



ARTIGOS

MÉTODO DE APURAÇÃO DE CUSTOS: ESTUDO DE CASO EM UMA FUNDAÇÃO DE APOIO DE MINAS GERAIS¹

Leandro Pinheiro Cintra², Pedro Guatimosim Vidigal², Renato da Costa Braga²

1 – Projeto de pesquisa financiado pela Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de Minas Gerais - FAPEMIG

2 - Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG

RESUMO

Este artigo apresenta um método de apuração dos custos para uma Fundação de Apoio, a partir do estudo de seu caso. Foi realizado mapeamento de suas áreas, cujas técnicas de coleta de dados utilizadas foram: consulta a arquivos e documentos internos, entrevistas semiestruturadas e observações não participantes. Como resultados, foram identificados os procedimentos, os recursos e as atividades desenvolvidas. A análise, por triangulação, permitiu que fossem definidas as métricas de rateio para cada centro de custo, o que permitiu as comparações com os construtos teóricos disponíveis e a descrição sobre como o método de custeio por absorção se adequa às necessidades de precificação e tomada de decisões. Foi possível identificar que a fundação apresenta como produto final as atividades realizadas pelas gerências de Pessoal, Compras, Importação e Prestação de Contas. Propõem-se futuros estudos sobre o potencial de aplicação do método de custeio adotado a outras fundações de apoio.

Palavras Chave: Fundação de apoio, Método de custeio, Custeio por absorção, Rateio, Precificação, Decisão.

ABSTRACT

This article presents a costing method for a Support Foundation, based on the study of its case. A survey was carried out to map their areas, whose data collection techniques used were: consultation of archives and internal documents, semi-structured interviews and non-participant observations. As results were identified the procedures, resources activities developed. The analysis, by triangulation, allowed defining the apportionment metrics for each cost center, which allowed the comparisons with the theoretical constructs available and the description on how the absorption costing method fits the pricing needs and decision-making. It was possible to identify that the foundation presents as final product the activities carried out by the Personnel, Purchasing, Import and Accountability Areas. From the results obtained in this process, we propose future studies and reflections on the potential of applying the mapping procedures and the costing method adopted to organizations of the same nature.

Keywords: Support foundation, Costing method, Absorption costing, Apportionment, Pricing, Decision.

INTRODUÇÃO

Para Perez Jr. e Oliveira (2007) as organizações estão cada vez mais dependentes das práticas gerenciais de apuração, análise, controle e gerenciamento dos custos de produção dos bens e serviços, pois o mercado está extremamente competitivo, exigindo que as empresas diminuam seus preços para se tornarem competitivas e sustentáveis. Frente a um cenário mais competitivo, os gestores passam a ter necessidade de instrumentos gerenciais mais aderentes à administração dos recursos necessários para a execução de suas atividades (BONACIM; ARAÚJO, 2010). Um cenário competitivo produz como efeito nas organizações a necessidade de apuração e gerenciamento dos custos, elementos essenciais na composição do resultado das empresas (CAETANO, 2011).

As fundações de apoio a Institutos de Ensino Superior (IES) também estão expostas a esses efeitos, inseridas em um mercado cada vez mais competitivo e diante de novas e contínuas restrições de financiamento das universidades públicas. Necessitam assim de informações mais acuradas para melhorar os seus serviços e reduzir seus custos para se tornarem mais competitivas. As fundações de apoio precisam conhecer seus gastos e

avaliar se estes são condizentes com os custos de execução, a fim de minimizar riscos à sustentabilidade no médio prazo. Da mesma forma, o acompanhamento do orçamento deve ser realizado de forma a se identificar adequadamente os gastos operacionais e os investimentos a fim de a entidade melhor gerenciar seu resultado econômico e financeiro.

A acumulação de custos, despesas e investimentos sobre os projetos podem gerar um custo operacional administrativo excessivo, o que teoricamente pode inviabilizar a realização de muitos projetos, gerando prejuízo para a fundação e para a instituição apoiada. Assim, é necessário encontrar uma forma de atuação que viabilize a concretização dos fins da fundação em conformidade com os interesses dos seus clientes e parceiros e sua sustentabilidade financeira.

Algumas metodologias de custeio foram constituídas com o intuito de auxiliar os gestores no processo de tomada de decisão, principalmente em termos de determinação do preço de venda. A adoção do método de custeio adequado tem se revelado como um elemento importante para a sobrevivência das organizações (NASCIMENTO; REGO; DIAS, 2016).

A partir do exposto, destaca-se a questão central deste estudo do caso de uma Fundação de Apoio situada no Estado de Minas Gerais, decorrente das dores típicas de organizações deste segmento, detalhadas pela literatura: *como o método de apuração de custos por absorção se adéqua às características da FUNDEP, para gerar informações que auxiliem a determinação do preço de seus produtos e a tomada de decisões com acurácia?*

A relevância de um estudo que responda essa pergunta decorre da importância das informações para subsidiar a tomada de decisão nas organizações. O equilíbrio das organizações depende do gerenciamento das informações e o desenvolvimento desse estudo possibilitará a geração de informações estratégicas a fim de apoiar à Diretoria e aos demais gestores a tomada de decisão mais segura, preventiva e preditiva.

Assim, justifica-se esse estudo na medida em que se pretende melhorar significativamente o nível informacional para o processo decisório, a análise dos dados disponíveis nos sistemas utilizados pela Organização, a elaboração de relatórios e o processo de tomada de decisão, com base nas informações, o que consequentemente favorecerá a correção de eventuais falhas identificadas na gestão

financeira da organização e enriquecerá a elaboração dos futuros planejamentos estratégicos.

Esse artigo se propõe então ao estudo do caso dessa Fundação de Apoio, na busca de descrever como o método de custeio por absorção se adéqua às características da mesma para lhe proporcionar os benefícios descritos anteriormente. Esse processo se pautou em preceitos teóricos disponíveis a partir de uma revisão de literatura da área e na análise de dados coletados através de uma pesquisa para mapeamento diagnóstico institucional que forneceu o entendimento sobre como ocorrem os procedimentos internos e suas relações com os setores, aspectos necessários ao entendimento sobre como o método de custeio por absorção pode atender às necessidades específicas de precificação e tomada de decisões com acurácia, pela Organização.

Nesse contexto, espera-se que o presente trabalho possa trazer contribuições do ponto de vista acadêmico e da gestão de organizações similares à estudada. Pela vertente acadêmica, que os achados empíricos obtidos nesta Fundação contribuam para uma discussão mais ampla e para novos estudos com base científica sobre metodologias de custeio aplicáveis especificamente em fundações de apoio,

temática pouco abordada em trabalhos acadêmicos no Brasil até o momento.

Pela ótica das instituições, que colabore para mais interação, conhecimento e troca de experiências, a fim de propiciar a melhor gestão dos recursos e o desenvolvimento dessas organizações, relevantes prestadoras de serviços aos Institutos de Ensino Superior (IES) e seus pesquisadores.

Revisão de literatura

FUNDAÇÕES DE APOIO

Fundações de apoio segundo o portal do MEC (2016) são instituições criadas com a finalidade de dar apoio, suporte administrativo e finalístico aos projetos de pesquisa, ensino, extensão e de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico, de interesse das IFES e também das instituições de pesquisa (Lei n. 8.958, art. 1º, de 20/12/1994). São constituídas com o intuito de auxiliar e fomentar projetos de pesquisa, ensino, extensão e de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico das universidades federais e instituições de ensino superior, públicas ou privadas (BOSSARD II, 2009). As fundações de apoio são um tipo de Fundação privada credenciada pelo Ministério da Educação para agir como facilitador das atividades da universidade, e são controladas por esse

ministério, pelo Tribunal de Contas e pelas Instituições de Ensino Superior (IES) vinculadas ou que apoiam, além do Ministério Público (CAETANO, 2003; SILVEIRA, 2007).

As fundações devem ser constituídas na forma de fundações de direito privado, sem fins lucrativos e serem regidas pelo Código Civil Brasileiro. Essas fundações apresentam características de uma estrutura dinâmica e flexível, identificam-se como mecanismos que contornam a legislação e são eficazes na captação de fontes alternativas de financiamento às universidades federais (PIMENTA, 1988; MEC, 2016). Assim, elas atendem as universidades no que diz respeito à gestão de projetos de ensino, pesquisa e extensão.

Para Alves e Azevedo (2007), as fundações que apoiam as universidades são reflexos de arranjos no interior do campo universitário. As fundações de apoio alavancam mudanças na burocracia universitária, uma vez que abreviam caminhos administrativos, respondem a instâncias mais ágeis do Estado e, internamente, deslocam o poder gerencial no organograma oficial da universidade. Ou seja, as fundações de apoio funcionam como ferramentas de “desburocratização” e de agilização da gestão acadêmica (ALVES; AZEVEDO, 2007).

As fundações de apoio possuem autonomia administrativa e financeira possuindo, portanto, direito à remuneração pelos serviços prestados (LUNKES, 1999). Essas fundações não são impedidas de exercerem atividades econômicas para captarem recursos para sua manutenção e sustentabilidade financeira, desde que sejam empregados integralmente na consecução dos objetivos estatutários (ALVES, 2000, p.80). É importante ressaltar que a autonomia administrativa não gerará conflitos com a universidade, pela subordinação da ação das fundações de apoio aos seus objetivos, normas e diretrizes, não constituindo, pois, poder paralelo.

As receitas obtidas nas fundações de apoio são oriundas de atividades próprias, destacando-se as verbas provenientes da elaboração e execução de contratos e as rendas auferidas por serviços prestados por intermédio de projetos (RICHARTZ; BORGERT; SILVA, 2011). O valor cobrado para o gerenciamento de um projeto nas fundações de apoio representa um custo para o projeto, e em contrapartida uma receita para essas organizações. Por outro lado, este valor não pode ser elevado ao ponto inviabilizar a realização dos projetos. É necessário encontrar uma forma de atuação que viabilize a concretização dos

fins das fundações de apoio em conformidade com os interesses dos seus clientes, coordenadores de projetos. Atrair e reter os clientes que contribuem para a formação do resultado superavitário é fator crítico do sucesso e da sobrevivência da fundação de amparo.

Faz-se necessário nas fundações de apoio um controle em separado dos recursos próprios da organização em relação ao dos projetos (LUNKES, 1999). Para Antonelli e Augustinho (2015) no estudo em que buscaram identificar as práticas de contabilidade das fundações de apoio a instituições públicas de ensino superior no Brasil encontraram que 90% das fundações da amostra “elaboram planejamento e utilizam o orçamento para todos os seus projetos, prática que não surpreende pela frequência, visto que tais artefatos são exigidos nos planos de trabalhos apresentados pela organização quando de seu interesse em firmar convênios e contratos para a operacionalização de seus projetos”. Entretanto nessas organizações ainda não existe um modelo de custos que permita uma visão do custo por projeto, dificultando, assim, a negociação do valor cobrado para o gerenciamento dos projetos e impossibilitando a cobrança diferenciada pelos serviços prestados para projetos que não absorvem as mesmas atividades e não

passam pelos mesmos processos (LUNKES, 1999).

CONTABILIDADE DE CUSTOS E SISTEMAS DE CUSTEIO

Devido à crescente concorrência nos mercados globalizados as empresas precisam de informações mais detalhadas e precisas sobre a rentabilidade dos seus produtos, projetos, mercados e clientes (NOVÁK; POPESKO, 2014; NOVÁK, 2015). Esta alteração no ambiente de negócios está associada também com a adequada mudança de estrutura e organização das atividades da empresa e estrutura dos produtos. (NOVÁK; POPESKO, 2014). Saber como os custos mudam à medida que a produção da atividade muda é uma parte essencial do planejamento, controle e tomada de decisões (NOVÁK, 2015).

Entender como os custos se comportam em uma empresa é essencial para a gestão do negócio (WERBIN, 2011; WERBIN; VINUESA; PORPORATO, 2012). Os gestores das organizações necessitam conhecer os custos incorridos ao longo de todo o processo de produção. Entretanto, nem sempre é possível identificar e mensurar os referidos custos com a precisão desejada, sendo necessária uma vertente de conhecimento para isso. Segundo Laporte

(1974), a contabilidade de custos ocupa-se da classificação, agrupamento, controle e atribuição dos custos. Para Leone (2000) a contabilidade de custos é um centro processador de informações, ao qual cabe receber, acumular de forma organizada, analisar e interpretar os dados relativos aos gastos operacionais de uma empresa.

Para Carroll (2016) a contabilidade de custos é responsável pelo processo de estimar e classificar os custos incorridos por uma organização, sendo que esses custos podem ser analisados ao nível organizacional ou departamental. As noções de comportamento de custo são um elemento-chave na contabilidade gerencial (PAMPLONA et al., 2016).

A contabilidade de custos tem suas principais informações com base no sistema de custeio utilizado pela empresa, tendo este a finalidade de relatar dados de diversas fontes, mostrando a gestão como os recursos da empresa são gastos (CAMBRUZI, BALEN e MOROZINI, 2009). Dessa forma, entende-se que os tomadores de decisão das organizações de todos os segmentos e dimensões, com e sem fins lucrativos, necessitam da contabilidade de custos como forma de mensuração de quanto e de que modo efetivamente determinado produto, equipamento,

processo produtivo ou serviço contribui para o crescimento ou não da entidade (CHIAU, 2010).

Em um contexto em que o mercado está extremamente competitivo, exigindo que as empresas diminuam seus preços para se tornarem competitivas e sustentáveis, as organizações estão cada vez mais dependentes das práticas gerenciais de apuração, análise, controle e gerenciamento dos custos de produção dos bens e serviços (PEREZ JR.; OLIVEIRA, 2007). Os custos se encontram entre os principais indicadores de desempenho das organizações, sendo os sistemas de custos indispensáveis nos processos decisórios e controles gerenciais (ALONSO, 1999). A melhoria da produtividade e da qualidade e a redução dos custos por meio da eliminação dos desperdícios dependem da geração de informações precisas e atualizadas, que, por sua vez, permite que os gestores tomem decisões adequadas, tanto nas atividades relacionadas às suas áreas funcionais como nos investimentos (NAKAGAWA, 1993). Assim, o controle de custos deve ser estruturado de maneira a fornecer respostas aos questionamentos dos gestores quanto à origem e destino de cada gasto.

Os sistemas de custeio são desenvolvidos para medir e atribuir valores para o objeto

de estudo. Dessa forma, investigar o comportamento dos custos é essencial para a gestão dos processos com melhoria contínua, com consequente maximização dos lucros e aumento do nível competitivo (RICHARTZ; BORGERT, 2014; WERBIN, 2011). O conhecimento do comportamento dos custos em relação às mudanças no nível de atividade ou no nível de venda são informações importantes para as decisões de gerenciamento de planejamento e orçamento, modelo de preço de preços e determinação do ponto de equilíbrio (FASARANY; ASLANI; BARANDAGH, 2015).

Para Alves (1997), os métodos de custeio buscam definir as variáveis para apuração dos custos da operação até certos níveis de detalhamento que a organização pretende avaliar. Segundo Padoveze (2003), o método de custeio está fundamentalmente ligado a três questões, sendo a primeira os gastos (custos e despesas) que devem fazer parte da apuração do custo dos recursos, produtos, serviços, atividades ou departamentos e, por consequência, a segunda os custos de um recurso, bem, produto ou serviço final que devem ser avaliados enquanto esses bens estão em estoque e por fim a definição da metodologia de cálculo e a apuração do custo unitário dos produtos e serviços.

Os métodos de custeio são utilizados para responder as diferentes demandas de informações de custos frente aos diversos propósitos e os principais métodos abordados na literatura são: o custeio por absorção, o custeio variável e o custeio ABC (PINZAN, 2013). Algumas metodologias foram constituídas com o intuito de auxiliar os gestores no processo de tomada de decisão, principalmente em termos de determinação do preço de venda. Segundo Nascimento, Rego e Dias (2016), a adoção do método de custeio adequado tem se apresentado como um fator importante para a sustentabilidade das organizações.

Entre os métodos de custeio utilizados no Brasil, destaca-se o custeio por absorção, por ser o mais usado e aceito pela legislação do Imposto de Renda (SILVA, RAMANHO E JORDAO, 2015). De acordo com Garrison, Noreen e Brewer (2007), o custeio por absorção é o sistema de custeio que, carrega todos os custos de produção, fixos e variáveis, e os atribui a unidade do produto. O enfoque de custeio por absorção também é conhecido como enfoque de custeio total. O custeio por absorção (ou custeio funcional ou custeio tradicional ou full cost) é uma forma de custeio amplamente utilizada, pois a legislação fiscal aceita sua aplicação em virtude de ser baseado em princípios contábeis (KROENKE, SÖTHE e SCARPIN

2011). O método de custeio por absorção está na vanguarda das técnicas de custeio e foi a partir das críticas a essa técnica que outros métodos de custeio surgiram (LEVANT; ZIMNOVITCH, 2013).

O custeio variável é definido como o sistema de custeio que estabelece como custo de operação somente os custos variáveis. Sendo assim, o custo indireto e o custo fixo não são considerados custo do produto ou do serviço, mas custo do período e é confrontado inteiramente com as receitas do período (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2007).

O sistema de custeio baseado na atividade ou Activity Based Costing (ABC) surgiu a partir da falta de informações necessárias às empresas para levantar seus custos e da incapacidade de fazê-lo com os métodos de custeio tradicionais (RÍOS-MANRÍQUEZ; COLOMINA; PASTOR, 2014). Eldenburg e Wolcott (2007, p. 262) definem o ABC como sendo o sistema de custeio que: “Atribui os custos incorridos às atividades específicas realizadas num processo de fabricação de um produto ou serviço”. Segundo Kroenke, Söthe e Scarpin (2011), o sistema ABC busca um nível maior de detalhes para entender como a empresa aloca os seus recursos. É apontada como uma das melhores ferramentas para o aprimoramento de um

sistema de custeio. Este sistema considera as atividades individuais como parte fundamental dos custos (HORNGREN, DATAR e FOSTER, 2004). Os gestores que buscam utilizar implementar a metodologia do ABC o fazem com a finalidade de aumentar a competitividade e desenvolver estratégias que permitam o controle de custos (RÍOS-MANRÍQUEZ; COLOMINA; PASTOR, 2014).

É importante destacar que não há um método considerado o melhor para ser utilizado para todas as finalidades pelas empresas. Deve-se optar um ou até mais de um método para serem usados concomitantemente, dependendo da necessidade da informação para apoio à tomada de decisão (MACHADO; SOUZA, 2006). É importante ressaltar que sistemas altamente funcionais tem um custo elevado para serem implementados e administrados, conseqüentemente, os benefícios de tais sistemas podem não compensar seus custos de implantação (PIZZINI, 2006).

Muitos estudos sobre custos assumem uma relação mecanicista entre atividades e custos e não examinam o papel das decisões gerenciais no comportamento dos custos, sendo as decisões gerenciais o condutor fundamental dos custos (BANKER, et. al, 2016). As decisões operacionais dos gerentes que se manifestam em

comportamento de custo conduzem a uma ampla gama de resultados adicionais (BANKER, et. al, 2016).

Para Horngren, Datar, Foster (2004), o custo é uma das variáveis que influenciam direta ou indiretamente a formação de preço em uma companhia. Os custos influenciam na oferta de produtos, pois quanto mais baixo for o custo em relação ao valor pago pelo cliente, maior será o lucro. Além dos custos, o processo de precificação deve levar em consideração fatores mercadológicos, conjunturais e internos à organização. Nesse contexto, a análise de custos é parte fundamental desse processo, a qual pode ser analisada sob duas óticas (ATKINSON et al., 2008). A primeira ótica serve como base para precificação em mercados e/ou situações nas quais a entidade tem autonomia para definir seus preços, como uma função dos custos mais lucros desejados, e é denominada precificação por markup. Nessa ótica, o processo de acumulação de custos é a base para a precificação. Já a segunda ótica, atende a situações nas quais os preços são definidos por questões mercadológicas e/ou conjunturais e impostos à organização com pouca ou nenhuma possibilidade de negociação, nessas situações conhecer os processos de acumulação de custos torna-se fundamental para administrar o resultado

da organização e operar escolhas sobre realizar ou não um negócio (ATKINSON et al., 2008). Assim, para produzir com maior qualidade e vender a um preço mais baixo exige, necessariamente, um bom sistema de controle de custos (CORBARI et al., 2008).

Uma forma de apoiar a busca por maiores eficiência e eficácia consiste no uso de ferramentas que promovam a gestão estratégica de custos, com a geração de informações para o desenvolvimento de suas atividades (SILVA, RAMANHO E JORDAO, 2015). O uso de informações de custos em empresas de serviços tem recebido maior atenção de pesquisadores nas últimas décadas, em função de suas particularidades (MORGAN; ROSA, 2009).

Estudos anteriores em fundações de apoio

Objetivando um entendimento prévio a respeito do que está sendo pesquisado sobre o tema, procurou-se identificar estudos anteriores, e nesta seção são apresentados trabalhos sobre custos em fundações de apoio. Os estudos que envolvem fundações de apoio concentram-se na temática sobre as limitações da forma legal e legítima (PIMENTA, 1998; ALVES, AZEVEDO, 2007). Quando versam sobre informações para tomada de decisão, são focados na geração de informações da

contabilidade financeira para atender à fiscalização e a prestação de contas dos projetos (SILVEIRA, BORBA, 2007; COELHO, 2012; ANTONELLI, AUGUSTINHO; 2015).

Foram encontrados na literatura apenas três estudos relacionados às informações de custos em fundações de apoio e estão apresentados no Quadro 1. Para elaboração dos resumos expostos no Quadro 1, em cada um dos artigos, os seguintes pontos foram analisados: i) objetivo ou questão de pesquisa; ii) metodologia do trabalho; e iii) principais resultados.

Observa-se a partir da leitura dos artigos expostos no Quadro 1 que os estudos sobre custos em fundações de apoio são incipientes e ainda não conclusivos. Desta forma, percebe-se uma lacuna sobre a temática de custos em fundações de apoio às IES, sendo necessário um maior aprofundamento nos estudos.

Quadro 1: Estudos sobre custos em fundações de apoio.

Autor/Ano	Objetivo / Questão de pesquisa	Resultados
Lunkes (1999)	Aplicação da Contabilidade por Atividades nas fundações de amparo à pesquisa e extensão, de forma a auxiliá-las em sua gestão, tornando-as mais competitivas diante das mudanças e desafios da economia mundial e brasileira.	Mensuração do custo por projeto, análise das atividades e a aplicação do Orçamento por Atividades, no sentido de assegurar o controle e transparência nos gastos e a maior satisfação dos clientes.
Caetano (2003)	Propor um procedimento para aplicação do custeio baseado em atividades em fundações de apoio.	Propôs uma metodologia de custeio em fundações de apoio utilizando o ABC em oito etapas.
Richartz, Borget e Silva (2011)	Estruturar um modelo de custeio híbrido (ABC e UEP) para quantificação dos gastos necessários ao gerenciamento dos projetos de pesquisa de uma fundação de apoio universitária.	O estudo possibilitou o mapeamento das atividades desenvolvidas e sua mensuração e controle, o que potencializa o gerenciamento dos pontos deficitários da organização.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Metodologia

O método de custeio adotado pela instituição é o por absorção, porém, demanda consolidação e maior apropriação sobre as métricas de rateio e sobre como o mesmo pode impactar a gestão das informações, particularmente em relação à precificação e a tomada de decisões com acurácia. Em função dessa questão, foi decidido por se buscar uma verificação sobre como o método de custeio por absorção se adéqua às características da instituição e seu potencial de influência da gestão das informações, especialmente no que se refere a precificação e a tomada de decisões com acurácia.

Para tanto, tendo como base o critério de classificação de pesquisa proposto por Cooper e Schindler (2003), optou-se por um estudo classificado como descritivo quanto aos objetivos, uma vez que se buscou descrever como se articulam as características de custos em uma fundação de apoio, com foco em como ocorrem e como se relacionam os procedimentos realizados, os recursos consumidos e as atividades desenvolvidas para a execução de procedimentos. Sob esse aspecto, um estudo de caso apresenta sinergia com as necessidades identificadas, motivo pelo qual se justifica. Este artigo é então desenvolvido como um estudo descritivo de caso único, a partir de abordagem qualitativa, com pesquisa exploratória em campo, para investigar como ocorrem e

como se relacionam os procedimentos, os recursos e as atividades desenvolvidas pela Fundação de Apoio.

Para Yin (2005) o estudo de caso é uma investigação empírica de um fenômeno dentro do seu contexto da vida real, principalmente quando esse fenômeno e o contexto não estão bem definidos. É preferível quando as perguntas da pesquisa são do tipo “como” e/ou “por que”; houver pouco controle sobre as ocorrências; e o foco de interesse seja um fenômeno contemporâneo. Ressalta-se o caráter de estudo de caso deste trabalho, por aprofundar o estudo de uma Fundação de Apoio a IES específica, possibilitando a captura dos dados de uma maneira mais próxima da realidade e a demonstração sobre como ocorrem as relações dentro da organização.

Para Denzin e Lincoln (2005) o estudo de caso obtém maior credibilidade quando é realizada a triangulação das descrições, seguida pela interpretação. A triangulação é o processo que utiliza os diversos dados da pesquisa, obtidos nas várias técnicas de coleta de dados, para uma compreensão mais profunda da mesma. Com a triangulação dos dados é possível validar um constructo, uma vez que várias fontes de evidências podem fornecer várias avaliações

sobre o mesmo fenômeno em estudo (YIN, 2005).

Para cumprir as premissas de triangulação apontadas por Denzin e Lincoln (2005) e Yin (2005), foram estabelecidas e utilizadas três técnicas de coleta de dados, neste estudo de caso: pesquisa bibliográfica e consulta a arquivos e documentos internos; observações não participantes; entrevistas semiestruturadas. O instrumento semiestruturado para realização das entrevistas, Martins e Lintz (2007), foi elaborado com a finalidade de levantar as atividades executadas em cada centro de custos da fundação e também para a definição de métricas por tipologia de trabalho, por setor, para rateio de custos da fundação. A definição dessas métricas é fundamental para atingir o objetivo proposto nesse estudo. Assim, as perguntas do roteiro de entrevista semiestruturado versaram sobre as atividades desenvolvidas no setor pesquisado, as células de trabalho, estrutura hierárquica e cargos, indicadores operacionais, tempo de execução das atividades e complexidade das mesmas.

O grupo de funcionários observados, de forma não participante, Marconi e Lakatos, (2011), e que passou por entrevista nos departamentos da unidade de análise atingiu um total de 150 pessoas.

A unidade de estudo, a Fundação de Desenvolvimento da Pesquisa (Fundep), está situada em Belo Horizonte, no Estado de Minas Gerais. A Fundep é uma instituição que realiza a gestão de projetos de ensino, pesquisa e extensão da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG) e outras entidades. Realiza ações administrativas e financeiras inerentes aos projetos, como compras, importações, contratação de pessoal, contabilidade e prestação de contas. Tem como missão apoiar a UFMG no desempenho de suas atividades de ensino, pesquisa e extensão e prestar serviços à sociedade nos mesmos campos em projetos de interesse público ou coletivo (FUNDEP, 2017).

Sua experiência permite que o pesquisador, professores e pesquisadores foquem nas suas atribuições, enquanto a Fundação realiza ações administrativas e financeiras inerentes aos projetos, como compras, importações, contratação de pessoal, contabilidade e prestação de contas. Para a gestão administrativo-financeira dos projetos, a Fundep realiza atividades das áreas contábil, financeira, de pessoal, auditoria, prestação de contas, assessoria jurídica, compras, importação e captação (FUNDEP, 2017).

A Fundep possui como órgão deliberativo, administrativo e de controle interno, respectivamente o Conselho Curador, o Conselho Diretor e o Conselho Fiscal. O Conselho Diretor é o órgão executivo e administrativo da fundação e é composto por um presidente que conta com o apoio de duas diretorias, a diretoria de operações e a diretoria de desenvolvimento institucional. Também conta com a Controladoria e três assessorias, sendo: Assessoria de Gestão de Pessoas, Assessoria de Comunicação Social e Assessoria Jurídica.

A diretoria de operações da fundação é composta pela Gerência de Tecnologia da Informação, Gerência de Atendimento Institucional, Gerência de Pessoal e a Gerência de Compras Nacionais e Internacionais. A Diretoria de Desenvolvimento Institucional é composta pela Gerência de Atendimento a Projetos, a Gerência de Negócios e Parcerias e a Gerência de Concursos.

Dados divulgados no Relatório de Gestão da Fundep indicam ao todo, que em 2015, a Fundep gerenciou 4.016 projetos. As atividades de pesquisa concentraram 60,6% do total dos projetos gerenciados e receberam 28,20% dos recursos financeiros, enquanto as atividades de apoio institucional foram em número de 104

(representando 2,60% dos projetos gerenciados), com um volume financeiro de 40,40% do total recebido no ano, o montante de R\$ 602.896.663. Os números expressam a grandeza e a complexidade da organização, evidenciando a importância do aprimoramento dos controles e análises internas.

Ao longo de mais de 40 anos de existência, a Fundep cresceu, se estruturou e certamente está entre as mais acreditadas fundações de apoio a pesquisa do Brasil. Esse crescimento gerou a necessidade da entidade estruturar seus controles internos para melhorar o gerenciamento de seus recursos. Assim, se faz necessário na fundação o conhecimento de custos e a avaliação se estes são condizentes com os custos de execução, a fim de minimizar riscos à sustentabilidade no médio prazo.

Delineamento da pesquisa empírica na Fundep

Primeiramente realizou-se um levantamento documental no Sistema de Gerenciamento da Informação (SGI) da Fundep, como forma de se ter um conhecimento prévio sobre cada setor estudado. Foi possível identificar quais são as atividades realizadas em cada centro de custo pesquisado e como é o fluxo de atividades entre os setores da fundação.

Após um conhecimento prévio das atividades executadas em cada setor foram realizadas entrevistas semiestruturadas com gestores e funcionários dos setores da unidade pesquisada. De acordo com Martins e Lintz (2007) a entrevista é uma técnica de pesquisa para coleta de dados cujo objetivo básico é o entendimento e compreensão do significado que os entrevistados atribuem a questões e situações, com base nas suposições e conjecturas do pesquisador. A entrevista semiestruturada utiliza-se inicialmente de certos questionamentos básicos, apoiado em teorias e hipóteses que interessam à pesquisa, e que em seguida adicionam-se outros questionamentos, frutos do desenrolar da entrevista (TRIVIÑOS, 1987).

As entrevistas foram realizadas primeiramente com o gestor de cada centro de custo, e posteriormente com alguns funcionários chaves para um melhor entendimento das atividades desempenhadas. A entrevista com o gestor teve por finalidade conhecer todo o funcionamento do setor e as atividades desempenhadas por cada funcionário do setor pesquisado. Também objetivou identificar os indicadores relacionados à operação do setor. A partir da entrevista com o gestor foi possível selecionar alguns funcionários para explicar, com uma maior

profundidade de detalhes, as atividades desenvolvidas e o tempo demandado para execução das mesmas, com a finalidade de criação de métricas por tipologia de trabalho para rateio dos custos.

Concomitantemente às entrevistas, foi realizada a observação não participante. A observação é uma técnica de coleta de dados que visa conseguir informações utilizando os sentidos na obtenção de determinados aspectos da realidade. Não consiste apenas em ver e ouvir, mas também em examinar fatos ou fenômenos que se deseja estudar. Na observação não participante o pesquisador entra em contato com a realidade estudada, mas não se integra a ela. Apenas participa do fato agindo como um mero espectador (MARCONI E LAKATOS, 2011). A observação in loco foi fundamental para identificação e descrição das atividades executadas no setor, o fluxo de atividades entre as células de trabalho e também para identificar o tempo e a força de trabalho demandado em cada setor, apontando assim ociosidade ou sobrecarga.

Resultados e discussão da análise por triangulação.

Uma forma utilizada para controle interno na Fundep é o orçamento. Pretende-se desenvolver na fundação a utilização de um

sistema (software) de apuração de custos. O orçamento da Fundep é baseado no sistema de acompanhamento de projetos da Entidade. Esse sistema é avançado e contempla a necessidade de seus usuários, através de interfaces que apresentam os valores disponibilizados e suas utilizações, propiciando, dessa forma o acompanhamento de todos os gastos e do resultado do projeto. Esse sistema é o utilizado pela própria Fundep para controlar seus recursos internos. Dessa forma, na fundação os centros de custos são considerados como subprojetos.

Após a definição dos centros de custos da Fundação é possível estabelecer o rateio dos custos cadastrados. O método de custeio adotado para apurar os custos unitários dos serviços é o método de custeio por absorção, de acordo com os preceitos teóricos disponíveis e os dados levantados e analisados é possível observar e descrever como ele se articula e adéqua aos processos. Nele cada área definida como produto recebe todos os custos da Fundação, por meio de rateio ou absorção.

Para o rateio dos custos, definem-se primeiramente os custos como diretos e indiretos. Após essa definição é que realmente começa o rateio dos custos. Em seguida são definidos os critérios de rateio

para cada centro de custo. Ou seja, escolhe-se um centro de custo e se define qual será o critério de rateio do mesmo. Em seguida escolhe-se outro centro de custo e define-se o critério de rateio. Assim, sucessivamente, são definidos os critérios de rateio de todos os centros de custos, até chegar aos produtos finais. É importante ressaltar que a cada subprojeto que for rateado, ele é zerado e não absorve mais custos.

Em todos os centros de custos da Fundep foi realizada uma investigação no SGI para o entendimento de cada área, das atividades desempenhadas e também das despesas realizadas em cada centro de custo. A partir da análise documental, foram escolhidos alguns centros de custos para realização de entrevistas para um conhecimento aprofundado das atividades realizadas.

A partir das informações obtidas por meio das entrevistas e observações não participantes realizadas nos setores estudados foram identificados os procedimentos realizados, os recursos consumidos e as atividades desenvolvidas para a execução dos procedimentos da fundação. A partir dessas informações, foram definidos os direcionadores de recursos (métricas de rateio) utilizados neste trabalho.

Na Assessoria Jurídica (AJ) da Fundep são realizadas as atividades de análise, elaboração de diversos documentos jurídicos e também o parecer jurídico. Para atender a essas demandas de documentação, a AJ possui um sistema já implantado, o portal da assessoria jurídica. Sendo assim, o departamento possui duas pessoas responsáveis por receber os pedidos, e dar baixa nos mesmos, encaminhando-os para um profissional responsável. Dessa forma, sugere-se como métrica de rateio para esse centro de custo o rateio por número de pedidos de cada setor/projeto.

O setor de Auditoria Interna (AI) possui função contínua, completa e independente, baseada na avaliação do risco, verificando a existência, o cumprimento, a eficácia, e a otimização dos controles internos e dos processos, auxiliando no cumprimento de seus objetivos. Atualmente, as atividades principais são a análise de diligências e a criação de ações corretivas. Por maior que sejam a variabilidade das ações, percebe-se uma dedicação muito maior para análise de diligência e alinhamento de ações corretivas com as gerências do que com demandas externas, sendo de 80% para 20%. Sugere-se dessa forma que as auditorias tenham como métrica de rateio a quantidade de auditorias realizadas por centro de custo.

A Assessoria de Gestão de Pessoas (AGP) é responsável por toda a política de gestão de pessoas da fundação. Para isso, são desenvolvidas no setor as seguintes atividades: Recrutamento e Seleção; Treinamento, Desenvolvimento e Formação; Administração de cargos, Remuneração e Carreiras; Gestão de desempenho; e Avaliação de desempenho em Contrato de Experiência, Procedimentos de Desligamento de Pessoal, Política de Estágio, Diretrizes para Menor Aprendiz. A análise de custos desse setor deve ser realizada separadamente para cada funcionário. Sendo assim, um método de rateio para esse centro de custo seria o rateio por número de funcionários de cada setor.

A Assessoria de Planejamento (AP) é que cuida do Sistema de Gerenciamento da Qualidade (SGQ), SGI, gestão estratégica e gestão de indicadores. Uma métrica para rateio dos custos da AP seria por número de funcionários de cada setor.

As atividades da Assessoria de Comunicação Social (ACS) podem ser divididas em duas, sendo: atendimento interno e atendimento externo. Dentre as principais atividades de atendimento interno tem-se a assessoria à diretoria, em que a divulgação de informações e a comunicação de decisões da

diretoria são muito bem alinhadas e tratadas pela ACS antes de serem divulgadas com o restante da empresa. Além disso, a assessoria de comunicação social absorve demandas que são específicas de projetos na fundação. Dessa forma, sugere-se como métrica de rateio para esse centro de custo o rateio por número de pedidos de cada setor/projeto.

As atividades da Gerência de Tecnologia da Informação (Getin) podem ser divididas em três, sendo: Suporte; Infraestrutura de Rede; e Desenvolvimento de Sistemas. O suporte é realizado em dois níveis. O primeiro nível possui uma análise mais generalista e de gerenciamento de tecnologia da informação (TI), esse nível encaminha pedidos mais complexos para outros responsáveis. O segundo nível consiste em um trabalho de infraestrutura: manutenção de PC, impressoras, etc. Os funcionários desse nível possuem uma atuação de campo, indo nos locais onde haja a necessidade da ação dos mesmos. O processo de infraestrutura de rede consiste em manutenções de software, de equipamentos e de provisões planejadas. O desenvolvimento de sistemas é identificado por chamados que se transformam em projetos de TI. É possível que um projeto de TI beneficie apenas um projeto, ou que esse projeto seja aplicável em diferentes

contextos. Todos os funcionários dessa atividade são prestadores de serviço e possuem a contabilização de horas (mesmo que não seja 100% eficiente) para cada projeto de TI ao qual esteja inserido. Sugere-se como métrica de rateio para esse centro de custo o rateio por número de pedidos de cada setor/projeto.

A Gerência Financeira (Gefin) é responsável pela administração das rotinas financeiras da fundação, como contas bancárias, aplicações financeiras, recebimentos e pagamentos. É possível identificar cada pagamento de acordo a projeto ou centro de custos ao qual pertence. Dessa forma, a proposta é ratear o custo da área pelos pedidos processados por projeto, ou seja, sugere-se para esse setor o rateio por número de pagamentos de cada setor/projeto.

A controladoria da Fundep é responsável pelos processos: Orçamento; Absorção de Receitas e Despesas; e Passivo. O papel da controladoria no orçamento da fundação pode ser dividido em quatro etapas: a) Auxílio à elaboração do orçamento (receitas e despesas), b) Execução, c) Controle, d) Revisão. A absorção é uma atividade desenvolvida pela controladoria que está mais diretamente ligada a projetos, e por isso, mensurar o volume de trabalho

desempenhado por ela seria importante. O controle de passivo se baseia no provisionamento de recursos ao longo do ano para atender às necessidades trabalhistas como 13º salário, pagamento de férias, ações trabalhistas entre outros. Assim como a atividade de absorção, o setor também possui um olhar mais voltado para projetos. Apesar de ser possível mensurar o input de trabalho da controladoria no processo do orçamento (65% do tempo), esse gasto deveria ser rateado entre os setores, uma vez que as atividades inseridas nesse processo não atendem diretamente os processos realizados pela Fundep. Como a atividade do orçamento representa 65% da demanda do setor e abrange toda a Fundep, sugere-se que os custos desse centro de custo sejam rateados por número de funcionários de cada setor.

A Contabilidade da fundação cuida dos Processos: Fiscal; Escrituração Contábil; e Patrimônio. A parte fiscal é responsável pela análise de existência de impostos na nota, geração guias para o pagamento desses impostos, aprovação de nota e encaminham para o financeiro. A escrituração contábil ocorre após o pagamento de notas fiscais enviados ao financeiro, em que esse setor retorna os fechamentos de caixa para a contabilidade (fechar o balancete). Com essa informação, a informação contábil é

gerada pelos analistas da escrituração contábil. Já o Patrimônio cuida dos bens da Fundep, criando etiquetas de identificação para os bens, localizando-os dentro da instituição e arquivando-os. Também são registradas as depreciações de cada bem para serem analisadas futuramente. Outra função da célula de patrimônio dentro da Fundep é o cuidado com bens de projetos. Sugere-se como métrica de rateio para esse setor o rateio por número de pagamentos de cada setor/projeto.

O setor de Infraestrutura da Fundep engloba os setores: copa, reprografia, almoxarifado, protocolo e expedição, serviços externos, manutenção, conservação e limpeza. Dessa forma, pode-se dividir os processos em: Atividades terceirizadas e Atividades com funcionários da Fundep. As atividades terceirizadas dentro da Fundep são: a) Vigilância; b) Portaria; c) Limpeza; e d) Serviço de motoboys. As atividades (a), (b), (c) citadas são operacionais e de atendimento a todos os funcionários da fundação e, a atividade (d) ocorre sob demanda e possui registro de pedidos.

Já as atividades realizadas pela infraestrutura por funcionário da Fundep são: a) Almoxarifado; b) Protocolo e expedição; c) Motoristas; d) atividades próprias da infraestrutura; e) Reprografia; f)

copa; g) Manutenção Predial. Os funcionários de (a), (c), (e) e (g) prestam serviços a todas as áreas demandantes. Pelo sistema de pedidos do almoxarifado, da reprografia e de manutenção predial é possível rastrear as áreas mais demandantes. Dessa forma sugere-se que os setores reprografia, almoxarifado, protocolo e expedição, serviços externos e manutenção sejam rateados de acordo com as requisições solicitadas a esses setores. Já os centros de custos infraestrutura e copa devem ser rateados pelo número de funcionários e a conservação e limpeza pelo metro quadrado.

Assim, a partir de informações obtidas junto aos funcionários dos setores investigados, das observações e das informações disponibilizadas no SGI, foi possível identificar todos os procedimentos realizados por cada setor da fundação. Assim, o Quadro 2 os critérios de rateio definidos para cada centro de custos da fundação.

Quadro 2: Métricas de rateio por centro de custo.

Centro de Custo	Nome	Critério
02	Geral	Rateio proporcional ao número de funcionários por setor
04	PR – Presidência	Rateio proporcional ao número de funcionários por setor
05	AJ - Assessoria Jurídica	De acordo com a demanda jurídica (sistema de chamados)
06	AI - Auditoria Interna	Não se aplica no momento
07	AGP - Área de Gestão de Pessoas	Rateio proporcional ao número de funcionários por setor
08	AP - Assessoria de Planejamento	Rateio proporcional ao número de funcionários por setor
10	ACS - Assessoria de Comunicação Social	De acordo com a demanda da comunicação (sistema de chamados)
13	Getin - Gerência de Tecnologia da Informação	De acordo com a demanda da GETIN (sistema de chamados)
15	Gap - Gerência de Atendimento a Projetos	Pedidos processados por projeto
20	Gai - Gerência de Atendimento Institucional/Prestação de Contas	Proporcional ao tipo de produto - Prestação de Contas
21	GNP - Gerência de Negócios e Parcerias	Nº de propostas
23	Gepes - Gerência de Pessoal	Proporcional ao tipo de produto - Pessoal
24	Gecom - Gerência de Compras	Proporcional ao tipo de produto - Compras
25	Geimp - Gerência de Importação	Proporcional ao tipo de produto - Importação
26	Gefin - Gerência Financeira	Número de pagamentos por projeto
27	Controladoria	Rateio proporcional ao número de funcionários por setor
28	Contabilidade	Número de pagamentos por projeto
29	Infraestrutura e Logística	Rateio proporcional ao número de funcionários por setor
30	Gai - Gerência de Atendimento Institucional/Arquivo	Pedidos processados por projeto
31	Copa	Rateio proporcional ao número de funcionários por setor
32	Reprografia	Rateio proporcional ao número de cópias requisitadas
33	Almoxarifado	Rateio proporcional às requisições (almoxarifado)
35	Protocolo e Expedição	Rateio proporcional às requisições (protocolo e expedição)
36	Serviços Externos	Rateio proporcional às requisições (serviços externos)
37	Manutenção	Rateio proporcional às requisições (manutenção)
39	Conservação e Limpeza	Rateio proporcional à área ocupada
40	Supex - Suporte a Projetos de Extensão	Pedidos processados por projeto
41	GPE - Gerência de Projetos Especiais	Pedidos processados por projeto
46	Gai - Gerência de Atendimento Institucional/Apoio a Projetos	Pedidos processados por projeto

Fonte: Elaborado pelos autores.

PRODUTOS

Segundo dados obtidos através das entrevistas feitas nos setores da Fundep, da análise de documentos disponibilizados no SGI, e das observações não participantes, foi possível identificar que a fundação

apresenta como produto final as atividades realizadas nas gerências de Pessoal (Gepes), Compras (Gecom), Importação (Geimp) e no setor de Prestação de Contas da Gerência de Atendimento Institucional (Gai). Cabe ressaltar que as atividades realizadas nesses

setores da fundação estão relacionadas em um sistema de informações, o que agiliza, consideravelmente, a execução das atividades do setor em questão. Esses procedimentos são considerados os próprios serviços que o setor presta aos coordenadores. Assim, os produtos oferecidos pela Fundep são apresentados na Figura 1:

Figura 1: Produtos da Fundep.



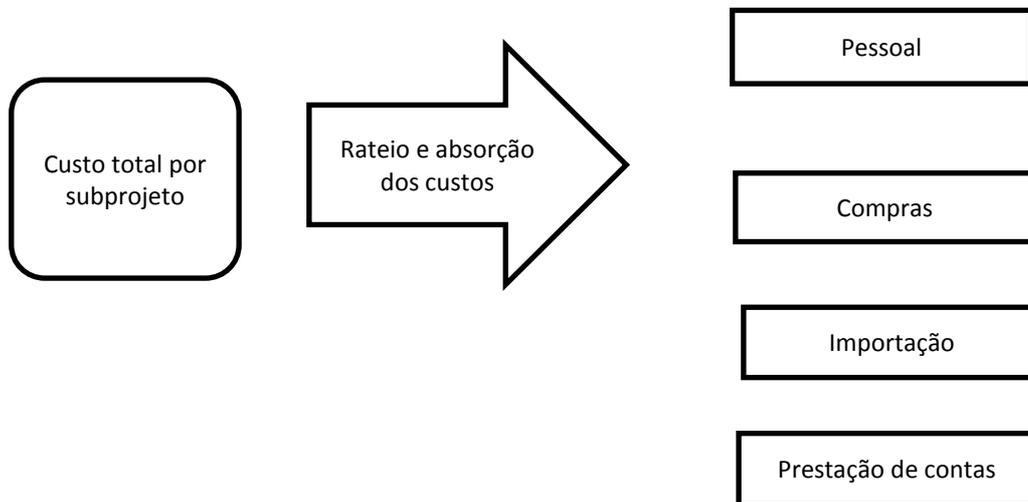
Fonte: Elaborado pelos autores.

A apuração de custos na fundação tem como objetivo ratear todos os custos dos centros de custos de forma que todos os setores de produto final (compras, importação, pessoal e prestação de contas) absorvam o custo total da Fundep e, de acordo com as quantidades produzidas no mês, gerem um valor de custo unitário por produto. Ou seja, ao final do cálculo de custos, será possível dizer quanto custou para a Fundep comprar um item de compras, um item de importação, um item de pessoal e um item de prestação de contas. A Figura 2 apresenta a lógica de rateio e absorção de custos alocados aos setores que cadastrados como produto final.

As gerências Geimp e Gecom geram produtos diferenciados em que é

demandado um tempo específico para a aquisição de cada produto. Assim, o cálculo de custo unitário por produto é diferenciado nesses setores. Atualmente a Fundep realiza importações originadas nos cinco continentes, sendo possível adquirir: Materiais de Consumo para Pesquisa; Softwares; Livros e Periódicos; Inscrições em Cursos e Congressos; Taxa de Associação a Entidades Internacionais; Pagamentos de Serviços Técnicos Profissionais, Registros de Patentes e Direitos de Publicação; Rotina administrativa; Processos diferenciados.

Figura 2: Rateio e absorção de custos



Fonte: Elaborado pelos autores.

Como o setor de importação é um produto da fundação estudada, de acordo com as entrevistas realizadas, foi possível identificar que a Fundep gera seis tipos de importações diferenciadas, quais sejam: i) material de consumo para pesquisa; ii) Livros/Periódicos; iii) Congressos e cursos; iv) Associação a Entidades/ Publicação; v) Software; e vi) Processos diferenciados. Para cada tipo de importação é demandado um tempo específico. De acordo com o tempo destinado a cada tipo de importação, foi possível estabelecer uma ponderação para os produtos, apresentados na Tabela 1.

Tabela 1: Ponderação para importação.

Produtos	Tempo médio em horas	Peso
Material de Consumo para Pesquisa	7,55	2,6
Livros/Periódicos	3,47	1,2
Congresso/Cursos	2,87	1,0
Associação a Entidades/ Publicação	2,87	1,0
Software	2,87	1,0
Processos Diferenciados	15,1	5,3

Fonte: Elaborado pelos autores.

Como o setor de compras também é um produto final, de acordo com as entrevistas realizadas, foi possível identificar que a Fundep gera tipos de compras diferenciados. Para cada tipo de compra é demandado um tempo específico. De acordo com o tempo destinado a cada tipo de importação, foi possível estabelecer uma ponderação para os produtos, apresentados na Tabela 2.

Tabela 2: Ponderação para compras.

Produtos	Tempo médio em minutos	Peso
Vale transporte	2	1
Passagem aérea nacional, passagem terrestre, seguro Viagem	4	2
Reembolso	5	2,5
Hospedagem, hospedagem internacional	10	5
Passagem aérea internacional	15	7,5
Insumo para laboratório, vale refeição, vale combustível, inscrição congresso	20	10
Material de consumo, insumo para laboratório controlados, locação de veículo	25	12,5
Livros	34	17
Equipamentos	55	25,2
Serviços gráficos (banners), aquisição de software.	60	30
Serviços gráficos (livro), tradução simultânea, locação de veículo, manutenção de equipamentos	75	37,5
Consultorias em geral	140	70
Eventos	272	136
Obras	296	148
Licitação de material de consumo e equipamentos	380	190
Licitação de prestação de serviços comuns	380	190
Licitação de serviços de engenharia e obras	405	202,5

Fonte: Elaborado pelos autores.

Depois que todos os custos dos projetos foram rateados de forma que todos os setores de produto final (compras, importação, pessoal e prestação de contas) absorvam o custo total da Fundep é possível gerar um valor de custo unitário por produto. Com a base de custo unitário por produto gerado mês a mês é possível realizar precificações nas novas propostas que surgirem. Para isso, o negociador dispõe no sistema de telas para configurar a montagem do preço a ser utilizado (ex.: média dos custos unitários dos últimos 12 meses), assim como colocar percentual de ajuste e buscar do sistema de riscos o índice

de risco do projeto e calcular quanto este indicador pode influenciar no preço final.

Conclusões

Os estudos que envolvem as fundações de apoio às IES se concentram na temática sobre as limitações da forma legal e legítima. No entanto métodos de apuração de custos nesse tipo de organização ainda é um tema pouco abordado, encontrando-se poucas referências sobre o assunto. Alguns trabalhos produzidos têm tratado do assunto, porém ainda não existe uma metodologia para o cálculo do custo de fundações de apoio.

Nesse sentido, esse artigo descreve o método de apuração dos custos para a Fundep, obtido a partir do levantamento das atividades desempenhadas por cada setor desta Fundação, por meio da análise documental, de entrevistas e observações não participantes junto a 150 funcionários, cujas análises trianguladas levaram à identificação de como os procedimentos são realizados, os recursos consumidos e as atividades desenvolvidas para a execução dos procedimentos da mesma. A partir dessas informações, foram definidos os direcionadores de recursos (métricas de rateio) para cada centro de custo analisado.

Assim, a partir da avaliação das bases teóricas disponíveis e das análises da pesquisa, foi possível demonstrar como o método de custeio por absorção se adequa aos processos da Fundação para apoiar a apuração de seus custos unitários dos serviços, viabilizar a precificação e a tomada de decisões com acurácia, visto que através deste método cada área definida como produto absorve todos os custos da fundação.

O presente trabalho permitiu identificar que a Fundep apresenta como produto final as atividades realizadas nas gerências de Pessoal (Gepes), Compras (Gecom), Importação (Geimp) e no setor de Prestação

de Contas da Gerência de Atendimento Institucional (Gai). Além disso, as gerências de impostação (Geimp) e compras (Gecom) geram produtos diferenciados em que é demandado um tempo específico para a aquisição de cada produto. Assim, o cálculo de custo unitário por produto é diferenciado nesses setores.

O sistema de informação gerencial da Fundação tem papel fundamental na gestão das informações e na composição metodológica de custeio que viabilize a precificação e tomada de decisão com acurácia. Esses aspectos passam pela necessidade de adequações de parametrização correta dos softwares com base nas métricas de rateio definidas neste estudo, bem como da manutenção de treinamentos contínuos das pessoas responsáveis pelos processos.

Assim, como limitação deste estudo, destaca-se que não foi possível verificar a aplicação da metodologia utilizando os valores de custos na fundação em análise através do Sistema de Informação Gerencial, que está em processo de desenvolvimento e parametrização específicos, em função das métricas definidas neste estudo, o que também pode ser considerado como um avanço para a Organização. De forma semelhante, não foi possível neste estudo

apontar com acurácia o potencial de aplicação do método adotado pela Fundep em organizações com mesma natureza.

Como proposta de pesquisas futuras, ressalta-se que a modelagem de mapeamento dos setores aplicada na Fundep poderia ser utilizada como parâmetro a outras fundações. Pode ser útil a gestores que desejam entender como seus processos e departamentos se articulam em relação a custeio, para levantar dados e definir um método de apuração de custos adequado às suas necessidades específicas. Para tanto, sugere-se a realização de um estudo comparativo entre os resultados obtidos na Fundep e as características do universo de fundações de apoio ativas filiadas ao Conselho Nacional das Fundações de Apoio às Instituições de Ensino Superior e de Pesquisa Científica e Tecnológica (Confies).

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALONSO, M. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, v.50, n.1, jan./mar. 1999.

ALVES, N. J. Modelo Conceitual de Mensuração de Resultados para micro e Pequenas Indústrias – Um Enfoque Em Gestão Econômica. **Dissertação de mestrado Faculdade de Economia**, USP. São Paulo: USP 1997.

ALVES, A. M. S.; AZEVEDO, M. L. N. Fundação de apoio à universidade: uma discussão sobre o conflito entre o público e o terceiro setor. **Atos de Pesquisa em Educação**, Blumenau, v. 2, n. 3, p. 486-507, set./dez. 2007.

ALVES, F. A. **Fundações, organizações sociais, agências executivas: organizações da sociedade civil de interesse público e demais modalidades de prestação de serviços públicos**. São Paulo: LTr, 2000. 344 p.

ANTONELLI, R. A.; AUGUSTINHO, S. M.; PACHECO, V. O uso da informação contábil pelas organizações do terceiro setor: práticas de contabilidade das fundações de apoio das universidades públicas da região sul do brasil. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 9, n. 3, 2015.

ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo, Ed. Atlas, 2008.

BANKER, R. D.; BYZALOV, D.; FANG, S.; LIANG, Y. Cost Management Research. **Journal of Management Accounting Research**, Forthcoming. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=2882713>>. Acesso em 02/01/2017.

BOSSARD II, L. C. H. **As Fundações de Apoio às Instituições de Ensino Superior: Uma Análise Conceitual Histórica**. 2009. Disponível em: <[http://www.mpce.mp.br/esmp/biblioteca/monografias/dir.difusos.coletivos/as.fundacoes.de.apoio.as.instituicoes.de.ensino.superior\[2009\].pdf](http://www.mpce.mp.br/esmp/biblioteca/monografias/dir.difusos.coletivos/as.fundacoes.de.apoio.as.instituicoes.de.ensino.superior[2009].pdf)>. Acesso em: 08/11/2016.

BRASIL. **Lei nº 8.958, de 20 de dezembro de 1994**. Dispõe sobre as relações entre as instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica e as fundações de apoio e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8958.htm>. Acesso em: 08/11/2016.

CAMBRUZZI, D.; BALEN, F. V.; MOROZINI, J. F. Unidade de Esforço de Produção (UEP) como Método de Custeio: Implantação de Modelo em uma Indústria de Laticínios. **ABCustos Associação Brasileira de Custos** - Vol. IV nº 1 - jan/abr 2009.

CAETANO, V. J. Custeio Baseado em Atividades: aplicação em fundação de apoio. **Dissertação de Mestrado no publicada em Engenharia de Produção**, Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Santa Catarina, Santa Catarina, Brasil, 2003.

CARROLL, N.; LORD, J. C. The growing importance of cost accounting for hospitals. **Journal of Health Care Finance**, v. 43, n. 2, 2016. Disponível em: <www.healthfinancejournal.com/index.php/johcf/article/view/109/113>. Acesso em: 08/01/2017.

CHIAU, A. V. Custos nas instituições federais de ensino superior: Análise comparativa entre a Universidade Federal do Paraná e a Universidade Federal do Rio Grande do Sul. 2010. **Dissertação (Mestrado) - Universidade do Paraná**, 2010. Disponível em: <<http://www.ppgcontabilidade.ufpr.br/system/files/documentos/Dissertacoes/D041.pdf.pdf>>. Acesso em: 08/01/2017.

COELHO, I. M. A utilização da informação contábil na gestão organizacional: Um estudo nas Fundações de Apoio as Instituições Federais de Ensino Superior do Brasil. Natal, 2012. 111 p. **Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)**, Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós Graduação em Ciências Contábeis UnB, UFPB e UFRN.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de pesquisa em administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

DENZIN, N. K.; LINCOLN, Y. O. The Sage handbook of qualitative research. 3. ed. London: **Sage Publications**, 2005.

ELDENBURG, L. G.; WOLCOTT, S. K. **Gestão de custos: como medir, monitorar e motivar o desempenho**. São Paulo: LTC, 2007.

FASARANY, M. G.; ASLANI, A.; BARANDAGH, M. I. Sticky Cost Behavior and Accounting Conservatism: **Evidence from Tehran Stock Exchange**, 2015.

FUNDEP. **Fundação de Desenvolvimento da Pesquisa**. Disponível em: <http://www.fundep.ufmg.br/pagina/94/home.aspx>. Acesso em 09/02/2017. Acesso: 09/02/2017.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W.; BREWER, M. C. **Contabilidade Gerencial**. 11ª ed. Rio de Janeiro: LTC, 2007

HORNEGREM, C. T., FOSTER, G., DATAR, K. M. **Contabilidade de Custo**. 11ª ed. São Paulo: Pearson, 2004.

KROENKE, A.; SÖTHE, A.; SCARPIN, J. E. Estrutura de Custos das Empresas do Setor de Vestuário Listadas na Bovespa: Utilização da Análise de Regressão Linear. **ABCustos Associação Brasileira de Custos**, v. 6, n. 1, jan./abr. 2011.

LAPORTE, P. L. **Contabilidade de custos: um enfoque para administração de empresas**. São Paulo: McGraw-Hill, 1974.

LEONE, G. S. G. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3a ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LEVANT, Y.; ZIMNOVITCH, H. Contemporary evolutions in costing methods: Understanding these trends through the use of equivalence methods in France. **Accounting History**, v. 18, n. 1, p. 51-75, 2013.

LUNKES, R. J. O uso da contabilidade por atividades nas fundações de pesquisa. 1999. 148f. **Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção)** - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

MACHADO, D. G.; SOUZA, M. A. Análise das relações entre a gestão de custos e a gestão do preço de venda: um estudo das práticas adotadas por empresas industriais conserveiras estabelecidas no RS. **Revista Universo Contábil**, v. 2, n. 1, p. 42-60, 2006.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Metodologia Científica**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MEC - MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. Fundações de Apoio. Disponível em: < <http://portal.mec.gov.br/fundacoes-de-apoio/apresentacao>>. Acesso em: 08/11/2016.

MARTINS, G. A.; LINTZ, A. **Guia de elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MORGAN, B. F; ROSA, M. S. Custos em Empresas Prestadoras de Serviços: o conceito de objeto de custo e a realidade das empresas. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 17, n. 4, p. 97-111, 2009.

NAKAGAWA, M. **Introdução à controladoria: conceitos, sistemas e implementação**. São Paulo: Atlas, 1993.

NASCIMENTO, R. N. O.; RÊGO, T. F.; DIAS, T. F. Metodologias de custeio e preço de venda: um estudo sobre as práticas dos empreendimentos econômicos solidários. **Revista Ambiente Contábil**, v. 8, n. 1, p. 76, 2016.

NOVÁK, P. **Cost Management and Cost Behavior in Manufacturing Enterprises–Preliminary Research**. 2015.

NOVÁK, P.; POPEŠKO, B. **Cost variability and cost behaviour in manufacturing enterprises**. **Economics & Sociology**, v. 7, n. 4, p. 89, 2014.

PADOVEZE, C. L. **Curso Básico Gerencial de Custos**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

PAMPLONA, E.; ZONATTO, V. C. S. Sticky costs in cost behavior of the largest companies in Brazil, Chile and Mexico. **Contaduría y Administración**, v. 61, n. 4, p. 682-704, 2016.

PEREZ JR., J. H.; OLIVEIRA, L. M. **Contabilidade de Custos para não Contadores**. 3. Ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2007.

PIMENTA, M. E. B. **Uma Análise das Fundações de Apoio Como Mecanismos de Captação de Recursos (Dissertação)**, CPGA/UFSC, 1988.

PINZAN, A. F. Métodos de custeio e seus propósitos de uso: análise por meio de estudo de casos múltiplos. **Dissertação (Mestrado) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo**, São Paulo, 2013.

PIZZINI, M. J. The relation between cost-system design, managers' evaluations of the relevance and usefulness of cost data, and financial performance: an empirical study of US hospitals. **Accounting, Organizations and Society**, v. 31, n. 2, p. 179-210, 2006.

RICHARTZ, F.; BORGERT, A. O comportamento dos custos das empresas brasileiras listadas na BM&FBOVESPA entre 1994 e 2011 com ênfase nos sticky costs. **Contaduría y administración**, v. 59, n. 4, p. 39-70, 2014.

RICHARTZ, F.; BORGERT, A.; SILVA, R. Estruturação de um modelo de custeio híbrido para uma fundação de apoio universitária. **Ver. GUAL. Florianópolis**, v.4, n.3, p.21-43, set/dez. 2011.

RÍOS-MANRÍQUEZ, M.; COLOMINA, C. I. M.; PASTOR, M. Lourdes Rodríguez-Vilarino. Is the activity based costing system a viable instrument for small and medium enterprises? The case of Mexico. **Estudios gerenciales**, v. 30, n. 132, p. 220-232, 2014.

SILVA, Z. D.; RAMALHO, W.; JORDÃO, R. V. D. Desenvolvimento de um Instrumento Gerencial de Custo para uma Gestão Estratégica em Empresas de Serviços Contábeis: Um Estudo Multicasos. **Revista de Gestão e Projetos-GeP**, v. 6, n. 2, p. 42-55, 2016.

SILVEIRA, D. Fundações de Apoio: uma Análise da Contribuição de suas Atividades para as Funções da Universidade Federal de Santa Catarina. In: **I congresso UFSC de controladoria e finanças**, 2007, Florianópolis. I congresso UFSC de controladoria e finanças, 2007. p. 27-27. Disponível em <<http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/anais/1CCF/20090727154355.pdf>>.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.

WERBIN, E. M. Los costos pegadizos (sticky costs): una prueba empírica en bancos argentinos. **Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión**. v. 7, n. 14, julho – dezembro de 2011.

WERBIN, E.; MARÍN VINUESA, L. M.; PORPORATO, M. Costos pegajosos (sticky costs) en empresas españolas: un estudio empírico. **Contaduría y administración**, v. 57, n. 2, p. 185-200, 2012.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3ª Ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

Contato

Leandro Pinheiro Cintra

Doutorado em Administração na UFMG/CEPEAD/FACE. Mestre e graduado em engenharia elétrica na UFMG. Pesquisador do Nig.one - CEPEAD/FACE/UFMG. Subcoordenador do projeto de pesquisa financiado pela FAPEMIG, que deu origem ao artigo.

Universidade Federal de Minas Gerais

E-mail: Lpcintra@gmail.com

Pedro Guatimosim Vidigal

Professor Titular licenciado da Faculdade de Medicina da UFMG. CEO do Biotech.Town. Coordenador do projeto de pesquisa financiado pela FAPEMIG, que deu origem ao artigo.

Email: pgvidigal@gmail.com

Renato da Costa Braga

Mestrando do Curso de Mestrado Profissional em Inovação Tecnológica e Propriedade Intelectual da UFMG. Psicólogo, pós-graduado em Marketing pela UFMG. Bolsista do projeto de pesquisa financiado pela FAPEMIG, que deu origem ao artigo.

Email: rhbra2014@gmail.com