de alimentos e a compra de medicamentos, as despesas, por sua vez, são os recursos utilizados fora deste processo como exemplo o pagamento de salários ao auxiliar administrativo e a compra de material de escritório.

Custos diretos são aqueles que podem ser apropriados sem rateio, por tanto de fácil mensuração, os indiretos, tratam-se daqueles que necessitam de um critério de rateio para a sua incorporação. Os custos fixos não oscilam proporcionalmente em relação à prestação dos serviços, enquanto que os custos variáveis sofrem tais oscilações.

2.3 Terceiro Setor

As Instituições que realizam práticas de atividades que beneficiam humanitariamente ao próximo, felizmente são constituídas com elevada frequência na sociedade. Desta forma, o terceiro setor preenche uma lacuna deixada pelo setor estatal.

Antes de conceituar é importante frisar, como afirma Paes (2006, p.122), que “o terceiro setor tem o poder de mobilizar um grande volume de recursos humanos e materiais para fomentar iniciativas voltadas para o desenvolvimento social, daí a sua relevância”. Cabral (2015, p. 24) descreve o Terceiro Setor como “um espaço social intermediário e híbrido de ações motivadas pelo interesse público que congrega racionalidades próprias do Estado, dos mercados e da sociedade civil”.

O terceiro setor atua exclusivamente na execução de atividades de utilidade pública. Suas principais atividades são fundações, entidades beneficentes, fundos comunitários, organizações não governamentais (ONG's), empresas de responsabilidade social e o atendimento as Instituições de Longa Permanência de Idosos (ILPI'S).

2.3.1 Instituição de Longa Permanência para Idosos

As Instituições de Longa Permanência para Idosos tem a função de oferecer melhor qualidade de vida para a esta população, procurando soluções e agindo de forma a disponibilizar um atendimento humanizado e digno com atenção focada a suprir as necessidades dos abrigados bem como de seus familiares. Segundo a Resolução 283/2005, 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. (ANVISA, Brasil, 2005)

Neste contexto, cabe ressaltar que ILPI's acabam se tornando uma alternativa para os familiares que se intitulam como não capacitados para cuidar do idoso que, ao ser recebido na instituição tem sua rotina modificada, pelo fato de perder o convívio diário com familiares, amigos, e ainda, algumas vezes por se encontrar em mal estado de saúde. Assim, devido aos vários fatores que implicam na qualidade de vida do idoso, os profissionais dessa instituição devem proporcionar uma assistência de qualidade, criando um ambiente que ofereça harmonia, bem estar e saúde.

Segundo o manual de funcionamento da Sociedade Brasileira de Geriatria e Gerontologia (SBGG) Seção São Paulo, Biênio 2002/2003, as ILPI's são

“estabelecimentos para atendimento integral institucional, cujo público alvo são pessoas [...] que não dispõem de condições para permanecer com a família ou em seu domicílio.” Desta maneira, o atendimento a idosos não ocorre por um rápido retorno dado à sociedade em decorrência desta prestação de serviço, nem por alta influência que exerça 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.

2.4 Gestão de Custos para o Terceiro Setor

Algumas Instituições de Longa Permanência para Idosos se enquadram no Terceiro Setor e originam-se de pessoas dedicadas a ajudar ao próximo necessitado, entretanto, na maioria das vezes não existe um planejamento ordenado que auxilie a mensurar o esforço empreendido e o proveito alcançado pelas ILPI's dificultando as tomadas de decisões.

Torna-se indispensável em tais Instituições a contribuição da Contabilidade, não só no sentido de realizar as práticas de Prestação de Contas, mas impreterivelmente como um suporte gerencial, principalmente pela falta de conhecimento e/ou experiência de grande parte dos gestores destas Instituições. Desta forma, Yoshitome (2007) exprimi:

[...] quem se propõe a abrir uma ILPI ou assume dirigir uma, deve fazê-lo com profissionalismo. Deve se encarar como um negócio que precisa de fontes de captação de recursos e buscar objetivamente atender as normas regulamentadoras e não esquecer que o sujeito e objeto de sua administração é o indivíduo idoso, não apenas o “pano de fundo” de sua gerência.

Observa-se que a qualidade dos serviços prestados aos idosos está intimamente ligada à gestão das ILPI's, que em sua grande maioria sofrem com a escassez de recursos.

Assim, é necessário ir além das práticas de caridade e altruísmo e tratar as Instituições de Longa Permanência para Idoso como um negócio que necessita de informações tempestivas e relevantes para as tomadas de decisões dos gestores que refletem em sua continuidade.

2.5 Sistema de Custeio Pleno

A utilização de um sistema de custeio é primordial para a obtenção de informações gerenciais que possibilitem avaliação da lucratividade das atividades, eliminação de desperdícios, redução custos, priorização dos produtos/serviços mais vantajosos, aumento da produtividade, dentre outros diversos benefícios que conduzem as organizações em busca de resultados positivas.

São muitos os métodos utilizados para mensuração de custos dentro das entidades, cada um deles com suas peculiaridades e objetivos, por tanto a escolha pelo método adequado varia da necessidade da empresa.

O custeio pleno, também conhecido por Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit (RKW) é um sistema no qual é realizada a alocação de todos os custos e despesas e estes agregados ao produto/serviço.

De acordo com Soares, Leal e Souza (2005), “por se fundamentar na ideia da utilização dos custos para fixar preços, o Custeio Pleno é um método que considera todos os custos e despesas, sejam eles diretos, indiretos, fixos ou variáveis”.

Originado no século XX na Alemanha, por um órgão que segundo Martins (2006, p. 34) “seria semelhante ao nosso antigo Conselho Interministerial de Preços (CIP)”, o método de custeio pleno é criticado por apresentar um preço de venda baseado nos custos apurados, somados à margem de lucro desejada, o que no mercado atual é difícil de implantar devido às questões de oferta e demanda. Desta maneira, para Martins (2006, p. 34), esse método:

[...] dificilmente consegue ter sucesso numa economia de mercado [...] afinal de contas, dentro do que se conhece numa economia de mercado (mesmo com restrições), os preços são muito mais em decorrência dos mecanismos e forças da oferta e da procura. O mercado é o grande responsável pela fixação dos preços, e não os custos de obtenção dos produtos.

Entretanto, no sentido de uma ILPI que presta um único tipo de serviço e não possui um preço fixo pela venda deste, é válida a aplicação do método de custeio pleno para estipular uma meta de receita mensal que cubra todos os gastos da instituição e garanta a sua continuidade.

De acordo com Backes (2007, p. 24) a apropriação de todos os gastos aos produtos faz com que o Método de Custeio Pleno tenha objetivo essencialmente gerencial, cumprindo assim a necessidade apontada nesta pesquisa.

2.6 Ponto de Equilíbrio

As informações de receitas e gastos de uma instituição permitem a elaboração de inúmeras ferramentas utilizadas para colaborar em controles e métodos. Uma delas é o ponto de equilíbrio, tratando-se de um indicador de segurança que iguala as receitas e gastos, demonstrando a quantidade de produto/serviço a ser vendido/prestado para este fim. De acordo com Santos (2011 p.37) “É a expressão usada para definir o equilíbrio entre o faturamento de vendas e os custos totais, equivalente ao lucro zero”.

O ponto de equilíbrio pode ser desenvolvido de três maneiras distintas, e cada qual deve ser aplicada de acordo com a necessidade de informação da entidade, sendo elas: ponto de equilíbrio contábil, ponto de equilíbrio financeiro e ponto de equilíbrio econômico.

O ponto de equilíbrio contábil consiste no nível de vendas que resulta um projeto com lucro líquido zero (JORDAN, 2013). Desta forma, consideram-se as despesas fixas como um todo sem agregar a elas valores referentes a custo de oportunidade ou eliminar valores de despesas não desembolsáveis. Entretanto, o financeiro e o econômico buscam resultados distintos, assim Bornia (2002 p. 79) considera que:

Os três pontos de equilíbrio fornecem importantes subsídios para um bom gerenciamento da empresa. O ponto de equilíbrio financeiro informa o quanto à empresa terá de vender para não ficar sem dinheiro [...] O ponto de equilíbrio econômico mostra a rentabilidade real que a atividade escolhida traz, confrontando-a como outras opções de investimento.

Neste trabalho será utilizado o ponto de equilíbrio contábil com a finalidade de demonstrar a Instituição de Longa Permanência para Idosos Lar Vicentino São José de Nova Era a exata quantidade de internos aos quais devam ser prestados os serviços com o intuito de suprir todos os gastos, gerando resultado líquido nulo.

3 CARACTERIZAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO

Fundado pela Sociedade São Vicente de Paula juntamente com membros da população novaerense no dia 19 de março de 1973, o Lar Vicentino São José de Nova Era é uma entidade filantrópica, engajada ao terceiro setor. Atende a 27 idosos

de ambos os sexos, sendo que a maioria é do grau de dependência II, o que significa que os cuidados devem ser ainda maiores, aumentando nível de atenção com os mesmos.

Seu objetivo é abrigar pessoas com mais de 60 anos, proporcionando a elas condições para exercer seus direitos previstos na Lei 10.741/03 Estatuto do Idoso, além de suprir as suas limitações, tais como deficiência física, dificuldade de mobilidade, deficiência cognitiva e demência. A equipe trabalha buscando padronizar o atendimento aos idosos e organizar o trabalho dentro da instituição, melhorando a qualidade dos serviços prestados.

O Lar Vicentino São José de Nova Era funciona em prédio próprio construído com recursos da Entidade e conta com o apoio da Paróquia São José da Lagoa, da Prefeitura Municipal de Nova Era, da comunidade, das empresas Nova Era Sílicon e Vale, do Conselho do Idoso, entre outros. Na área da saúde conta com atendimento na Unidade de Saúde do Município e quando necessário, os idosos são encaminhados ao Hospital São José onde são atendidos e internados.

A ILPI conta com uma equipe multidisciplinar, oficinairos e voluntários que trabalham junto à equipe assistencial para proporcionar uma estadia humanizada e de qualidade para os idosos residentes.

4 METODOLOGIA

A natureza da pesquisa enquadra-se como básica por ser desenvolvida com o objetivo de suscitar conhecimentos. Sua abordagem classifica-se como qualitativa e quantitativa por usar técnicas, ferramentas estatísticas e atribuir interpretações da natureza subjetiva. Os métodos utilizados foram análise e interpretação de dados, questionários e quadros.

Em relação ao objetivo, denomina-se descritiva por se tratar de um estudo no Lar Vicentino São José de Nova Era, que foi realizado utilizando os seguintes procedimentos: o estudo, a análise, o registro e a interpretação dos fatos do mundo físico, sem a manipulação ou interferência dele (BEUREN, 2010).

Quanto ao procedimento de tratamento, está classificada como estudo de caso levando-se em conta o ambiente da pesquisa onde foram extraídos os dados e firmados os seus objetivos e hipóteses.

5 COLETA E ANÁLISE DE DADOS E APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

A coleta de dados foi realizada no Lar Vicentino São José de Nova Era com a colaboração da administradora, da enfermeira supervisora e da auxiliar administrativa, que responderam a questionários a respeito do dia-a-dia dos idosos e das práticas e critérios financeiros, além de disponibilizar a documentação necessária para a elaboração deste projeto. A empresa que presta serviços de contabilidade para a instituição, também contribuiu com a apresentação de demonstrativos contábeis.

5.1 Custos, despesas e receitas

A gestão de custos em uma entidade sem fins lucrativos é imprescindível para uma administração organizada, garantindo que os compromissos da instituição sejam honrados em prazo adequado e utilizando os recursos captados com métodos de planejamento e de controle.

Desta forma, torna-se fundamental a classificação dos custos, em vista de obter informações a respeito do valor monetário da prestação do serviço.

Os custos apurados no Lar Vicentino São José de Nova Era foram classificados como fixos e variáveis com o intuito de elaborar estratégias para redução de custos e aplicar ferramentas de controle e monitoramento como o ponto de equilíbrio contábil.

Tabela 1: Classificação dos custos

Descrição	Classificação
Administrativo e funcionamento	Fixo
Pessoal e encargos	Variável
Água e energia elétrica	Variável
Alimentação	Variável
Medicamentos e hospitalares	Variável
Trabalhistas	Extra
Construção e reforma	Extra
Ducentésima meia	Fixo

Fonte: Elaborado pelo autor

A mensuração dos valores foi obtida por meio dos documentos disponibilizados pela instituição e pela contabilidade, incluindo notas fiscais de compras, boletos, contratos, comprovantes, relatórios de declarações enviadas ao governo, extratos bancários, entre outros.

Por conseguinte, foi apurado o valor do custo total da prestação de serviços e realizada sua devida classificação conforme as descrições. Posteriormente, os custos descritos foram rateados pela quantidade de internos abrigados na instituição, assim foi possível mensurar o custo unitário do mês de janeiro/2019 por idoso.

Tabela 2: Mensuração e rateio dos custos

Descrição	Valor	Rateio	Custo Apurado
Administrativo e funcionamento	R\$ 9.448,96	27	R\$ 349,96
Pessoal e encargos	R\$ 42.359,95	27	R\$ 1.568,89
Água e energia elétrica	R\$ 1.448,04	27	R\$ 53,63
Alimentação	R\$ 5.685,18	27	R\$ 210,56
Medicamentos e hospitalares	R\$ 4.405,85	27	R\$ 163,18
Trabalhistas	R\$ 812,50	27	R\$ 30,09
Construção e reforma	R\$ 2.520,70	27	R\$ 93,36
Duocentesima meia	R\$ 1.003,84	27	R\$ 37,18
TOTAL	R\$ 67.685,02	-	R\$ 2.506,85

Fonte: Elaborado pelo autor

As receitas do Lar Vicentino São José de Nova Era são provenientes de fontes distintas e variam proporcionalmente com a quantidade de idosos abrigados. A mensuração das receitas é elaborada de forma precisa mensalmente pela administradora e a auxiliar de administrativo da instituição. Deste modo, as receitas foram segregadas e listadas com respectivos valores monetários e percentuais.

Tabela 3: Receitas

Receitas	Valor	Representatividade
Prefeitura-repasse subvenção	R\$ 15.740,40	30%
Rendimento aplicação	R\$ 581,12	1%
Doação	R\$ 9.011,40	17%
Contribuição dos Usuários	R\$ 27.025,45	52%
TOTAL	R\$ 52.358,37	100%

Fonte: Elaborado pelo autor

Com as mensurações de receitas, custos e despesas elaboradas, tornou-se possível realizar Custeio Pleno na prestação dos serviços de abrigar e cuidar dos idosos do Lar Vicentino São José de Nova Era. Deste modo, o custo unitário apurado por tal sistema atingiu o valor de R\$2.506,85, sugerindo então que está é a necessidade de receita por idoso abrigado para cobrir todos os gastos incorridos no processo de funcionamento da instituição. Por sua vez, as receitas mensuradas na apuração não suprem o valor dos gastos, conduzindo a instituição para uma situação deficitária em tal período.

5.2 Apuração e Demonstração do Resultado do Exercício

A Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) para uma instituição sem fins lucrativos é regida pela Norma Brasileira de Contabilidade ITG 2002 (R1), alterada em 21 de agosto de 2015. A apuração dos valores e elaboração da estrutura foi realizada de acordo com o apêndice A item e seu item II Demonstração do Resultado do Período. Tornou-se necessário, o desenvolvimento de uma análise vertical das contas da DRE em detrimento à conta sintética receita bruta. Desta maneira, foi possível verificar e comparar a relação entre as informações do demonstrativo e a porcentagem de participação na conta base.

Tabela 4: Demonstração do resultado do exercício – Janeiro/2019

RECEITA BRUTA	R\$	51.777,25	100%
Com Restrição	R\$	42.765,85	83%
Prefeitura-repasse subvenção	R\$	15.740,40	30%
Contribuição dos Usuários	R\$	27.025,45	52%
Sem Restrição	R\$	9.011,40	17%
Doação	R\$	9.011,40	17%
DESPESAS OPERACIONAIS	-R\$	67.685,02	131%
Despesas administrativas e de funcionamento	-R\$	9.448,96	18%
Despesa com pessoal e encargos	-R\$	42.359,95	82%
Despesa com água, energia e telefone	-R\$	1.448,04	3%
Despesa com alimentação	-R\$	5.685,18	11%
Despesa com medicamentos e hospitalares	-R\$	4.405,85	9%
Despesa trabalhista	-R\$	812,50	2%
Despesa com construção e reforma	-R\$	2.520,70	5%
Duocentesima meia	-R\$	1.003,84	2%
RESULTADO OPERACIONAL BRUTO	-R\$	15.907,77	31%
RECEITAS NÃO OPERACIONAIS	R\$	581,12	1%
Rendimento aplicação	R\$	581,12	1%
SUPERÁVIT/DÉFICIT DO EXERCÍCIO	-R\$	15.326,65	30%

Fonte: Elaborado pelo autor

Como explicito na demonstração acima, a empresa se situou em um resultado deficitário correspondente ao valor de R\$15.326,65, representando negativamente 30% do valor das receitas com e sem restrição, auferidas pela instituição no período em questão. Este resultado advindo principalmente da falta de recursos para suprir as despesas com pessoal e encargos, que representam 82% do valor da receita bruta.

5.3 Ponto de Equilíbrio

O ponto de equilíbrio contábil consiste na consideração dos custos e despesas variáveis totais para mensurar a margem de contribuição unitária, e posteriormente faz a divisão dos custos e despesas fixos totais pela margem mensurada anteriormente, estabelecendo planos para angariar receitas o suficiente a fim suprir as despesas e custos, sem gerar resultados negativos nem positivos.

Ao classificar os gastos apurados nesta pesquisa, tornou-se possível dividir os custos despesas e variáveis pelo número de internos abrigados no Lar Vicentino São José de Nova Era e, por conseguinte, realizar o cálculo da margem de contribuição conforme demonstrado no quadro abaixo.

Tabela 5: Dados para aplicação do ponto de equilíbrio

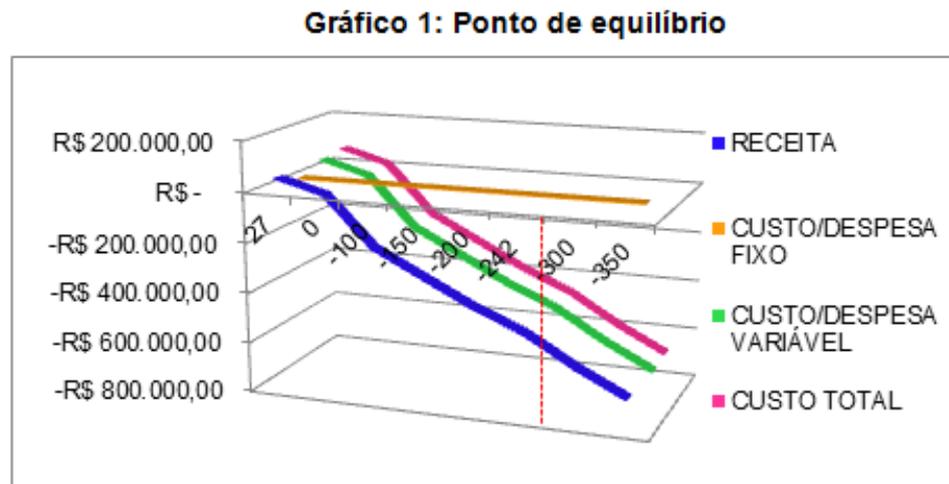
Descrição	Gerais	Por Idosos
Receita	R\$ 52.358,37	R\$ 1.939,20
(-) Custo/Despesa Variável	R\$ 53.899,02	R\$ 1.996,26
Margem de Contribuição	-R\$ 1.540,65	-R\$ 57,06
(-) Custo/Despesa Fixo	R\$ 10.452,80	R\$ 10.452,80
(-) Gastos Extras	R\$ 3.333,20	R\$ 3.333,20

Fonte: Elaborado pelo autor

No cálculo do ponto de equilíbrio contábil os gastos extras que não são frequentes, porém se fazem presentes no período de amostragem, foram inclusos aos custos e despesas fixos devido ao fato de que não aumentam proporcionalmente à quantidade de serviços prestados pela instituição.

Assim, a fórmula utilizada foi: $(\text{Custos Fixos} + \text{Despesas Fixas} + \text{Gastos Extras}) / \text{Margem de Contribuição}$, que resultou na quantidade de -242 internos, considerando a receita média por idosos mencionada no quadro acima.

Com isso, foi elaborado um gráfico para elucidar o estado atual da instituição e facilitar a visualização dos cálculos efetuados que explicitam o resultado negativo no período da pesquisa.



O gráfico acima foi elaborado para evidenciar situações distintas, que podem ocorrer com o aumento ou diminuição do número de internos abrigados. O ponto de equilíbrio se dá no momento em que a linha da receita se encontra com a linha do custo total demonstrado pelo pontilhado em vermelho.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O ato de administrar uma Instituição de Longa Permanência para Idosos requer o desenvolvimento de habilidades técnicas, humanas e conceituais, pois envolve inúmeros desafios que refletem na continuidade da entidade. A contabilidade possui papel fundamental para um gerenciamento eficaz, elaborando e conferindo aos gestores informações de qualidade que sejam compreensíveis, confiáveis, tempestivas e que haja equilíbrio entre custo e benefício.

Torna-se necessário avaliar a relevância da informação a ser apresentada, levando em consideração o fato de se tratar de entidades sem fins lucrativos que se dispõem a prestar um serviço de qualidade para o bem da sociedade e do governo, entretanto convivem com a escassez de recursos. Deste modo, a mensuração e classificação dos custos inerentes à atividade e das receitas advindas são

indispensáveis para assessorar a administração nas tomadas decisões. Isto porque para delinear um plano a ser seguido, é necessário entender as características e o comportamento do segmento em questão.

Ao utilizar o método de custeio pleno o Lar Vicentino São José de Nova Era apresentou resultado deficitário em R\$15.326,65 no período de amostragem de janeiro de 2019. Através da elaboração da demonstração de resultado do exercício da análise vertical em detrimento da receita bruta auferida com as demais contas, foram apontados gargalos que contribuíram de forma significativa no resultado negativo, o principal dentre eles foi o custo com pessoal, que representa 82% das receitas auferidas pela instituição, outra dificuldade detectada foi grande variação entre os valores de receitas de doações no decorrer do ano, impossibilitando uma previsão assertiva.

Neste contexto, foi possível analisar que a margem de contribuição da instituição fica comprometida por seus custos variáveis e o ponto de equilíbrio contábil confirma que não é viável a admissão de novos internos sem um aumento expressivo na receita unitária. Infelizmente, por se tratar de uma Instituição de Longa Permanência para Idosos do terceiro setor, não é possível efetuar manobras com o intuito de transformar custos variáveis em fixos, restringindo a atuação dos gestores neste aspecto.

Através desta pesquisa, também foi possível explicar informações gerenciais relevantes para os gestores contribuindo com os processos decisórios da instituição, além de permitir uma visão diferenciada com enfoque nos resultados.

Ressalta-se que existem diversas outras vertentes em uma Instituição de Longa Permanência para Idosos que podem ser exploradas e por se tratar de um ambiente do terceiro setor com recursos escassos, é de suma importância que todos os procedimentos ocorram de maneira econômica e eficiente. Assim, sugere-se que para próximas pesquisas realizadas neste âmbito, sejam coletados dados de diferentes períodos para que haja comparabilidade como qualidade da informação e recomenda-se o aprofundamento, por se tratar de uma área com extrema necessidade de apoio contábil e administrativo.

Finalmente, conclui-se que a contabilidade de custos e a contabilidade gerencial se fazem fundamentais para um bom desempenho em tais instituições, apresentando-se como aliadas aos gestores e podendo ser utilizadas de maneira

simples e eficaz, gerando diversos benefícios aos envolvidos na prestação do serviço, à sociedade em que está inserida a ILPI, ao governo que também é responsável pelos direitos dos idosos e aos próprios internos que são o foco da instituição.

THIRD SECTOR COST MANAGEMENT - an approach to applying the full cost method to a long-term care facility for the elderly

ABSTRACT

This article aims to provide the costs inherent to the services provided by the New Age Lar Vicentino São José Nursing Home Institution. The objective is to compare, through the full costing method, the costs and revenues measured in January 2019, in order to assist the institution's administration with accurate and relevant information. In addition, a statement of income for the year was prepared with the vertical analysis, and the accounting breakeven was calculated to enrich the information provided to the entity. Initially, an interview was conducted with survey of financial data related to the sampling period through documents made available by employees of the institution and the accounting firm. Afterwards, the data were weighted and, later, the results were presented to the administration, providing new information to be used as support in the decision making process.

Keywords: *Costs. Determination. Third sector.*

REFERÊNCIAS

AGÊNCIA NACIONAL DE VIGILÂNCIA SANITÁRIA - ANVISA. (Brasil) **Resolução de Diretoria Colegiada - RDC nº 283, de 26 de setembro de 2005.** [S. l.], 27 maio 2005. Disponível em: http://portal.anvisa.gov.br/documents/10181/2718376/RDC_283_2005_COMP.pdf/a38f2055-c23a-4eca-94ed-76fa43acb1df. Acesso em: 20 mar. 2019.

BACKES, Rosemary Gelatti; KUHN, Claudia Mares Scherer; PERLEBERG, Cesar Roberto; DALBEN, Luis Carlos; ALBERTI, João Aloisio; WIEST, Lisandro. Aplicação do método de custeio rkw em uma cooperativa agrícola. In: CONGRESSO

BRASILEIRO DE CUSTOS, 13, 2007b, Belo Horizonte. **Anais...** Belo Horizonte: 2007b, p. 18-39.

BEUREN, Ilse Maria **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BORNIA, Antônio Cezar. **Análise Gerencial de Custos**. Aplicação em empresas Modernas. Porto Alegre: Bookman, 2002

BRINCKERHOFF, Peter C. **Mission-Based Management: Leading your Not-for-Profit in the 21^a Century**. New York: John Wiley & Sons, 2000.

CABRAL, Eloísa Helena de Souza. **Terceiro Setor Gestão e Controle Social**. São Paulo: Saraiva, 2015.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC, Pronunciamento Conceitual Básico CPC 00 (R1) Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Disponível em:

<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>. Acesso em: 01 maio 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. (Brasil) **Manual de procedimentos contábeis para fundações e entidades de interesse social**. BRASÍLIA: CFC. 2003. 126 p. V. Único.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. São Paulo: ATLAS. 1999. 241 p. V. Único.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Mini Aurélio Século XXI**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira S.A., 2004.

IBGE. **Número de idosos cresce 18% em 5 anos e ultrapassa 30 milhões em 2017**. [S. l.], 1 out. 2018. Disponível em:

<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/20980-numero-de-idosos-cresce-18-em-5-anos-e-ultrapassa-30-milhoes-em-2017>. Acesso em: 25 mar. 2019.

LAMB, Roberto; WESTERFIELD, Randolph W.; JORDAM, Bradford D.; ROSS, Stephen A. **Fundamentos de Administração Financeira**. 9. ed. São Paulo: AMGH editora Ltda, 2013.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas. 2006. 370 p. V. Único.

MINAS GERAIS GOVERNO DO ESTADO DE MINAS GERAIS. **Estatuto do Idoso Lei N. 10.741**. 0. ed. BELO HORIZONTE: Imprensa Oficial Minas Gerais 0. 32 p. v. Único.

PAES, J. E. S. **Fundações, associações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários**. 6 ed. rev.

atual. e ampl. de acordo com o novo código civil brasileiro. Brasília: Brasília Jurídica, 2006.

SANTOS, Joel José. **Contabilidade e análise de custos**: modelo contábil, Métodos de depreciação, ABC-Custeio Baseado em Atividades, Análise atualizada de encargos sociais sobre salários , custos de tributos sobre compras e vendas. 6ª ed.– São Paulo: Atlas, 2011.

SEBRAE. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br>. Acesso em: 14 maio 2019.

SOARES, Mara Alves; LEAL, Edvalda Araújo; SOUSA, Edileusa Godói de. Métodos de custeio utilizados pelas indústrias cerâmicas: estudo de multicasos no triângulo mineiro e alto paranaíba. In: congresso internacional de custos, 9, 2005, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: 2005, p. 1-14.

SOCIEDADE Brasileira de Geriatria e Gerontologia, Seção SP, Biênio 2002/2003 – **Manual de Funcionamento de Instituição de Longa Permanência para Idosos**, SB 66.

YOSHITOME. Aparecida Yoshie. **Indicadores para instituição de longa permanência para idosos ILPI**. [online] Disponível em: <http://www.portaldoenvelhecimento.com/acervo/pforum/ilpis3.htm>. Acesso em: 31 mar. 2019.