

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

Marina Furtado Coronel

**APURAÇÃO DE CUSTOS E RESULTADOS EM UMA CLÍNICA DE ASSISTÊNCIA
A IDOSOS**

Santa Maria, RS
2017

Marina Furtado Coronel

**APURAÇÃO DE CUSTOS E RESULTADOS EM UMA CLINICA DE ASSISTÊNCIA
A IDOSOS**

Trabalho de Conclusão apresentado ao Curso de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito para a obtenção do título de **Bacharel em Ciências Contábeis.**

Orientadora: Prof^a. Dr^a. Marivane Vestena Rossato

Santa Maria, RS

2017

Marina Furtado Coronel

**APURAÇÃO DE CUSTOS E RESULTADOS EM UMA CLINICA DE ASSISTÊNCIA
A IDOSOS**

Trabalho de Conclusão apresentado ao Curso de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito para a obtenção do título de **Bacharel em Ciências Contábeis**.

Aprovado em 05 de dezembro de 2017:

Marivane Vestena Rossato, Dra. (UFSM)
(Presidente/Orientador)

Ney Izaguirry de Freitas Junior, Ms. (UFSM)

Juliani Karsten Alves (UFSM)

Santa Maria, RS

2017

AGRADECIMENTOS

A meus pais, por serem minha base e meu exemplo. Vocês me inspiram todos os dias e o apoio de vocês foi fundamental para chegar até aqui.

Aos meus irmãos, por serem meus companheiros de caminhada e estarem sempre torcendo por mim, vocês são meu maior orgulho e terão sempre minha admiração.

A Caduceu Júnior, por me proporcionar aprendizado e desenvolvimento, por ter nela encontrado meu propósito profissional, e a todos que lá trabalharam comigo pelo suporte e confiança de sempre.

A minha orientadora, Prof. Marivane Vestena Rossato agradeço por toda a dedicação, nessa caminhada, não apenas no desenvolver deste trabalho, mas em toda a trajetória da graduação. És exemplo de profissional, e espero poder trilhar um caminho tão brilhante quanto o seu.

E a todos que de alguma forma contribuíram para a minha formação deixo aqui o registro da minha gratidão.

RESUMO

APURAÇÃO DE CUSTOS E RESULTADOS EM UMA CLÍNICA DE ASSISTÊNCIA A IDOSOS

AUTORA: Marina Furtado Coronel
ORIENTADORA: Marivane Vestena Rossato

A prestação de serviço de assistência ao idoso consiste em uma alternativa as famílias que não têm condições de prover esses cuidados. As Instituições de Longa Permanência para Idosos – ILPI são uma opção. Nelas os idosos são classificados por modalidades de acordo com o seu grau de dependência. Para que possa ser realizado esse trabalho é importante estabelecer se o valor cobrado por modalidade supre os gastos da mesma, para que tenham sustentabilidade econômico-financeira. A partir disso, a problemática desta pesquisa consistiu em averiguar: quais os custos por modalidade de atendimento na clínica e quais os resultados alcançados no ano de 2017. Para responder a essa problemática estabeleceu-se como objetivo geral apurar os custos e resultados associados à manutenção das modalidades de atendimento junto a uma clínica de assistência ao idoso, localizada no município de Santa Maria – RS, no ano de 2017. Quanto a sua metodologia, a pesquisa se caracteriza como sendo de natureza qualitativa. Para o atendimento dos seus objetivos, esta consiste em uma pesquisa descritiva. Nos procedimentos adotados, o estudo utilizou-se de pesquisa documental; de observação; e, da técnica de levantamento por meio de uma entrevista semiestruturada. Além disso, a pesquisa classifica-se como estudo de caso. Dentre os principais resultados, destaca-se a modalidade III como a mais lucrativa em relação as demais, gerando um lucro de R\$ 39.038,40 no período estudado. Vale ressaltar que todas as modalidades tiveram um resultado positivo.

Palavras-chave: Assistência ao idoso. Custos por modalidade. Resultado por modalidade.

ABSTRACT

CALCULATION OF COSTS AND RESULTS IN A CLINIC OF ASSISTANCE TO ELDERLY

AUTHOR: Marina Furtado Coronel
ADVISOR: Marivane Vestena Rossato

The provision of care services to the elderly consists of an alternative to families that can not provide these care. The Long Stay Institutions for the Elderly - ILPI are an option, in which the elderly are classified by modalities according to the grade of dependency of each one, in order to be able to perform this work it is important to establish if the amount charged by modality supplies the expenses to be economic and financially sustainable. From this, the problem of this research consisted of finding out: which are the cost per modality of care in the clinic and which are the results achieved in the year of 2017. In order to respond to this problem, it was established as a general objective to determine the costs and results associated with maintenance of care modalities at an elderly care clinic, located in the municipality of Santa Maria - RS, in the year of 2017. About its methodology, the research is characterized as being of a qualitative nature, in order to meet its objectives, this is a descriptive search. In the adopted procedures, the study used of documentary research; of observation; and of the survey technique by means of a semi-structured interview. In addition, the research is classified as a case study. Among the main results, modality III stands out as the most profitable in relation to the others, generating a profit of R\$39.038,40 in the period of studied. It is noteworthy that all modalities had a positive result.

keywords: Elderly care. Costs by modality. Result by modality.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Objetivos específicos e procedimentos técnicos utilizados.....	32
Quadro 2 – Número de idosos por modalidade.....	34
Quadro 3 – Gastos – mão-de-obra direta.....	35
Quadro 4 – Salários - funcionários na modalidade I.....	36
Quadro 5 – Salários - funcionários na modalidade II.....	37
Quadro 6 – Salários - funcionários na modalidade III.....	38
Quadro 7 – Custo com alimentação.....	39
Quadro 8 – Investimento em imobilizado - assistência.....	40
Quadro 9 – Custo com depreciação.....	40
Quadro 10 – Custo com depreciação por modalidade.....	41
Quadro 11 – Custos com EPI por modalidade.....	42
Quadro 12 – Custos com produtos da farmácia.....	42
Quadro 13 – Custos totais por modalidade.....	43
Quadro 14 – Despesas médias mensais.....	43
Quadro 15 – Investimento em imobilizado - administrativo.....	44
Quadro 16 – Despesa com depreciação mensal.....	45
Quadro 17 – Despesas totais.....	45
Quadro 18 – Valor cobrado por modalidade.....	46
Quadro 19 – Receita - modalidade I.....	46
Quadro 20 – Receita - modalidade II.....	47
Quadro 21 – Receita - modalidade III.....	47
Quadro 22 – Resultado por modalidade.....	48

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	8
1.1	APRESENTAÇÃO DO ESTUDO	8
1.2	ESTRUTURA DO ESTUDO	10
2	REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	11
2.1	CONTABILIDADE GERAL	11
2.1.1	Contabilidade Gerencial	12
2.1.1.1	<i>Formação do preço de venda</i>	13
2.1.1.2	<i>Margem de contribuição</i>	14
2.1.2	Contabilidade de Custos	15
2.1.2.1	<i>Gasto, desembolso, investimento, custo, despesa e perda</i>	17
2.1.2.2	<i>Classificação dos custos</i>	18
2.1.2.3	<i>Métodos de custeio</i>	20
2.1.2.4	<i>Custos na prestação de serviços</i>	24
2.1.2.5	<i>Análise de custos</i>	25
2.2	ASSISTÊNCIA AO IDOSO	27
2.2.1	Características das instituições	27
2.2.1.1	<i>Modalidades das Instituições de Longa Permanência para Idosos</i>	28
3	MÉTODOS E TÉCNICAS	30
4	RESULTADOS E DISCUSSÕES	34
4.1	CARACTERIZAÇÃO DA CLÍNICA DE ASSISTÊNCIA AO IDOSO	34
4.2	IDENTIFICAÇÃO E APURAÇÃO DOS GASTOS POR MODALIDADE DE ASSISTÊNCIA AO IDOSO	35
4.2.1	Custo com Mão-de-Obra Direta	35
4.2.2	Custo com Alimentação	38
4.2.3	Custos Indiretos	39
4.2.3.1	<i>Custo com depreciação</i>	39
4.2.3.2	<i>Custo com Equipamentos de Proteção Individual - EPI</i>	41
4.2.3.3	<i>Custo com farmácia</i>	42
4.2.4	Custos totais por modalidade	43
4.3	DESPESAS GERAIS	43
4.4	RESULTADOS DE CADA MODALIDADE	45
5	CONCLUSÃO	50
	REFERÊNCIAS	52
	APÊNDICE A – ENTREVISTA SEMIESTRUTURADA	55

1 INTRODUÇÃO

Este capítulo tem por finalidade apresentar aspectos introdutórios ao estudo realizado. Ele está dividido em duas partes, a apresentação do estudo, que aborda o tema e sua contextualização, o problema, a justificativa para sua elaboração e os objetivos gerais e específicos. E, dando continuidade, apresenta a segunda parte, que delimita a estrutura do estudo.

1.1 APRESENTAÇÃO DO ESTUDO

O envelhecimento populacional vem acontecendo em vários países. O número de pessoas que nasce, cresce de maneira inferior ao número de pessoas idosas, gerando um contexto de grandes mudanças na estrutura de gastos dos países em algumas áreas importantes.

Essas transformações se refletem na estrutura etária, cujo cume da pirâmide se amplia e a base se estreita, indicando uma proporção maior de idosos na população e menor de crianças e jovens, em um movimento que se denomina envelhecimento populacional pela base, ocasionado pela redução da fecundidade, e pelo topo, ocasionado pela redução da mortalidade nas idades avançadas (CAMARANO, KANSO e MELLO, 2004).

No Brasil, o ritmo de crescimento da população idosa tem sido constante. Segundo a Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios - PNAD (2015), em 2004, 9,7% do País se encontrava com uma população de 60 anos ou mais de idade, já no ano de 2015 a população que se encaixa nessa faixa etária aumentou para 14,3%. (IBGE. Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios: síntese de indicadores: 2016, p. 37).

A legislação brasileira estabelece que o cuidado dos membros dependentes é de responsabilidade de seus familiares, mas na atual conjuntura que se vive em que homens e mulheres da família trabalham e não podem ficar em casa tomando conta do familiar idoso, torna-se cada vez mais difícil manter esse papel. Perante isto, o Estado e o mercado privado passam a assumir essa responsabilidade proporcionando uma alternativa para esses cuidados.

As alternativas são as Instituições Residenciais sob Sistema Participativo (IRSP) e as Instituições de Longa Permanência para Idosos (ILPI), sendo a última o objeto do presente estudo.

Segundo Camarano e Kanso (2010) entende-se ILPI como sendo “uma residência coletiva, que atende tanto idosos independentes em situação de carência de renda e/ou de família, quanto aqueles com dificuldades para o desempenho das atividades diárias, que necessitem de cuidados prolongados.”

A necessidade de assistência permanente ao idoso gera um custo elevado, que é variável conforme o grau de dependência de cada um. Por isso, a contabilidade de custos exerce um papel fundamental nas ILPI, possibilitando o conhecimento de todos os gastos associados à prestação do serviço de assistência ao idoso e gerando informações úteis à tomada de decisão.

Tendo isso em vista, a apuração dos custos e resultados de uma clínica de assistência ao idoso possibilita que a gestão possa ter acesso à informação pertinente para o melhor gerenciamento da empresa.

Nesse contexto, este estudo delimitou-se na apuração dos custos e resultados de uma clínica de assistência a idosos localizada no município de Santa Maria – RS, no ano de 2017. E deste modo, a problemática desta pesquisa consiste em averiguar: quais os custos por modalidade de atendimento na clínica e quais os resultados alcançados no ano de 2017?

No sentido de suprir a problemática exposta, tem-se como objetivo geral apurar os custos e resultados associados à manutenção das modalidades de atendimento junto a uma clínica de assistência ao idoso, localizada no município de Santa Maria – RS, no ano de 2017.

A fim de atingir o objetivo geral foram delimitados os seguintes objetivos específicos: (a) descrever o funcionamento da clínica, considerando as modalidades de assistência; (b) identificar e apurar o custo de cada modalidade de atendimento; (c) apurar e analisar o resultado das modalidades.

É importante ressaltar que são poucos os estudos desenvolvidos com clínicas de assistência aos idosos, que consideram a apuração de custos e resultados. Na sua maioria são voltados para a área da saúde. No entanto, um estudo desenvolvido por Lunardi e Marian (2012) buscou entender qual o custo que a ILPI tem, por hóspede, para prestar seus serviços. Dentre os resultados encontrados foi possível identificar

que a contabilidade de custos era pouco aplicada, e que nos meses em que a pesquisa foi aplicada a modalidade que apresentou maior custo foi a de grau III.

1.2 ESTRUTURA DO ESTUDO

Este estudo está constituído de 5 capítulos: Introdução, Revisão Bibliográfica, Métodos e Técnicas, Resultados e Discussão e Conclusão.

A introdução está constituída da apresentação do estudo e da estrutura do estudo. Neste capítulo é abordada a delimitação do tema, a problemática da pesquisa, sua justificativa e objetivos.

No segundo capítulo, de revisão bibliográfica, estão contemplados os principais aspectos sobre contabilidade gerencial e contabilidade de custos, e as definições e classificações das instituições de assistência ao idoso.

O terceiro capítulo aborda os métodos e técnicas utilizados no estudo, trazendo o seu enquadramento científico, que consiste na sua classificação, método e técnicas utilizadas.

O capítulo dos resultados e discussão expõe os dados coletados e tabulados, suas análises e os resultados obtidos.

Para encerrar o presente estudo, apresenta-se o capítulo final, onde são apresentadas as conclusões do trabalho, bem como as limitações na realização do estudo e recomendações para trabalhos futuros.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Neste capítulo são abordados conceitos e teorias inerentes ao desenvolvimento do presente estudo, com o objetivo de dar sustentação e embasamento teórico às análises e discussões realizadas.

De acordo com Beuren (2008, p. 70), o capítulo da fundamentação teórica “é de fundamental importância para análise e interpretação de dados coletados, principalmente à interpretação, uma vez que ele busca relacionar os dados empíricos com a teoria”.

2.1 CONTABILIDADE GERAL

A contabilidade é definida por Gonçalves e Baptista (2011, p. 3) como sendo a “Ciência que tem por objetivo o estudo do Patrimônio a partir da utilização de métodos especialmente desenvolvidos para coletar, registrar, acumular, resumir e analisar todos os fatos que afetam a situação patrimonial de uma pessoa”.

A função da contabilidade, conforme Franco (2009, p. 19) “é registrar, classificar, demonstrar, auditar e analisar todos os fenômenos que ocorrem no patrimônio das entidades, objetivando fornecer informações, interpretações e orientações sobre a composição e as variações desse patrimônio [...]”.

Já para Franco (1996, p. 19) a contabilidade “é um conjunto de conhecimentos sistematizados, com princípios e normas próprias, ela é, na acepção ampla do conceito de ciência, uma das ciências econômicas e administrativas”.

Em se tratando do objetivo da contabilidade, Ribeiro (2013, p. 4) registra que se constitui “no estudo e no controle do patrimônio e de suas variações, visando ao fornecimento de informações que sejam úteis para a tomada de decisões”.

A contabilidade estuda o patrimônio em seus diferentes aspectos, sendo eles classificados em quantitativos e qualitativos. Segundo Ribeiro (2013, p. 4), o aspecto qualitativo refere-se “à expressão dos componentes patrimoniais, segundo a natureza de cada um. Trata do detalhamento desses componentes, segundo a sua espécie”.

O mesmo autor (2013, p.4) define o aspecto quantitativo da contabilidade como aquele que se refere “à expressão dos componentes patrimoniais em termos monetários”.

Conforme Pizzolato (2012, p. 193) “a Contabilidade Geral envolve o registro sistemático das informações contábeis, sua devida classificação e a produção dos relatórios fundamentais”.

Na contabilidade geral, se insere a contabilidade gerencial, que gera informações úteis à administração para tomada de decisão.

2.1.1 Contabilidade Gerencial

A contabilidade gerencial pode ser caracterizada, segundo Indícibus (1998, p. 21) como “um enfoque especial conferido às várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na Contabilidade Financeira, na Contabilidade de Custos, na Análise Financeira de Balanços etc”.

Na visão de Marion e Ribeiro (2011, p. 3) a contabilidade gerencial é um sistema de informação que tem por objetivo:

Suprir a entidade com informações não só de natureza econômica, financeira, patrimonial, física e de produtividade, como também com outras informações de natureza operacional, para que possa auxiliar os administradores nas suas tomadas de decisões.

Nesse mesmo sentido, Crepaldi e Crepaldi (2017, p. 4) afirmam que:

Sem o conhecimento do mercado, da concorrência, da formação de preços, do controle dos gastos, do controle dos estoques, do fluxo de caixa, do ponto de equilíbrio, de um planejamento tributário, da legislação pertinente ao seu negócio, os empresários tomam decisões incompatíveis com os objetivos das empresas, levando-as ao encerramento de atividades.

Crepaldi e Crepaldi (2017, p. 1) expõem que a finalidade da contabilidade gerencial pode ser explicada por meio de que “os gestores necessitam de informações de custos e lucratividade de suas linhas de produtos, segmentos do mercado e de cada produto e cliente”. Segundo os mesmos autores (2017, p.1) “se faz necessário um sistema de controle operacional que acentue a melhoria de custos, de qualidade e de redução de tempo de processamento das atividades desenvolvidas por seus funcionários”.

Segundo Ribeiro (2015, p. 14) a contabilidade gerencial tem como objetivo principal,

auxiliar os administradores em suas tomadas de decisões visando alcançar maior produtividade com a otimização dos recursos disponíveis, reduzindo custos e aperfeiçoando a qualidade dos produtos fabricados para melhorar a competitividade da empresa.

Pizzolato (2012, p. 194) relata que a contabilidade gerencial trata-se de qualquer conjunto de informações com origem contábil para circulação interna, na forma adequada para assessorar gerentes no processo decisório.

Vale ressaltar também que “o primeiro passo para uma contabilidade gerencial é que esta seja atualizada, conciliada e mantida com respeito às técnicas contábeis”. (CREPALDI; CREPALDI, 2017, p. 4).

Cabe destacar que está inserida na contabilidade gerencial uma importante decisão que é a formação do preço de venda.

2.1.1.1 Formação do preço de venda

O preço, conforme Crepaldi (2010, p. 358.), “é um dos principais indicadores do valor que uma empresa entrega a seus clientes. Ele é a expressão do valor monetário dos benefícios que a empresa acredita que seus produtos ou serviços trazem para seus clientes”.

Padoveze e Takakura Jr. (2013, p. 200) apresentam que “o objetivo central de qualquer decisão empresarial é a criação de valor para o acionista, via retorno sobre o investimento”. Os autores (2013, p. 200) falam que são três os modelos principais para gestão de preços de venda:

- a) Os modelos de decisão de preço de venda orientados pela teoria econômica: partem da premissa básica que as empresas, agindo de forma racional, procuram maximizar seus lucros, tendo pleno conhecimento da curva de demanda de mercado e de seus custos. Dentro desse modelo é necessária a identificação da estrutura de mercado onde a empresa atua, quais sejam: concorrência perfeita, monopólio, oligopólio e concorrência monopolística;
- b) Os modelos de decisão de preços orientados pelos custos: formam o preço dos produtos, através do cálculo de seus custos e adição de uma margem de lucro objetivada, pressupondo que o mercado absorva a quantidade ofertada ao preço obtido nessa equação;
- c) Os modelos de decisão de preço orientados pelo mercado: levam em consideração somente a demanda do produto ou a ação da concorrência e o valor percebido pelos clientes, ignorando os custos no estabelecimento de preços.

Crepaldi (2010, p. 359) relata que “é importante estabelecer os objetivos ou as políticas de preços antes de tentar fixar um preço para seus produtos. A maximização dos lucros ou uma taxa de retorno almejada são os objetivos usuais das políticas de preços das empresas”.

Martins (2003) aborda a importância do sistema de custos produzir informações que sejam úteis e consistentes com a filosofia da empresa, e principalmente com sua política de preços. Também afirma que “os preços podem ser fixados: com base nos custos, com base no mercado ou com base numa combinação de ambos”. (MARTINS, 2003, p. 218).

Além da definição dos preços de venda, é essencial o cálculo da margem de contribuição para se conhecer o lucro variável marginal do produto.

2.1.1.2 Margem de contribuição

A margem de contribuição, segundo Megliorini (2007, p. 179), “corresponde à diferença entre a receita líquida de vendas e o montante de custos variáveis somado às despesas variáveis”. Megliorini (2007, p. 179) ainda complementa que “ela representa a contribuição dos produtos vendidos para a cobertura dos custos fixos mais as despesas fixas da empresa. Após essa cobertura, o que sobrar será a contribuição ao lucro da empresa”.

A margem de contribuição por unidade para Martins (2003, p. 179) é “a diferença entre o preço de venda e o custo variável de cada produto; é o valor que cada unidade efetivamente traz à empresa de sobra entre sua receita e o custo que de fato provocou e que lhe pode ser imputado sem erro”.

Wernke (2005, p. 99) corrobora da visão de Martins quando registra que a margem de contribuição designa “o valor resultante da venda de uma unidade após serem deduzidos, do preço de venda respectivo, os custos e despesas variáveis associados ao produto comercializado”. O autor (2005, p. 99) ainda afirma que a margem de contribuição pode ser conceituada “como o valor (em \$) que cada unidade comercializada contribui para, inicialmente, pagar os gastos fixos mensais da empresa e, posteriormente, gerar o lucro do período”.

A margem de contribuição se resume, então, no montante das vendas menos os custos variáveis, como demonstrado a seguir no cálculo da margem de contribuição unitária (Equação 1).

$$MCun = PVun - (CVun + DVun) \dots\dots\dots\text{Equação 1}$$

Onde:

MCun = Margem de Contribuição Unitária

PVun = Preço de Venda Unitário

CVun = Custos Variáveis Unitários

DVun = Despesas Variáveis Unitárias

A margem de contribuição unitária, segundo Vey e Freitas (2005 p.8), representa “a parcela do preço de venda que resta para a cobertura dos custos e despesas fixos e para a geração do lucro por produto vendido”.

Um outro ramo dentro da Ciência Contábil é a contabilidade de custos, a qual é utilizada para dar suporte à contabilidade gerencial.

2.1.2 Contabilidade de Custos

Historicamente, a contabilidade de custos “surgiu com o advento das empresas industriais a partir do século XVIII. Veio para atender a uma nova necessidade: atribuir custos aos estoques de produtos fabricados pelas empresas industriais”. (RIBEIRO, 2015, p. 13)

Já para Martins (2003, p. 23) a contabilidade de custos surgiu a partir da Contabilidade Financeira, “quando da necessidade de avaliar estoques na indústria, tarefa essa fácil na empresa típica da era do mercantilismo”. Atualmente não é mais vista como uma contabilidade auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais, mas sim como ferramenta de controle e decisão.

CrepalDI (2010) expõe que um dos motivos que levou ao surgimento da contabilidade de custos foi a necessidade de tomar decisões em relação a que, como e quanto produzir.

A contabilidade de custos faz parte da contabilidade gerencial ou administrativa e dispõe de técnicas que são aplicadas não somente às empresas industriais, mas também a outras atividades, inclusive empresas públicas e entidades sem fins lucrativos, não estando restrita às formalidades legais da contabilidade geral. (CREPALDI, 2010, p. 3).

Pode-se inferir que a contabilidade de custos possui maior utilidade do que somente auxiliar na avaliação dos estoques, ela se tornou imprescindível para o controle e tomada de decisão.

A contabilidade de custos é uma exigência fundamental da administração moderna, e seu objetivo maior é a identificação e divulgação de informações detalhadas sobre custos, que devem ser usados para controlar as atividades da empresa, planejar suas operações e dar base aos diversos processos gerenciais. (PIZZOLATO, 2012, p. 146).

Martins (2003) relata que a contabilidade de custos, que primeiramente havia sido criada para avaliar estoques, tornou-se em um instrumento importante para alocação de custos aos produtos. O autor afirma que “a contabilidade de custos acabou por passar, nessas últimas décadas, de mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais para importante arma de controle e decisão gerenciais”. (MARTINS, 2003, p. 22).

A contabilidade de custos, na visão de Passarelli e Bomfim (2003, p. 17),

continuará a acompanhar a evolução dos processos de produção e venda, de forma a manter, no futuro, a sua capacidade de gerar relatórios que permitam, à gerencia, uma melhor visão do desempenho passado da empresa, para assegurar o melhor planejamento das duas atividades futuras.

Conforme Crepaldi (2010, p.21), a contabilidade de custos se divide em duas funções importantes: o auxílio ao controle e a ajuda às tomadas de decisões. No que diz respeito ao auxílio para controle, de acordo com Crepaldi (2010, p. 21) sua mais importante missão é “fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos”.

Já no que tange à Decisão, Crepaldi (2010, p. 21) afirma que consiste na, “alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo sobre medidas de introdução ou corte de produtos, administração de preço de venda, opção de compra ou produção etc”.

Alguns conceitos básicos são fundamentais para o entendimento dos estudos e trabalhos realizados na área da contabilidade de custos, como é o caso do gasto, desembolso, investimento, custo, despesa e perda.

2.1.2.1 Gasto, desembolso, investimento, custo, despesa e perda

O gasto pode ser definido, segundo Martins (2003, p. 24), como a “compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro)”. Dependendo da destinação do gasto, ele poderá converter-se em custo, despesa ou até em investimento.

Os gastos consistem no sacrifício financeiro com o qual a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer. Segundo a contabilidade, serão em última instância classificados como custos ou despesas, a depender de sua participação na elaboração do produto ou serviço. Alguns gastos podem ser temporariamente classificados como investimentos e, à medida que forem consumidos, receberão a classificação de custos ou despesas. (BRUNI, 2008, p. 40).

Martins (2003, p. 25) relata que o desembolso é o “pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço”. Já Crepaldi (2010, p. 6) afirma que desembolso é “o pagamento resultante da aquisição de um bem ou serviço, que pode ocorrer antes, durante ou após a entrada da utilidade comprada. É a saída financeira da empresa, entrega de ativos”.

Em se tratando da classificação do gasto, Marion e Ribeiro (2011, p. 41) destacam que,

Os gastos que se destinam à obtenção de bens de uso da empresa (computadores, imóveis, máquinas, ferramentas, veículos etc.) ou a aplicações de caráter permanente (compra de ações de outras empresas, de imóveis, de ouro etc.) são considerados investimentos.

Com relação ao gasto tratado como investimento, Bruni (2008, p. 40) identifica que representa “gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuros períodos. Fica temporariamente “congelado” no ativo da entidade e, posteriormente e de forma gradual, é “descongelado” e incorporado aos custos e despesas”. Crepaldi (2010, p. 7) corrobora, dizendo que investimentos “são todos os gastos ativados em função da utilidade futura de bens ou serviços obtidos”.

Outra importante classificação dentro dos gastos vem a ser o custo, que é definido por Megliorini (2001, p. 7) como sendo os “gastos efetuados pela empresa que farão nascer os seus produtos”. Este conceito é corroborado por Martins (2003,

p. 25) que o define como “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”.

A despesa, por sua vez, é definida por Martins (2003 p. 25) como “o bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas”. Essa visão é a mesma de Bruni (2008, p. 41), pois define as despesas como “bens ou serviços consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas. São consumos temporais e não estão associados à produção de um produto ou serviço”.

Em relação aos gastos que são tratados como perda, segundo Martins (2003 p. 26), são os “bens ou serviços consumidos de forma anormal e involuntária”. O autor afirma que “não se confunde com despesa (muito menos com custo), exatamente por sua característica de anormalidade e involuntariedade; não é um sacrifício feito com intenção de obtenção de receita”.

Para Crepaldi (2010, p.7), as perdas “são bens ou serviços consumidos de forma anormal e involuntários. São gastos não intencionais decorrentes de fatores externos, fortuitos ou da atividade produtiva normal da empresa”.

A partir do conhecimento das nomenclaturas e de saber identificar o que é custo, nos aprofundamos mais na sua terminologia e classificação.

2.1.2.2 Classificação dos custos

Os custos podem ser classificados de acordo com Neves e Viceconti (2010) como diretos e indiretos em relação à apropriação aos produtos fabricados, já em relação ao volume de produção, eles podem ser fixos, variáveis e semivariáveis.

Com relação à classificação dos mesmos em fixos, variáveis e semivariáveis, Neves e Viceconti (2010) expõem que custos fixos são aqueles em que os valores não serão alterados, independente do volume de produção da empresa. Megliorini (2007, p. 10) expõe que custos fixos “são aqueles que decorrem da manutenção da estrutura produtiva da empresa, independentemente da quantidade que venha a ser fabricada dentro do limite da capacidade instalada”.

Segundo Megliorini (2007, p. 11) custos variáveis “são aqueles que aumentam ou diminuem conforme o volume de produção”.

Os custos variáveis para Neves e Viceconti (2010, p. 22),

São aqueles cujos valores se alteram em função do volume de produção da empresa. Exemplo: matéria-prima consumida. Se não houver quantidade produzida, o custo variável será nulo. Os custos variáveis aumentam à medida que aumenta a produção.

No que tange os custos semivariáveis, Neves e Viceconti (2010, p. 22) mencionam que são “custos que variam com o nível de produção que, entretanto, tem uma parcela fixa a menos que nada seja produzido”.

Megliorini (2007, p. 12) relata que, os custos semivariáveis

São os elementos de custos que possuem, em seu valor, uma parcela fixa e outra variável, isto é, têm um comportamento de custo fixo até certo momento e depois se comportam como custo variável. Bons exemplos desse tipo de custo são a energia elétrica e a água.

Com relação a classificação dos custos em diretos e indiretos Neves e Viceconti (2010, p. 21) expõem que custos diretos “são aqueles que podem ser apropriados diretamente aos produtos fabricados, porque há uma medida objetiva de seu consumo nesta fabricação”. Crepaldi (2010) corrobora com esta visão, dizendo que os custos diretos são diretamente apropriados aos produtos e variam conforme a quantidade produzida.

Segundo Crepaldi (2010, p. 92) o custo indireto “é todo custo que não está vinculado diretamente ao produto, mas ao processo produtivo”. Neves e Viceconti (2010, p. 21) afirmam que os custos que não podem ser apropriados diretamente aos produtos são identificados como sendo os custos indiretos e consideram como,

Os custos que dependem de cálculos, rateios ou estimativas para serem apropriados aos diferentes produtos, portanto são custos apropriados indiretamente aos produtos. O parâmetro utilizado para as estimativas é chamado de base ou critério de rateio.

Para realizar a apropriação dos custos há diferentes métodos de custeios que podem ser utilizados, com o intuito de fornecer informações úteis para a gestão empresarial.

2.1.2.3 Métodos de custeio

Custeio ou custeamento, segundo Crepaldi (2010), são métodos usados para a apropriação de custos. O autor afirma que “a aplicação desses sistemas deverá ser coerente com o tipo de empresa, com as características de suas atividades, necessidades gerenciais e, evidentemente, do “custo-benefício” resultante do sistema adotado”. (CREPALDI, 2010, p. 229).

Martins (2003) afirma que custeio significa apropriação de custos. Assim, existem, no seu entendimento, o custeio por absorção, o custeio variável, o ABC (*Activity-Based Costing*), o RKW (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*), entre outros”.

Existem vários sistemas que podem ser utilizados para o custeamento dos produtos: uns com fins específicos de alocar aos produtos os custos indiretos como ocorre, por exemplo, com o sistema de custeio departamental e com o sistema de custeio ABC; outros com fins específicos de promover a composição do custo total de fabricação dos produtos, como ocorre, por exemplo, com os sistemas de custeio por absorção, direto e RKW. (MARION; RIBEIRO, 2011, p. 62).

Compartilhando desse mesmo entendimento, Leone (2000, p. 23) registra que:

Os sistemas de custeio são estabelecidos em conformidade com as necessidades dos usuários e segundo a natureza das operações e das atividades da entidade. O contador de custos deverá, em conjunto com o usuário, analisar qual o melhor sistema a ser implantado.

Segundo Wernke (2005), os métodos mais conhecidos ou utilizados atualmente são o Absorção, Custeio Baseado em Atividades (ABC), e o Variável ou Direto.

Outro método de custeio também utilizado é o RKW que, segundo Ribeiro (2015), contempla como custo dos produtos todos os custos e as despesas incorridos no período.

2.1.2.3.1 Custeio por absorção

Segundo Crepaldi (2010, p. 229) o custeio por absorção “é o método derivado da aplicação dos princípios fundamentais da contabilidade e é, no Brasil, adotado pela legislação comercial e pela legislação fiscal”.

Para Megliorini (2007, p. 20) “o método de custeio por absorção caracteriza-se por apropriar custos fixos e variáveis aos produtos. Desse modo, os produtos fabricados ‘absorvem’ todos os custos incorridos de um período”.

Vale ressaltar a contribuição de Martins (2010, p. 37) que define o custeio por absorção como o método que “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos”.

Marion e Ribeiro (2011, p. 62) afirmam que esse sistema de custeio é o oficial e é:

Aquele adotado por todas as organizações para o registro e a apuração do custo de fabricação e dos resultados. Aprovado pelo Fisco (legislação tributária), pela legislação comercial e societária e também pelas normas internacionais de contabilidade, fundamentando as demonstrações contábeis oficiais que, conforme já comentamos, são elaboradas para atender aos usuários externos da organização.

Segundo Crepaldi (2010, p. 229), “o método é válido para a apresentação de demonstrações financeiras e obedece a legislação”.

Neste método de custeio, todos os Custos de Produção são apropriados aos produtos do período. Os custos de produção podem ser apropriados diretamente, como é o caso do material direto e mão-de-obra direta, ou indiretamente, como é o caso dos custos indiretos de fabricação, os gastos que não pertencem ao processo produtivo como as despesas, são excluídos.

2.1.2.3.4 Custeio baseado em atividade (ABC)

O custeio ABC é definido por Martins (2003, p. 87) como, “um método de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”. O autor (2003, p. 87) afirma que,

O ABC pode ser aplicado, também aos custos diretos, principalmente à mão-de-obra direta, e é recomendável que o seja; mas não haverá, neste caso, diferenças significativas em relação aos chamados “sistemas” tradicionais”. A diferença fundamental está no tratamento dos dados aos custos indiretos.

Passarelli e Bomfim (2003) acreditam que o método de custeio ABC deve ser percebido, como um complemento do sistema tradicional de custos.

Assim, a sua adoção não implica na substituição do sistema tradicional de custos atualmente em uso na maioria das empresas. Mantem-se dessa forma a estrutura contábil convencional, com as adaptações ou detalhamentos julgados convenientes ao melhor funcionamento de um sistema baseado em atividades. (PASSARELLI e BOMFIM 2003, p. 283).

Conforme Passarelli e Bomfim (2003) o custeio ABC tem seu foco principal nos gastos indiretos, já que os custos primários (mão-de-obra e material direto), que são diretamente atribuíveis aos bens e serviços produzidos, não apresentam problemas de custeio que possam, de maneira satisfatória, ser contornados pelos sistemas de custos convencionais.

Para Crepaldi (2010, p. 322) “o sistema de custos denominado ABC propicia uma avaliação mais precisa dos custos das atividades e dos processos, favorecendo a sua redução por meio de aprimoramentos contínuos e descontínuos”.

O sistema ABC não é apenas uma nova maneira de se apropriar os custos para o produto que o gerou, mas é, também, uma nova maneira de se administrar, tendo como dados suporte dos custos pelo ABC e suas características. As empresas estão usando o ABC para apoiar as decisões principais em linhas de produtos e segmentos de mercado, assim como relacionamento com clientes, e para assimilar o impacto da parte financeira e gerencial do ABC como um sistema de medida. (CREPALDI, 2010, p. 322).

Com relação às etapas do custeio ABC, Megliorini (2007, p. 152) relata que “a proposta do custeio ABC é apropriar os custos indiretos às atividades, pois, conforme a filosofia por ele apregoada, são elas as geradoras de custos”.

Assim, cada um dos custos indiretos deve ser relacionado às duas respectivas atividades por meio de direcionadores de recursos, que melhor representam as formas de consumo desses recursos, e, em seguida, apropriado aos produtos, serviços ou outros objetos de custeio conforme os direcionadores de atividades mais adequados. (CREPALDI, 2017, p. 152).

2.1.2.3.5 Custeio direto ou variável

Para Crepaldi (2010, p. 232), custeio direto ou variável é “um tipo de custeamento que considera como custo de produção de um período apenas os custos variáveis incorridos, desprezando os custos fixos”.

Esse método de custeio fundamenta-se, no entendimento de Crepaldi (2010, p. 232),

Na separação dos gastos em gastos variáveis e gastos fixos, isto é, em gastos que oscilam proporcionalmente ao volume da produção/venda e gastos que se mantêm estáveis perante volumes de produção/venda oscilantes dentro de certos limites.

Martins (2003, p. 198) expõe que nesse tipo de custeio “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”.

Megliorini (2007, p. 111) corrobora com Martins (2003) ao entender que,

Por esse método de custeio, os produtos receberão somente os custos decorrentes da produção, isto é, os custos variáveis. Os custos fixos, por não serem absorvidos pela produção, são tratados como custos do período, indo diretamente para o resultado do exercício.

Passarelli e Bomfim (2003) contribuem expondo que uma das limitações do custeio variável é a de que somente pode ser utilizado no Brasil gerencialmente, o que significa que, para fins contábeis e fiscais ele não pode ser utilizado.

Leone (2000, p. 327) coloca que os custos variáveis de fabricação “são debitados aos custos dos produtos fabricados e aos custos dos produtos que permanecem, ao final do período, em elaboração. Os custos fixos de fabricação não são apropriados; eles são postos diante das receitas e rendas do período”.

2.1.2.3.6 RKW ou método dos centros de custos

O método de custeio RKW (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*), é um sistema alemão em que, além dos custos, são apropriadas as despesas aos produtos. Esse processo consiste na apropriação dos custos fixos e variáveis aos produtos, e também as despesas que a empresa apresenta, inclusive as financeiras.

Com fundamento na ideia do uso de custos para fixar preços nasceu, no início do século XX, uma forma de alocação de custos e despesas muitíssimo conhecida no nosso meio brasileiro por RKW (abreviação de Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit). Trata-se de uma técnica disseminada originalmente na Alemanha (por um órgão que seria semelhante ao nosso antigo CIP – Conselho Interministerial de Preços), que consiste no rateio não só dos custos de produção como também de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos. (MARTINS, 2003, p. 220).

Segundo Martins (2003, p. 220), com este rateio, “chega-se ao custo de produzir e vender” (incluindo administrar e financiar), que, fossem os rateios perfeitos, nos daria o gasto completo de todo o processo empresarial de obtenção de receita”. Bastaria somente adicionar o lucro desejado, para obter-se o preço de venda final.

No Brasil, conforme Marion e Ribeiro (2011, p. 63) “contabilmente, é inviável a adoção desse sistema, uma vez que fere tanto os princípios fundamentais de contabilidade, especificamente o princípio da competência, como também se incompatibiliza com a legislação tributária”.

Além da importância de se ter conhecimento e saber interpretar toda a terminologia referente à contabilidade de custos, assim como saber classificá-los e entender os seus métodos, também se faz importante que se use isso como uma ferramenta na análise de custos para a tomada de decisão.

2.1.2.4 Custos na prestação de serviços

Uma Empresa Prestadora de Serviços segundo Lobrigatti (2016, p.2) “é essencialmente entendida pela venda de trabalho, ainda que para executar esse trabalho também utilize materiais, produtos, peças, componentes etc”.

Megliorini (2007, p.173) acredita que “a apuração de custos nas empresas prestadoras de serviços se assemelha à apuração realizada nas empresas industriais. Há situações em que os serviços necessitam de aplicação de material; em outras, isso não ocorre”. O autor (2007, p.173) afirma que,

os serviços realizados por essas empresas podem ser classificados em: serviços repetitivos: são aqueles executados continuamente, envolvendo as mesmas operações; serviços específicos: são aqueles executados de acordo com a solicitação dos clientes.

Os custos na prestação de serviços serão divididos em: custos do material aplicado nos serviços, custo da mão-de-obra aplicada nos serviços e os custos indiretos apropriados aos serviços.

Para Megliorini (2007, p.173) “os custos dos materiais aplicados nos serviços serão semelhantes à determinação do custo de mercadoria na empresa comercial”.

A mão-de-obra aplicada nos serviços pode ser classificada como direta ou indireta. A mão-de-obra direta segundo Megliorini (2007, p.173) “compreende os

funcionários que atuam diretamente na execução do serviço, ao passo que a mão-de-obra indireta, embora esteja envolvida na prestação de serviço, não o executa”.

Megliorini (2007, p.174) afirma que os custos indiretos “compreendem os materiais indiretos, a mão-de-obra indireta e outros custos indiretos, como aluguel de equipamentos, depreciação de equipamentos e manutenção”.

2.1.2.5 Análise de custos

É essencial para uma empresa que deseja atingir bons resultados, alcançando o desempenho esperado e obtendo uma maximização dos lucros, que se faça uma análise técnica e correta de todos os dados apurados. Tendo isso em vista, na Contabilidade de Custos está inserida a Análise de Custos, que é uma ferramenta de suma importância no gerenciamento de uma empresa.

Segundo Mandarino (2000, p. 22) a análise de custos,

É o estudo detalhado, minucioso, dos componentes do custo. É a pesquisa quanto ao comportamento dos consumos específicos em cada centro de absorção. É a comparação dos elementos que compõem o custo sob determinadas condições, como os efeitos quanto às medidas de tempo e espaço.

Vey e Freitas (2005) acreditam que a contabilidade de custos procura proporcionar um melhor controle à administração e a análise de custo permite uma visão rápida e segura desse controle. A análise origina os relatórios, apontando erros e acertos, indicando falhas e orientando medidas preventivas e corretivas.

A análise dos custos é uma tarefa que envolve algumas variáveis, como por exemplo: custos, receitas, despesas, volume de atividades e níveis de atividades. Através da análise técnica dessas variáveis, será possível identificar como elas se relacionam entre si e influenciam na obtenção do lucro. Esta técnica é denominada de CVL - Análise de Custo-Volume-Lucro. (VEY; FREITAS, 2005, p.7).

Além de se conhecer o trabalho da análise de custos, outro entendimento que se faz importante conhecer dentro da contabilidade é o ponto de equilíbrio.

2.1.2.5.4 Ponto de Equilíbrio

O ponto de equilíbrio determina em que momento a empresa consegue equilibrar os custos com as receitas. É o momento em que a empresa gera receita suficiente para se igualar ao seu custo, ou seja, a empresa não apresenta lucro nem prejuízo.

Para Martins (2003, p. 357) o ponto de Equilíbrio (também denominado Ponto de Ruptura – *Break-even Point*) “nasce da conjugação dos custos e despesas totais com as receitas totais”.

O Ponto de Equilíbrio (PE) pode ser conceituado como o nível de vendas, em unidades físicas ou em valor (\$), no qual a empresa opera sem lucro ou prejuízo. O número de unidades vendidas no Ponto de Equilíbrio é o suficiente para a empresa cobrir seus custos (e despesas) fixos e variáveis, sem gerar qualquer resultado positivo (lucro). (WERNKE, 2005, p. 119).

Segundo Padoveze (1996, p. 243) o ponto de equilíbrio em termos quantitativos pode ser definido como:

O volume que a empresa precisa produzir ou vender, para que consiga pagar todos os custos e despesas fixas, além dos custos e despesas variáveis que ela tem que necessariamente incorrer para fabricar/vender o produto. No ponto de equilíbrio, não há lucro ou prejuízo. A partir de volumes adicionais de produção ou venda, a empresa passa a ter lucros.

Martins (2003) relata que o ponto de equilíbrio contábil é obtido quando a soma das margens de contribuição unitária, for suficiente para cobrir todos os custos e despesas fixos. Nessa situação, onde a produção é igual à venda, não haveria nem lucro nem prejuízo. O autor ainda conclui que “um resultado contábil nulo significa que, economicamente, a empresa está perdendo”. (MARTINS, 2003, p. 261).

Com relação ao ponto de equilíbrio financeiro, Bruni (2008, p. 90) destaca que, esse “apresenta o volume de vendas, em quantidades ou unidades monetárias, para uma geração de caixa igual a zero. Para ser calculado, devem-se, basicamente, subtrair os gastos não desembolsáveis, como depreciações, do volume de gastos físicos”.

No caso do ponto de equilíbrio econômico, a empresa determina um lucro mínimo desejado para se embutir no cálculo, representando uma remuneração ao

capital investido nela. Nesse cálculo é levado em consideração o custo de oportunidade.

Se a empresa estivesse obtendo um volume intermediário entre o ponto de equilíbrio contábil e o ponto de equilíbrio financeiro, esclarece Martins (2003, p. 261) que a empresa “estará obtendo resultado contábil positivo, mas estará economicamente perdendo, por não estar conseguindo recuperar sequer o valor do juro do capital próprio investido”.

2.2 ASSISTÊNCIA AO IDOSO

As instituições de assistência ao idoso são classificadas e reguladas pela ANVISA (Agência Nacional de Vigilância Sanitária) através da Resolução da Diretoria Colegiada – RDC nº 283, publicada em 26 de setembro de 2005, que regulamenta o funcionamento das ILPI e tem como objetivo “assegurar as condições mínimas de funcionamento das instituições de atendimento ao idoso com idade igual ou superior a 60 (sessenta) anos, de modo a garantir a atenção integral, defendendo a sua dignidade e os seus direitos humanos.”

2.2.1 Características das instituições

Há dois tipos de classificação das instituições: Instituição Residencial sob Sistema Participativo – CASA LAR – e Instituições de Longa Permanência para Idosos – ILPI . Elas são caracterizadas da seguinte forma:

a) 2.1- Instituição Residencial sob Sistema Participativo - CASA LAR – Instituição mantida por órgãos governamentais e não governamentais, integrada por idosos sob sistema participativo, em caráter residencial com ou sem suporte familiar, podendo ser gratuito ou não, tendo por objetivo a promoção do bem-estar e da autonomia do idoso, com capacidade máxima para 12 (doze) residentes.

a.1) 2.1.1. Sistema Participativo

Conjunto de atividades e funções integradas representadas por colaboração mútua, financeira, material, laboral, dentre outras, a serem desempenhadas pelos usuários de instituição residencial - Casa Lar.

b) 2.2- Instituições de Longa Permanência para Idosos - ILPI - Instituição mantida por órgãos governamentais e não governamentais, destinada a propiciar atenção integral em caráter residencial com condições de liberdade e dignidade, cujo público alvo são as pessoas acima de 60 anos, com ou sem suporte familiar, de forma gratuita ou mediante remuneração. A instituição deve ter capacidade máxima para 40 (quarenta) residentes por modalidade. (ANVISA, RDC 283/05).

A resolução também traz as modalidades em que cada idoso se encaixa nas ILPI. Elas se dão através do grau de dependência e a partir disso a quais regras devem seguir para suprir as necessidades de cada modalidade.

2.2.1.1 Modalidades das Instituições de Longa Permanência para Idosos

A RDC 283/05 define que as ILPI podem oferecer uma ou mais das seguintes modalidades assistenciais:

- a) Modalidade I - destinada a idosos independentes, mesmo que requeiram uso de equipamentos de autoajuda;
- b) Modalidade II - destinada a idosos com dependência funcional em qualquer atividade de auto-cuidado tais como: alimentação, mobilidade, higiene e que necessitem de auxílios e cuidados específicos;
- c) Modalidade III - destinada a idosos com dependência que requeiram assistência total, com cuidados específicos, nas atividades de autocuidado.

A diferenciação das modalidades se trata basicamente dos recursos humanos necessários em cada uma delas. Conforme aumenta o grau de dependência, a quantidade de funcionários por idosos aumenta e há a necessidade de profissionais de áreas específicas.

Na modalidade I, sendo a de menor grau de dependência, há a necessidade de:

- a) Um cuidador para cada 20 idosos, ou fração, com carga horária de 40 horas por semana;
- b) Dois funcionários para serviços gerais com carga horária de 40 horas por semana;
- c) Dois cozinheiros com carga horária de 40 horas por semana.

Já na modalidade II há a necessidade de:

- a) Um médico com carga horária de 08 horas por semana;
- b) Um enfermeiro com carga horária de 12 horas por semana;
- c) Um nutricionista com carga horária de 04 horas por semana;
- d) Um fisioterapeuta com carga horária de 04 horas por semana;
- e) Um auxiliar/técnico de enfermagem para cada 15 idosos, ou fração, por turno.
- f) Um cuidador para cada 10 idosos, ou fração, por turno Dois funcionários para serviços gerais com carga horária de 40 horas por semana.
- g) Dois cozinheiros com carga horária de 40 horas por semana.

A modalidade III é a de maior grau de dependência e por isso nela tem-se por necessidade:

- a) Um médico com carga horária de 12 horas por semana;
- b) Um enfermeiro com carga horária de 20 horas por semana;
- c) Um nutricionista com carga horária de 08 horas por semana;
- d) Um fisioterapeuta com carga horária de 20 horas por semana;
- e) Um auxiliar/técnico de enfermagem para cada 10 idosos, ou fração, por turno,
- f) Um cuidador para cada 08 idosos, ou fração, por turno.
- g) Dois funcionários para serviços gerais com carga horária de 40 horas por semana.
- h) Duas cozinheiras com carga horária de 40 horas por semana.

Quando levado em consideração o custo por modalidade podemos identificar a mão-de-obra como o fator principal de diferenciação, por causa da necessidade de um maior cuidado com o aumento do grau de dependência de cada idoso.

3 MÉTODOS E TÉCNICAS

A metodologia tem como finalidade a classificação do estudo que está sendo realizado. Nela são apresentados todos os procedimentos utilizados para se atender ao objetivo geral e aos específicos.

Para Silva (2003), metodologia é o estudo do método na busca de determinado conhecimento.

Já para Diehl e Tatim (2004, p. 47) a metodologia pode ser definida como,

o estudo e a avaliação dos diversos métodos, com o propósito de identificar possibilidades e limitações no âmbito de sua aplicação no processo de pesquisa científica. A metodologia permite, portanto, a escolha da melhor maneira de abordar determinado problema.

Há vários critérios de classificação da pesquisa, sendo eles estabelecidos na literatura. Quanto à abordagem do problema, esta pesquisa foi caracterizada como de natureza qualitativa, pois visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, como uma análise gerencial na entidade.

Conforme Lima (2008), a pesquisa qualitativa valoriza a ideia de intensidade em detrimento de qualidade, pressupondo um olhar profundo e prolongado sobre a realidade investigada. O indivíduo é o elemento fundamental do exercício que propôs interpretar a realidade social.

Abordar um problema qualitativamente pode ser uma forma adequada para conhecer a natureza de um fenômeno social. Isso justifica a existência de problemas que podem ser investigados com uma metodologia quantitativa e outros que exigem um enfoque diferente, necessitando-se da metodologia qualitativa. (BEUREN et al., 2013, p. 91).

Com fins de atender aos objetivos, este estudo se define como de natureza descritiva. Gil (2010, p. 27) relata que a pesquisa descritiva “tem como objetivo a descrição das características de determinada população. Podem ser elaboradas também com a finalidade de identificar possíveis relações entre variáveis”. O autor em seus estudos também afirma que a pesquisa descritiva objetiva estudar as características de um grupo: sua distribuição por idade, sexo, procedência, nível de escolaridade, entre outros.

Beuren et al. (2013, p. 81) afirma que esse tipo de pesquisa “configura-se como um estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e a explicativa, ou seja, não é

tão preliminar como a primeira nem tão aprofundada como a segunda”. Andrade (2008, p. 5) assegura que “nesse tipo de pesquisa, os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira sobre eles”.

O estudo buscou utilizar-se desse método para descrever como se é dado a assistência aos idosos e as particularidades de cada modalidade.

Quanto aos procedimentos técnicos, a pesquisa é classificada como sendo um estudo de caso, por consistir em um estudo profundo em uma única empresa, possibilitando que seja feito de maneira ampla e detalhada.

A pesquisa delimita-se como sendo um estudo de caso e segundo Yin (2015, p. 17) o estudo de caso “é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo (o “caso”) em profundidade e em seu contexto de mundo real [...]”. Gil (2010, p. 37) afirma que o estudo de caso “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento”.

Além disso, ela é caracterizada como uma pesquisa documental pois se utilizou de documentos elaborados com finalidades diversas, além de ter sido desenvolvida com base em material já elaborado. Esses documentos são referentes aos meses de julho, agosto e setembro de 2017, período definido para se determinar o custo médio mensal incorrido em cada modalidade de assistência ao idoso, bem como o resultado médio mensal. A análise documental foi complementada pelas técnicas de levantamento e observação, pois se fez necessário uma interrogação direta (vide Apêndice A) com as pessoas para se ter um conhecimento completo para a pesquisa e foi observado como é conduzido o trabalho na clínica.

Lima (2008, p. 57) relata que “a pesquisa documental é uma das mais importantes fontes de dados e informações, particularmente se for considerado o caso de investigações cujo tema pressupõe a utilização dos recursos típicos de pesquisas *ex-post-facto*”. Gil (2010) relaciona a pesquisa documental com a bibliográfica,

A diferença está na natureza das fontes, pois esta forma vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa, também ele relata que a pesquisa documental vale-se de toda sorte de documentos, elaborados com finalidades diversas, tais como assentamento, autorização, comunicação, etc.

Gil (2010, p. 35), afirma que o levantamento “caracteriza-se pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer”. No que concerne à Contabilidade, Beuren et al. (2013) salienta que o estudo de levantamento é geralmente utilizado quando a população é numerosa e há impossibilidade de estudar detalhadamente cada objeto ou fenômeno em específico.

A entrevista conforme Gil (2010, p. 102) pode ser entendida como “a técnica que envolve duas pessoas numa situação "face a face" e em que uma delas formula questões e a outra responde”. A entrevista foi realizada de forma semiestruturada e foi utilizada com a finalidade de se obterem informações necessárias ao estudo através da interrogação da proprietária da clínica.

A observação segundo Beuren et al. (2013, p. 128) é “uma técnica que faz o uso de sentidos para a obtenção de determinados aspectos da realidade. Consiste em ver, ouvir e examinar fatos ou fenômenos que se pretende investigar”. Marconi e Lakatos (2010, p. 174) indicam que a “observação ajuda o pesquisador a identificar e a obter provas a respeito de objetivos sobre os quais os indivíduos não têm consciência, mas que orientam seu comportamento”.

No Quadro 1 são apresentados os objetivos específicos e quais procedimentos técnicos foram utilizados para atingir cada um deles.

Quadro 1 – Objetivos específicos e procedimentos técnicos utilizados

Objetivo Específico	Procedimento Técnico
a) descrever o funcionamento da clínica;	1. Levantamento (entrevista semiestruturada); 2. Pesquisa documental; 3. Observação.
b) identificar e apurar o custo de cada modalidade de atendimento;	1. Pesquisa documental; 2. Levantamento (entrevista semiestruturada).
c) apurar e analisar o resultado das modalidades.	1. Estudo de caso.

Fonte: Elaborado pela autora.

Pode ser observado que a pesquisa documental e a entrevista semiestruturada, foram as técnicas fundamentais para atingir os objetivos específicos.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

O capítulo de resultados e discussões inicia abordando a caracterização do serviço de auxílio ao idoso; sequência com a apuração dos custos por modalidade de assistência ao idoso; segue apresentando a apuração dos resultados por modalidade e por fim finaliza com uma análise dos resultados, com o objetivo de identificar se eles suprem os gastos da empresa.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA CLÍNICA DE ASSISTÊNCIA AO IDOSO

O serviço de auxílio ao idoso consiste no cuidado constante e atendimento a necessidade de cada um. A clínica vem fazendo esse trabalho há três anos.

A clínica tem capacidade para 38 idosos, tendo no momento 34, divididos por grau de dependência, conforme evidencia o Quadro 2.

Quadro 2 – Número de idosos por modalidade

Modalidade	Número de Idosos
Grau I	7
Grau II	14
Grau III	13

Fonte: Dados da pesquisa.

Os idosos são acomodados em quartos, nos dois andares da clínica, sendo que são 9 quartos no andar de cima e 6, no de baixo. Nela há um total de 11 banheiros, sendo 5, no andar de cima e 6, no andar de baixo.

A estrutura da clínica está dividida nos quartos e banheiros que já foram previamente referenciados, uma cozinha, uma lavanderia, uma farmácia, um posto de enfermagem, uma área comum para repouso dos funcionários, duas áreas comuns com TV para uso dos idosos, um refeitório, uma sala da administração, uma recepção, uma sala multiuso para reuniões, uma sala com piscina e uma área verde.

O dia a dia na clínica consiste no despertar dos idosos, em torno das 7h, quando fazem a primeira refeição, que é servida às 8h. Pela parte da manhã todos os idosos tomam banho, sendo que os da modalidade I o fazem sozinhos e os demais,

com auxílio de cuidador ou técnico de enfermagem. As visitas dos familiares são liberadas todos os dias sem restrições de horário e os idosos se acomodam para dormir entre as 19 e 20h.

4.2 IDENTIFICAÇÃO E APURAÇÃO DOS CUSTOS POR MODALIDADE DE ASSISTÊNCIA AO IDOSO

Neste tópico se realiza a apuração dos custos relativos à assistência ao idoso, separando por cada modalidade e levando em consideração os custos atrelados a cada uma delas. Ressalta-se que os valores apurados dizem respeito a média de julho, agosto e setembro de 2017.

4.2.1 Custo com Mão-de-Obra Direta

A mão-de-obra é um ponto crucial na diferenciação do custo das modalidades, pois ao aumentar o grau de dependência, aumenta a necessidade de funcionários em algumas áreas específicas gerando um aumento nos custos dessas modalidades.

O rateio dos custos com mão-de-obra se dá de duas formas: a primeira é o caso dos funcionários que só tem necessidade na modalidade II e III, conforme determinação da ANVISA, esses não serão atribuídos a modalidade I e serão rateados nas demais pelas horas trabalhadas. Os funcionários que competem as três modalidades foram rateados pelas horas que cabe a cada uma, determinadas pela ANVISA. É importante ressaltar que o custo com os funcionários de higienização e limpeza e assistente administrativo estão sendo considerados como custos por se enquadrarem dentro da legislação como funcionários para serviços gerais. O Quadro 3 demonstra toda a mão-de-obra utilizada pela empresa, bem como o salário bruto total, considerando o número de funcionários e as funções desenvolvidas.

Quadro 3 – Gastos – mão-de-obra direta

(continua)

Número de Funcionários	Função	Salário Bruto (em R\$)
4	Técnico de Enfermagem	5.550,56
2	Higienização e Limpeza	2.702,18
3	Enfermeiro Assistencial	12.562,20

Quadro 3 – Gastos – mão-de-obra direta

(conclusão)		
2	Lavador de Roupas	2.589,30
6	Cuidador de Idoso	9.430,02
2	Cozinheiro Geral	2.702,18
1	Fisioterapeuta	1.387,40
1	Nutricionista	1.387,40
1	Médico	1.800,00
1	Assistente Administrativo	1.387,64
TOTAL		41.498,88

Fonte: Dados da pesquisa.

Constata-se, pelos dados do Quadro 3, os quais foram obtidos através da folha de pagamento, que o custo total mensal com salários de funcionários é de R\$41.498,88, abrangendo os funcionários de todas as áreas de atuação necessárias para o atendimento aos idosos. Esse custo refere-se à remuneração mensal, incluindo também os encargos sociais e trabalhistas. Faz-se necessário uma análise por modalidades, tendo em vista que o custo com a mão-de-obra deve ser rateado nas modalidades, conforme a legislação da ANVISA que determina quantos funcionários devem se ter por número de idosos.

No Quadro 4 temos o salário do funcionário e a parcela do custo com mão-de-obra que é referente e modalidade I.

Quadro 4 - Salários - funcionários na modalidade I

(continua)		
Função	Salário Bruto (em R\$)	Modalidade I (em R\$)
Técnico de Enfermagem	5.550,56	0,00
Higienização e Limpeza	2.702,18	900,73
Enfermeiro Assistencial	12.562,20	0,00
Lavador de Roupas	2.589,30	863,10
Cuidador de Idoso	9.430,02	502,94
Cozinheiro Geral	2.702,18	1.351,09
Fisioterapeuta	1.387,40	0,00
Nutricionista	1.387,40	0,00
Médico	1.800,00	0,00
Assistente Administrativo	1.387,64	462,55

Quadro 4 - Salários - funcionários na modalidade I

	(conclusão)
TOTAL	4.080,41

Fonte: Dados da pesquisa.

No Quadro 4 podemos observar que há profissionais de áreas específicas que não se fazem necessário e isso se deve ao fato de ser a modalidade de menor grau de dependência, por consequência disso o custo com mão-de-obra mensal é de apenas R\$ 4.080,41.

A seguir apresenta-se o Quadro 5, onde são atribuídos todos os custos com mão-de-obra referentes a modalidade II.

Quadro 5 - Salários - funcionários na modalidade II

Função	Salário Bruto (em R\$)	Modalidade II (em R\$)
Técnico de Enfermagem	5.550,56	1.850,19
Higienização e Limpeza	2.702,18	900,73
Enfermeiro Assistencial	12.562,20	4.710,83
Lavador de Roupas	2.589,30	863,10
Cuidador de Idoso	9.430,02	2.168,90
Cozinheiro Geral	2.702,18	1.351,09
Fisioterapeuta	1.387,40	231,23
Nutricionista	1.387,40	462,47
Médico	1.800,00	720,00
Assistente Administrativo	1.387,64	462,55
TOTAL		13.721,09

Fonte: Dados da pesquisa.

Visualizamos, no Quadro 5, os gastos com mão-de-obra na modalidade II, e nela já temos a necessidade de profissionais em todas as áreas estabelecidas pela ANVISA, mas em um horário reduzido em relação a modalidade III. Os custos totais de mão-de-obra nessa modalidade foram de R\$13.721,09.

No Quadro 6 temos o custo de mão-de-obra referente a modalidade III. Nessa modalidade não foi atribuída o custo com cozinheiro geral que é determinado pela ANVISA, por que nela os idosos se alimentam por dieta oral e não tem necessidade de cozinheiro. Então para fins gerenciais esse custo não deve ser atribuído a ela.

Quadro 6 - Salários - funcionários na modalidade III

Função	Salário Bruto (em R\$)	Modalidade III (em R\$)
Técnico de Enfermagem	5.550,56	3.700,37
Higienização e Limpeza	2.702,18	900,73
Enfermeiro Assistencial	12.562,20	7.851,37
Lavador de Roupas	2.589,30	863,10
Cuidador de Idoso	9.430,02	6.758,18
Cozinheiro Geral	2.702,18	0,00
Fisioterapeuta	1.387,40	1.156,17
Nutricionista	1.387,40	924,93
Médico	1.800,00	1.080,00
Assistente Administrativo	1.387,64	462,55
TOTAL		23.697,40

Fonte: Dados da pesquisa.

No Quadro 6 podemos constatar que a modalidade III tem a necessidade dos mesmos profissionais do que a modalidade II, mas por ter um maior grau de dependência precisa de uma carga horária dos funcionários maior, o que determina um custo mensal para essa modalidade de R\$23.697,40.

Por fim, podemos fazer uma comparação entre as três modalidades. A primeira representa 9,83% do custo da mão-de-obra total; a segunda, 33,06%; e, a terceira, 57,10%. Tendo em vista o número de idosos na modalidade I (7) e a menor necessidade de auxílio é evidente que o custo seria consideravelmente mais baixo, já no que diz respeito a modalidade II e III só há um idoso de diferença e, ao mesmo tempo, o custo na terceira é mais elevado por ter a necessidade de um cuidado constante e mais intenso que nas demais.

4.2.2 Custo com Alimentação

A alimentação na clínica consiste em seis refeições diárias, podendo ter uma refeição extra caso solicitado. Todos os idosos da modalidade I e II recebem essas refeições, enquanto que os da modalidade III, devido a sua dependência, têm que utilizar a dieta via oral, que é fornecida pela família de cada um.

Os custos com alimentação foram apurados e importam em R\$3.000,00 ao mês, aproximadamente. Esse dado foi obtido através da entrevista semiestruturada,

tendo em vista que não se tem documentadas todas as notas das compras referentes a alimentação. Esse valor é estimado e varia de mês a mês, conforme a necessidade e o número de idosos que estejam residindo na clínica.

O Quadro 7 apresenta o custo com alimentação suportado pela clínica para manter os idosos nas modalidades I e II.

Quadro 7 – Custo com alimentação

Modalidade	Quantidade de Idosos	Gasto com Alimentação Individual (em R\$)	Total (em R\$)
Modalidade I	7	142,86	1.000,00
Modalidade II	14	142,86	2.000,00
Total			3.000,00

Fonte: Dados da pesquisa.

O custo mensal com a alimentação individual corresponde R\$142,86, mesmo valor para as modalidades I e II, totalizando um gasto mensal de R\$1.000,00 e R\$2.000,00 respectivamente, tendo em vista o número de idosos classificados em cada modalidade.

4.2.3 Custos Indiretos

Os custos indiretos atrelados ao serviço de auxílio ao idoso estão divididos em depreciação, equipamentos de proteção individual e os produtos da farmácia.

4.2.3.1 Custo com Depreciação

Os custos com depreciação são referentes a todos os móveis, equipamentos, imóvel e veículo, necessários para a execução da atividade. No cálculo da depreciação optou-se por utilizar os critérios fiscais estabelecidos pela legislação brasileira.

No Quadro 8 observa-se a quantidade e o valor unitário de aquisição de cada item que constitui o imobilizado e que são utilizados para que o serviço de assistência ao idoso se concretize a ser depreciado.

Quadro 8 – Investimento em imobilizado - assistência

Imobilizado	Quantidade	Valor de Aquisição (em R\$)	TOTAL (em R\$)
Cama Hospitalar	13	1.200,00	15.600,00
Cama Normal	25	220,00	5.500,00
Colchões	38	220,00	8.360,00
Aspirador de Secreção	5	160,00	800,00
Nebulizador	4	130,00	520,00
Aparelho O2	1	4.800,00	4.800,00
Ar Condicionado Quartos	15	1.500,00	22.500,00
Ambulância	1	55.000,00	55.000,00
Imóvel	1	300.000,00	300.000,00
TOTAL		363.230,00	413.080,00

Fonte: Dados da pesquisa.

No Quadro 8, determinou-se o valor total de R\$413.080,00, referente ao valor desembolsado na aquisição de todo o imobilizado.

A partir dos valores apresentados no Quadro 8, temos, no Quadro 9, a apuração da depreciação mensal, conforme a taxa de depreciação de cada item.

Quadro 9 – Custo com depreciação

Imobilizado	Taxa de Depreciação (a.a.)	Depreciação Mensal (em R\$)
Camas Hospitalares	10%	130,00
Camas Normais	10%	45,83
Colchões	10%	69,67
Aspirador de Secreção	10%	6,67
Nebulizador	10%	4,33
Aparelho O2	10%	40,00
Ar Condicionado Quartos	10%	187,50
Ambulância	20%	916,67
Imóvel	4%	1.000,00
TOTAL		2.400,67

Fonte: Dados da pesquisa.

No Quadro 9 podemos observar os itens do imobilizado com suas respectivas taxas de depreciação anuais e o cálculo da depreciação mensal que foi feito sobre a totalidade de cada item. O custo total com depreciação mensal totalizou R\$2.400,67.

No Quadro 10 é demonstrado o custo com depreciação por modalidade, levando-se em consideração a necessidade específica de cada modalidade de utilização de cada móvel, máquina e equipamento.

Quadro 10 – Custo com depreciação por modalidade

Imobilizado	Depreciação (em R\$)	Modalidade I (em R\$)	Modalidade II (em R\$)	Modalidade III (em R\$)
Camas Hospitalares	130,00	0,00	0,00	130,00
Camas Normais	45,83	16,49	29,33	0,00
Colchões	69,67	16,50	29,33	23,83
Aspirador de Secreção	6,67	0,00	0,00	6,67
Nebulizador	4,33	0,00	0,00	4,33
Aparelho O ₂	40,00	0,00	0,00	40,00
Ar Condicionado Quartos	187,50	38,60	77,21	71,69
Ambulância	916,67	188,73	377,45	350,49
Imóvel	1.000,00	205,88	411,76	382,35
TOTAL	2.400,67	466,20	925,08	1.009,36

Fonte: Dados da pesquisa.

As camas hospitalares, os aspiradores de secreção, os nebulizadores e o aparelho de O₂ são utilizados somente pelos idosos da modalidade III e por isso seu valor foi atribuído somente a essa modalidade. Os demais itens foram rateados pelas três modalidades, conforme o número de idosos em cada uma, exceto as camas normais que foram atribuídas às modalidades I e II. Dessa forma, o custo total com depreciação nas modalidades I, II e III, importou respectivamente em, R\$466,20; R\$925,08 e R\$1.009,36.

4.2.3.2 Custo com Equipamento de Proteção Individual (EPI)

Os custos com Equipamento de Proteção Individual representam em média, R\$2.623,00 mensais. Neles estão inclusos todos os materiais usados para proteção

diária no cuidado ao idoso. Eles foram divididos entre as modalidades utilizando-se do número de idosos por modalidade como base de rateio (Quadro 11).

Quadro 11 – Custos com EPI por modalidade

Modalidade	Custos com EPI (em R\$)
Modalidade I	540,02
Modalidade II	1.080,07
Modalidade III	1.002,91
TOTAL	2.623,00

Fonte: Dados da pesquisa.

O uso de EPI é necessário no dia-a-dia de cuidado do idoso. A grande maioria de seus custos é atribuída às luvas descartáveis, que devem ser usadas no contato com o idoso. Devido a isso não há distinção de valor por idoso, sendo levado em consideração apenas o número de pessoas em cada uma delas.

4.2.3.3 Custos com Farmácia

A clínica, objeto deste estudo, mantém uma farmácia e um posto de enfermagem com materiais para uso diário como, por exemplo, gaze, seringa, fita micro pólio, etc. Na farmácia ficam armazenados os medicamentos de cada idoso, sendo que é de responsabilidade dos funcionários administrar os remédios. No entanto, o custo de cada é coberto pela família do idoso.

O Quadro 12 evidencia os custos mensais com produtos da farmácia.

Quadro 12 – Custos com produtos da farmácia

Modalidade	Custos Farmácia (em R\$)
Modalidade I	116,27
Modalidade II	232,54
Modalidade III	215,93
TOTAL	564,74

Fonte: Dados da pesquisa.

O custo com produtos da farmácia é o mesmo para cada idoso, pois seu uso é de acordo com a necessidade eventual de cada um. O rateio foi realizado, considerando o número de idosos por modalidade, totalizando um custo médio mensal de R\$564,74.

4.2.2 Custos totais por modalidade

O Quadro 13 apresenta a totalidade dos custos por modalidade, somando o custo com mão-de-obra, custo com alimentação e custos indiretos.

Quadro 13 – Custos totais por modalidade

CUSTOS	Modalidade I (em R\$)	Modalidade II (em R\$)	Modalidade III (em R\$)
Custo com Mão-de-obra	4.080,41	13.721,09	23.697,40
Custo com Alimentação	1.000,00	2.000,00	-
Custos Indiretos	1.122,49	2.237,69	2.264,20
TOTAL	6.202,90	17.958,78	25.961,60

Fonte: Dados da pesquisa.

Compilando os custos de mão-de-obra, custos de alimentação e custos indiretos obtivemos o resultado de R\$6.202,90 na modalidade I, R\$17.958,78 na modalidade II e R\$25.961,60, na modalidade III.

4.3 DESPESAS GERAIS

Os gastos considerados como despesas mensais foram calculados através de uma média entre os meses do período estudado, conforme o Quadro 14.

Quadro 14 – Despesas médias mensais

Despesas	Total (em R\$)
RGE Sul	116,57
Vivo	400,93
Vivo – celular	259,22
Stericycle	35,12

(continua)

Quadro 14 – Despesas médias mensais

(conclusão)	
Materiais de Limpeza	903,83
IPTU	256,56
INSS	2.638,66
Simples Nacional	4.165,56
Material de Escritório	200,00
Honorários Arquiteto	1.475,00
Serralheria	3.000,00
TOTAL	13.451,15

Fonte: Dados da pesquisa.

As despesas mensais totalizaram um valor de 13.451,15. Para o cálculo de despesas do imobilizado foram apurados o valor de aquisição e a quantidade de cada item (Quadro 15).

Quadro 15 – Investimento em imobilizado - administrativo

Imobilizado	Quantidade	Valor de Aquisição (em R\$)	TOTAL (em R\$)
Armários, cadeiras e mesas	-	42.000,00	42.000,00
Ar condicionado - áreas comuns	3	1.500,00	4.500,00
Climatizador refeitório	1	5.455,50	5.455,50
Computadores	4	1.600,00	6.400,00
Impressora	1	3.000,00	3.000,00
Móveis Lavanderia	-	30.000,00	30.000,00
Móveis e utensílios Cozinha	-	15.000,00	15.000,00
Piscina	1	15.000,00	15.000,00
TOTAL		113.555,50	121.355,50

Fonte: Dados da pesquisa.

O gasto total com imobilizado tratado como investimento foi de R\$121.355,50, conforme observado no Quadro 15.

A partir dos valores demonstrados no Quadro 15, temos no Quadro 16 a despesa com depreciação mensal de cada item.

Quadro 16 – Despesa com depreciação mensal

Imobilizado	Taxa Depreciação (a.a.)	Depreciação Mensal (em R\$)
Armários, cadeiras e mesas	10%	350,00
Ar condicionado áreas comum	10%	37,50
Climatizador refeitório	10%	45,46
Computadores	10%	53,33
Impressora	10%	25,00
Móveis Lavanderia	10%	250,00
Móveis e utensílios Cozinha	10%	125,00
Piscina	4%	50,00
TOTAL		936,30

Fonte: Dados da pesquisa.

As despesas com depreciação mensais totalizaram R\$936,30. Todos os itens são utilizados de maneira igual entre as modalidades.

No Quadro 17 são evidenciadas as despesas totais.

Quadro 17 – Despesas totais

DESPESAS	Total (em R\$)
Despesas Gerais	13.451,15
Despesas com Depreciação	936,30
TOTAL	14.387,45

Fonte: Dados da pesquisa.

Somando as despesas gerais às despesas com depreciação, alcançamos o gasto de 14.387,45.

4.4 RESULTADOS DE CADA MODALIDADE

Na apuração dos resultados por modalidade foram apuradas as receitas mensais em cada uma delas, e logo após, foram deduzidos os custos para poder identificar o lucro obtido em cada modalidade.

No Quadro 18 temos os tipos de acomodações da clínica e valor cobrado de cada idoso, conforme a modalidade e o tipo de acomodação.

Quadro 18 – Valor cobrado por modalidade

Tipo de Acomodação	Modalidade I	Modalidade II	Modalidade III
Apartamento com banheiro	R\$ 3.500,00	R\$ 4.500,00	R\$ 6.800,00
Apartamento sem banheiro	R\$ 2.700,00	R\$ 3.500,00	R\$ 5.800,00
Apartamento com 4 cômodos	R\$ 2.400,00	R\$ 3.000,00	R\$ 4.500,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Constata-se que o valor cobrado mensalmente, nas modalidades I, II e III, corresponde, respectivamente a: R\$3.500,00, R\$4.500,00 e R\$6.800,00, quando alocados em apartamento com banheiro; R\$2.700,00, R\$3.500,00 e R\$5.800,00, quando alocados em apartamento sem banheiro; e R\$2.400,00, R\$3.000,00 e R\$4.500,00, quando alocados em apartamento de 4 cômodos.

No Quadro 19 são apresentadas as receitas da modalidade I conforme o número de idosos que residem em cada tipo de acomodação.

Quadro 19 – Receita - modalidade I

Tipo de Acomodação	Modalidade I (em R\$)	Quantidade	Total (em R\$)
Apartamento com banheiro	3.500,00	2	7.000,00
Apartamento sem banheiro	2.700,00	2	5.400,00
Apartamento com 4 cômodos	2.400,00	3	7.200,00
TOTAL			19.600,00

Fonte: Dados da pesquisa.

A receita mensal na modalidade I corresponde a um total de R\$19.600,00, sendo R\$7.000,00 referentes aos idosos que residem em apartamento com banheiro; R\$5.400,00, aos idosos que residem em apartamento sem banheiro; e, R\$7.200,00, aos idosos que residem em apartamento com 4 cômodos.

No Quadro 20, temos a receita referente ao número de idosos da modalidade II, que residem atualmente na clínica.

Quadro 20 – Receita - modalidade II

Tipo de Acomodação	Modalidade II (em R\$)	Quantidade	Total (em R\$)
Apartamento com banheiro	4.500,00	0	0,00
Apartamento sem banheiro	3.500,00	12	42.000,00
Apartamento com 4 cômodos	3.000,00	2	6.000,00
TOTAL			48.000,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Pelos dados observados no Quadro 20, tem-se a receita mensal na modalidade III correspondente a um total de R\$48.000,00, sendo R\$42.000,00 referentes aos idosos que residem em apartamento sem banheiro e R\$6.000,00 aos idosos que residem em apartamento com 4 cômodos. No momento não há nenhum idoso residindo em apartamento com banheiro.

No Quadro 21, temos a receita mensal obtida, referente aos idosos da modalidade III.

Quadro 21 – Receita - modalidade III

Tipo de Acomodação	Modalidade III (em R\$)	Quantidade	Total (em R\$)
Apartamento com banheiro	6.800,00	0	0,00
Apartamento sem banheiro	5.800,00	5	29.000,00
Apartamento com 4 cômodos	4.500,00	8	36.000,00
TOTAL			65.000,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados do Quadro 21 demonstram que a receita mensal na modalidade III corresponde a um total de R\$65.000,00, sendo R\$29.000,00 referentes aos idosos que residem em apartamento sem banheiro e R\$36.000,00 aos idosos que residem em apartamento com 4 cômodos. No momento não há nenhum idoso residindo em apartamento com banheiro.

Para se obter o resultado mensal de cada modalidade foram deduzidos da receita de cada uma os custos incorridos mensalmente, como pode ser observado no Quadro 22.

Quadro 22 – Resultado por modalidade

RESULTADO	Modalidade I (em R\$)	Modalidade II (em R\$)	Modalidade III (em R\$)	Total (em R\$)
Receita Bruta	19.600,00	48.000,00	65.000,00	132.600,00
(-) Custo na prestação do serviço	(6.202,90)	(17.958,78)	(25.961,60)	(50.123,28)
Margem de Contribuição Total	13.397,10	30.041,22	39.038,40	82.476,72
(-) Despesas Totais	-	-	-	(14.387,45)
Resultado Operacional	-	-	-	68.089,27

Fonte: Dados da pesquisa.

O resultado da atividade na modalidade I foi de R\$13.397,10; na modalidade II foi de R\$30.041,22; e, a modalidade III, gerou um resultado de R\$39.038,40. A margem de contribuição total, considerando as três modalidades, soma R\$82.476,72. Este resultado é utilizado para a absorção das despesas do período, associadas basicamente às atividades administrativas da clínica, que importam em R\$14.387,45. Observa-se, assim, pelo Quadro 22, que o resultado operacional mensal médio da clínica importa em R\$68.089,27.

Tendo em vista o resultado de cada modalidade, podemos identificar que a modalidade I tem capacidade de absorver 93,12% do montante das despesas, enquanto que as margens de contribuição das modalidades II e III conseguem individualmente absorver todas as despesas e contribuir positivamente para o lucro. Considera-se que dentre as três modalidades da clínica, a modalidade III é a de maior lucratividade atualmente, ou seja, a que maior margem de lucro proporciona à clínica para a cobertura das despesas, que são comuns às modalidades.

A partir dos resultados encontrados, podemos observar que em todas as modalidades a receita cobriu os gastos, sendo que a modalidade III é a que gera o maior lucro atualmente, seguida da modalidade II e por fim, da modalidade I. No entanto algumas observações se fazem importantes: na modalidade III, mesmo com um idoso a menos que na modalidade II apurou-se um lucro maior. Apesar de ter um maior custo de assistência nessa modalidade, o valor mensal cobrado por pessoa

consegue cobri-lo e gerar uma margem de lucro maior que a gerada pela modalidade II.

A modalidade I apresentou o menor lucro, mas tem que ser observado que o número de idosos nessa modalidade é de apenas 7. Se houver aumento de idosos nessa modalidade, a sua margem de lucro aumentará, devido ao fato de que os custos com funcionários são muito menores nesta modalidade e não representariam uma grande diferença, por não ter necessidade de atendimento de alguns funcionários específicos como nas demais modalidades.

5 CONCLUSÃO

A atividade de assistência ao idoso requer um cuidado constante, que se intensifica conforme o grau de dependência de cada um. Para isso, os idosos são classificados em três modalidades, com critérios para o cuidado ao idoso em cada uma delas.

Este trabalho propôs um estudo em uma clínica de assistência a idosos, considerando que a mesma não possui um controle dos seus gastos. Por consequência, as mensalidades pagas pelos idosos foram estipuladas sem levar em consideração os custos e as despesas da empresa, e a diferenciação dos gastos em cada modalidade. Considera-se que as modalidades, por terem necessidades diferenciadas, vão gerar gastos diferentes para a empresa.

Em uma empresa que presta assistência e cuidado aos idosos, e é dividida por modalidades, se torna imprescindível a apuração do custo de cada uma delas e os resultados obtidos para, a partir disso, obter os insumos para poder analisar se o preço cobrado por mês condiz com a realidade em que ela se encontra e quais as modalidades que tem custos mais elevados e em quanto importam esses custos. Por isso, a problemática da pesquisa trouxe o questionamento de quais são os custos por modalidade de atendimento na clínica e quais os resultados alcançados no ano de 2017, por modalidade.

O objetivo geral foi o de apurar os custos e resultados associados à manutenção das modalidades de atendimento junto a uma clínica de assistência ao idoso, localizada no município de Santa Maria – RS, no ano de 2017.

Para resolução do problema e atendimento ao objetivo geral, inicialmente apuraram-se os custos e as despesas da clínica e atribuiu-os a cada modalidade. Para isso foi levada em consideração a legislação da ANVISA. Os demais gastos foram rateados conforme o número de idosos que reside atualmente na clínica.

Os valores apurados nessa primeira etapa, na apropriação dos custos médios mensais, foram de R\$6.202,90, na modalidade I; R\$17.958,78, na modalidade II; e R\$25.961,60, na modalidade III.

Após a apuração dos gastos foi mensurada a receita mensal de cada modalidade e deduzidos os custos para se obter a margem de lucro que cada uma está gerando. Obteve-se como resultados, na modalidade I, R\$13.397,10; na

modalidade II, R\$30.041,22; e, na modalidade III, R\$39.038,40. A margem de lucro total mensal média gerada pelas três modalidades soma R\$82.476,72.

Analisa-se que as receitas de todas as modalidades estão cobrindo os gastos das mesmas, e que a modalidade III gera a maior margem de lucro para a clínica, no período considerado para estudo. Vale ressaltar que o número de idosos foi uma variável importante na apropriação dos gastos e conforme a mudança desse cenário os resultados poderão ser diferentes.

Como limitações destaca-se o fato de que não se tem documentados ou registrados todos os custos e despesas da empresa, o que só foi possível de ser levantado com a realização de entrevista e, assim, se chegar aos resultados que foram estimados.

Para estudos futuros, sugere-se aplicar o mesmo estudo em uma outra clínica de atividade igual ou similar, bem como, fazer um estudo comparativo entre as empresas da mesma área do município ou região, para entender se os resultados por modalidades são similares ou se, dependendo das particularidades de cada uma, a modalidade que gera mais lucro seria diferente.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, M. M. de. **Introdução à metodologia do trabalho científico: noções práticas**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- ANVISA. **Consulta Pública nº 41**, de 18 de janeiro de 2004. Disponível em: <<http://www4.anvisa.gov.br/base/visadoc/CP/CP%5B7626-1-0%5D.PDF>>. Acesso em: 18 set. 2017.
- ANVISA. **Resolução da Diretoria Colegiada**, 283, de 26 de setembro de 2005. Disponível em: <www.portalsaude.gov.br>. Acesso em: 13 set. 2017.
- BEUREN, I. M. (Org.) et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.
- BRUNI, A. L. **A administração de custos, preços e lucros**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- CAMARANOL, A. A.; KANSO, S. **As instituições de longa permanência para idosos no Brasil**. São Paulo: Revista Brasileira de Estudos de População, 2010.
- CREPALDI, S. A. **Curso básico de contabilidade de custos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- CREPALDI, S. A.; CREPALDI, G. S. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- DIEHL, A. A. TATIM, D. C. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: Métodos e técnicas**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.
- FRANCO, H. **Contabilidade geral**. São Paulo: Atlas, 1996.
- _____. **Contabilidade geral**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- _____. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- GONÇALVES, E. C.; BAPTISTA, A. E. **Contabilidade geral**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- IBGE. **Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios**. Disponível em: <<https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv98887.pdf>>. Acesso em: 27 ago. 2017.
- INDÍCIBUS, S. **Contabilidade gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

LEONE, G. S. G. **Custos**: planejamento, implantação e controle. São Paulo: Atlas, 2000.

LIMA, M. C. **Monografia**: a engenharia da produção acadêmica. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

LOBRIGATTI, L. A. F. **Custos na prestação de serviços**. São Paulo: SEBRAE, 2016.

MANDARINO, U. **Custos**. São Paulo: Atlas, 2000.

MARION, J. C.; RIBEIRO, O. M. **Introdução à contabilidade gerencial**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MEGLIORINI, E. **Custos**. São Paulo: Pearson Makron Books, 2001.

_____. **Custos**: análise e gestão. 2. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

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

NEVES, S.; VICECONTI, P. E. V. **Contabilidade de custos**: um enfoque direto e objetivo. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. São Paulo: Atlas, 1996.

PADOVEZE, C. L.; TAKAKURA JR., F. K. **Custos e preços de serviços**: logística, hospitais, transporte, hotelaria, mão de obra, serviços em geral. São Paulo: Atlas, 2013.

PASSARELLI J.; BOMFIM, E. A. **Custos**: análise e controle. 2. ed. São Paulo: IOB – Thomson, 2003.

PIZZOLATO, N. D. **Introdução à contabilidade gerencial**. 5. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2012.

RIBEIRO, O. M. **Contabilidade de custos**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

_____. **Contabilidade geral fácil**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SILVA, A. C. R. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**: orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

VEY, I. H., FREITAS, A. L. **Custos em pequenas empresas**: o caso das empresas de refeições industriais. In: IX Congresso internacional de custos. Florianópolis, 2005.

Disponível em: <<http://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1885>>. Acesso em: 23 jun. 2017.

WERNKE, R. **Análise de custos e preços de venda**: ênfase em aplicações e casos nacionais. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

YIN, R. K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. Trad. Cristhian Matheus Herrera. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2015. Título original: Case Study Research.

**APÊNDICE A – ENTREVISTA SEMIESTRUTURADA APLICADA A
PROPRIETÁRIA DA CLÍNICA**

1. Descrição da atividade desenvolvida na clínica

2. Quantos idosos residem na clínica? Em quais modalidades eles estão classificados?

3. Quais os tipos de acomodações existentes na clínica? Qual o valor pago por cada uma delas?

4. Como é feita a alimentação pelos idosos? Qual o custo com essa alimentação?

5. Quando foi construída a clínica? Quais foram os gastos nessa construção?

6. Quando foram adquiridos os móveis e utensílios? Qual foi o valor de aquisição de cada um deles?

7. Quando foram adquiridas as máquinas e equipamentos? Qual foi o valor de aquisição de cada uma delas?

8. Quando foi adquirida a ambulância? Qual foi o valor de aquisição dela?

9. Gostaria de acrescentar alguma informação relevante?
