

GESTÃO DE CUSTOS EM EMPRESAS SEM FINS LUCRATIVOS: CASO APLICADO A UM CENTRO DE TRATAMENTO DE DOENTES MENTAIS E FARMACODEPENDENTES

Dirley Lemos

Renato Alves da Silva

Resumo:

Globalização, maior competitividade, falta de estabilidade e o crescente individualismo fazem com que as pessoas dos grandes centros urbanos sejam mais propensas ao consumo de bebidas alcoólicas, de drogas e a terem desequilíbrios mentais. Consequentemente, a demanda por centros de tratamento tem aumentado. Para atender a essa demanda, mantendo a qualidade dos serviços, é essencial o melhor gerenciamento dos recursos, principalmente em instituições caracterizadas como Terceiro Setor (sem fins lucrativos) que contam com verbas governamentais. Este trabalho estuda as peculiaridades desse setor, sob o ponto de vista contábil e, mais precisamente, de custos. O Terceiro Setor vem crescendo muito nos últimos anos no Brasil e no mundo, mas ainda carece de estudos mais aprofundados em Contabilidade de Custos devido às suas particularidades. Nesse estudo, foi escolhido um centro de tratamento de doentes mentais e farmacodependentes, levantadas as suas características e proposto os métodos de custeio por absorção e variável. Verifica-se neste trabalho que os conceitos de Contabilidade de Custos podem ser amplamente utilizados para o controle interno dos gastos a fim de otimizar a alocação das verbas e desenvolver novos recursos junto aos órgãos mantenedores (governo e sociedade civil).

Palavras-chave:

Área temática: *Modelos de mensuração e gestão de custos no comércio, serviços, entidades sem fins lucrativos*

**GESTÃO DE CUSTOS EM EMPRESAS SEM FINS LUCRATIVOS: CASO
APLICADO A UM CENTRO DE TRATAMENTO DE DOENTES MENTAIS E
FARMACODEPENDENTES**

Dirley Lemos - Aluna graduação Ciências Contábeis FEA/USP/RP

Renato Alves da Silva - Aluno graduação Ciências Contábeis FEA/USP/RP

Universidade de São Paulo

Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade - campus Ribeirão Preto

Av. Bandeirantes, 3900 - CREU Bloco D Apto. 2 Cidade Universitária

14040-900 Ribeirão Preto - São Paulo

E-mail: dirley.lemos@usa.net

Aluna de graduação do curso de Ciências Contábeis - 5º ano

RESUMO

Globalização, maior competitividade, falta de estabilidade e o crescente individualismo fazem com que as pessoas dos grandes centros urbanos sejam mais propensas ao consumo de bebidas alcoólicas, de drogas e a terem desequilíbrios mentais. Consequentemente, a demanda por centros de tratamento tem aumentado. Para atender a essa demanda, mantendo a qualidade dos serviços, é essencial o melhor gerenciamento dos recursos, principalmente em instituições caracterizadas como Terceiro Setor (sem fins lucrativos) que contam com verbas governamentais.

Este trabalho estuda as peculiaridades desse setor, sob o ponto de vista contábil e, mais precisamente, de custos. O Terceiro Setor vem crescendo muito nos últimos anos no Brasil e no mundo, mas ainda carece de estudos mais aprofundados em Contabilidade de Custos devido às suas particularidades. Nesse estudo, foi escolhido um centro de tratamento de doentes mentais e farmacodependentes, levantadas as suas características e proposto os métodos de custeio por absorção e variável.

Verifica-se neste trabalho que os conceitos de Contabilidade de Custos podem ser amplamente utilizados para o controle interno dos gastos a fim de otimizar a alocação das verbas e desenvolver novos recursos junto aos órgãos mantenedores (governo e sociedade civil).

Tema: Gestão de Custos em Comércio, Serviços, Entidades Sem Fins Lucrativos e construção Civil.

GESTÃO DE CUSTOS EM EMPRESAS SEM FINS LUCRATIVOS: CASO APLICADO A UM CENTRO DE TRATAMENTO DE DOENTES MENTAIS E FARMACODEPENDENTES

INTRODUÇÃO

O Terceiro Setor vem crescendo muito nos últimos anos no Brasil e no mundo, mas ainda carece de estudos mais aprofundados em Contabilidade de Custos devido às suas particularidades. Diante disso, o objetivo deste trabalho é estudar as peculiaridades desse setor, sob o ponto de vista contábil e mais precisamente de custos. Para isso, foi escolhida um centro de tratamento de doentes mentais e farmacodependentes, estudada as suas características e proposto os métodos de custeio por absorção e variável.

Além desses métodos de custeio, sabe-se que há a possibilidade de se implantar outros métodos e espera-se estar abrindo um espaço para posteriores estudos sobre o assunto.

Neste trabalho, primeiramente há a conceituação e caracterização das entidades sem fins lucrativos, em seguida um breve histórico e descrição da instituição-caso, considerando suas especificidades para a escolha dos critérios de rateio adotados.

Foram estudados dois métodos de custeio e aplicado à entidade, visando apurar os custos incorridos e compará-los às receitas, as quais muitas vezes são incertas.

Como resultado desse estudo tem-se os relatórios de custos que podem ser amplamente utilizados para o controle interno dos gastos, para otimizar a alocação das verbas e, no caso das instituições filantrópicas, desenvolver novos recursos junto aos órgãos mantenedores tais como governo e sociedade.

TERCEIRO SETOR

O Terceiro Setor é constituído por organizações privadas, sem fins lucrativos, que geram bens e serviços de caráter público, porém não se caracterizam como governamental. “Caracterizam-se como entidades sem fins lucrativos desde fundações que investem na área social, microorganizações de defesa de causas específicas, entre outras.” (Beuren, 1999, p. 46)

As principais fontes de recursos dessas entidades são subvenções (recursos vindos de órgãos governamentais), doações (recursos recebidos de indivíduos, Pessoa Jurídica em forma de bens, direitos ou serviços) e contribuições (mensalidades de sócios).

Segundo Drucker, as entidades sem fins lucrativos “fazem algo muito diferente das empresas ou do governo. As empresas fornecem bens ou serviços. O governo controla. A tarefa de uma empresa termina quando o cliente compra o produto, paga por ele e fica satisfeito. O governo cumpre sua função quando suas políticas são eficazes. A instituição sem fins lucrativos não fornece bens ou serviços, nem controla. Seu produto não é um par de sapatos, nem um regulamento eficaz. Seu produto é *um ser humano mudado*. As instituições sem fins lucrativos são agentes de mudança humana. Seu produto é um paciente curado, uma

criança que aprende, um jovem que se transforma em um adulto com respeito próprio; isto é, toda uma vida transformada.”

BREVE HISTÓRICO DA INSTITUIÇÃO

A instituição estudada é uma entidade filantrópica fundada em 08 de fevereiro de 1946, situada numa grande cidade do interior de São Paulo. Ela nasceu com a missão de prestar atendimento médico e terapêutico a doentes mentais e, com a participação ativa da comunidade, logo experimentou um grande crescimento e desenvolvimento resultando na construção de um amplo prédio (3.514,62 m²) e na acumulação de bens por meio de terrenos e prédios na cidade.

Todo esse “excesso” de recursos gerou uma política administrativa de pouca preocupação com a situação financeira da instituição, o que, a longo prazo, resultou na necessidade de liquidação de quase todas as propriedades na década de 80, restando apenas a sede. A partir de então a entidade começou a acumular dívidas com o INSS e FGTS as quais, atualmente, representam mais de R\$ 300.000,00.

No início da década de 90 houve o surgimento da luta antimanicomial, que provocou uma pressão para que os sanatórios e manicômios fossem fechados. Para que isso não acontecesse, a instituição foi obrigada a fazer uma ampla reestruturação nos seus métodos de terapia. O número de pacientes foi reduzido de 200 para 54 e a instituição passou a atender apenas doentes mentais crônicos (considerados fora de terapia) que não tinham família, ou seja, tornou-se uma espécie de asilo.

Nessa mesma época, a prefeitura da cidade pretendia promover um projeto que visava a instalação de um programa de tratamento para dependentes de álcool e droga, desenvolvido por uma faculdade de medicina da cidade de São Paulo, porém carecia de espaço físico. Assim, foi firmando um convênio entre a entidade e a prefeitura para o oferecimento desse serviço para a comunidade. A entidade administra o serviço e a prefeitura disponibiliza os recursos financeiros.

Todas essas mudanças não acabaram com os problemas de liquidez que a entidade vinha enfrentando, pelo contrário, devido a burocracia na mudança de contrato com o Governo Federal, ela ficou nove meses sem receber nenhum recurso, acumulando dívidas com fornecedores e dívidas trabalhistas.

Tudo isso deu origem a uma auditoria contábil e administrativa, que resultou na demissão da cúpula administrativa e na contratação de um novo gerente e três estagiários, dois estudantes de Ciências Contábeis e um de Administração de Empresas, para a gerência da instituição.

Hoje ela tem conseguido honrar seus compromissos básicos (salários, encargos sociais, fornecedores), porém não possui recursos para pagar a dívida ou fazer investimentos.

Um dos maiores problemas da instituição é que não se sabe quanto se gasta ou mesmo o quanto se arrecada exatamente. Não há um controle dos gastos em cada setor, tanto os de materiais como os de mão-de-obra. E a nova administração tem se preocupado com esse aspecto e procurado soluções.

ESTRUTURA ORGANIZACIONAL

A entidade é sustentada basicamente por verbas vindas do Sistema Único de Saúde (SUS) e da Prefeitura Municipal, além das doações recebidas e campanhas feitas que não representam valor significativo (14,7% da Receita Total), quando comparadas às subvenções governamentais (85% da Receita Total). Depois de toda reestruturação pela qual passou, a entidade ficou proibida legalmente de atender a particulares ou firmar convênios. Dessa forma, os recursos vindos dos governos Federal e Municipal passaram a ser sua principal fonte de recursos.

O objetivo da entidade é o atendimento a doentes mentais crônicos e farmacodependentes (álcool e drogas). Para esse atendimento, existem dois setores de atendimentos distintos que nomearemos A e B, respectivamente.

No Setor de Atendimento A, os pacientes são moradores e demandam uma estrutura de apoio, incluindo dormitórios, cozinha, lavanderia, além de uma equipe técnica e auxiliar regulamentada, em número de pessoas, pela secretaria da saúde. Esse setor é, ou deveria ser, suportado financeiramente pelo SUS.

No Setor de Atendimento B, são atendidos os pacientes farmacodependentes. Para isso, usufruem de uma outra parte do espaço físico, contando com uma quadra de esportes, cozinha e salas para atendimento terapêutico, além de uma equipe técnica e auxiliar. A verba é vinda da Prefeitura Municipal.

Além desses, a instituição possui outros setores que são comuns aos dois tipos de atendimento, tais como: almoxarifado, administração, recursos humanos, contabilidade e manutenção.

ESTRUTURA FÍSICA E OPERACIONAL

Setor de Atendimento A

Aqui é realizado todo o trabalho terapêutico e ambulatorial com os 54 pacientes moradores. Para isso é necessário um amplo quadro de pessoas especializadas desde médicos-psiquiatras, terapeutas ocupacionais até auxiliares de enfermagem. Esses profissionais são divididos em duas equipes como podemos ver a seguir:

Equipe Profissionais - Pacientes Crônicos

Essa equipe é subdividida em equipe técnica e auxiliar:

<u>Equipe Técnica - Setor A</u>	<u>Equipe Auxiliar - Setor A</u>
02 Médicos Psiquiatras 02 Clínicos 01 Psicólogo	18 Auxiliares de Enfermagem 03 Auxiliares de Terapia Ocupacional

01 Terapeuta Ocupacional 01 Assistente Social 01 Dentista 05 Enfermeiros 05 Médicos Plantonistas
--

Setor de Atendimento B

Nesse setor é realizado o tratamento de pacientes com dependência de álcool e/ou drogas. Não há um número fixo de pacientes atendidos por mês, porém existe um limite de 40 atendimentos/dia. Esse trabalho também necessita de profissionais altamente capacitados, listados a seguir:

Equipe Profissionais - Pacientes Farmacodependentes

Nessa equipe também há uma subdivisão em técnica e auxiliar:

Equipe Técnica - Setor B

02 Médicos Psiquiatras 02 Psicólogos 01 Terapeuta Ocupacional 02 Assistentes Sociais 02 Enfermeiros 01 Educador Físico

Equipe Auxiliar - Setor B

02 Auxiliares de Enfermagem 02 Escriturários

Limpeza

Esse setor é responsável pela manutenção da limpeza de toda instituição. O trabalho é dividido, basicamente, entre Setor A, Setor B e Administração.

É composto por 8 funcionários, sendo 7 responsáveis para limpar a área dos pacientes crônicos (Setor A) e Administração e 1 para limpar a área dos pacientes farmacodependentes (Setor B).

Dos 7 funcionários que limpam a Administração e Setor A, 5 são responsáveis pela limpeza no período da manhã e 2 pela manutenção dessa limpeza no período da tarde.

Cozinha

Nesse setor, que compreende 251,14 m² da área construída, são preparadas e servidas todas as refeições diárias (café da manhã, almoço, café da tarde e jantar) para os pacientes do Setor A, sendo que o almoço também é servido para os pacientes do Setor B. Os funcionários trabalham de acordo com uma escala de horário de trabalho cobrindo um expediente de 12 horas diárias.

Para isso o setor é composto por 1 nutricionista, 1 cozinheira e 4 auxiliares de cozinha. Também estão na área da cozinha dois freezers, uma máquina de lavar louça industrial e outros eletrodomésticos.

Os funcionários que fazem as refeições na instituição pagam por ela um valor simbólico que, teoricamente, é revertido para o próprio setor, na tentativa de melhorar a qualidade da refeição.

Quanto aos alimentos, aproximadamente 80% são doados por empresas e pessoas físicas. Mas essa doação não é considerada certa, pois pode acontecer de ter muita doação em um mês e no outro não ter nenhuma. Em alguns casos são feitas campanhas para conseguir a doação dos alimentos e em último caso, esses alimentos são comprados.

Manutenção

A manutenção é responsável por todos os serviços necessários de reparo e conservação do prédio desde instalações elétricas, marcenaria e pintura até jardinagem. Os serviços são atendidos mediante requisições devidamente autorizadas pelos chefes de cada setor.

Para o desenvolvimento desse trabalho, o setor conta com três funcionários, sendo 2 responsáveis pela manutenção geral do prédio e um jardineiro.

Farmácia

Esse setor é composto por um farmacêutico. No caso dos medicamentos também ocorre a situação de doação incerta, onde parte dos medicamentos são doados e parte são comprados.

Os medicamentos são distribuídos para cada setor mediante receitas (psicotrópicos e remédios de tarja preta e vermelha) ou requisições. Aqueles são separados e colocados em frascos contendo uma etiqueta com o nome do paciente e o horário em que deverá ser administrado.

Segurança

O serviço de segurança foi terceirizado recentemente depois de um estudo constatando que os gastos de se manter dois empregados era maior do que o valor do contrato de prestação de serviços.

Lavanderia/Rouparia

O setor de lavanderia/rouparia é composto por 5 funcionárias responsáveis por lavar, passar e costurar as roupas dos pacientes moradores. Esses funcionários trabalham de acordo com uma escala, fazendo cada um 36 h semanais, com 6 h diárias. Existem 03 máquinas de lavar e 01 de passar, 01 centrífuga e 01 secadora, para o auxílio na execução do trabalho.

Transporte

O funcionário que trabalha nesse setor atende a todo tipo de serviço, desde transporte de pacientes, com o devido acompanhamento de outro profissional, para atendimentos e exames laboratoriais, até busca de doações de vários tipos. Para isso também são preenchidas requisições de solicitação de serviço. Esse serviço conta apenas com um automóvel.

Administração

Esse setor é responsável por todas as rotinas relacionadas aos departamentos de Administração Geral, Contabilidade, Tesouraria e Recursos Humanos. Executando esse trabalho existem dois Diretores não remunerados na Tesouraria e Administração, um Gerente Geral (remunerado) que responde também pela Contabilidade e Recursos Humanos, uma Assistente da Diretoria, dois Estagiários (remunerados), três Estagiários voluntários e uma Secretária.

Almoxarifado/Despesa

Ocupando uma área de 61,12m² metros quadrados, esse setor conta com um funcionário responsável pelo recebimento, conferência e controle destas mercadorias. As entradas são feitas mediante nota fiscal ou recibo de doação e as saídas, via requisições.

CUSTO X DESPESA

Segundo Eliseu Martins (1996, p. 54) temos as seguintes definições para gasto, custo e despesa:

“Gasto - Sacrifício financeiro arcado para obter um produto ou serviço.

Custo - Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.

Despesa - Bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para obtenção de receitas.”

Devido às características próprias do Terceiro Setor, e, no caso da instituição não prestar nenhum serviço remunerado, não há despesas (gastos ligados a obtenção de receitas). Partindo desse pressuposto, podemos considerar todos os gastos como custos, ou seja, todos estão ligados ao serviço.

Por outro lado, os gastos são realizados com o objetivo de cumprir a missão da instituição - prestar atendimento médico e terapêutico a doentes mentais e farmacodependentes. Caso essa missão não seja cumprida, a instituição, conseqüentemente, não receberá as verbas do Estado ou as doações da população. Sendo assim, todos os gastos podem ser considerados despesas da organização.

Porém, entendendo despesa como todo consumo de recursos para obtenção de receita, a afirmação acima não se aplica a instituição-caso, pois, empresas com fins lucrativos têm como um de seus objetivos a obtenção de lucro para remunerar os acionistas.

Na instituição estudada, todos os esforços dispendidos, desde o atendimento terapêutico até a manutenção das acomodações utilizadas pelos pacientes, visam o bem estar desses pacientes. Logo, consideramos todos os gastos como custos.

DEPARTAMENTOS

Para a Contabilidade de Custos, o departamento é a unidade mínima administrativa, considerando que sempre há um responsável, representada por homens e máquinas e que desenvolve atividades homogêneas.

Como já foi visto, a instituição possui 11 departamentos ou setores: Setor de atendimento A e B, limpeza, cozinha, manutenção, farmácia, segurança, lavanderia/rouparia, transporte, administração e almoxarifado/dispensa. Segundo Eliseu Martins, os departamentos são divididos entre aqueles que atuam diretamente sobre o produto (departamentos de produção) e os que executam serviços a outros departamentos (departamentos de serviços). Como o produto, no caso estudado, foram os serviços de atendimento a doentes mentais crônicos e a farmacodependentes, considerou-se apenas os setores A e B como setores de produção, os demais foram considerados como departamentos de serviços.

SISTEMAS DE CUSTEIO

Diante da estrutura organizacional apresentada, aplicou-se dois métodos de custeio como vistos a seguir:

CUSTEIO POR ABSORÇÃO

O Custeio por Absorção caracteriza-se pela apropriação de todos os custos de produção aos produtos, segundo diferentes critérios. Os custos diretos são identificados e apropriados diretamente e os custos indiretos são apropriados segundo diferentes critérios de rateio.

Para MARTINS (1996, p. 177), o custeio por absorção é o critério “em que se apropriam todos os custos de produção, quer fixos, quer variáveis, quer diretos ou indiretos, e tão somente os custos de produção, aos produtos elaborados.”

HORNGREN (1978, p. 391) colabora afirmando que o custeio por absorção significa que as despesas indiretas e fixas de fábrica são incluídas nos estoques, e que portanto compõem o custo do produto elaborado.

Já BACKER e JACOBSEN (1984, p. 266) dizem que “no custeio por absorção, todos os custos de produção são tratados como custos dos produtos”.

Como base para obtenção do custo de um produto, esta técnica de custeio têm sofrido diferentes críticas à sua aplicabilidade ao longo do tempo, das quais destacam-se:

- a) Os custos médios ou custos unitários, no curto prazo, resultantes deste critério serão influenciados por um maior ou menor volume de atividade, conseqüentemente decisões baseadas nesses custos poderão ser continuamente revisadas em função da maior ou menor utilização da capacidade instalada;
- b) O rateio dos custos e despesas indiretas e fixas aos produtos, envolve critérios de alocação que podem ser subjetivos, ou seja, envolvem julgamentos pessoais para decidir-se qual a melhor base de rateio para estas apropriações, podendo-se desta forma, alterar ou manipular o custo do produto ou serviço;
- c) Os custos fixos, pela sua própria condição, são necessários para que uma organização tenha capacidade potencial de produção ou prestação de serviços e não simplesmente para a fabricação de uma ou outra unidade específica.

Embora o custeio por absorção tenha sofrido críticas ao longo do tempo, vale ressaltar que é o único aceito pelos órgãos competentes, contábeis, fiscais, societários e de auditoria, para a preparação das demonstrações contábeis destinadas aos usuários externos da informação contábil. Pois está de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade que objetivam, principalmente, avaliar os estoques; seus defensores argumentam que tanto os custos fixos como os variáveis são necessários à fabricação dos produtos e que, portanto, devem fazer parte do custo. Esta visão pode ser compreendida melhor pelas palavras de ANTHONY (1976, p.350) que diz que “o objetivo da Contabilidade Financeira de Custo não é apurar um custo cientificamente correto; ao contrário, é debitar os produtos com uma parcela justa dos custos totais incorridos no processo de manufatura.”

DEPARTAMENTOS DE SERVIÇOS

Os custos desses departamentos devem ser rateados, de tal forma que recaiam, depois de uma seqüência de distribuição, sobre os de produção. Só assim os custos indiretos poderão ser apropriados aos produtos.

Segundo Martins, os custos indiretos só podem ser apropriados aos produtos mediante estimativas, critérios de rateio, previsão de comportamento de custos etc. Todas essas formas de distribuição tem em maior ou menor grau, certo subjetivismo; portanto, a arbitrariedade sempre vai existir nessas alocações, sendo que as vezes ela existe em níveis aceitáveis, e em outras oportunidades só é aceita por não haver alternativas melhores.

Os custos comuns podem ser rateados a cada Departamento em função de sua natureza, mas depois que os custos indiretos estiverem totalmente atribuídos a cada Departamento e for preciso então passar a ratear os existentes nos de serviços, já não se pode atribuir custo por custo. Quando foram atribuídos o custo de um Departamento para outros, baseou-se em critérios, detalhados a seguir, e fez-se a alocação a partir do total.

CRITÉRIO DE RATEIO DOS CUSTOS INDIRETOS

Estudou-se a instituição e os relacionamentos entre os departamentos. Foram identificados os departamentos diretamente ligados ao atendimento aos clientes (Setores A e B) e os departamentos suporte (administração, almoxarifado, farmácia, cozinha e os demais). Partindo dessa análise foi atribuída a seqüência de distribuição dos custos dos departamentos suporte conforme a seguir:

Almoxarifado: o salário do funcionário deste setor e os valores recebidos relativos a telefonia e energia elétrica foram rateados pelo número de requisições por departamento, pois todas as saídas de material são controladas através das requisições enviadas que contém quantidade do produto requerido e o preço.

Transportes: sabe-se que o critério de rateio ideal nesse serviço seria o quilômetro rodado por cada requisição diretamente relacionada ao setor, mas diante da relação custo-benefício que isso traria, o critério adotado foi o de se mensurar por número de requisições/departamento, pois o serviço de transporte só é feito mediante as requisições contendo o objetivo e o destino.

Limpeza: os salários dos funcionários foram alocados diretamente, pois existe uma divisão de setor fixa. Cada funcionário é responsável por determinada área. O valor dos materiais utilizados é rateado de acordo com a área (m²) dos setores.

Manutenção: nesse setor o ideal seria ratear os custos de acordo com o tempo gasto em cada serviço nos diversos setores, mas diante da relevância e do custo/benefício que isso traria, foi usado o número de requisições por departamento como critério de rateio, pois o serviço de manutenção só é executado mediante as requisições contendo a descrição do serviço.

Cozinha: o valor dos salários e custos indiretos são redistribuídos de acordo com o número de refeições por departamento. O valor dos alimentos é diretamente alocado aos setores que os consome.

Farmácia: o salário do funcionário mais os rateios recebidos por este setor são redistribuídos de acordo com o número de requisições dos dois setores principais (A e B), o valor dos remédios é alocado diretamente aos mesmos, já com as requisições tem-se os valores dos remédios.

Segurança: o valor pago à empresa que presta o serviço de segurança é distribuído aos setores, de acordo com a área (m²) ocupada pelos mesmos.

Administração: os gastos deste setor serão alocados aos A e B, de acordo com o número de funcionários. Esse critério foi adotado tendo em vista que a equipe de administração é a mesma nos setores de recursos humanos, contabilidade e administração geral, sendo o setor de recursos humanos o que mais consome tempo. Os demais setores não

foram considerados por representarem um número pequeno de pessoas (15% dos funcionários) e para que não houvesse a alocação recíproca de custos.

Lavanderia: os gastos deste, são diretamente alocados ao setor A, já que é o único atendido pelo mesmo.

Receita: as receitas indiretas foram distribuídas aos Setores A e B, proporcionalmente aos custos totais desses setores, após o rateio.

CENTROS DE CUSTO	CRITÉRIOS DE RATEIO
TRANSPORTE	Nº requisições de cada setor
ALMOXARIFADO	Nº requisições de cada setor
LIMPEZA	Nº de funcionários da limpeza/setor
MANUTENÇÃO	Nº requisições de cada setor
COZINHA	Nº refeições servidas/setor
FARMÁCIA	Nº requisições e receitas/setor
SEGURANÇA	Área de cada setor
ADMINISTRAÇÃO	Nº funcionários de cada setor
LAVANDERIA/ROUPARIA	Diretamente ligado ao Setor A

CUSTEIO DIRETO/VARIÁVEL

Em sua concepção restrita, o Custeio Direto ou Custeio Variável caracteriza-se por apropriar aos produtos ou serviços somente os seus custos variáveis.

Segundo MARTINS (1996, p. 178) “no Custeio Direto ou Custeio Variável, só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o Resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis.”

HORNGREN (1978, p. 391) afirma que o custeio direto significa que as despesas indiretas e fixas de fábrica não são incluídas nos estoques, e que portanto não compõem o custo dos produtos elaborados.

Para LEONE (1981, p. 387), “o critério do custeamento variável é assim denominado porque trata dos custos que variam com o parâmetro operacional, que foi escolhido para ser a base de volume ou de atividade ou segmento, cujos custos e operações estamos querendo estudar”.

Um conceito relevante, derivado do custeamento variável, é o conceito de margem de contribuição ou de abordagem de contribuição, que é a diferença entre as receitas e os custos e despesas variáveis; representa a quantia gerada pelas vendas capaz de cobrir os custos fixos e ter como resultado o lucro.

Os defensores deste método de custeio têm mencionado diversas vantagens em sua utilização para controle e tomada de decisão. O NAA (National Association of Accountants) Research Report 23 (1953, p. 55) lista as seguintes:

- a) O custeio direto identifica, de forma clara, o relacionamento custo-volume-lucro, informação essa essencial para o planejamento da lucratividade;
- b) O lucro de um período não é afetado pelas flutuações causadas pela absorção, maior ou menor, dos custos fixos aos produtos. De acordo com o custeamento direto, os resultados respondem somente pelas variações nas vendas;
- c) Os demonstrativos de resultado dos custos de manufatura gerados pelo custeio direto são mais compreensíveis e acompanham melhor o pensamento dos administradores;
- d) O impacto dos custos fixos nos lucros é melhor apresentado, porque o valor desse custo, para o período, já está na demonstração do resultado;
- e) A contribuição marginal facilita a análise do desempenho dos produtos, dos territórios, dos tipos de clientes e de outros segmentos da empresa, sem que os resultados fiquem obscurecidos pela apropriação dos custos fixos comuns;
- f) O custeamento direto facilita a preparação imediata dos instrumentos de controle como os custos-padrão, os orçamentos flexíveis e a análise custo-volume-lucro;
- g) O custeio direto tem estreita relação com os conceitos de custos desembolsáveis, custos financeiros, isto é, que passam por caixa; isso faz com que seus resultados sejam mais efetivos para a compreensão dos executivos no processo de tomada de decisões.

Na instituição-caso, como em todas entidades sem fins lucrativos, o conceito de lucro passa a ser o melhor atendimento e, conseqüentemente, melhor utilização dos recursos.

Em linhas gerais, pode-se inferir, pela exposição dos métodos de custeio, que o Custeio Direto/Variável é aquele que oferece mais informações úteis e relevantes do que as demais abordagens, principalmente por apresentar, de forma clara, a margem de contribuição que a empresa precisa ter para suportar determinado nível de atividade, de modo a absorver os seus custos fixos e gerar lucro ou superávit.

Desta forma, adotando-se os princípios do Custeio Direto para esta instituição teríamos os passos e resultados demonstrados a seguir.

Em primeiro lugar identificou-se os Custos Diretos de cada centro de custo da instituição, não adotando nenhum rateio. Os únicos custos que foram redistribuídos foram os

salários do setor de Limpeza, porque neste existe uma divisão de trabalho fixa, ou seja cada funcionário trabalha especificamente para um setor. Na Cozinha, identificou-se que a mesma trabalha pelo número de refeições servidas e somente serve refeições para os setores A e B. e na Farmácia foram redistribuídos somente os custos dos medicamentos, pois os mesmos são detalhadas pelo setor que os consumiu.

Em seguida elaborou-se a Demonstração do Resultado pelo Custeio Direto, onde pode-se observar que o conceito de Margem de Contribuição foi substituído pelo conceito de Margem Direta, que é a diferença entre as Receitas (no caso ingressos, para a instituição sem fins lucrativos) e seus Custos Variáveis, Diretos, Fixos e Plenamente Identificáveis (sem rateio) por produto.

Os Custos Fixos Comuns aos dois Setores (A e B) foram deduzidos somente do Total da margem da instituição, significando que estes gastos são realizados para gerir as operações dos dois setores de atendimento. Pelo custeio direto seria improdutivo e não levaria a nenhum aprimoramento da decisão o rateio destes custos, ou seja o benefício teórico de tal divisão não compensaria o custo de obtê-la e também a mesma não seria precisa, pois teríamos sempre algum grau de subjetividade no estabelecimento dos critérios de alocação.

ANÁLISE DOS RESULTADOS

Analisando o resultado de ambos os métodos de custeio, verifica-se que o Setor A apresenta um déficit. Pelo resultado do custeio por absorção, esse déficit representa 28,30% de sua Receita Total, ou seja R\$177.426, pelo custeio direto nota-se que essa diferença concentra-se nos custos diretos, representando 21,71% de sua Receita Direta, ou seja R\$115.003.

Verifica-se, portanto, que as receitas recebidas não são suficientes para cobrir todos os custos. Diante disso o Setor A é financiado pelo Setor B, que repassa 47,27% de sua Receita Total de acordo com o Custeio por Absorção ou 30,64% de sua Receita Direta, segundo o Custeio Variável.

Este é um problema freqüente em grande parte das instituições públicas, em que o superávit de um setor financia o déficit de outro. Isso também ocorre em instituições filantrópicas que oferecem dois ou mais serviços diferenciados. Nesses casos, a apuração dos custos mostra-se de grande importância na identificação dos setores ou serviços deficitários.

Depois de constatadas as causas dos maiores custos e levantadas alternativas para solucionar o problema, os relatórios de custos também fornecem suporte na busca de recursos junto à sociedade e órgãos governamentais.

Quanto aos métodos de custeio utilizados, verificou-se que, diante da estrutura da organização e da relevância dos custos diretos variáveis, o método de custeio variável foi o que melhor se adaptou. Por outro lado, o método de custeio por absorção, além de ser mais subjetivo, não proporcionou, nesse caso, um resultado diferente do custeio direto. Portanto, o uso do custeio direto forneceu, no caso, o resultado desejado

RESULTADO - CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Itens	Setor A	Setor B	Total
Receitas (Ingressos) Diretas	529.784	375.332	905.116
Receitas Indiretas	97.217	63.011	160.227
(=) Total de Receitas	627.000	438.343	1.065.343
(-) Total dos Custos após o Rateio	804.426	282.494	1.086.921
Resultado	(177.426)	155.849	(21.577)

RESULTADO - CUSTEIO DIRETO

Itens	Setor A	Setor B	Comuns	Total
Receitas (Ingressos)	529.784	375.332	160.227	1.065.343
(-) Custos Diretos				
Custos Fixos Diretos	504.214	213.614		717.828
(=) Margem Direta A	52.570	161.718	160.227	347.516
(-) Custos Variáveis e Fixos Identificados				
Custos Variáveis	66.236	18.268		84.504
Custos Fixos	74.336	6.103		84.439
Total Custos Identificados Diretos	140.573	24.371		164.943
(=) Margem Direta B	(115.003)	137.348	160.227	182.572
(-) Custos Fixos Comuns			204.149	204.149
Resultado				(21.577)

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Uma das conclusões deste trabalho, conforme demonstrado, é a possibilidade de aplicar os conceitos de contabilidade de custos às instituições caracterizadas como do Terceiro Setor.

Pelo custeio por absorção, procurou-se identificar o relacionamento entre os diferentes centros-de-custos e a prestação de serviços recíprocas. Escolheu-se inicialmente o conhecido método por degraus para alocação das despesas, mas há o reconhecimento de que se poderia adotar, em estudos posteriores, outros métodos mais sofisticados, tais como o método de alocação recíproca e talvez o custeio baseado em atividades.

Por outro lado, pelo custeio direto/variável centrou-se o estudo na obtenção da margem direta como base para tomada de decisão em substituição ao conceito tradicional de margem de contribuição, conseguindo assim analisar a instituição e usufruir das vantagens proporcionadas por este método.

A partir da análise dos resultados obtidos, verificou-se que o montante total dos recursos obtidos por meio de subvenções governamentais no Setor A não é suficiente para cobrir nem ao menos os custos fixos. Uma vez ressaltado que a entidade não pode atender a

convênios ou particulares e por isso os recursos vindos do governo são sua principal fonte de renda. Isso ficou evidenciado tanto no método de custeio direto quanto no de absorção.

Esse fato confirma a importância dos relatórios de custos tendo em vista uma previsão de gastos para sua confrontação com as receitas fixas, de forma que, sabendo do provável déficit, a instituição possa buscar meios alternativos para arrecadar recursos que cubram esses gastos.

Propõe-se então a utilização dos relatórios de custos junto aos órgãos governamentais e sociedade civil para o desenvolvimento de fundos, que implica em buscar apoio mediante o reconhecimento por parte da sociedade dos relevantes serviços que a instituição presta ao público, ou seja, de sua contribuição social.

BIBLIOGRAFIA

ANTHONY, Robert N. **Contabilidade gerencial**: introdução à contabilidade. São Paulo, Atlas, 1976.

BACKER, Morton & JACOBSEN, Lyle. **Cost accounting**: a managerial approach. New York, McGraw-Hill, 1964.

BEUREN, I. M. As informações contábeis em entidades sem fins lucrativos não governamentais. **Revista Brasileira de Contabilidade**, v.28, n.116, p.44-51, 1999.

DRUCKER, Peter Ferdinand. **Administração de organizações sem fins lucrativos**: princípios e práticas. 4 ed. São Paulo: Pioneira, 1997.

HORNGREN, Charles T. **Contabilidade de Custos**: um enfoque administrativo. São Paulo, Atlas, 1978. 2v.

LEONE, George S. **Custos**: planejamento, implantação e controle. São Paulo, Atlas, 1987.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MOTTA, Fernando C. Prestes, PEREIRA, Luiz C. Bresser. **Introdução à organização burocrática**. 3 ed. São Paulo: Brasiliense, 1983.

NATIONAL ASSOCIATION OF ACCOUNTANTS - NAA BULLETIN, Flexible costs for pricing decisions, BACKER, Morton. New York, maio/1961.

SANTOS, Roberto Vantan dos. Modelagem de Sistemas de Custos. In: ANAIS CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, V, Acapulco, Gro. México, 1997.

Website: Centro de Estudos do Terceiro Setor - CETS - FGVSP:
<http://www.fgvsp.br/programas/Cets/home.htm>

ANEXO I

MAPA DE CUSTOS - CUSTEIO DIRETO

<u>Custos Diretos</u>	Almoxarifado	Transporte	Limpeza	Manutenção	Cozinha	Farmácia	Lavanderia	Administração	Segurança
Salários	6.668,65	6.668,65	48.826,74	12.461,61	49.912,39	15.810,67	31.589,05	94.080,12	
Materiais de limpeza			3.828,64						
Energia Elétrica	135,80	7,50			3.802,37	135,80	3.394,98	679,00	
Estacionamento		1.377,94							
Medicamentos						10.583,29			
Combust. e Lubrific.		467,65							
Mat. Consumo Lavanderia							2.732,36		
Manutenção Veículo									
Rep. e Cons. de instalações				2.027,00					
Rep. e Cons. eletricidade				1.886,92					
Rep. e Cons. água e esgoto				128,63					
Rep. e Cons. de móveis				560,00					
Manutenções diversas				6.596,13					
Alimentos					17.057,01				
Gás					2.220,89				
Despesas copa e cozinha					292,43				
Rep. e cons. utensílios cozinha					339,75				
Segurança Patrimonial por terceiros								14.400,00	
Material de escritório								2.732,36	
Desp informática								665,82	
Desp. postais								297,91	
Manut. equipamento de xerox								662,61	
Fotocópias e autenticações								74,91	
Leasing copiadora								1.763,98	
Custos judiciais								2.766,71	
Desp recrutamento e seleção								36,00	
Taxa admin. de locação								58,00	
Outras despesas								2.522,72	
Manut. Telecomunicações								1.070,00	
Telefones	768,50	354,70	-	-	295,58	177,35	-	1.773,48	
Serviços de Segurança									14.400,00
Soma	7.572,94	8.876,44	52.655,38	23.660,29	73.920,42	26.707,11	37.716,39	123.583,62	14.400,00
<u>Custos redistribuídos</u>									
Salários setor de Limpeza para A & B			(42.723,40)						
Cozinha					(73.920,42)				
Medicamentos da Farmácia						(10.583,29)			
Soma	7.572,94	8.876,44	9.931,98	23.660,29	-	16.123,82	37.716,39	123.583,62	14.400,00

Limpeza: Redistribuição dos salários

Setores	N° de Funcionários	%	\$
Setor A	6	75,0%	36.620,06
Setor B	1	12,5%	6.103,34
Administração	1	12,5%	6.103,34
TOTAL	8	100%	48.826,74

No setor de Limpeza existe uma divisão de trabalho fixa. Cada funcionário é responsável por determinada área de trabalho e os materiais de consumo são utilizados por todos os funcionários.

Cozinha

Setores	N° de Refeições	%	\$
Setor A	1958	78,4%	57.941
Setor B	540	21,6%	15.980
TOTAL	2498	100%	73.920

O custo da alimentação é variável e apropriado diretamente pelo n° de refeições servidas por departamento.

Farmácia: identificação dos medicamentos consumidos

Setores	N° Receitas Requisições	%	Somente Medicamentos \$
Setor A	1958	78,4%	8.295
Setor B	540	21,6%	2.288
TOTAL	2498	100%	10.583

O consumo dos medicamentos foi identificado por setor

Custos Diretos	SETOR A	SETOR B
Salários Eq. Técnica	294.959	170.795
Salários Eq. Auxiliar	180.163	25.638
Honorários Médicos	17.515	-
Supervisão Externa	-	9.920
Mat. Constr. Vila	2.732	-
Recup. Pacientes	2.560	1.270
Lanches e Refeições	-	2.370
Oxigênio	390	-
Desp. Gerais Pacientes	747	520
Roupas e Similares	274	-
Energia Elétrica	3.395	2.037
Telefones	1.478	1.064
Soma Custos Variáveis e Diretos	504.214	213.614

ANEXO II

MAPA DE CUSTOS - CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Custos Diretos	Almoxarifado	Transporte	Limpeza	Manutenção	Cozinha	Farmácia	Lavanderia	Administração	Segurança	Setor A	Setor B
Salários	6.668,65	6.668,65	48.826,74	12.461,61	49.912,39	15.810,67	31.589,05	94.080,12		439.928,00	104.168,00
Materiais de limpeza			3.828,64								
Energia Elétrica	135,80	7,50			3.802,37	135,80	3.394,98	679,00		3.394,98	2.036,99
Estacionamento		1.377,94									
Medicamentos						10.583,29					
Combust. e Lubrific.		467,65									
Mat. Consumo Lavanderia							2.732,36				
Manutenção Veículo											
Rep. e Cons. de instalações				2.027,00							
Rep. e Cons. eletricidade				1.886,92							
Rep. e Cons. água e esgoto				128,63							
Rep. e Cons. de móveis				560,00							
Manutenções diversas				6.596,13							
Alimentos					17.057,41						370,00
Gás					2.220,89						
Despesas copa e cozinha					292,43						
Rep. e cons. utensílios cozinha					339,75						
Segurança Patrimonial por terceiros								14.400,00			
Material de escritório								2.732,36			
Desp. informática								665,82			
Desp. postais								297,91			
Manut. equipamento de xerox								662,61			
Fotocópias e autenticações								74,91			
Leasing copiadora								1.763,98			
Custos judiciais								2.766,71			
Desp recrutamento e seleção								36,00			
Taxa admin. de locação								58,00			
Outras despesas								2.522,72			
Manut. Telecomunicações								1.070,00			
Telefones	768,50	354,70	-	-	295,58	177,35	-	1.773,48	-	1.477,90	1.064,09
Serviços de Segurança									14.400,00		
Mat. Constr. Vila Terapêutica										2.732,00	
Oxigênio										390,00	
Despesas Gerais Pacientes										1.254,00	
Supervisão Externa										-	1.320,00
Honorários Médicos										7.515,00	-
Soma	7.572,94	8.876,44	52.655,38	23.660,29	73.920,82	26.707,11	37.716,39	123.583,62	14.400,00	456.691,88	108.959,08

ANEXO III

RATEIO DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Setores	Setor A	Setor B	Administração	Cozinha	Lavanderia	Almoxarifado	Limpeza	Manutenção	Farmácia	Transporte	Segurança
Custo Diretos	456.691,88	108.959,08	123.583,62	73.920,82	37.716,39	7.572,94	52.655,38	23.660,29	26.707,11	8.876,44	14.400,00

Custos Redistribuídos											
Setores	Setor A	Setor B	Administração	Cozinha	Lavanderia	Almoxarifado	Limpeza	Manutenção	Farmácia	Transporte	Segurança
Lavanderia	42.285,68	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Cozinha	67.058,05	18.494,05	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Farmácia	21.298,02	5.873,82	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Administração	110.492,14	30.083,10	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Limpeza	40.888,32	6.814,72	6.814,72	-	-	-	-	-	-	-	-
Manutenção	10.827,68	4.060,38	1.804,61	5.639,42	2.706,92	-	-	-	-	-	-
Segurança	4.945,78	2.127,82	6.047,02	1.028,96	-	250,42	-	-	-	-	-
Almoxarifado	248,32	620,79	869,11	3.103,96	1.862,38	-	1.862,38	-	-	-	-
Transporte	2.168,76	805,54	1.456,17	1.858,94	-	743,58	-	1.378,71	464,73	-	-
Custo Diretos	504.213,61	213.613,99	123.583,62	73.920,82	37.716,39	7.572,94	52.655,38	23.660,29	26.707,11	8.876,44	14.400,00
Total dos Custos	804.426,36	282.494,21	140.575,25	85.552,10	42.285,68	8.566,94	54.517,76	25.039,00	27.171,84	8.876,44	14.400,00

RECEITAS	Setor A	Setor B	Indiretas
Convênio SUS	455.984		
Prest. Serv. Setor B		375.332	
Subvenções Prefeitura	73.800		
Subvenções CEAS			9.360
Donativos PJ			6.641
Donativos PF			40.362
Donativos Diversos			3.068
Donativos em Espécie			32.334
Donat. Placa Veículos			4.183
Campanhas			57.710
Outros Crédito			3.933
Ressarcimentos			2.098
Aluguel			540
TOTAL	529.784	375.332	160.227
RECEITA TOTAL	1.065.343		

Rateio das Receitas			
RECEITAS	Setor A	Setor B	Total
Diretas	529.784	375.332	905.116
Indiretas	129.784	30.443	160.227
Receita Total	659.567	405.776	1.065.343

ANEXO IV

RESULTADO DETALHADO DO CUSTEIO DIRETO

RESULTADO - CUSTEIO DIRETO				
Itens	Setor A	Setor B	Comuns	Total
Receitas (Ingressos)	529.784	375.332	160.227	1.065.343
(-) Custos Diretos				-
Custos Fixos Diretos	504.214	213.614		717.828
(=) Margem Direta A	25.570	161.718	160.227	347.516
(-) Custos Variáveis e Fixos Identificados				
Custos Variáveis:				
Alimentos das refeições da Cozinha	57.941	15.980		73.920
Medicamentos utilizados	8.295	2.288		10.583
Custos Fixos				
Salários Pessoal Limpeza	36.620	6.103		42.723
Lavanderia	37.716			37.716
Soma Custos Identificados Diretos	140.573	24.371		164.943
(=) Margem Direta B	(115.003)	137.348	160.227	182.572
(-) Custos Fixos Comuns				
Almoxarifado			7.573	7.573
Transporte próprio			8.876	8.876
Limpeza			9.932	9.932
Manutenção			23.660	23.660
Farmácia			16.124	16.124
Administração Geral			123.584	123.584
Segurança			14.400	14.400
Soma Custos Fixos Comuns			204.149	204.149
Resultado				(21.577)