



# XIV CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS

II Congreso Colombiano de Costos y Gestión

*Los costos y la gestión en la ruta  
de la innovación y el conocimiento!*

## PROCEDIMENTOS DE ALOCAÇÃO DE CUSTOS EM UMA OSCIP À LUZ DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

### **Autores:**

Marlon Francisco Cavalcante  
marlon.bastos@yahoo.com.br

Nadielli Maria dos Santos Galvão  
dielli\_92@yahoo.com.br

Ana Lúcia Fontes de Souza Vasconcelos  
anafontes\_ufpe@yahoo.com.br

Marco Tullio de Castro Vasconcelos  
mtuulio2@gmail.com.br

### **Área temática:**

Custos e gestão na perspectiva setorial (comércio, saúde, setor público, entidades sem fins lucrativos, entre outras).

### **Metodología aplicada:**

M2 – De caso /Estudio de campo

**Medellín, Colombia, Septiembre 9, 10, 11 de 2015**

### **Convocan:**



FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONÓMICAS  
DEPARTAMENTO DE  
CIENCIAS CONTABLES



**Resumo:** Este estudo objetiva confrontar os procedimentos de alocação de custos em uma Organização Social de Interesse Público, certificada como sendo de Utilidade Pública Federal, com as Normas Brasileiras de Contabilidade para as entidades sem fins lucrativos (ITG 2002). A escolha da entidade deu-se por conveniência, pelo fato da entidade ter aceitado participar como prática de ensino no ano de 2014 na disciplina de Contabilidade Aplicada ao Terceiro Setor, na graduação de Ciências Contábeis. Utiliza-se o método exploratório, com abordagem qualitativa e análise documental nos modelos de custeio disponibilizados pela entidade. Conclui-se que os procedimentos de apuração de despesas estavam sendo realizadas ao fim do período sem a devida segregação das receitas e despesas conforme exigido pela ITG 2002. Foi proposto um modelo de controle de custos para a entidade dividindo esta em centros de custos, com observância nas atividades desempenhadas, e definidos critérios de rateio para os custos indiretos.

**Palavras-chave:** Alocação de custos. Normas Brasileiras de Contabilidade. OSCIP.

## 1 INTRODUÇÃO

No Brasil existem cerca de 2.132 hospitais sem fins lucrativos e 3.897 entidades que realizam outros serviços da área da saúde (IBGE, 2010). Em Pernambuco existem 18 hospitais filantrópicos<sup>1</sup>. Em dezembro de 2013, o Governo Federal anunciou uma verba destinada a 12 Santas Casas e entidades filantrópicas do Estado de Pernambuco com o objetivo de aumentar o número de cirurgias, exames realizados e atendimento a pacientes. O investimento total alcançou os 48,9 milhões de reais (JC ONLINE, 2013).

A entrada de recursos das entidades que compõe o Terceiro setor é constituída basicamente de doações, contribuições, subvenções, e convênios. Ou seja, estas entidades dependem tão somente do voluntariado e dos repasses realizados pelo Governo. (CALEGARE; PEREIRA, 2011). No que se refere aos hospitais filantrópicos 64% das receitas é oriunda do SUS (LIMA *et al*, 2007)

Visto que existe dificuldade de arrecadação de recursos por parte das entidades que compõe o terceiro setor, estas precisam realizar um controle eficiente dos seus gastos visando uma melhor utilização e o mínimo desperdício dos seus recursos. O controle de custos para estas entidades também possibilita uma melhor prestação de contas para a sociedade de como a organização vem utilizando aquilo que lhe foi destinado (FAGUNDES *et al*, 2012).

Estudos anteriores apresentam a relevância em apurar os custos por departamento com objetivo de atender exigências fiscais e contábeis, mas principalmente para um controle interno e informações mais precisas, são demonstrados como estudo de Martins (2003); Ribeiro (2009); Borget, Alves, Schultz (2010).

Diante desse contexto, está inserido o Grupo de Ajuda à Criança Carente com Câncer em Pernambuco – GAC, uma entidade sem fins lucrativos, reconhecida como Utilidade Pública Federal, que trabalha na área da saúde, fornecendo assistência às famílias das crianças e adolescentes atendidos no Centro de Oncohematologia Pediátrica do Hospital Universitário Oswaldo Cruz.

Visto que esta entidade não possuía um sistema de custos organizado, o objetivo deste trabalho foi identificar os procedimentos da alocação de custos pela entidade, sua situação no que se refere à apuração de custos e elaborar um modelo que se adeque à realidade da entidade e que ao mesmo tempo seja eficiente no controle dos gastos por departamento com base na legislação brasileira vigente.

Esta pesquisa justifica-se por procurar melhorar a realidade de uma organização, possibilitando uma melhor apuração dos seus custos, uma melhor eficiência na utilização dos recursos necessários para a realização de suas atividades, de forma que tanto a entidade seja favorecida como a sociedade, visto que esta é a principal usuária dos serviços desta entidade, e através da prestação de contas será possível uma visualização mais coerente dos custos incorridos na organização.

## 2 Revisão da Literatura

### 2.1 Contabilidade de Custos em Entidades do Terceiro Setor

A contabilidade de custos tem sido cada vez mais relevante nas organizações, pois passou de mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros tornando-se uma importante arma de controle e decisão gerencial (MARTINS, 2003). A gestão dos custos nas entidades possui objetivos que Leoni (2000) destaca como sendo: Determinar a rentabilidade da empresa; traduzir através dos seus relatórios as causas das variações ocorridas entre o custo orçado e o custo real; avaliar e propor medidas corretivas e

---

<sup>1</sup>CNESNet – Consulta realizada em 25/07/2014. Disponível em: < <http://cnes.datasus.gov.br/>>

fornecer informações que auxiliem na tomada de decisão, no planejamento e controle de acordo com as necessidades dos níveis gerenciais.

Visto que as entidades do terceiro setor recebem recursos oriundos dos entes públicos bem como de doações de entidades privadas e da própria população, é necessária uma gestão dos seus custos de forma que exista uma eficiência na utilização dos recursos para a execução das atividades da organização. Orleans, Neto e Araújo (2008) analisaram a gestão de custos de uma entidade do terceiro setor localizada no Estado da Paraíba na cidade de Campina Grande atuando na área de tecnologia, tendo a maioria dos seus recursos disponibilizados através de convênios com o Governo, sendo a sua força de trabalho estudantes e professores bolsistas da Universidade Federal da Cidade. Visto que a entidade é a única a oferecer o serviço no Estado, esta procura reduzir seus custos sem deixar a qualidade do serviço cair. O direcionador de custos utilizado é o material direto utilizado, e que serve como parâmetro para rateio dos custos indiretos. Quando não ocorriam custos indiretos no serviço, eram prestados apenas os custos de mão de obra.

Fagundes *et al* (2012) através de um estudo de caso investigaram a situação contábil com ênfase na gestão de custos de uma entidade filantrópica, estes concluíram que a entidade estudada apesar de possuir uma contabilidade formal não realizava uma gestão dos seus custos. Sendo assim, os autores lançaram a proposta à entidade de elaborar um modelo de plano de contas para o registro contábil e o gerenciamento dos seus custos operacionais e não operacionais de forma segregada entre seus dez departamentos. Os autores esperavam que após a adoção destas medidas a entidade seria capaz não apenas de mapear as suas atividades e gerar informações mais precisas sobre cada setor, mas também que seria possível determinar o custo total por atendimento, a fim de que deficiências operacionais fossem identificadas, e num segundo momento, que esta informação possa contribuir no que se refere à captação de novos doadores, visto que poderá ficar mais claro para o doador quantas pessoas poderão ser atendidas com a sua contribuição.

Zacarias *et al.* (2008) apresentaram uma proposta de apuração de custos em uma Instituição de Longa Permanência de Idosos da cidade de Maringá/PR, verificaram que existiam cinco setores na entidade: administração, cozinha, lavanderia enfermaria e dormitórios; foi destacado que 33,46% dos recursos recebidos pela entidade foram provenientes do Poder Público Municipal e Federal em 2007, seguido das Aposentadorias dos Idosos (23,4%) visto que estas entidades podem reter até 70% do benefício previdenciário destes para a manutenção das atividades. Para a apuração dos custos, os autores primeiramente classificaram os idosos em habilitados, cadeirantes e acamados. Em seguida classificou os custos: Custos diretos da classe de idosos (medicamentos, fraldas, mão de obra), Custos indiretos da classe de idosos (rateados proporcionalmente à quantidade de idosos) e Custos dos departamentos (com três tipos de rateio: número de funcionários, metro quadrado, e número de bens do imobilizado). Com isso os autores acreditam que alcançaram o objetivo proposto pelo trabalho oferecendo aos gestores informações que permitam priorizar determinados serviços, visualizar a classe de idosos que possui mais custos e quais os custos que podem ser eliminados ou minimizados.

Diante do exposto vemos que estudos anteriores apontam a necessidade de uma gestão de custos das organizações sem fins lucrativos, apontando que esta é uma ferramenta que auxilia a tomada de decisão por parte dos gestores, bem como proporciona uma melhor gestão dos recursos disponíveis.

## 2.2 Contabilidade de Custos na área da Saúde

Implantar um sistema de custo na área da saúde, em específico nos hospitais, requer a passagem por oito fases distintas: 1- Conhecimento da Instituição, 2- Estruturação de centros de custos; 3- Alocação dos custos diretos; 4- Identificação dos critérios de rateio; 5- Distribuição dos custos comuns; 6- Rateios dos Centros de Custos Administrativos; 7- Rateio dos Centros de Custos Auxiliares de Produção; e por último 8- Custos por Procedimentos. (MADEIRA, TEIXEIRA, 2004). Outros estudos foram realizados no que se refere à Contabilidade de Custos em Hospitais.

Gomes *et al.* (2007) com o objetivo de comparar a percepção dos administradores de hospitais públicos e privados em relação ao sistema de custos implantado, entrevistou 41 gestores, sendo 22 da rede privada e 19 da rede pública. Os autores testaram a hipótese de que existe diferença significativa entre a percepção dos gestores públicos e privados. Após a aplicação do questionário foi alcançado o seguinte resultado conforme evidenciado no quadro 1:

Quadro 1: Resultados da Pesquisa sobre Percepção dos Gestores de Hospitais

Variáveis referentes às informações geradas pelo sistema em uso	Percepção entre os agentes
Satisfação das necessidades do hospital	Diferença significativa
Eficácia das informações frente às necessidades dos usuários	Diferença significativa
Importância das informações de custos no cotidiano	Não possui diferença significativa
Promoção da qualidade dos serviços e da efetividade do hospital	Diferença significativa
Características de funcionamento do hospital	Diferença significativa
Disponibilidade das informações de custos para os usuários	Diferença significativa
Investimentos para divulgação de custos hospitalares	Diferença significativa

Fonte: Adaptado de Gomes *et al.* (2007).

Os dados apontam para um possível desconhecimento do método em uso. A pesquisa conclui que na maioria das variáveis pesquisadas existe diferença significativa, e que os respondentes dos hospitais privados em sua maioria, consideram o sistema de custos adotado nas suas entidades como satisfatório no que se refere ao atendimento das necessidades do hospital e de seus usuários.

Borget, Alves e Schultz (2010) realizaram um levantamento com funcionários de um hospital público do Rio Grande do Sul especializado em Traumatologia e Cirurgia de Trauma. Os funcionários foram divididos em dois grupos: Nível superior (médicos, fisioterapeutas, enfermeiros) e Nível técnico (técnicos gessistas, auxiliares técnicos, técnicos em enfermagem). Quando questionados sobre o conhecimento do sistema de custos do hospital 85,19% dos respondentes de nível superior afirmaram não possuir nenhum conhecimento, contra 56,76% do pessoal de nível técnico; Quanto aos Custos dos procedimentos realizados no setor, 64,29% do pessoal de nível superior respondeu não ter nenhum conhecimento, e do pessoal de nível técnico 62,16%. Estes também foram questionados quanto à forma de participação no processo de implantação do sistema de custos e os dois grupos de funcionários responderam em sua maioria que participaram fornecendo informações quanto à quantidade gasta em suas atividades com materiais.

Conforme abordado, percebe-se que os gestores possuem necessidade de que o sistema de custos deve objetivar não somente o controle dos recursos oferecidos a estas entidades, mas também uma análise interna que possibilite à gerência um melhor conhecimento dos resultados e do funcionamento da organização.

Assim, este estudo busca adaptar um modelo de gerenciamento de custo em uma entidade do terceiro setor, ligada a área da saúde, para que os usuários internos possam ter a condição de monitoramento dos gastos por atividade desenvolvida.

### **3 METODOLOGIA**

A tipologia segundo aos objetivos da pesquisa utilizados foi o método exploratório. Segundo Beuren *et. al* (2003, p.80) “por meio do estudo exploratório, busca-se conhecer com maior profundidade o assunto, de modo a torná-lo mais claro ou construir questões relevantes para a conclusão.”

Quanto à abordagem do problema foi usado o método qualitativo em que se procurou verificar os tipos de gastos por atividade dos serviços prestados pela entidade, categorizando conforme recomenda a ITG 2002. Para atingir este objetivo foram realizadas visitas *in-locus* na entidade com reuniões pré-agendadas com os responsáveis pela área financeira e a coordenação de projetos. As entrevistas possuíam questões não estruturadas para levantamento dos critérios de arbitragem que fundamenta o modelo de custo utilizado pela OSCIP. Em um segundo momento o contato com a entidade foi via internet para recebimento dos documentos e relatórios utilizados no controle interno como: balanço patrimonial, demonstração de resultado do período, relatório de atividades, modelo de controle de custos.

Buscou-se evidenciar as análises dos dados os insumos utilizados por cada departamento através da análise de conteúdo no modelo de relatório de apuração de custos disponibilizado pela entidade.

A escolha da entidade deu-se por conveniência, pelo fato da entidade ter aceitado participar como práticas de ensino no ano de 2014 na disciplina de Contabilidade Aplicada ao Terceiro Setor na graduação, e disponibilizar os dados necessários para realização da pesquisa.

O modelo de alocação de custos pela entidade serviu como matéria prima de análise documental, proporcionando uma melhor visão ao problema, possibilitando uma reelaboração do modelo utilizado pela entidade a partir dos marcos teórico das normas brasileiras de contabilidade. Esta tipologia de análise, considerada que os materiais de pesquisa não receberam tratamento analítico (GIL, 2002, p. 11).

### **4 RESULTADOS DA PESQUISA**

O objetivo deste trabalho foi conhecer o procedimento de apuração dos custos de uma entidade sem fins lucrativos e propor uma melhoria deste, visto que o adotado pela entidade não fornecia informações detalhadas dos gastos por departamento.

O Grupo de Ajuda à Criança Carente com Câncer de Pernambuco (GAC) é uma instituição sem fins lucrativos, reconhecida como de Utilidade Pública Federal (Port. 3.101/2009), Estadual (Port. 12.533/2004) e Municipal (Port. 16.753/2002), inscrita no Conselho Municipal de Assistência Social – CMAS e no Conselho Municipal de Proteção e Promoção dos Direitos da Criança e do Adolescente – COMDICA.

O GAC-PE foi criado em março de 1997 e tem por objetivo proporcionar melhoria da qualidade de vida, minimizar o sofrimento, a elevação da autoestima e a inserção na sociedade das crianças e adolescentes com câncer e de seus familiares, tendo como valores; o respeito, a transparência, a competência e o compromisso. A maioria atendida são crianças e adolescentes com câncer que veem de famílias em situação de vulnerabilidade social. A entidade possui capacidade total de até 42 pacientes internados e 1.490 pacientes.

Para o alcance destes objetivos, a entidade possui diversas atividades, conforme descrição no quadro 2:

Quadro 2: Atividades desenvolvidas pelo GAC

<b>Objetivo</b>	<b>Descrição</b>
Capacitar equipes de saúde da família, para suspeição e diagnóstico precoce do câncer infanto-juvenil, de forma participativa, construindo protocolos de referência e organização dos serviços de atenção primária à saúde.	Projeto Diagnóstico Precoce do Câncer infanto-juvenil
Contribuir com o suporte nutricional da criança e do adolescente em tratamento de câncer.	Entrega de Cestas básicas e produtos para complemento nutricional
Minimizar o sofrimento, humanizar o atendimento elevando a autoestima, inserindo-os nas relações socioculturais.	Oficinas na Brinquedoteca
Promover mais conforto aos pacientes e seus acompanhantes durante o atendimento ambulatorial.	Fornecimento de refeições durante atendimento ambulatorial
Proporcionar um maior conforto à criança e ao adolescente com câncer internado para tratamento.	Entrega de Fraldas descartáveis

Fonte: Adaptado do Ministério da Justiça 2012.

Para a realização dessas atividades, a entidade conta com recursos oriundos de doações parcerias com agentes públicos e privados e doações eventuais. A entidade não conta com recursos próprios para a realização das atividades. Conforme foi observado na Prestação de contas da entidade divulgada no *site* do Ministério da Justiça o percentual de recursos recebidos pela entidade foi assim distribuído conforme quadro 3:

Quadro 3: Fontes de Recursos que custeiam as atividades do GAC

<b>Origem das Fontes dos Recursos</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>
Própria (recursos decorrentes da prestação de serviços da entidade)	-	-	-
Própria (recursos decorrentes de mensalidades /doações dos membros ou associados)	-	-	-
Privada (recursos de doações e parcerias com empresas e entidades privadas)	5%	5%	7%
Privada (recursos de doações eventuais)	93%	93%	93%
Pública (recursos de subvenções, convênios e parcerias com órgãos ou entidades públicas)	2%	2%	-
Internacional Privada (recursos de entidades e organizações internacionais)	-	-	-
Internacional Pública (recursos de países estrangeiros, ONU, etc.)	-	-	-

Fonte: Adaptado da Prestação de Contas divulgada pela entidade no site do Ministério da Justiça 2010 a 2012.

Os dados apresentados no quadro 3, a entidade depende de recursos externos, tornando-se relevante então um sistema de apuração de custos que proporcione um

controle eficaz dos gastos ocorridos em cada atividade, para que os recursos disponíveis possam ser utilizados de forma eficiente.

A entidade disponibilizou para o presente estudo apenas o modelo do sistema de custeio adotado pela organização, sendo que não foram disponibilizados dados financeiros. O modelo utilizado pela entidade pode ser visualizado no quadro 4:

Quadro 4: Método de Controle de custos adotado pela entidade<sup>2</sup>

Meses	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril
<b>Receitas</b>				
Saldo Remanescente de 2013				
Saldo do Mês Anterior				
Saldo das Entradas do Mês				
Saldo Acumulado				
<b>Despesas</b>				
<b>Despesa com Pessoal</b>				
Subtotal				
<b>Despesas Administrativas</b>				
Subtotal				
<b>Despesas Operacionais</b>				
Subtotal				
<b>Obrigações Tributárias</b>				
Subtotal				
<b>Despesas Gerais</b>				
Subtotal				
<b>Medicamentos/Exames</b>				
Subtotal				
<b>Eventos</b>				
<i>Subtotal</i>				
<i>Saldo das Saídas</i>				
<b>Total das Entradas</b>				
<b>Total das Saídas</b>				
<b>Saldo Final</b>				

Fonte: Modelo disponibilizado pela entidade pesquisada

O modelo evidencia que, diante das atividades exercidas pelas entidades e relevância de cada departamento para a execução das mesmas, o modelo proposto baseia-se no Método de Custeio por absorção com Departamentalização, através dos centros de custos. A entidade possui três centros de custos: 1) Centros De Custos Produtivos; 2) centros de Custos Auxiliares e 3) Centros de Custos Administrativos. Estes centros de custos recebem os Custos Indiretos através de critérios de rateio preestabelecidos.

Os Centros de Custos produtivos são aqueles que desempenham as atividades principais da organização e estão diretamente ligados aos pacientes. Este centro de custo está subdividido conforme apresentado no quadro 5:

<sup>2</sup> A Entidade disponibilizou o relatório completo, neste trabalho porém, foi reproduzido apenas a tabela para três meses para uma melhor visualização do modelo adotado pela entidade.



Quadro 5: Centros de custos elaborados

<b>Centro de Custos</b>	<b>Objetivo</b>	<b>Unidade de produção</b>
Alimentação	Responsável pelo fornecimento de refeições para os pacientes e familiares atendidos no ambulatório. Trata-se de refeições produzidas pela cozinha da instituição ou fornecidas por terceiros através de parcerias	Número de Refeições produzidas
Projetos	Desenvolvimento de palestras educacionais sobre saúde em ambiente externo buscando levar conhecimentos que possam ajudar as pessoas no tratamento do câncer e inserir os pacientes na sociedade	Número de eventos e palestras realizadas
Assistencial	Como os pacientes alcançados pelo GAC são de famílias carentes, essa atividade consiste em entrega de fraldas, e realização de exames para os pacientes.	Número de itens entregues
Nutricional	Entrega de cestas básicas e produtos nutricionais com o intuito de proporcionar mais conforto e suporte nutricional as crianças atendidas pelo GAC	Cestas Básicas concedidas
Brinquedoteca	Este departamento existe para minimizar o sofrimento e humanizar o atendimento elevando a autoestima, inserindo-os nas relações socioculturais.	Número de crianças recebidas

Fonte: Elaborado com base na pesquisa realizada na entidade.

O Critério de rateio para as atividades dos Centros de custos produtivos será o volume de atividades realizadas por cada departamento. Podemos exemplificar da seguinte forma no quadro 6:

Quadro 6: Critério de Rateio para os custos Indiretos nos Centros de custos produtivos

<b>Centro de Custos</b>	<b>Atividades Realizadas<sup>3</sup></b>	<b>Rateio dos custos Indiretos</b>
Centro de Custos de alimentação	5 mil pratos concedidos	36,76%
Centro de custos de projetos	3 eventos realizados	0,02%
Centro de Custos assistencial	8 mil fraldas entregues	58,81%
Centro de custos nutricional	200 cestas básicas entregues	1,47%
Centro de custos da brinquedoteca	400 crianças recebidas	2,94%

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados da entidade.

O terceiro tipo de centro de custos é o Centro de Custo Auxiliar. Estes existem para prestar serviços que servem de suporte aos centros produtivos. Este Centro de custos está subdividido em: recepção e o almoxarifado e terão seus custos rateados com base no número de funcionários.

Por fim, os centros de custos administrativos estão subdivididos em: Coordenação do voluntariado; Administração financeira; Relacionamento Institucional;

<sup>3</sup> Todo o volume de dados foi apenas colocado como forma de exemplificar o critério de rateio utilizado, não referindo-se ao volume de atividades real da entidade.

e Administração geral. Assim como o Centro de Custos Auxiliar, o Centro de Custos Administrativo terá como critério de rateio o número de funcionários.

Diante disso, foi sugerida uma proposta de modelo de controle de custos para a entidade, de forma que esta apure seus custos inerentes a cada atividade. Vale salientar que os custos indiretos rateados para os Centros de Custos Auxiliar e Administrativo referem-se aos gastos inerentes à entidade como um todo e que não são específicos de apenas um centro de custo, tal como Energia elétrica, água, telefone.

Os custos indiretos que ocorrerem no centro produtivo serão rateados entre os seus departamentos conforme os critérios anteriormente citados.

Quadro 7: Modelo de controle de custos proposto

Meses	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril
<b>Receitas</b>				
Saldo Remanescente de 2013				
Saldo do Mês Anterior				
Saldo das Entradas do Mês				
Saldo Acumulado				
<b>Centros de custos Produtivos</b>				
<b>Alimentação</b>				
<i>Custos Diretos</i>				
Salários e encargos				
Matéria Prima para o preparo				
Outros custos diretos				
<i>Custos Indiretos (conforme critério de rateio)</i>				
<i>Depreciação dos bens do Ativo Imobilizado</i>				
<b><u>SUBTOTAL</u></b>				
<b>Projetos</b>				
<i>Custos Diretos</i>				
Salários e encargos				
Material utilizado nas palestras e eventos				
Outros custos diretos				
<i>Custos Indiretos (conforme critério de rateio)</i>				
<i>Depreciação dos bens do Ativo Imobilizado</i>				
<b><u>SUBTOTAL</u></b>				
<b>Assistencial</b>				
<i>Custos Diretos</i>				
Salários e encargos				
Medicamentos entregues				
Fraudas entregues				
Exames realizados				
Outros custos diretos				
<i>Custos Indiretos (conforme critério de rateio)</i>				
<i>Depreciação dos bens do Ativo Imobilizado</i>				
<b><u>SUBTOTAL</u></b>				
<b>Nutricional</b>				
<i>Custos Diretos</i>				

Salários e encargos				
Alimentos para a cesta básica				
Produtos Nutricionais entregues				
Outros custos diretos				
<i>Custos Indiretos (conforme critério de rateio)</i>				
<i>Depreciação dos bens do Ativo Imobilizado</i>				
<b><u>SUBTOTAL</u></b>				
<b>Brinquedoteca</b>				
Salários e encargos				
Outros custos diretos				
<i>Custos Indiretos (conforme critério de rateio)</i>				
<i>Depreciação dos bens do Ativo Imobilizado</i>				
<b><u>SUBTOTAL</u></b>				
<b>Centros de custos Auxiliar</b>				
<b>Recepção</b>				
<i>Custos Diretos</i>				
Salários e encargos				
Material de expediente				
Outros custos diretos				
<i>Custos Indiretos (conforme critério de rateio)</i>				
<i>Depreciação dos bens do Ativo Imobilizado</i>				
<b><u>SUBTOTAL</u></b>				
<b>Almoxarifado</b>				
<i>Custos Diretos</i>				
Salários e encargos				
Material de expediente				
Outros custos diretos				
<i>Custos Indiretos (conforme critério de rateio)</i>				
<i>Depreciação dos bens do Ativo Imobilizado</i>				
<b><u>SUBTOTAL</u></b>				
<b>Centros de custos Administrativos</b>				
<b>Coordenação do voluntariado</b>				
<i>Custos Diretos</i>				
Salários e encargos				
Material de expediente				
Outros custos diretos				
<i>Custos Indiretos (conforme critério de rateio)</i>				
<i>Depreciação dos bens do Ativo Imobilizado</i>				
<b><u>SUBTOTAL</u></b>				
<b>Administração financeira</b>				
<i>Custos Diretos</i>				
Salários e encargos				
Material de expediente				
Outros custos diretos				
<i>Custos Indiretos (conforme critério de rateio)</i>				

<i>Depreciação dos bens do Ativo Imobilizado</i>				
<b><u>SUBTOTAL</u></b>				
<b>Relacionamento Institucional</b>				
<i>Custos Diretos</i>				
Salários e encargos				
Material de expediente				
Outros custos diretos				
<i>Custos Indiretos (conforme critério de rateio)</i>				
<i>Depreciação dos bens do Ativo Imobilizado</i>				
<b><u>SUBTOTAL</u></b>				
<b>Administração geral</b>				
<i>Custos Diretos</i>				
Salários e encargos				
Material de expediente				
Outros custos diretos				
<i>Custos Indiretos (conforme critério de rateio)</i>				
<i>Depreciação dos bens do Ativo Imobilizado</i>				
<b><u>SUBTOTAL</u></b>				
<b><u>TOTAL DAS SAÍDAS</u></b>				
<b>Total das Entradas</b>				
<b>Total das Saídas</b>				
<b><u>Saldo Final</u></b>				

Fonte: Elaborado pelos autores a partir da ITG 2002.

Este modelo resumido apresentado no quadro 7 tem como objetivo auxiliar a responder algumas questões de controle tais como: as variações no volume de atividades, os custos específicos a cada atividade e o valor dos custos indiretos atribuídos a cada a cada um. Vale ressaltar, que uma limitação deste modelo é o fato de todo critério de rateio ser arbitrário, ou seja, é resultante de uma análise pessoal, sendo que poderiam ser adotados outros critérios para os custos indiretos, alterando assim a mensuração dos custos totais para cada departamento.

O modelo proposto adotou o rateio para o controle dos custos visto que este é o método aceito pela legislação brasileira para fins fiscais e societários, mesmo considerando que o mesmo possui ineficiência para a tomada de decisões, decorrente da inexatidão e arbitrariedade na escolha dos critérios de rateio. Para estudos futuros, sugere-se testar de forma gerencial um modelo com base em outros critérios de rateio para testar a eficiência de monitoramento de gastos.

## 5 CONCLUSÃO

O objetivo deste estudo foi adaptar um modelo de apuração de custos apropriado às necessidades do Grupo de Ajuda à Criança Carente com Câncer em Pernambuco, uma entidade sem fins lucrativos, reconhecida como Utilidade Pública Federal com base nas normas brasileiras de contabilidade.

O relatório das visitas *in-locus*, apontavam para procedimentos de apuração de despesas e ao fim do período realizava a verificação dos recursos disponíveis e dos

gastos sem segregação das receitas e despesas conforme exigido pela ITG 2002. O modelo sugerido através deste trabalho dividiu a organização em centros de custos, elencou as atividades de cada um e definiu critérios de rateio para os custos indiretos.

Considerando que uma limitação deste modelo é o fato de todo critério de rateio ser arbitrário, ou seja, é resultante de uma análise pessoal, sendo que poderiam ser adotados outros critérios para os custos indiretos, alterando assim a mensuração dos custos totais para a entidade. Acredita-se que o modelo proposto pode auxiliar a gestão no melhor controle dos seus gastos e um mapeamento dos centros de custos com maior utilização dos recursos disponíveis para a execução das atividades da entidade.

## REFERÊNCIAS

BORGET, A.; ALVES, R.V.; SCHULTZ, C.A. Processo de implementação de um sistema de gestão de custos em hospital público: um estudo das variáveis intervenientes. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, UFSC, Florianópolis, v.7, n°14, p. 97-120, jul./dez., 2010.

CALEGARE, L., PEREIRA, B.A.D. Tipos de receitas que podem ser captadas pelas Entidades do Terceiro Setor. **Anais...**In: Congresso Responsabilidade e Reciprocidade. Fundação AntonioMeneghetti& Faculdade AntonioMeneghetti – Recanto Maestro | 2011.

FAGUNDES, J.A.; BUTNER, L.B.; MACIEL, N. P. Formalização Contábil em Entidade de Assistência Social: Um Estudo de Caso sob a Ótica da Gestão de Custos. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 12, n. 21, p. 59-67, 1º semestre 2012.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GOMES, M.C.S.; FILHO, J.F.R.; LAGIOIA, U.C.T.; SANTIAGO, H.L.F; LIMA, A.E.A.; GOMES, R.B. Uma Abordagem Comparativa Acerca da Utilização de Sistemas de Custos em Hospitais Públicos e Privados da Região Metropolitana do Recife. **Anais...** In: I Seminário UFPE de Ciências Contábeis. Recife, Pernambuco 17 à 19 de Setembro de 2007.

IBGE (2010) **As Fundações Privadas e Associações sem fins lucrativos no Brasil**. Disponível em:

<[ftp://ftp.ibge.gov.br/Fundacoes\\_Privadas\\_e\\_Associacoes/2010/fasfil.pdf](ftp://ftp.ibge.gov.br/Fundacoes_Privadas_e_Associacoes/2010/fasfil.pdf)>

JC Online (2013). **Saúde destina R\$ 48,9 milhões para Santas Casas de Pernambuco**. Disponível em:

<<http://jconline.ne10.uol.com.br/canal/cidades/saude/noticia/2013/12/23/saude-destinar-489-milhoes-para-santas-casas-de-pernambuco-110691.php>>

JÖNSSON, S.; LUKKA, K. There and Back Again: Doing Interventionist Research in Management Accounting. **Handbooks of Management Accounting Research**; Volume 1, 2006, Pages 373–397.

LEONE, G. S. **Curso de contabilidade de custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LIMA, Sheyla Maria Lemos et al. Hospitais filantrópicos e a operação de planos de saúde próprios no Brasil. **Rev. Saúde Pública [online]**. 2007, vol.41, n.1, pp. 116-123.

MADEIRA, G.J; TEIXEIRA, M.F. Custos Hospitalares: uma proposta de implantação. **Contabilidade Vista e Revista**, Belo Horizonte, v.15, n.3, p.45-61; dez.2004.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos** - 9.ed. – São Paulo : Atlas, 2003.

MARTINS, O.S.; NETO, C.P.; ARAÚJO, A. O. A Gestão Estratégica de Custos nas Organizações do Terceiro Setor: um estudo de caso no Estado da Paraíba. **Revista Contabilidade Vista e Revista**; Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 19, n. 2, p. 61-84, abr./jun. 2008.

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

ZACARIAS, F.L.B.; LEONARDO, V.S.; SILVA, A.T.; 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**, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 19, n. 4, p. 85-106, out./dez. 2008.