

Contabilidade Gerencial e de Custos: um estudo de caso da Associação

Asilo São João Bosco AASJB

Gilmara Flores Scampini¹

UCDB Universidade Católica Dom Bosco

mariana.dasilveira1@gmail.com

Ingrid Aparecida Bado Pereira da Silva

UCDB Universidade Católica Dom Bosco

Ingridap@gmail.com

Vera Marleide Loureiro dos Anjos

UCDB Universidade Católica Dom Bosco

veramarleide@hotmail.com

Eloir Trindade Vasques Vieira

UCDB Universidade Católica Dom Bosco

eloir@ucdb.br

Data do recebimento do artigo: 01/12/2017

Data do aceite de publicação: 25/04/2018

RESUMO

Instituição de Longa Permanência de Idosos são entidades que tem suas ações voltadas ao atendimento de problemas sociais. Verificou-se que a instituição objeto de pesquisa, possui como entrave a falta de quantificação de custos de seus assistidos. A captação de recursos é o principal desafio para manter a instituição, seja através de verbas do Poder Público ou doações. Diante disso, a proposta do artigo foi mensurar o custo médio estimado de cada idoso, por meio de pesquisa quantitativa, fundamentado em levantamento bibliográfico e de relatórios fornecidos pelos responsáveis de departamentos. Por meio de técnicas de contabilidade gerencial e de custos, foi possível atingir o objetivo de auxiliar para tomada de decisão no que tange ao controle e planejamento, resultando na correta alocação de recursos para atender os objetivos internos e as necessidades da organização. Os dados apresentados demonstraram que os custos variavam entre R\$ 5.074,64 (cinco mil e setenta e quatro reais e sessenta e quatro centavos) mensais e R\$ 6.145,41 (seis mil, cento e quarenta e cinco reais e quarenta e um centavos) mensais, dependendo da classificação de dependência do idoso. O Grau III foi o que obteve maior significância de custo, 53,86% do custo total anual, seguido do Grau II com 28,58% anual e Grau I com 17,56% dos custos totais anuais, o que justificou a relação proporcional entre valores e a quantidade de idosos por classificação.

¹ Autor para correspondência: UFSC, Campus Reitor João David Ferreira Lima, s/n - Trindade, Florianópolis - SC, 88040-900.

Palavras Chave: Contabilidade Gerencial, Contabilidade de Custos, Departamentalização.

Managerial and Cost Accounting: a case study of the São João Bosco Asylum Association AASJB

ABSTRACT

Institution of Long Stay of Elderly are entities that have their actions directed to the attendance of social problems. It was verified that the research institution has as a hindrance the lack of quantification of the costs of its assistants. Fundraising is the main challenge to maintain the institution, whether through public funds or donations. Therefore, the purpose of the article was to measure the estimated average cost of each elderly person, through quantitative research, based on a bibliographical survey and reports provided by the department heads. Through management and cost accounting techniques, it was possible to achieve the objective of assisting in decision making regarding control and planning, resulting in the correct allocation of resources to meet the internal objectives and the needs of the organization. The data presented showed that costs ranged between R \$ 5,074.64 (five thousand and seventy-four reais and sixty-four cents) per month and six thousand, sixty-five reais and forty-one centavos) monthly, depending on the classification of dependence of the elderly. Grade III was the most significant cost, 53.86% of the total annual cost, followed by Grade II with 28.58% per year and Grade I with 17.56% of total annual costs, which justified the proportional relation between values and the number of elderly people by classification.

Key Words: Management Accounting, Cost Accounting, Departmentalisation.

1 INTRODUÇÃO

Em vista do desenvolvimento mundial, com o avanço da medicina, da melhoria das condições de vida das pessoas, houve também o aumento da expectativa de vida e com isso o desafio no cuidado com as pessoas da melhor idade. Ao envelhecer vem também o questionamento sobre o relacionamento com o idoso, o tempo que a família busca ter com o mesmo e se o cuidado deve ser familiar ou transferido para uma instituição. Várias são as instituições filantrópicas que tem suas ações voltadas ao atendimento de problemas sociais, entre elas as Instituições de Longa Permanência para Idosos. Segundo Pesquisa de Entidades de Assistência Social Privadas sem Fins Lucrativos – PEAS 2013, do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística-IBGE, no Centro Oeste são 606 entidades de assistência social privada sem fins lucrativos.

Essas entidades têm como principal desafio gerencial a captação de recursos para manter a entidade, seja através de verbas assistenciais do Poder Público ou doações. Neste sentido, estudou-se uma entidade de assistência social ao idoso da cidade de Campo Grande MS, Associação Asilo São João Bosco, com o objetivo de identificar o custo médio estimado de cada assistido considerando todos os custos, inclusive mensuradas as doações. O interesse pelo estudo advém da possibilidade de intensificar a gestão institucional, evidenciando o custo e aplicação dos recursos para controle e tomada de decisão de forma eficaz e transparente.

A metodologia utilizada por meio de pesquisa quantitativa, bem como levantamento bibliográfico e de dados com os colaboradores e responsáveis de departamentos. A explanação dos resultados é baseada através de questionário, análise das demonstrações contábeis do exercício de 2016, percepção e compreensão do cotidiano do idoso na instituição.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 O IDOSO E A INSTITUIÇÃO DE LONGA PERMANÊNCIA PARA IDOSOS

A partir de preocupações com os direitos sociais criaram-se políticas públicas voltadas para a proteção dos idosos como a Política Nacional do Idoso e o Estatuto do Idoso. Estas

compreendem tudo o que se referem aos direitos básicos e penas para os crimes contra os idosos. Segundo o Art. 3º da Lei Nº 10.741/2003 do Estatuto do Idoso:

É obrigação da família, da comunidade, da sociedade e do Poder Público assegurar ao idoso, com absoluta prioridade, a efetivação do direito à vida, à saúde, à alimentação, à educação, à cultura, ao esporte, ao lazer, ao trabalho, à cidadania, à liberdade, à dignidade, ao respeito e à convivência familiar e comunitária.

Nesse sentido, pode-se afirmar que os idosos possuem seus direitos garantidos e que a comunidade e a assistência social, no que se referem à saúde, benefícios e assistência, devem zelar e respeitar para seu devido cumprimento. Fica evidente que diante das mudanças no cenário familiar, o cuidado do idoso deixa de ser exclusividade da família, passando a ser responsabilidade de organizações.

Na Associação Asilo São João Bosco, os idosos possuem uma rotina marcada pelos horários que definem suas atividades como hora de levantar, tomar banho, se alimentar, ser medicado, entre outros.

Conforme observado na pesquisa, para os funcionários o dia a dia é caracterizado de acordo com as atividades realizadas, mas para os idosos se sobressai de forma automática. A estadia do idoso não deve ser encarada como algo positivo ou negativo, mas o asilo deve ser sua referência de proteção e bem estar.

A Associação Asilo São João Bosco – AASJB, com sede à Rua José Nogueira Vieira 1900, Bairro Tiradentes, Campo Grande, Estado de Mato Grosso do Sul, é uma associação civil de direito privado, por tempo indeterminado, filantrópica de assistência social e de saúde, nos níveis de atendimento, defesa e garantia de direitos, de fins culturais, religioso, de caráter não econômico, cuja finalidade principal é ser uma instituição de longa permanência para idoso – ILPI.

Fundada em 31/05/1923 pela Conferência Vicentina N. Senhora das Vitórias. Em 24/11/1933 foi feita a doação de um terreno pelo Sr. Cel. Bernardo Franco Baís e sua esposa Amélia Alexandrina Franco Baís, para a Conferência N. S, das Vitórias à Rua 26 de Agosto nº368 na cidade de Campo Grande, para a construção do Asilo. Em 09/05/1941 o Asilo adquiriu o título de personalidade jurídica. Em 1976 ocorre a mudança do asilo da Rua 26 de Agosto para a nova sede no bairro Tiradentes, à Rua José Vieira Nogueira nº 1900 em uma área de 37.080 metros quadrados doada pela prefeitura e com uma área edificada de 6.715 metros quadrados.

A estrutura organizacional do Asilo é composta por Presidente, Vice-presidente, Diretor Financeiro, Diretor Espiritual, Diretor Administrativo, Diretor de Patrimônio e Superintendente. A Diretoria Executiva é eleita em Assembléia Geral Extraordinária para mandato de três anos.

A gestão eficiente em uma instituição de longa permanência para idosos demanda um adequado gerenciamento de custos na prestação de serviços, contribuindo na redução de gastos, criação de controles internos como fundamentados a seguir.

2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS

O princípio da contabilidade de custos se dá através da contabilidade geral, que na época da Revolução Industrial do século XVIII era aplicada somente para apuração do patrimônio e controle de receitas e despesas (MARTINS, 2010, p. 19-20). Martins ainda afirma que com a difusão das indústrias houve a mudança no processo produtivo com a chegada de equipamentos e com isso também a produção em larga escala justificando assim a contabilidade de custos. Diante da necessidade de mensurar o volume industrial foi inevitável mudar a forma de mensurar o custo, desta maneira os seus gastos com energia, por exemplo, fossem alocados no custo real de produção (MARTINS, 2010, p. 20).

Pode-se afirmar que na linha do tempo o custo em sua primeira finalidade precisou ser reformulado para atender as necessidades das empresas, passando a ser uma ferramenta na gestão das organizações auxiliando no controle e na tomada de decisão.

Segundo Crepaldi (2010, p.2),

A contabilidade de Custos é uma técnica utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos e/ ou serviços. Ela tem a função de gerar informações precisas e rápidas para a administração, para a tomada de decisões. É voltada para a análise de gastos da entidade no decorrer de suas operações.

Percebe-se que a contabilidade de custos está em constante mudança em seus métodos, se mostrando fundamental para a base estrutural das empresas seja ela com ou sem fins lucrativos, pois possibilita uma visão estratégica de forma holística.

Para VanDerbeck e Nagy (2003, p. 16), “a contabilidade de custos realça o processo de planejamento ao fornecer custos históricos que servem como base para projeções futuras.

Consistindo assim um sistema global de informações oferecidas pela sua atividade operacional de serviço.”

Os custos podem ser alocados de diversas formas e são vários os métodos de custeio disponíveis, no entanto o método aceito segundo a legislação do Brasil e contemplado no Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC 16, é o método de custeio por absorção. Martins (2010 p. 37) argumenta que o custeio por absorção representa aos produtos e serviços a alocação de todos os gastos referentes ao processo produtivo e no de produção os custos do que foi elaborado, funcionando da seguinte forma segundo Martins (2010 p. 57) “separação entre custos e despesas, apropriação dos custos diretos diretamente aos produtos ou serviços e rateio dos custos indiretos”.

Considerando o controle de serviços, propriamente da associação, são formados modelos padronizados com o objetivo de acompanhar e mensurar o que foi efetivado, fazendo um comparativo do gasto previamente definido. Tratando-se da tomada de decisão gerencial, sua importância é relevante na análise de cenários de curto e longo prazo da entidade, auxiliando na definição de medidas preventivas, controle de custos, opções de aquisição de mercadorias, etc.

2.2.1 Identificação dos Custos

O método de custeio por absorção atribui os custos ao elemento de custo, fundamentando sua utilização no asilo por se tratar de instituição que presta serviços de cuidado aos idosos e por não possuir fins lucrativos. Diante disso, considerou-se apenas os custos diretos e indiretos conforme descrito a seguir, por ser a forma mais completa para a entidade e por proporcionar uma estimativa de valor mais próxima da realidade do asilo.

2.2.1.1 Custo Direto

A prestação de serviço do asilo será medida quanto à quantidade de mão de obra direta utilizada no cuidado dos idosos, rastreando e determinando a quantidade de força que será usufruída para se concluir o serviço, de modo simples, considerando o custo direto, o material utilizado e a mão de obra direta, pois sem esses elementos os serviços não serão prestados.

Os custos de uma prestadora de serviços que estão diretamente ligados ao serviço ou produto são chamados de custo direto de produção, Martins (2010, p. 48) define como

“aqueles custos que podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo (quilogramas de materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão de obra utilizadas e até quantidade de força consumida)”.

Os custos diretos da instituição são alocados diretamente em departamentos que utilizam esse tipo de custo absolutamente. Como exemplo, a mão de obra dos enfermeiros e cuidadores, medicamentos, alimentos, curativos, entre outros.

2.2.1.2 Custos Indiretos

São aqueles gastos que de forma indireta afetou ou contribuiu para o serviço ser efetivamente concluídos, sendo rateados para todos os serviços, produtos e até mesmo departamentos. Segundo Wernke (2004, p. 14) “custos indiretos são os gastos que não podem ser alocados de forma direta ou objetiva aos produtos ou a outro segmento ou atividade operacional, e caso sejam atribuídos aos produtos, serviços ou departamentos, serão mediante critérios de rateio.”

Dessa forma, o custo indireto são os custos que não podem ser restritos e sim apropriados indiretamente, pois não possui uma forma de medida objetiva e precisam ser estimados através de critérios de rateio vinculando ao processo. Os custos indiretos da entidade, tendo como exemplo o custo de uma conta de energia, são comuns a todos os departamentos e nesse sentido é rateada entre todos conforme consumo.

2.3 CONTABILIDADE GERENCIAL

A contabilidade Gerencial é basicamente um conjunto de técnicas e procedimentos contábeis que juntas fornecem informações aos gerentes e pessoas interessadas nos resultados das instituições, por ser um instrumento que auxilia as entidades em sua administração, na prestação de serviço é essencial ferramenta de gestão.

Segundo Bruni e Famá (2012, p. 2), Contabilidade Gerencial está, “voltada à administração de empresas, não se condicionada às imposições legais, tem objetivo de gerar informações úteis para a tomada de decisões”.

Nesse sentido o gestor do instituto pode empregar a contabilidade gerencial com o fim de adequar as atuais ferramentas de gestão que estão sendo utilizadas. A análise e verificação

dos gargalos, diminuindo os custos, sugerindo possíveis mudanças de estrutura dos processos e com isso impactando de forma positiva nos resultados.

2.4 DEPARTAMENTALIZAÇÃO

A partir do momento que as atividades empresariais tomam maior proporção e as tarefas do cotidiano não conseguem mais ser supervisionadas, ocorre a necessidade de transferir responsabilidades. A diversificação dos processos resulta na divisão das atividades principais transformando-as em departamentos.

Leone (2000, p. 113) define departamentalização como fruto de estudos realizados pela administração empresarial que considera a divisão do trabalho de acordo com a especialidade, atividades ou função de seus funcionários, visando eficiência nas operações.

Sendo assim todas as empresas que trabalham com vários setores que tem ligação para outra atividade, trabalha com a departamentalização, pois ela faz a divisão das tais funções para que todas as atividades sejam ligadas no processo, visando êxito no resultado das operações.

No asilo, a departamentalização pode servir de base para a estrutura da instituição em que os setores fazem parte de um centro de custo específico, identificando seus gastos, objetivando formar o custo do serviço prestado.

3 DISCUSSÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Os dados para construção deste artigo foram coletados em uma Instituição de Longa Permanência para Idosos, Associação Asilo São João Bosco, da cidade de Campo Grande – MS, do período 01 de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2016. Trata-se de uma sociedade civil de direito privado filantrópica de assistência social e de saúde. A entidade acolhe idosos carentes, oferecendo atendimento gratuito no âmbito social, material e religioso garantindo a integridade e moralidade sem distinção de nacionalidade, etnia, religião e sexo.

A assistência é realizada através de funcionários regulares e voluntários, conforme Quadro 1:

Quadro 1: Quadro Funcional

Quadro funcional	Qtde	Tipo de Serviço
Regulares	118	Atendimento aos assistidos, manutenção e administração da entidade.
Voluntários	40 (média)	Atendimento de psicologia, fisioterapia e estágios voluntários em diversas áreas.
Diretoria não remunerada	05	Gestão da entidade

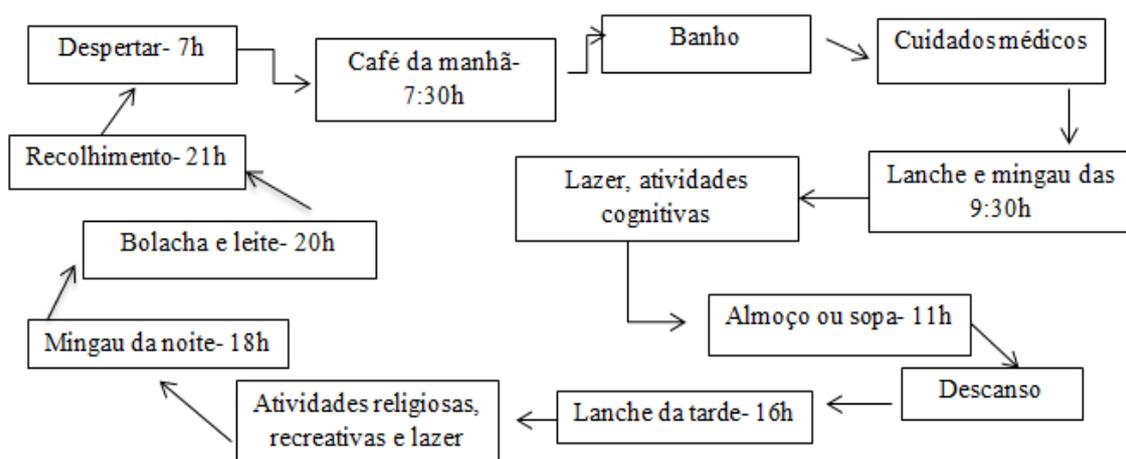
Fonte: A pesquisa (2017)

Na data da pesquisa, a instituição contava com o quadro funcional de 118 funcionários regulares, aproximadamente 40 voluntários que prestam serviços espontâneos junto aos idosos como no setor de fisioterapia, assistência médica e social entre outros setores e 05 Diretores não remunerados responsáveis pela gestão da entidade.

A associação possuía na data da pesquisa 75 assistidos, sendo 32 mulheres e 43 homens. A estimativa de tempo de estadia dentro da entidade, segundo informação do departamento de assistência social é vitalícia, entre 9 a 11 anos, pois normalmente esses idosos só deixam a instituição por motivo de óbito.

O fluxograma de atividade dos assistidos está organizado da seguinte forma:

Figura 1: Fluxograma das atividades diárias



Fonte: A Pesquisa (2017)

Percebe-se na Figura 1, a rotina de atividades dos assistidos começando com o despertar às 7h da manhã e algumas atividades pertinentes durante o dia de forma resumida. Complementando ao descrito na Figura 1, algumas atividades esporádicas são encaixadas na rotina do idoso, como o fornecimento da medicação no qual é aplicada conforme critérios individuais, consulta médica e exames realizados fora do ambiente institucional, bem como outras atividades de acordo com a necessidade.

3.1 CUSTO DO SERVIÇO

Conforme dados coletados com os gestores de departamentos, o controle dos custos da entidade ocorre de forma manual, pois não possuem mais um software para registro detalhado e por centro de custo. Alguns controles são realizados através de planilhas com a informação dos medicamentos e alimentos, constando entrada e saída de acordo com o departamento requisitante. O controle dos custos é feito também de forma mensal com controle das despesas básicas sem a contabilização de doações. Com o intuito de mensurar o custo estimado de cada assistido, realizou-se a classificação dos mesmos segundo Resolução da Diretoria Colegiada - RDC 283/2005 da Agência Nacional de Vigilância Sanitária-ANVISA:

Quadro 2: Classificação dos assistidos conforme grau de dependência

Classificação	Descrição	Masculino	Feminino	Total
Grau de Dependência I	Idosos independentes mesmo que requeiram uso de equipamentos de auto-ajuda	9	6	15
Grau de Dependência II	Idosos com dependência em até 3 atividades de autocuidado para a vida diária (alimentação, mobilidade, higiene)	12	10	22
Grau de Dependência III	Idosos com dependência que requeiram assistência de autocuidado para a vida diária e ou comprometimento cognitivo	22	16	38
Total		43	32	75

Fonte: Elaborado pelas autoras com base na RDC 283/2005

O Quadro 02 demonstra conforme RDC 283/2005 da ANVISA, que a classificação de dependência de idosos são divididas em 3 graus, sendo Grau de dependência I: idosos

independentes mesmo que requeiram uso de equipamentos de auto-ajuda”, são idosos que possuem facilidade de realizar suas atividades sozinhos como se alimentar e tomar banho; Grau de dependência II: idosos com dependência em até três atividades de autocuidado para a vida diária (alimentação, mobilidade, higiene), são idosos que possuem alguma dificuldade de locomoção ou cognitiva e precisam de andadores ou cadeiras de rodas; Grau de dependência III: idosos com dependência que requeiram assistência de autocuidado para a vida diária e ou comprometimento cognitivo, trata-se de idosos acamados, com total dependência para qualquer atividade.

Utilizou-se o método de custeio por absorção para verificação dos custos de cada assistido por atender adequadamente a relação de prestação de serviço, ou seja, os custos e despesas alocados de acordo com a classificação do idoso. Para que isso ocorra, os custos e despesas foram distribuídos em:

Custo Direto: são de fácil identificação com o grau de cada assistido, elaborado através de informações obtidas nos departamentos.

Custo Indireto: são provenientes do atendimento indireto ao idoso, mas de difícil identificação com o grau, adotando critério de rateio por departamento, sendo que o administrativo, marketing e operacional estão rateados a outros departamentos de saúde, cozinha e lavanderia, por tanto o departamento operacional foi rateado por metros quadrados, o departamento de marketing e administrativo por número de funcionários.

Custo por departamentalização: são custos ligados diretamente aos departamentos podendo ser específico, quanto alocados a outros departamentos, dividindo os custos conforme o grau de idoso através de rateio. Apurou-se os custos da instituição referente ao ano de 2016 de acordo com a classificação apresentada no Quadro 3 e 5:

3.2 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS DIRETOS E INDIRETOS

A classificação dos custos diretos e indiretos baseou-se na pesquisa realizada juntamente com os departamentos por meio de entrevista, processo de coleta de dados, visita no local e observação da rotina.

3.2.1 Disposição dos custos diretos

Desta forma, faz necessário entender os custos diretos da instituição, que será apresentado no quadro 03.

Quadro 3: Classificação dos custos diretos

Custos Diretos		
Alimentação	Medicamentos	Frauda Geriátrica
Suplementos	Produtos de Higiene	Serviços Póstumos

Fonte: A pesquisa (2017)

Verifica-se que os custos diretos são de fácil identificação frente à classificação de cada idoso. No Quadro 04 consta a demonstração detalhada de alocação dos custos diretos:

Quadro 4: Alocação do custo direto por classificação

GRAUS	GRAU I	GRAU II	GRAU III	TOTAL
Quantidade de Idosos	15	22	38	75
Representação %	20,00	29,33	50,67	100
Custos diretos				
Mão de Obra	R\$ 584.171,59	R\$ 856.785,00	R\$ 1.479.901,36	R\$ 2.920.857,94
Alimentação	R\$ 52.530,45	R\$ 77.044,66	R\$ 133.077,15	R\$ 262.652,26
Suplementos	R\$ -	R\$ 35.287,92	R\$ 82.338,48	R\$ 117.626,40
Medicamentos	R\$ 65.482,92	R\$ 90.186,00	R\$ 218.014,96	R\$ 373.683,88
Produto de higiene	R\$ 8.769,39	R\$ 12.861,77	R\$ 22.215,78	R\$ 43.846,94
Fralda geriátrica	R\$ -	\$117.936,00	R\$ 353.808,00	R\$ 471.744,00
Serviços póstumos	R\$ 813,40	R\$ 1.192,99	R\$ 2.060,61	R\$ 4.067,00

Fonte: A pesquisa (2017)

Por meio das informações obtidas na pesquisa os custos com alimentação foram calculados de acordo com a rotina de cada assistido, considerando café da manhã, lanche da manhã, sopa da manhã ou almoço, lanche da tarde, jantar e ceia. Calculados de acordo com o percentual de cada grau. Alguns idosos como na classificação de Grau II e III, por exemplo, além da alimentação rotineira, necessitam de suplementos utilizados conforme orientação nutricional e médica para ganho de massa magra, controle de nível de glicose e colesterol ruim.

Os custos com medicamentos foram relacionados de forma manual juntamente com o departamento de farmácia e de enfermagem, levando-se em consideração o receituário do

idoso individualmente e por grau. Da mesma forma foram mensurados também os medicamentos utilizados de forma esporádica como medicamentos para dores. Vale ressaltar que estimou-se todos os medicamentos inclusive os fornecidos gratuitamente, pois em alguns casos de indisponibilidade os mesmos devem ser adquiridos pela unidade.

A higiene dos idosos de Grau II e III como banho, por exemplo, podem ocorrer em até duas vezes ao dia e na classificação Grau I de acordo com a necessidade de cada assistido. Os gastos com higiene são alocados de acordo o percentual de cada grau e os produtos mais utilizados como creme dental, escova dental, shampoo, condicionador, desodorante que se for rollon é individual e se for spray é de uso coletivo. Outro elemento importante são as fraudas geriátricas no qual baseou-se conforme requisições atuais para o departamento de saúde, sendo 8 fraudas por pacote, com valor médio de R\$ 18,90 (dezoito reais e noventa centavo) o pacote, relacionadas aos graus II e III;

O gasto com serviços póstumos foi balanceado pela porcentagem de cada grau. Trata-se de pagamento mensal de assistência tanto de cemitério quanto para novos casos de óbito, evitando que os mesmos sejam tratados como indigentes.

3.2.2 Custos indiretos

Com relação à classificação dos custos indiretos serão apresentados no quadro 05.

Quadro 5: Classificação dos custos indiretos

Custos Indiretos		
Alimentação funcionários e Mensageiro	Estacionamento e Pedágio	Prestação Serviços Autônomo
Aluguel Moto	Gás de Cozinha e Material de Cozinha	Manutenção, Conservação Imobilizado e Veículo.
Refeições/ Mensageiro UCR	Prestação de Serviços da TI	Devolução de Convenio e Serviço de Cartório
Telefone	Combustível UCR	Assessoria Contábil
Honorários Advocatícios	Decisões Trabalhistas	Impressão Gráfica Jornais, Livros e Revistas
Material Expediente	Água e Esgoto	Material de Manutenção, Limpeza e Portaria
Outras Despesas	Energia Elétrica	Material de Lavanderia
Correios e Malotes	Material Expediente Enfermagem	Internet, Manutenção de Site e Licença Manutenção Software

Cartões Cielo	Despesas com EPIS	Congregação Passionistas	Irmãs
Serviços Prestados PJ	Folha de pagamento	Telefone UCR	

Fonte: A pesquisa (2017)

Complementando o Quadro 05, os custos indiretos são distribuídos em departamentos de acordo com a rotina da entidade considerando que a instituição possui 118 funcionários e no que se refere à alimentação, são divididos entre os departamentos, pois os funcionários se alimentam no local de trabalho. As refeições da Unidade de Captação de Recursos – UCR são alocadas separadamente considerando que os mensageiros se alimentam fora da instituição dependendo da rota traçada. Ressalta-se que os voluntários não estão inseridos no quantitativo de funcionários, portanto, não se alimentam na instituição.

As doações são angariadas através de ligações do departamento de marketing para a comunidade e as coletas são realizadas pelos mensageiros. Outra forma comum de doação é através de cobrança na conta de energia, pelo site, levando a doação diretamente na entidade, através de ações de arrecadação ou até mesmo através do bazar de roupas e artigos novos e usados sendo pagos em dinheiro ou cartão.

Os custos com água, esgoto e energia elétrica fazem parte dos custos de cada departamento sendo que a utilização maior da água é na lavanderia e no caso da energia rateou-se de acordo com os quilowatts de cada local interno.

Existe a contratação esporádica de pessoas jurídicas que prestam serviços de advocacia para processos judiciais do âmbito trabalhista, ou para adquirir algum documento. Os autônomos são contratados também para manutenção e conservação do imobilizado de veículos ou ambulância. Os veículos são utilizados para transporte, no caso de internação hospitalar e viagens quando necessário. Caso haja deslocamento para outra cidade, os custos de estacionamento e pedágio são alocados de acordo com o departamento.

Outras despesas como devolução de convênio, serviços de cartório e de correio são utilizados para custear algum exame ou consulta médica, emissão ou envio de documentos.

A instituição possuía um serviço de TI (tecnologia da informação) responsável pelo controle de informações de todos os setores. Atualmente não possui mais a licença de uso impossibilitando a atualização do site e relatórios de gestão.

Os gastos com materiais expedientes são mais comuns nos departamentos administrativos e de saúde devido a documentações e volume de cópias realizadas, tanto para órgãos próprios quanto para arquivo interno. E os materiais de limpeza, manutenção, portaria e lavanderia são utilizados para manutenção e limpeza do local bem como produtos específicos da lavanderia para os diferentes tipos de sujeira.

O instituto possui a ajuda de algumas irmãs religiosas que contribuem na organização e parte religiosa dos assistidos, dessa forma são realizadas contribuições semestrais para a Congregação das Irmãs Passionistas como apoio ao trabalho desenvolvido em outras regiões.

A folha de pagamento é um custo alocado de acordo com o número de funcionários de cada departamento, conforme descrito no Quadro 5 a seguir.

3.3 MÃO DE OBRA

O Quadro 06 consta os gastos com mão de obra anual por departamento, conforme pesquisa da folha de pagamento. A divisão entre mão de obra direta e indireta se deu através da vinculação entre profissional e assistido. Sendo classificados como mão de obra direta os departamentos de saúde, cozinha, lavanderia que atendem diretamente e de forma exclusiva os idosos.

Os outros departamentos, administrativo, marketing e operacional, são considerados indiretos mesmo que estejam empenhados para que todos sejam atendidos da melhor forma, não são diretamente vinculados aos idosos.

Quadro 6: Alocação da Mão de obra

DEPARTAMENTOS	SAÚDE	COZINHA	LAVANDERIA	ADMINIST.	MKT	OPERA.	TOTAIS
Nº funcionários %	54,24%	5,08%	2,54%	13,56%	9,32%	15,25%	100,00%
Nº funcionários	64	6	3	16	11	18	118
Alocação	SAÚDE	COZINHA	LAVANDERIA	ADMINIST.	MKT	OPERA.	TOTAIS
Total							
SALARIOS ORDENADOS ^E	R\$919.553,07	R\$71.251,44	R\$32.923,07	R\$268.953,71	R\$133.657,87	R\$211.624,96	R\$1.637.964,12
13º SALARIO	R\$88.936,04	R\$8.337,75	R\$4.168,88	R\$22.234,01	R\$15.285,88	R\$25.013,26	R\$163.975,83
FERIAS	R\$131.913,76	R\$12.366,92	R\$6.183,46	R\$32.978,44	R\$22.672,68	R\$37.100,75	R\$243.216,00

Contabilidade Gerencial e de Custos: um estudo de caso da Associação Asilo São João Bosco AASJB.

FGTS	R\$115.239,20	R\$10.803,67	R\$5.401,84	R\$31.932,49	R\$19.806,74	R\$32.411,02	R\$215.594,96
RESCISÃO CONTRATUAL	R\$50.107,16	R\$4.697,55	R\$2.348,77	R\$12.526,79	R\$8.612,17	R\$14.092,64	R\$92.385,08
VALE TRANSPORTE	R\$14.132,91	R\$1.324,96	R\$662,48	R\$3.533,23	R\$2.429,09	R\$3.974,88	R\$26.057,55
HORAS EXTRAS	R\$53.618,48	R\$5.026,73	R\$2.513,37	R\$13.404,62	R\$9.215,68	R\$15.080,20	R\$98.859,07
INSALUBRIDADE	R\$208.663,46	R\$-	R\$-	R\$-	R\$-	R\$-	R\$208.663,46
ADNICIONAL NOTURNO	R\$22.710,33	R\$-	R\$-	R\$3.146,40	R\$-	R\$-	R\$25.856,73
D.S.R REMUNERADO	R\$22.796,55	R\$2.137,18	R\$1.068,59	R\$5.699,14	R\$3.918,16	R\$6.411,53	R\$42.031,13
SALARIOS ESTAGIARIOS	R\$87.484,98	R\$-	R\$-	R\$7.200,00	R\$-	R\$-	R\$94.684,98
COMISSOES	R\$ -	R\$-	R\$-	R\$-	R\$71.569,03	R\$-	R\$71.569,03
TOTAL	R\$1.715.155,94	R\$115.946,20	R\$55.270,46	R\$401.608,83	R\$287.167,30	R\$345.709,24	R\$2.920.857,94

Fonte: A pesquisa (2017)

Verificou-se que nos departamentos de saúde, cozinha e lavanderia a mão de obra é caracterizada como direta, representa 62,49% do custo total da folha de pagamento, possui em seu quadro funcional enfermeiros, técnicos de enfermagem, cuidadores, farmacêuticos, terapeutas, psicólogo, nutricionista, cozinheiros, auxiliar de cozinha, lavanderia.

Nos departamentos administrativo, marketing e operacional é caracterizado como indireto, representa 37,51% do custo total da folha de pagamento, possui em se quadro funcional os setores administrativo, serviço social, marketing e captação de recursos, recursos humanos, financeiro, almoxarifado, limpeza, manutenção e portaria.

De acordo com RDC 283/2005 da ANVISA a instituição precisa:

- a) Grau de Dependência I: um cuidador para cada 20 idosos, ou fração, com carga horária de 8 horas/dia;
- b) Grau de Dependência II: um cuidador para cada 10 idosos, ou fração, por turno;
- c) Grau de Dependência III: um cuidador para cada 6 idosos, ou fração, por turno.

O setor Saúde formado por enfermeiros, técnicos de enfermagem e cuidadores, distribui os cuidados dos idosos da seguinte forma: 06 funcionários por idoso, representando 9,37% do total de funcionários deste setor para cuidados dos idosos de classificação grau I, 18 funcionários por idoso sendo 28,12% para grau II e 40 funcionários por idoso significando 62,5% para grau de dependência III.

A maior porcentagem é alocada aos idosos com classificação de dependência III por possuir maior dependência em relação a todas as atividades diárias e devido à falta de

mobilidade. O atendimento dos Graus I e II é distribuído entre os demais enfermeiros e cuidadores com a mesma proporção apresentada acima.

3.4 RATEIO DE CUSTO INDIRETO POR DEPARTAMENTO

O custo indireto levantado foi distribuído indiretamente, pois não possui uma forma de medida objetiva e de fácil identificação dentre os graus de dependência e precisam ser estimados através de critérios de rateio vinculando ao processo.

Por se tratar de gastos que não possuem vínculo direto com os idosos, a maneira mais correta de correlacioná-los proporcionalmente é através do rateio por departamento apresentado no Quadro 07, em que a demonstração do custo é de acordo com a prestação de serviços que cada departamento presta aos idosos.

Quadro 7: Rateio dos custos indiretos por departamento

RATEIO	SAÚDE	COZINHA	LAVAND.	ADM	MKT	OPERAC.	TOTAL
CUSTOS INDIRETOS							
CONGREGAÇÃO IRMÃS PASSIONISTAS	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$15.840,00	R\$ -	R\$ -	R\$ 15.840,00
AUXILIO ALIMENTAÇÃO	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 8.824,44	R\$ -	R\$ -	R\$ 18.824,44
ALUGUEL MOTO	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$9.617,95	R\$ -	R\$ 19.617,95
REFEIÇÃO MENSAGEIRO UCR	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$52,85	R\$ -	R\$ 52,85
TELEFONES	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$16.252,79	R\$37.923,17	R\$ -	R\$ 54.175,96
MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO IMOBILIZADO E VEICULO	R\$ 4.619,53	R\$ -	R\$ -	R\$ 4.619,53	R\$ -	R\$ -	R\$ 9.239,05
MATERIAL EXPEDIENTE	R\$ 1.811,20	R\$ -	R\$ -	R\$20.916,00	R\$905,60	R\$ 452,80	R\$ 24.085,59
COMBUSTIVEIS	R\$ 29.210,12	R\$ -	R\$ -	R\$29.210,12	R\$ -	R\$ -	R\$ 58.420,23
OUTRAS DESPESAS	R\$ 9.765,58	R\$ 915,52	R\$ 457,76	R\$ 2.441,39	R\$ 1.678,46	R\$ 2.746,57	R\$ 18.005,28
CORREIOS E MALOTES	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 357,40	R\$ -	R\$ -	R\$ 357,40
ESTACIONAMENTO E PEDAGIO	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 447,80	R\$ -	R\$ -	R\$ 447,80
GÁS DE COZINHA E MATERIAL DE COZINHA	R\$ -	R\$23.306,55	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 23.306,55
DEVOLUÇÃO DE CONVENIO E SERVIÇO DE CARTÓRIO	R\$ 1.538,32	R\$ -	R\$ -	R\$ 358,68	R\$ -	R\$ -	R\$ 1.897,00
COMBUSTÍVEL UCR	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$10.078,02	R\$ -	R\$ 10.078,02
DECISÕES TRABALHISTAS	R\$ 76.183,37	R\$ 7.142,19	R\$ 3.571,10	R\$ 9.045,84	R\$3.094,02	R\$21.426,57	R\$ 140.463,08
AGUA E ESGOTO	R\$ 14.229,62	R\$ 889,35	R\$ 17.787,02	R\$ 889,35	R\$889,35	R\$ 889,35	R\$ 35.574,04
ENERGIA ELETRICA	R\$ 49.176,83	R\$21.439,65	R\$ 26.766,11	R\$18.787,67	R\$ 2.676,61	R\$ 7.954,89	R\$ 126.801,76
INTERNET E MANUTENÇÃO DE SITE E LICENÇA MANUTENÇÃO SOFTWARE	R\$ 1.353,25	R\$ -	R\$ -	R\$ 1.353,25	R\$1.353,25	R\$ 1.353,25	R\$ 5.412,99
TELEFONE	R\$ 616,52	R\$ -	R\$ -	R\$ 5.548,71	R\$ -	R\$ -	R\$ 6.165,23
SERVIÇOS PRESTADOS PJ	R\$ 45.122,85	R\$ 4.230,27	R\$ 2.115,13	R\$11.280,71	R\$ 7.755,49	R\$12.690,80	R\$ 83.195,26
PRESTAÇÃO SERVIÇOS AUTONOMO	R\$ 16.302,86	R\$ 1.528,39	R\$ 764,20	R\$ 4.075,72	R\$ 2.802,05	R\$ 4.585,18	R\$ 30.058,40
HONORARIOS ADVOCATÍCIOS	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 2.702,40	R\$ -	R\$ -	R\$ 2.702,40
PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DA TI	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 29.069,28	R\$ 9.069,28	R\$ -	R\$ 58.138,55
ASSESSORIA CONTABIL	R\$ 7.435,31	R\$ -	R\$ 352,52	R\$ 5.547,69	R\$ -	R\$ 707,86	R\$ 14.043,38

Contabilidade Gerencial e de Custos: um estudo de caso da Associação Asilo São João Bosco AASJB.

IMPRESSÃO GRAFICA JORNAIS, LIVROS E REVISTAS	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 500,00	R\$1.023,00	R\$ -	R\$ 1.523,00
MATERIAL DE MANUTENÇÃO, LIMPEZA E PORTARIA	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$12.010,32	R\$ 12.010,32
MATERIAL DE LAVANDERIA	R\$ -	R\$ -	R\$ 51.816,11	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 51.816,11
MATERIAL EXPEDIENTE ENFERMAGEM	R\$ 10.896,79	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 10.896,79
ALIMENTAÇÃO	R\$ 94.970,31	R\$ 8.903,47	R\$ 4.451,73	R\$23.742,58	R\$ 6.323,02	R\$26.710,40	R\$ 175.101,50
DESPESAS COM EPIS	R\$ 2,77	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 2,77
CARTÕES CIELO	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 85,61	R\$ -	R\$ -	R\$ 85,61
TOTAL	R\$363.235,21	R\$68.355,39	R\$108.081,68	R\$31.896,93	R\$145.242,11	R\$91.527,98	R\$1.008.339,31

Fonte: A pesquisa (2017)

Os custos indiretos do departamento administrativo, marketing e operacional estão rateados a outros departamentos de saúde, cozinha e lavanderia, sendo que o departamento operacional rateado por metros quadrados, o departamento de marketing e administrativo por número de funcionários, demonstrado a seguir no quadro 8:

Quadro 8: Rateio total dos custos indiretos

RATEIO CUSTOS INDIRETOS	SAÚDE	COZINHA	LAVA.	ADM.	MKT	OPER.	TOTAIS
TOTAL	R\$363.235,21	R\$68.355,39	R\$108.081,68	R\$231.896,93	R\$145.242,11	R\$91.527,98	R\$ 1.008.339,31
Rateio do Operacional	R\$46.506,32	R\$8.764,92	R\$4.115,08	R\$31.034,90	R\$1.106,76	R\$91.527,98	R\$ -
Total	R\$409.741,53	R\$77.120,31	R\$112.196,76	R\$262.931,84	R\$146.348,87	R\$ -	R\$ 861.990,44
Rateio do MKT	R\$105.239,64	R\$9.866,22	R\$4.933,11	R\$26.309,91	R\$146.348,87	R\$-	R\$-
Total	R\$ 514.981,17	R\$ 86.986,53	R\$117.129,87	R\$289.241,74	R\$-	R\$-	R\$ 719.097,57
Rateio do ADM	R\$253.581,80	R\$23.773,29	R\$11.886,65	R\$ 289.241,74	R\$ -	R\$-	R\$ -
Total	R\$768.562,97	R\$110.759,82	R\$129.016,52	R\$ -	R\$ -	R\$-	R\$1.008.339,31

Fonte: A pesquisa (2017)

Após rateio dos custos de cada departamento, realizou-se a apropriação do resultado para cada classificação de dependência em grau dos assistidos. O critério adotado considera a quantidade de idosos e a utilização de fato de determinado custo. Segundo Quadro 8, pode-se verificar que a estimativa de custo anual da instituição por classificação é de:

- Grau I é de R\$ 913.435,61 anual, representando uma média estimada de R\$ 5.074,65 mensal por idoso, 17,56% do custo total anual;
- Grau II é de R\$ 1.487.073,87 anual, representando uma média estimada de R\$ 5.632,86 mensal por idoso, 28,58% do custo total anual;

- c) Grau III é de R\$ 2.802.308,25 anual, representando uma média estimada de R\$ 6.145,41 mensal por idoso, 53,86% do custo total anual.

Em se tratando dos custos em relação ao grau de dependência dos idosos mesmos serão apresentados no quadro 9.

Quadro 9: Distribuição de custo de acordo com o grau de dependência

	GRAU I	GRAU II	GRAU III	TOTAL
Quantidade de IDOSOS	15	22	38	75
REPRESENTAÇÃO %	20,00%	29,33%	50,67%	100%
CUSTOS INDIRETOS				
DEPART. DE LAVANDERIA	R\$25.803,30	R\$37.844,84	R\$65.368,37	R\$129.016,52
DEPART. COZINHA	R\$22.151,96	R\$32.489,55	R\$56.118,31	R\$110.759,82
DEPART. SAÚDE	R\$153.712,59	R\$225.445,14	R\$389.405,24	R\$768.562,97
CUSTOS DIRETOS				
MÃO DE OBRA	R\$584.171,59	R\$856.785,00	R\$1.479.901,36	R\$ 2.920.857,94
ALIMENTAÇÃO	R\$52.530,45	R\$77.044,66	R\$133.077,15	R\$262.652,26
SUPLEMENTOS	R\$-	R\$35.287,92	R\$82.338,48	R\$ 117.626,40
MEDICAMENTO	R\$65.482,92	R\$90.186,00	R\$218.014,96	R\$ 373.683,88
PRODUTO DE HIGIENE	R\$8.769,39	R\$12.861,77	R\$22.215,78	R\$43.846,94
FRALDA GERIATRICA	R\$ -	R\$117.936,00	R\$353.808,00	R\$471.744,00
SERVICOS POSTUMOS	R\$813,40	R\$1.192,99	R\$2.060,61	R\$4.067,00
TOTAL DE CUSTOS				
TOTAL	R\$913.435,61	R\$ 1.487.073,87	R\$2.802.308,25	R\$5.202.817,73
MENSAL	R\$76.119,63	R\$123.922,82	R\$233.525,69	R\$433.568,14
INDIVIDUAL	R\$5.074,64	R\$5.632,86	R\$6.145,41	R\$16.852,91

Fonte: A pesquisa (2017)

Verifica-se também que os custos indiretos possui grande representatividade entre a classificação, com 20% do total de custos indiretos para o Grau I, 29,33% para o Grau II e 50,67% para o Grau III. Os custos diretos representam para o Grau I 16,97%, para o Grau II 28,40% e para o Grau III 54,63% do total de custos diretos. O departamento de saúde em específico apresenta em todos os dados o maior índice entre todos os departamentos por se tratar de um serviço ligado diretamente ao idoso com critérios e cuidados diferenciados o que torna o custo desse departamento mais elevado. Salienta-se que durante toda a pesquisa realizada, é possível notar que a tomada de decisão gerencial depende da análise dos custos e com a estimativa de cada assistido a administração poderá tomar decisões com mais propriedade, identificando formas de reduzir custos, justificando a necessidade da instituição em angariar mais recursos para assistência de mais pessoas tanto no Poder Público como através da comunidade.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O desempenho de Instituições de Longa Permanência para Idosos tem se desenvolvido com rapidez no atual cenário brasileiro, devido à quantidade de pessoas idosas que passam por problemas sociais e também pelo constante aumento na proporção de idosos. Nesse sentido, a contabilidade pode contribuir de diversas maneiras, assim como a contabilidade de custos que se mostra de forma eficiente e eficaz para o gerenciamento e tomada de decisão.

Como qualquer outra empresa as Instituições de Longa Permanência para Idosos necessitam de dados gerenciais e na Associação Asilo São João Bosco, objeto de pesquisa a contabilidade de custos era aplicada apenas para fins fiscais não considerando as doações materiais como alimentos e medicamentos. Os custos apresentados foram divididos através de departamentos sendo saúde, cozinha, lavanderia, administrativo, marketing e operacional. O maior custo estimado foi o custo indireto, sendo que por departamento, o de saúde apresentou o custo mais significativo.

A pesquisa considerou os custos do período de 01 de janeiro a 31 de dezembro do ano de 2016, evidenciando a alocação dos mesmos através do rateio por grau de dependência conforme RDC 283/2005 da ANVISA. Os dados apresentados mostraram que as estimativas dos custos variam entre R\$ R\$ 5.074,68 (cinco mil e setenta e quatro reais e sessenta e oito centavos) mensal e R\$ 6.145,41 (seis mil, sento e quarenta e cinco reais e quarenta e um centavos) mensal, dependendo da classificação de dependência do idoso. O Grau III foi o que obteve maior significância de custo, 53,86% do custo total anual, por possuir maior dependência na rotina diária entre os enfermeiros e cuidadores bem como outros profissionais ligados à saúde e bem estar. Em seguida os Graus II com 28,58% anual e Grau I com 17,56% dos custos totais anuais, o que justifica a relação proporcional entre valores e a quantidade de idosos por classificação.

A pesquisa alcançou o objetivo proposto de estimar os custos de cada assistido, uma vez que considerou todos os custos não contabilizados como doações de alimentos, medicamentos, fraudas geriátricas, entre outros que influenciam no gasto total. Os resultados obtidos podem ser empregados na rotina gerencial como apoio na tomada de decisão, controle e planejamento. A proposta estimou os custos da instituição separando por departamento e rateando por grau de classificação de dependência dos idosos, dessa

forma evidencia ao gestor onde a entidade dispense mais recursos e permite identificar maneiras de reduzi-los, justifica a necessidade de obter recursos junto ao Poder Público e comunidade para melhorar e até mesmo ampliar o atendimento.

Como sugestão para novos estudos, recomenda-se a pesquisa considerando as receitas auferidas de benefícios, recursos do Poder Público, doações e campanhas internas de arrecadação e eventos, fazendo com que a contabilidade contribua no âmbito gestão de recursos e conseqüentemente de resultados.

REFERÊNCIAS

BRASIL. ANVISA Agência Nacional de Vigilância Sanitária. – **RDC nº. 283, de 26 de setembro de 2005**. Aprova o Regulamento Técnico que define normas de funcionamento para as Instituições de Longa Permanência para Idosos, de caráter residencial. Disponível em: <<http://sbgg.org.br/wp-content/uploads/2014/10/rdc-283-2005.pdf>>. Acesso em: 27 out.2017.

_____. **Estatuto do Idoso**: Lei federal nº 10.741, de 01 de outubro de 2003. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.saude.pr.gov.br/arquivos/File/pagina_saude_do_idoso/estatuto_do_idoso.pdf>. Acesso em: 31 out. 2017.

BRUNI, Adriano Leal e FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços**: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel.- 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento técnico CPC 16(R1) Estoques**. Disponível em: <[http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/243_CPC_16_R1_rev%2003%20\(2\).pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/243_CPC_16_R1_rev%2003%20(2).pdf)>. Acesso em: 22 ago. 2017.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos** / Silvio Aparecido Crepaldi. 5. ed. – São Paulo: Atlas, 2010.

IBGE. **Estudos e Pesquisas Informação Demográfica e Socioeconômica**. número 36. Síntese de Indicadores Sociais – Uma Análise das Condições de Vida da População Brasileira 2016. Rio de Janeiro, 2016. Disponível em:

<<https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv98965.pdf>>. Acesso em: 22 ago. 2017.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de Contabilidade de Custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARQUES, Heitor Romero. **Metodologia do Ensino Superior** / Heitor Romero Marques. 4. ed. Campo Grande-MS: UCDB, 2012.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10.ed. São Paulo, Atlas, 2010.

VANDERBECK, Edward J.; NAGY, Charles F. **Contabilidade de Custos**. 11. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003. 453 p. Tradução Robert Brian Taylor; Revisão Técnica Elias Pereira.

WERNKE, Rodney. **Gestão de Custos**. Uma abordagem prática, 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.