

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA**  
**FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**IZAQUELINE JHUSMICELE ALCÂNTARA DA SILVA**

**GESTÃO DE CUSTOS E PRECIFICAÇÃO NAS FUNDAÇÕES DE APOIO ÀS**  
**INSTITUIÇÕES DE ENSINO: UMA ANÁLISE DA PROPENSÃO DE APLICAÇÃO**  
**DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES - ABC**

**UBERLÂNDIA**

**2022**

**IZAQUELINE JHUSMICELE ALCÂNTARA DA SILVA**

**GESTÃO DE CUSTOS E PRECIFICAÇÃO NAS FUNDAÇÕES DE APOIO ÀS  
INSTITUIÇÕES DE ENSINO: UMA ANÁLISE DA PROPENSÃO DE APLICAÇÃO  
DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES - ABC**

Projeto de dissertação submetido ao Programa de Pós-graduação *Stricto Sensu* em Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Uberlândia, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Área de concentração: Controladoria

Orientador(a): Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Edvalda Araújo Leal

**UBERLÂNDIA**

**2022**

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)  
Sistema de Bibliotecas da UFU, MG, Brasil.

---

S586g  
2022 Silva, Izaqueline Jhusmicele Alcântara da, 1997-  
Gestão de custos e precificação nas fundações de apoio às instituições de ensino [recurso eletrônico] : uma análise da propensão de aplicação do custeio baseado em atividades - ABC / Izaqueline Jhusmicele Alcântara da Silva. - 2022.

Orientadora: Edvalda Araújo Leal.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Uberlândia.  
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis.

Modo de acesso: Internet.

Disponível em: <http://doi.org/10.14393/ufu.di.2022.5336>

Inclui bibliografia.

Inclui ilustrações.

1. Contabilidade. I. Leal, Edvalda Araújo, 1967-, (Orient.). II. Universidade Federal de Uberlândia. Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. III. Título.

---

CDU: 657

Glória Aparecida  
Bibliotecária - CRB-6/2047



## ATA DE DEFESA - PÓS-GRADUAÇÃO

Programa de Pós-Graduação em:	Ciências Contábeis				
Defesa de:	Dissertação de Mestrado Acadêmico, número 113 - PPGCC				
Data:	11 de agosto de 2022	Hora de início:	09:00 h	Hora de encerramento:	10:32 h
Matrícula do Discente:	12012CCT012				
Nome do Discente:	Izaqueline Jhusmicele Alcântara da Silva				
Título do Trabalho:	Gestão de Custos e a Precificação nas Fundações de Apoio às Instituições de Ensino: Uma análise da propensão da aplicação do Método de Custeio Baseado em Atividades - ABC				
Área de concentração:	Contabilidade e Controladoria				
Linha de pesquisa:	Contabilidade				
Projeto de Pesquisa de vinculação:	PPGCC02 - Contabilidade e Gestão de Custos				

Reuniu-se virtualmente, a Banca Examinadora, designada pelo Colegiado do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, assim composta: Professores(as) Doutores(as) Lara Cristina Francisco de Almeida Fehr (UFU), Antônio André Cunha Callado (UFRPE) e Edvalda Araújo Leal, orientadora da candidata.

Iniciando os trabalhos a presidente da mesa, Edvalda Araújo Leal, apresentou a Comissão Examinadora e a candidata, agradeceu a presença do público, e concedeu à discente a palavra para a exposição do seu trabalho. A duração da apresentação da discente e o tempo de arguição e resposta foram conforme as normas do Programa.

A seguir a presidente concedeu a palavra, pela ordem sucessivamente, aos examinadores, que passaram a arguir a candidata. Ultimada a arguição, que se desenvolveu dentro dos termos regimentais, a Banca, em sessão secreta, atribuiu o resultado final, considerando a candidata:

### **APROVADA**

Esta defesa faz parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Mestre.

O competente diploma será expedido após cumprimento dos demais requisitos, conforme as normas do Programa, a legislação pertinente e a regulamentação interna da UFU.

Nada mais havendo a tratar foram encerrados os trabalhos. Foi lavrada a presente ata que após lida e achada conforme foi assinada pela Banca Examinadora.



Documento assinado eletronicamente por **Edvalda Araujo Leal, Professor(a) do Magistério Superior**, em 11/08/2022, às 10:35, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Lara Cristina Francisco de Almeida Fehr, Professor(a) do Magistério Superior**, em 11/08/2022, às 10:40, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Antônio André Cunha Callado, Usuário Externo**, em 19/08/2022, às 12:12, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site [https://www.sei.ufu.br/sei/controlador\\_externo.php?acao=documento\\_conferir&id\\_orgao\\_acesso\\_externo=0](https://www.sei.ufu.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0), informando o código verificador **3703365** e o código CRC **856983F0**.

## AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por estar comigo em todas as etapas, dando-me forças para superar os desafios e os obstáculos. A Ele, sou grato pelas oportunidades que me foram dadas e pelas conquistas alcançadas.

Aos meus pais, Maria do Socorro e José Roberto, pelos ensinamentos e por todos os seus esforços sem medida que me possibilitaram ir atrás dos meus sonhos. Agradeço as palavras de amor e o apoio e por estarem ao meu lado nessa caminhada tão árdua. Aos meus irmãos e irmãs, cujos exemplos me inspiram e a todos os meus familiares que, de alguma forma, contribuíram para essa conquista.

À professora Dra. Edvalda Araújo Leal que me orientou com maestria. Agradeço por ter sido meu alicerce nos momentos de desespero, pela amizade, paciência, pelo apoio, ensinamentos, conselhos e palavras de ânimo que contribuíram para meu desenvolvimento e me ajudaram a concluir este trabalho.

À Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de Minas Gerais (FAPEMIG), pelo financiamento da dissertação.

À Fundação de Apoio Universitário (FAU), por ceder espaço para a pesquisa realizada. Em especial, agradeço aos gestores e aos colaboradores da FAU que, de alguma forma, prestaram suporte e viabilizaram a execução desse estudo.

Agradeço à Banca de Qualificação e Defesa que, com suas observações, contribuiu para o desenvolvimento do meu trabalho e enriquecimento da minha dissertação – a Profa. Dra. Lara Cristina Francisco de Almeida Fehr e o Prof. Dr. Antônio André Cunha Callado.

A todos os professores do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia (PPGCC) que contribuíram, cada um à sua maneira, para o desenvolvimento pessoal e intelectual dos discentes do curso. Sou grata também aos colegas de pós-graduação pelas ricas discussões nas aulas, pelas trocas de conhecimentos, pelo compartilhamento de materiais e pelas contribuições à minha pesquisa.

Aos professores, Edvalda Araújo Leal, Denise Mendes da Silva e Gilberto José Miranda por terem sido importantes no meu ingresso no PPGCC.

Agradeço aos meus amigos Guilherme, Marcella, Daniel, Stefany, Polliany, Déborah, Rafael e Bruna por ouvirem meus desabafos e pelas conversas e palavras de ânimo. Sou grata a vocês por trazerem mais leveza e me ajudaram a persistir nesta caminhada.

A todos, meus sinceros agradecimentos. Gratidão!

## RESUMO

Este estudo teve por objetivo analisar como a gestão de custos adotada por uma fundação de apoio às instituições de ensino favorece ou não a aplicação do Custeio Baseado em Atividades – ABC em fundações de apoio, bem como na determinação da precificação dos serviços oferecidos. O custeio ABC foi escolhido por realizar uma alocação mais racional dos recursos aos produtos e/ou serviços. Trata-se de uma ferramenta estratégica que contribui para análise e redução de custos, para otimização dos processos e auxilia no alcance de vantagens competitivas. A pesquisa segue um método indutivo por meio de uma abordagem interpretativista com aplicação de estudo de caso único em uma fundação de apoio. A escolha do caso considerou, além dos aspectos normativos e práticos, a viabilidade e o potencial de atendimento aos objetivos da pesquisa. A coleta de dados ocorreu por meio da análise documental, da observação direta e das entrevistas semiestruturadas com os gestores e com os colaboradores da entidade. Os resultados mostram que a aplicação do custeio ABC na fundação de apoio promoveu uma alocação menos arbitrária dos custos, corroborando o atendimento do critério de proporcionalidade da distribuição das despesas, requerido pela portaria interministerial n.º 6.170/2007. Pôde-se identificar o desempenho das atividades e dos projetos analisados, permitindo à entidade verificar as atividades que não agregam valor e implementar melhorias sobre seus processos. Os achados apontam para a necessidade das fundações em possuir reservas de investimentos e capital de giro para amparar projetos deficitários, fatores esses ainda não considerados na precificação dos projetos. Em suma, o estudo contribui para a literatura e para a ampliação das pesquisas sobre métodos de custeio em fundações de apoio. Ademais, a aplicação do custeio ABC nessas organizações colaborou para o aumento da transparência e da otimização dos processos e permitiu verificar a influência das exigências normativas dos órgãos financiadores e instituições apoiadas em gestão de custos. Adicionalmente, a sociedade se beneficia em decorrência da otimização do uso dos recursos públicos e do papel desenvolvido pelas fundações de apoio às instituições de ensino frente à execução de projetos que promovem o desenvolvimento educacional, científico, tecnológico, inovador e econômico do país.

**PALAVRAS-CHAVE:** Fundações de Apoio; Gestão de Custos; Custeio Baseado em Atividades; Precificação; Terceiro Setor.

## ABSTRACT

*This study aimed to analyze how the cost management adopted by a support foundation for Educational Institutions favors or not the application of Activity Based Costing - ABC in support foundations, as well as in determining the pricing of the services offered. The ABC costing was chosen because it provides a more rational allocation of resources to products and/or services. It is a strategic tool that contributes to cost analysis and reduction, process optimization, and helps achieve competitive advantages. The research follows an inductive method through an interpretativist approach with the application of a single case study in a support foundation. The choice of case considered, besides the normative and practical aspects, the feasibility and the potential to meet the research objectives. Data were collected through document analysis, direct observation, and semi-structured interviews with the entity's managers and employees. The results show that the application of ABC costing in the support foundation promoted a less arbitrary allocation of costs, corroborating with the fulfillment of the proportionality criterion for the distribution of expenses, required by the interministerial decree no. 6.170/2007. The performance of the activities and projects analyzed can be identified, allowing the entity to verify which activities do not add value and to implement improvements on its processes. The findings point to the need for foundations to have investment reserves and working capital to support loss-making projects, factors not yet considered in project pricing. In summary, the study contributes to the literature and to the expansion of research on costing methods in support foundations. Furthermore, the application of ABC costing in these organizations has contributed to the increase of transparency and optimization of processes, and has allowed us to verify the influence of normative requirements of funding agencies and supported institutions on cost management. Additionally, the society benefits as a result of the optimization of the use of public resources and the role developed by the foundations of support to educational institutions in the execution of projects that promote the educational, scientific, technological, innovative and economic development of the country.*

**KEYWORDS:** *Support Foundations; Cost Management; Activity-Based Costing; Pricing; Third Sector.*

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Modelo de referência do custeio ABC para as fundações de apoio.....	25
Figura 2 – Desenho da pesquisa.....	31
Figura 3 – Organograma da FAU-MG.....	42
Figura 4 – Demonstração do Resultado do Exercício de 2019 e 2020.....	50

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Despesas indiretas das fundações de apoio.....	26
Quadro 2 – Etapas para implementação do sistema ABC em fundações de apoio.....	26
Quadro 3 – Fundações de apoio por Estado.....	32
Quadro 4 – Projetos selecionados para aplicação do custeio ABC.....	34
Quadro 5 – Atividades levantadas no Projeto A.....	35
Quadro 6 – Pontos abordados no roteiro I de entrevista.....	38
Quadro 7 – Pontos abordados no roteiro II de entrevista.....	39
Quadro 8 – <i>Template</i> de análise.....	40
Quadro 9 – Projetos selecionados.....	44
Quadro 10 – Dados do plano de trabalho.....	46
Quadro 11 – Classificação dos custos em diretos e indiretos.....	53
Quadro 12 – Tarefas relativa à atividade de “contratação e de pagamento de celetista” .....	54
Quadro 13 – Direcionadores das atividades.....	64

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Características dos respondentes.....	39
Tabela 2 – Valores e prazos previstos e finais dos projetos selecionados.....	45
Tabela 3 – Rateio da energia elétrica e da água e esgoto.....	56
Tabela 4 – Custos indiretos (média mensal).....	57
Tabela 5 – Mão de obra indireta por setor (média mensal) .....	57
Tabela 6 – Tempo e custo da atividade “Compra Direta de Bens Permanente/ Imobilizado”. .....	59
Tabela 7 – Custo das atividades conforme complexidade.....	60
Tabela 8 – Custo das atividades conforme complexidade para Projetos Petrobras.....	62
Tabela 9 – Taxa de alocação por complexidade.....	63
Tabela 10 – Alocação da mão-de-obra indireta e dos custos indiretos.....	63
Tabela 11 – Alocação dos custos ao Projeto A.....	65
Tabela 12 – Resultado por projeto pelo custeio ABC.....	66

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC: *Activity Based Costing* / Custeio Baseado em Atividades  
ABC/M: *Activity-Based Costing and Management*  
CAPES: Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior  
CCM: Métodos Contemporâneos de Gerenciamento de Custos  
CEBAS: Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social  
CIF: Custos Fixos de Fabricação  
CFC: Conselho Federal de Contabilidade  
CNPq: Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico  
CONFIES: Conselho Nacional das Fundações de Apoio às Instituições de Ensino Superior e de Pesquisa Científica e Tecnológica  
CT: Custeio-Alvo  
Custo HH: Custo Hora-Homem  
DOA: Demonstração Operacional e Administrativa  
Embrapa: Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária  
ECTI: Educação, Ciência, Tecnologia e Inovação  
FADEPE: Fundação de Apoio e Desenvolvimento ao Ensino, Pesquisa e Extensão  
FAPEU: Fundação de Amparo à Pesquisa e Extensão Universitária  
FASFIL: Fundações Privadas e Associações Sem Fins Lucrativos  
FAU\_MG: Fundação de Apoio Universitária  
FIA: Fundação Instituto de Administração  
FIOCRUZ: Fundação Oswaldo Cruz  
FUNDEP: Fundação de Desenvolvimento da Pesquisa  
HCFMRP: Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto  
IBGE: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística  
ICNL: Centro Internacional de Direito Sem Fins Lucrativos  
ICTs: Instituições Científicas e Tecnológicas  
IFES: Instituições Federais de Ensino Superior  
IFTM: Instituto Federal do Triângulo Mineiro  
IPEA: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada  
LCC: Custo do Ciclo de Vida  
MCTIC: Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações  
MEC: Ministério da Educação  
MLCTI: Marco Legal de Ciência, Tecnologia e Inovação  
MOI: Mão de obra Indireta  
M<sup>2</sup>: Metro Quadrado  
NCG: Necessidade de Capital de Giro  
ONGs: Organização Não Governamental  
ONU: Organização das Nações Unidas  
OS: Organização Social  
OSC: Organização da Sociedade Civil  
OSCIP: Organização da Sociedade Civil de Interesse Público  
P&D: Pesquisa e Desenvolvimento  
PMEs: Pequenas e Médias Empresas  
RKM: Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit  
UEP: Unidades de Esforço de Produção  
UFCAT: Universidade Federal de Catalão

UFJ: Universidade Federal de Jataí  
UFU: Universidade Federal de Uberlândia  
UPF: Título de Utilidade Pública Federal  
VBC: *Volume Based Costing*

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>1</b>
1.1 Contextualização.....	1
1.2 Objetivo Geral e Específicos da Pesquisa.....	5
1.3 Relevância, Justificativas e Contribuições Esperadas do Estudo.....	5
1.4 Estrutura do Trabalho.....	8
<b>2 QUADRO TEÓRICO.....</b>	<b>9</b>
2.1 Organizações do Terceiro Setor.....	9
2.1.1 Fundações de Apoio às Universidades.....	16
2.2 Custeio Baseado em Atividades (ABC).....	17
2.2.1 Definições e Características do Custeio ABC.....	17
2.2.2 Custeio ABC aplicado às Fundações de Apoio.....	24
<b>3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....</b>	<b>29</b>
3.1 Enquadramento e Desenho da Pesquisa.....	29
3.2 Seleção da Fundação de Apoio para Estudo de Caso.....	31
3.3 Descrição da Coleta de Dados Adotada no Estudo de Caso.....	33
3.3.1 Pesquisa Documental.....	33
3.3.2 Observação Direta.....	37
3.3.3 Entrevistas do Caso.....	37
3.4 Tratamento e Análise dos Dados.....	40
3.5 Caso Estudado.....	42
3.5.1 Caracterização da Fundação de Apoio Seleccionada.....	42
3.5.2 Objeto do Estudo.....	44
3.5.3 Modelo de Metodologia Adotada pela Fundação de Apoio.....	46
<b>4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DO CASO.....</b>	<b>49</b>
4.1 Cuidados Preliminares.....	49
4.2 Levantamento dos Recursos Consumidos.....	49
4.3 Classificação dos Recursos em Diretos e Indiretos.....	52
4.4 Levantamento das Atividades Executadas.....	54
4.5 Definição dos Direcionadores de Recursos.....	55
4.6 Cálculo do Custo das Atividades.....	58
4.7 Definição dos Direcionadores de Atividades.....	64
4.8 Cálculo do Custo dos Serviços Prestados.....	65

4.9 Discussão do Caso.....	68
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>73</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>77</b>
<b>APÊNDICE A - Roteiro I de entrevista.....</b>	<b>86</b>
<b>APÊNDICE B - Roteiro II de entrevista.....</b>	<b>89</b>
<b>APÊNDICE C – Parecer do Comitê de Ética em Pesquisa com Seres Humanos da Universidade Federal de Uberlândia.....</b>	<b>91</b>
<b>APÊNDICE D - Alocação dos custos ao Projeto B.....</b>	<b>92</b>
<b>APÊNDICE E - Alocação dos custos ao Projeto C.....</b>	<b>93</b>
<b>APÊNDICE F - Alocação dos custos ao Projeto D.....</b>	<b>94</b>
<b>APÊNDICE G - Alocação dos custos ao Projeto E.....</b>	<b>95</b>
<b>APÊNDICE H - Alocação dos custos ao Projeto F.....</b>	<b>96</b>

# 1 INTRODUÇÃO

A economia mundial subdivide-se em três setores econômicos distintos, conforme modelo trissetorial: o primeiro setor, representado pelo Estado na forma de instituições governamentais; o segundo, representado pelo Mercado, composto pelas empresas privadas com finalidade de lucro e, por último, o terceiro setor, formado pelas organizações privadas sem fins lucrativos pautadas no interesse social (FISCHER, 2002, 2010; SLOMSKI *et al.*, 2012). O terceiro setor, ao qual fazem parte as associações, as organizações religiosas e as fundações (em destaque as fundações de apoio que são objeto de estudo desta dissertação), é um campo recente e multivariado em tipos de atividades desempenhadas (INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE, 2016). De modo geral, essas entidades, dadas suas características e finalidades, são classificadas em Organização Social (OS), Organização da Sociedade Civil (OSC) ou Organização Não Governamental (ONGs) e Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), conforme a Fundação Instituto de Administração (FIA) (2019). A saber, há também outras denominações empregadas: setor independente ou sem fins lucrativos, economia social, economia solidária e economia popular (OAB, 2011; PAES, 2020).

Este capítulo introdutório apresenta a contextualização sobre o tema gestão de custos e precificação no terceiro setor e nas Fundações de Apoio às Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) e Instituições Científicas e Tecnológicas (ICTs), além de propor uma breve discussão sobre os controles internos e sobre a prestação de contas. Na sequência, são apontados o problema, o objetivo geral e os específicos, assim como a relevância do tema, justificativas, contribuições esperadas e delimitações da pesquisa e metodologias. E, por fim, apresenta-se a estrutura do trabalho.

## 1.1 Contextualização

As entidades, sejam comerciais, industriais ou prestadoras de serviços com ou sem fins lucrativos, atuam, em sua maioria, em ambientes dinâmicos e com condições altamente competitivas (MARTINS, 2021; TENÓRIO, 2009). Em cenários como esses, não cabe a definição de preços apenas com base nos custos incorridos, é necessário também considerar os preços praticados no mercado de atuação (MARTINS, 2021). Por isso, preocupações relativas ao gerenciamento de seus custos têm ganhado maior relevância nas organizações (LIMONGI;

IMETON; LAFFIN, 2007). E, como resultado recente, tem surgido sistemas de informações e metodologias, como o Custeio Baseado em Atividades (ABC – *Activity Based Costing*), com objetivo de melhorar o gerenciamento dos custos (MARTINS, 2021).

O custeio ABC oferece “uma nova forma de visão e de gestão de negócios”, atuando como facilitador na apropriação dos custos indiretos por meio do rastreamento dos fluxos de consumo dos recursos diretamente identificáveis das atividades mais relevantes de uma empresa e, dessas, para produtos e serviços (NAKAGAWA, 2014, p. 31). Além de ser uma metodologia de gerenciamento de custos, essa ferramenta estratégica contribui para a busca da competitividade e da sobrevivência das empresas, visto que, ao possuir informações relativas aos custos das atividades, permite às empresas identificar vantagens estratégicas no mercado de atuação (MAHER, 2001; NAKAGAWA, 2014).

Em especial, as fundações de apoio, objeto de análise desta pesquisa, constituem-se de regime de direito privado (sem finalidade lucrativa), mas, no exercício de sua finalidade, se reveste de caráter público (ALMEIDA, 2018; ROCHA, 2012). E, por gerenciarem recursos públicos, tais instituições vivenciam uma situação peculiar: estão sujeitas a maiores imposições legais, à exposição de preocupações quanto ao desempenho das suas funções gerenciais e ao levantamento de críticas pelo poder público e por estudiosos da área quanto a custo-efetivo desse modelo de gestão estabelecido na parceria pública-privada (LIMONGI; IMETON; LAFFIN, 2007; ROCHA, 2012).

Ressalta-se que a criação dessas fundações está sujeita ao prévio credenciamento por ato conjunto dos Ministérios da Educação (MEC) e da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações (MCTIC). Segundo MEC (2020), há 101 fundações de apoio com credenciamento ativo e 94 dessas fundações estão filiadas ao Conselho Nacional das Fundações de Apoio às Instituições de Ensino Superior e de Pesquisa Científica e Tecnológica (CONFIES, 2022), constituídas com a finalidade de dar apoio às IFES e ICTs, no desenvolvimento e na execução, inclusive quanto à gestão administrativa e financeira, de projetos de pesquisa, de ensino, de extensão e de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico (BRASIL, 2010, 2015), de modo a viabilizar, por intermédio da ação integradora dos poderes públicos, a relação entre a academia e a sociedade (CONFIES, 2019).

Como prestadoras de serviços, as receitas das fundações de apoio advêm principalmente da elaboração e da execução de contratos e de intermediação de projetos financiados em sua maioria (mais de 70%) por recursos públicos ou advindos de empresas estatais, executados sob a celebração de convênio de Educação, Ciência, Tecnologia e Inovação (ECTI) ou de contratos

de repasses com as IFES ou ICTs (CONFIES, 2019; PAES, 2020; RICHARTZ; BORGERT; SILVA, 2011).

Em específico quanto à precificação e à gestão de custos dessas fundações, para cada projeto, é exigida uma Demonstração Operacional e Administrativa (DOA), que corresponde a uma parte do valor total dos recursos destinados à execução de um projeto, para cobertura de despesas administrativas e operacionais da fundação, ou seja, preço do serviço (CONFIES, 2018, 2020).

Paes (2020, p. 259) esclarece que, no caso de contrato, a remuneração das fundações de apoio “deve ter previsão contratual e ser fixada de acordo com critérios claros, definidos com base em custos operacionais”. Quanto à cobrança das despesas administrativas (tais como: aluguel, luz, transporte etc.), a portaria interministerial n.º 6.170/2007 exige que essas (i) estejam previstas no plano de trabalho; (ii) não ultrapassem 15% (quinze) por cento do valor do objeto e (iii) sejam necessárias e proporcionais ao cumprimento do objeto do instrumento (BRASIL, 2016; PAES, 2020).

Dessa forma, visto que não há finalidade lucrativa, a precificação é formada considerando-se os gastos diretos e indiretos, exigindo dessas instituições, para cada projeto, uma DOA, detalhando as despesas operacionais e administrativas para a gestão de projetos e o estabelecimento da parcela da fundação a receber pela prestação do serviço (CONFIES, 2018, 2020).

Pontua-se que, para essas organizações, a definição dos preços está atrelada à aplicação de critérios de rateios dos gastos indiretos, o que se torna uma problemática, visto que o nível de subjetividade pode ser alto a depender do método de alocação, podendo afetar o atendimento ao critério de proporcionalidade da distribuição das despesas, colocado pela portaria n.º 6.170/2007, além de outras implicações no processo de tomada de decisão.

Ainda, em relação aos desafios travados pelas fundações de apoio, uma pesquisa realizada pelo CONFIES (2020) evidenciou que, mesmo após a aprovação da Lei n.º 13.019/2014, designada como o Marco Legal de Ciência, Tecnologia e Inovação (MLCTI), e da Lei n.º 13.243/2016, a burocracia existente nas relações das fundações com seus financiadores e com os órgãos de controle permaneceu da mesma forma para 32% delas e para 61% aumentou (CONFIES, 2020).

Ademais, as evoluções tecnológicas ocasionaram implicações diretas na estrutura de custos das organizações, sendo essas as responsáveis pelo rápido crescimento dos gastos indiretos (MEGLIORINI, 2012; NAHAGAWA, 2014). Neste cenário, iniciado em 1970, a

maior parte dos custos passaram a se concentrar em materiais e Custos Fixos de Fabricação (CIF), podendo esses chegar a representar 95% dos gastos (MEGLIORINI, 2012; NAHAGAWA, 2014). Cerca de 93% das fundações de apoio relatam que, desde 2014, com aprovação da MLCTI, o custo operacional aumentou ou não diminuiu e, preocupantemente, relatam uma maior dificuldade em conceber a DOA (CONFIES, 2020). Isso denota a importância da gestão de custos e de precificação dos seus serviços para as fundações de apoio.

Entretanto, os métodos de custeio tradicionais, baseados no volume da produção (VBC - *Volume Based Costing*), não conseguem satisfazer às necessidades informacionais dos gestores (MEGLIORINI, 2012). Frente a isso, o custeio ABC apresenta-se como ferramenta voltada para a análise estratégica de custos que, sobre os mesmos números gerados pelo VBC, trabalha com conceito de atividades e de rastreamento dos custos indiretos, produzindo informações gerenciais que revelam oportunidades de otimização dos processos e de alcance de vantagens competitivas (NAHAGAWA, 2014).

Observa-se que, nos últimos anos, as fundações de apoio têm vivenciado um aumento da burocracia e dos custos operacionais em contraponto à precificação de seus serviços que permanece limitada. Frente a isso, a gestão de custos das suas atividades tem levantado preocupações quanto à viabilidade desse modelo de parceria público-privado (entre as Fundações de Apoio, IFES e ICTs) e à sobrevivência num cenário marcado por disputas de financiamento e de competição acirrada.

Diante do exposto, este trabalho apresenta a seguinte problemática: **Como a gestão de custos adotada por uma fundação de apoio às instituições de ensino favorece ou não a aplicação do Custeio Baseado em Atividades – ABC e, conseqüentemente, a precificação dos serviços prestados?**

Para tanto, além da literatura sobre o assunto, será utilizado com base o modelo do Custeio ABC para as Fundações de Apoio proposto por Caetano (2005). Ressalta-se que, o uso de metodologias na gestão de custos que auxiliem de forma estratégica, aqui proposto o Custeio ABC, é essencial a essas instituições no cumprimento de seus objetivos sociais de forma eficiente e efetiva. O emprego do custeio ABC pode auxiliar as fundações a ter critérios mais claros para alocação dos gastos e contribuir com atendimento do critério de proporcionalidade da distribuição das despesas, requerido pela portaria interministerial n.º 6.170/2007.

## **1.2 Objetivo Geral e Específicos da Pesquisa**

O objetivo geral desta pesquisa é analisar como a gestão de custos adotada por uma fundação de apoio às instituições de ensino favorece ou não a aplicação do Custeio Baseado em Atividades – ABC em fundações de apoio, bem como na determinação da precificação dos serviços oferecidos.

Tendo em vista alcançar o objetivo geral, estabeleceram-se os seguintes objetivos específicos:

- i. Verificar quais práticas e procedimentos gerenciais inerentes à gestão de custos são adotados pela fundação de apoio.
- ii. Identificar quais e como fatores externos influenciam a gestão de custos da fundação de apoio e a precificação dos serviços oferecidos.
- iii. Analisar a propensão da fundação de apoio à utilização do custeio ABC.

Com vista alcançar o propósito deste estudo, as análises serão realizadas com base no arcabouço metodológico do Custeio Baseado em Atividades – ABC.

## **1.3 Relevância, Justificativas e Contribuições Esperadas do Estudo**

A relevância das instituições sem fins lucrativos é observada na sua força econômica significativa e crescente e no recente reconhecimento dessas instituições como uma importante presença econômica no mundo (ONU, 2003). Complementarmente, Oliveira e Godói-de-Sousa (2015) adicionam a relevância desse setor nos diversos segmentos da sociedade civil, na academia e, como também, no primeiro e segundo setores econômicos. De fato, compreende-se que a competitividade científica e a capacidade de geração de conhecimento inovador e tecnológico tornam-se cada vez mais determinante para riqueza e progresso do país (ALMEIDA, 2018).

No Brasil, cerca de 90% dos investimentos Federais em Pesquisa e Desenvolvimento (P&D) são realizados por instituições típicas de P&D (como Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária - Embrapa, Fundação Oswaldo Cruz - Fiocruz, etc.), pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes) e pelo Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq). De 2000 a 2013, observaram-se

investimentos crescentes em P&D (IPEA, 2020), situação essa que acentuou a relação fundação-universidade (CYSNE; COSTA, 2008).

Destaca-se que o apoio administrativo, realizado pelas fundações de apoio, é um importante viabilizador da produção científica no cenário brasileiro em que essa é majoritariamente desenvolvida nas universidades públicas (CONFIES, 2015). Ademais, expõe Almeida (2018) que as fundações são capazes de influenciar o direcionamento da pesquisa científica nacional.

Para o CONFIES (2015), é incomensurável o acervo científico, tecnológico e de inovação produzido pelas IFES e ICTs em parceria com as fundações de apoio e acrescenta que os resultados advindos contribuem para a melhoria de produtos e de processos das empresas, além da aplicação de recursos de projetos para melhoria da infraestrutura de equipamentos, de instalações e de laboratórios. De 2015 a 2018, as fundações de apoio contaram com quase 60 mil colaboradores espalhados pelo país, trabalhando em 22 mil projetos, cuja mobilização monetária ultrapassou os 5 bilhões de reais por ano (CONFIES, 2018). Assim, é possível citar os benefícios e os beneficiados por essa parceria pública-privada: a instituição, os professores e os alunos, as empresas estatais e privadas envolvidas e a sociedade (ALMEIDA, 2018).

Pode-se citar como exemplo a viabilidade da parceria público-privada verificada no caso do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto (HCFMRP) com a Fundação de Apoio ao Ensino, Pesquisa e Assistência do HCFMRP de Ribeirão Preto (Faepa) da Universidade de São Paulo (MACIEL *et al.*, 2005). Após a implementação, observou-se adequada relação de custo-efetividade com menores gastos em custeio e com elevação da qualidade do HCFMRP, mostrando ser possível por meio da descentralização administrativa adotar uma gestão consoante a legislação, preservando os princípios públicos da Lei sem padecer as suas limitações (MACIEL *et al.*, 2005).

Para Almeida (2018, p. 238), essas parcerias devem ser mantidas “[...] desde que viabilizado um efetivo controle dos recursos repassados a essas entidades e, igualmente, o retorno aos cofres públicos dos recursos gerados às instituições dentro dessas parcerias”. Dessa forma, pode-se dizer que esse modelo de parceria público-privada entre fundações de apoio e IFES e ICTs possuem papel significativo de apoio ao desenvolvimento científico, tecnológico, social e de consolidação de valores democráticos, pluralistas, comprometidos com a solidariedade humana e o sentido de comunidade (BULGARIM *et al.*, 2011).

Algumas pesquisas se propuseram a investigar, a analisar e a verificar procedimentos, processos e atividades das fundações de apoio (LUNKES, 1999; CAETANO, 2003, 2005;

RICHARTZ; BORGET; SILVA, 2011; CINTRA; VIDIGAL; BRAGA, 2019). Porém, é importante destacar que não foi identificada na literatura uma metodologia indicada especialmente para a gestão de custos nas fundações de apoio, visto que há poucos estudos desenvolvidos sobre a temática, envolvendo o gerenciamento de custos e os métodos de apuração, cujos resultados são “incipientes e ainda não conclusivos” (CINTRA; VIDIGAL; BRAGA, 2019, p. 2746). Por isso, a primeira contribuição é verificar a aplicabilidade do método do custeio baseado em atividades nas fundações de apoio às universidades.

O custeio ABC foi escolhido por promover uma alocação mais racional dos recursos aos produtos e/ou aos serviços e por acreditar ser o mais apropriado às características e às condições de precificação das fundações de apoio que atuam com preço estabelecidos pelo governo (MARTINS, 2021). Por meio da implementação desse método, será possível à entidade identificar e eliminar as atividades de menor valor agregado, promover melhorias das atividades e dos processos, identificar e mensurar os custos de qualidade, avaliar o desempenho operacional não mensurável financeiramente e alcançar vantagens competitivas (BRUNI; FAMÁ, 2019; NAKAGAWA, 2014). Trata-se, portanto, de ferramenta estratégica que contribui para a busca da competitividade e da sobrevivência das empresas (NAKAGAWA, 2014).

Ainda, apesar da quantidade volumosa de trabalhos sobre o Custeio ABC aplicados a outros tipos de entidades, as inconsistências conceituais encontradas em algumas pesquisas têm colocado em dúvida a eficácia desse método (NAKAGAWA, 2014). Martins (2021) acrescenta que o uso gerencial da contabilidade de custos é um campo recente onde há muito a ser desenvolvido. Dessa forma, como segunda contribuição, espera-se que o estudo amplie a compreensão da literatura acerca do fenômeno investigado.

Para as Fundações de apoio, este trabalho apresenta a forma como a gestão de custos ocorre nessas organizações e, principalmente, demonstra a aplicação do método de custeio adaptado às suas operações. Possuir informações gerenciais para a análise das operações e dos custos pode auxiliar os gestores dessas entidades melhorarem processos e produtos, reduzirem custos e adicionarem valor ao negócio (MAHER, 2001; MARTINS, 2021). Em consequência, isso se traduz em projetos com processos e gastos, realizados com mais eficácia e eficiência, refletindo na precificação desses projetos. Essa é a terceira contribuição do estudo.

Por outro lado, para os financiadores e as instituições apoiadas, o custeio ABC permite maior clareza e racionalidade da DOA e a otimização dos investimentos privados e públicos destinados à ECTI que financiam os projetos desenvolvidos pelas fundações de apoio. A

sociedade ganha em decorrência da otimização dos recursos públicos que, em contrapartida, essas instituições promovem o desenvolvimento educacional, científico, tecnológico, inovador e econômico do país, fruto das pesquisas realizadas pelas universidades conveniadas a fundações de apoio em parceria com órgãos públicos e privados. Sendo essa a quarta contribuição.

Dada as características similares de gestão das organizações não governamentais, este trabalho poderá auxiliar também as demais entidades do terceiro setor, já que a adoção de medidas gerenciais pode ajudar no alcance dos objetivos estratégicos e na obtenção de maior credibilidade com as demais ONGs, com os beneficiários de suas ações e, sobretudo, com as fontes financiadoras (TENÓRIO, 2009).

#### **1.4 Estrutura do Trabalho**

Este projeto está dividido em seis seções. A primeira apresenta o contexto, a lacuna, o problema e os objetivos, a relevância, a justificativa e as contribuições e as delimitações da pesquisa. Na segunda parte, tem-se a fundamentação teórica onde será aprofundado o tema sobre o terceiro setor e as fundações de apoio, discorrendo sobre o Custeio Baseado em Atividades e a aplicação de métodos de custeio nas fundações de apoio. Em seguida, na terceira seção, serão abordados os procedimentos metodológicos norteadores da pesquisa. Na quarta e quinta seções, tem-se a aplicação do custeio ABC nos seis projetos selecionados da fundação e a discussão sobre os resultados encontrados. E, por fim, as considerações finais do estudo.

## 2 QUADRO TEÓRICO

A seção de fundamentação teórica está estruturada para inicialmente apresentar o terceiro setor quanto ao seu histórico, às definições e às fontes de financiamento. Em seguida, trata-se sobre as fundações de apoio às universidades, apontando o desenvolvimento e as características dessas instituições. No segundo e último tópico, expõe-se acerca do Custeio Baseado em Atividade e sua aplicação na literatura nas empresas prestadores de serviços, que trabalham com a execução de projetos e atuam no terceiro setor e, por fim, encerra-se a discussão sobre os métodos de custeio aplicados nas fundações de apoio.

### 2.1 Organizações do Terceiro Setor

O termo “Terceiro Setor” (*third sector*) parte do vocabulário corrente nos Estados Unidos costumeiramente associado às expressões “organizações sem fins lucrativos” (*no profit organizations*) e organizações voluntárias para designar as instituições que não podem distribuir os benefícios financeiros aos seus diretores e associados (FERNANDES, 1997).

No Brasil, o reconhecimento jurídico dessas instituições ocorreu em 1893 com a Lei n.º 173/1893 que regulamentou e dispôs quanto à organização de associações criadas para fins religiosos, morais, científicos, artísticos, políticos ou de simples recreio e consolidou-se com a promulgação do Código Civil de 1916 nos artigos 24 a 30 (BRASIL, 1983; ROCHA, 2012).

Garrison (2000) aponta que a denominação “sociedade civil” variava em relação a quem utilizava, à heterogeneidade do setor devido à presença vasta e multifacetadas de entidades, o que dificultava definir conceitual e numericamente o tamanho do setor. No Brasil, o termo era empregado em diversos segmentos não governamentais (ONGs) e sem fins lucrativos, no qual abrangia associações comunitárias, movimentos sociais, associações profissionais, igrejas, entidades beneficentes, fundações e ONGs (GARRISON, 2000).

Dessas, as ONGs receberam maior visibilidade na sociedade civil, entretanto Garrison (2000, p. 28) expressa que “não retrata com precisão a natureza do trabalho diversificado realizado por essas entidades”. O primeiro uso da expressão ocorreu em 1950 pela ONU para designar as organizações de sociedade civil não vinculadas ao governo que pareciam significativas o bastante para justificar presença formal na ONU (FERNANDES, 1997; GARRISON, 2000; PEREIRA *et al.*, 2013).

Fernandes (1997) expressa que o predomínio do termo ONG vem da Europa Continental e tem origem na nomenclatura do sistema de representações das Nações Unidas. Esse termo passou a ser usado “quase universalmente pelo Banco Mundial, pelas Nações Unidas e por outros organismos nacionais ou multinacionais para se referir a entidades não-governamentais, sem fins lucrativos que estão engajados em atividades de desenvolvimento ou de defesa” (BANCO MUNDIAL, 1997).

No Hemisfério Sul, o surgimento das ONGs ocorreu nos anos 60 e 70, em medida, fomentado pelo crescimento na Europa Ocidental e, conseqüente procura das ONGs europeias por parceiros para o desenvolvimento de programas de cooperação internacional para promover o desenvolvimento no Terceiro Mundo (FERNANDES, 1997).

No Brasil e na América Latina, o terceiro setor ganhava importância a partir dos movimentos sociais realizados principalmente pelos partidos de esquerda, pela igreja católica e pelas entidades congregadoras da intelectualidade (ALVEZ; AZEVEDO, 2007). De acordo com Garrison (2000), as ONGs têm sua origem em três instituições, sendo elas a igreja, o mundo acadêmico e os partidos políticos. O autor expressa que, no Brasil, início do século XXI, a maioria das ONGs foram estabelecidas por meio de recursos advindos de agências de cooperação internacionais de caráter não-governamental, que ainda dependiam substancialmente dos financiadores externos (GARRISON, 2000).

Fischer (2010) relata que, na década 1990, o aumento dos problemas sociais suscitou discursos empresariais quanto à responsabilidade social. E, como resultado, ocorreu a promulgação da Lei do Terceiro Setor que criava e qualificava as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIPs), possibilitando que essas entidades, revestidas de transparência administrativa, estabelecessem parcerias com o Poder Público para suas finalidades (BRASIL, 1999; OLIVEIRA; GODÓI DE SOUSA, 2015).

Na América Latina, o termo “organizações da sociedade civil” (OSC) foi empregado para caracterizar as instituições particulares que atuavam livremente com a sociedade, num plano intermediário entre Estado e Mercado, conforme os limites estabelecidos pelas leis nacionais (FERNANDES, 1997). O autor complementa e expõe que o termo originado do século XVIII derivou da ideia de “sociedade civil”, usado para representar um espaço próprio, não governamental e de participação nas causas coletivas, associado às lutas pela democratização, o qual exerceu papel importante na filosofia política moderna, principalmente, na Europa Continental.

Essas organizações, que compõem o terceiro setor, competem-se de caráter híbrido, constituídas na forma de sociedade civil de direito privado sem fins lucrativos e sem vínculo público dedicadas a causas, demandas e problemas sociais aos quais caberia ao Estado atender (ALMEIDA, 2018). Em anuência, Rocha (2012) diz que, em um cenário de Estado fragilizado e de capitalismo selvagem, a presença do terceiro setor expressa maior relevância para a sociedade.

De modo generalista, o terceiro setor engloba o conjunto de organizações que atuam sem finalidade lucrativa (PADILHA; ANDRADE; CASTRO, 2018), com atuação pública sem vínculo com a esfera governamental (PEREIRA *et al.*, 2013), cujo propósito seria de sanar, de maneira ampla, as necessidades humanas fundamentais, combinadas ao equilíbrio da utilização dos recursos naturais, às melhorias na utilização dos recursos públicos e às preocupações próprias a sua preservação (PEREIRA *et al.*, 2013).

Paes (2020, p. 82) defini o terceiro setor como o “conjunto de organizações ou instituições sem fins lucrativos dotados de autonomia e de própria que apresentam como função e objetivo principal atuar voluntariamente na sociedade, visando ao seu aperfeiçoamento”. O autor, ainda, visualiza uma relação simbiótica do terceiro com o primeiro e segundo setores, à medida que sua identidade é construída em conjunção com os demais setores, ao agregar a natureza privada do mercado e a finalidade da administração Estatal à dedicação aos objetivos sociais e públicos (PAES, 2020).

Assim, a inserção dessa nova categoria (terceiro setor) na dinâmica das sociedades consolida a tríade primeiro, segundo e terceiro setores, respectivamente, representados pelo Estado, pelas organizações de caráter econômico e pelas organizações sem fins lucrativos (SLOMSKI *et al.*, 2012; TENÓRIO, 2009). Para Slomski *et al.* (2012, p. 4), o modelo trissetorial surge como uma alternativa à dualidade público-privado para atender às entidades que carregam características de ambos os setores e descrevem que “o terceiro setor pode ser entendido como uma conjunção do primeiro com o segundo setor, pois as entidades que compõem o terceiro setor possuem características tanto do Estado quanto do mercado”.

Assim, sucintamente, tem-se o seguinte: i) Estado (e empresas estatais): agentes públicos atuando para fins públicos; ii) Mercado (empresas privadas): agentes privados atuando para fins privados e iii) Terceiro Setor (organizações sem fins lucrativos): agentes privados atuando para fins públicos (SLOMSKI *et al.*, 2012, p. 4; PEREIRA *et al.*, 2013, p. 29).

Internacionalmente, observam-se os primeiros esforços de órgãos com o intuito de definir e caracterizar as ONGs do terceiro setor. A pedido do Banco Mundial (1997), o Centro

Internacional de Direito Sem Fins Lucrativos (ICNL) desenvolveu o *Manual de Prácticas Constructivas em Materia Del Régimen Legal Aplicable a las Organizaciones No Gubernamentales* (Manual de Práticas Construtivas sobre o Regime Jurídico Aplicável às Organizações Não Governamentais).

Segundo esse manual, as ONGs são entidades formalmente organizadas na forma de pessoas jurídicas constituídas em consonância com o sistema jurídico e legal sob o qual foi estabelecida a característica de não distribuição de lucros e de submissão a regras diferentes das demais entidades, conceito esse mais restrito do que o adotado pelo banco, assim não inclusos: sindicatos, partidos políticos, igrejas, cooperativas e companhias de seguro de benefício mútuo e de proteção, organizações governamentais/oficiais e organizações constituídas para ganho privado (BANCO MUNDIAL, 1997). Assim, conceitualmente, isso descaracterizou as demais instituições do terceiro setor que não atendia aos critérios de classificação como ONG.

Por isso, com o intuito de obter uma visão mais clara do amplo setor das instituições sem fins lucrativos, analisar as características distintas dessas organizações e por meio disso determinar se essas características justificam o tratamento como um setor separado para fins analíticos, foi elaborado o manual *Handbook on non-profit institutions in the system of national accounts* (Manual sobre as Instituições sem Fins Lucrativos no Sistema de Contas Nacionais) (ONU, 2003).

O manual define como organizações sem fins lucrativos, voluntárias, na forma de sociedade civil ou não governamentais comumente estabelecidas nos seguintes formatos: clubes de esportes e de recreação, arte e associações culturais, escolas particulares, institutos de pesquisa, hospitais, instituições de caridade, instituições religiosas, congregações e organizações religiosas, assistência humanitária e organizações de socorro, grupos de defesa e fundações e fundos de caridade (ONU, 2003).

Assim, a ONU (2003, p. 17) propõe os seguintes critérios para denominar as instituições que integram o terceiro setor: (i) organizações; que (ii) não têm fins lucrativos e, por lei ou costume, não distribuem qualquer excedente que possam gerar para aqueles que as possuem ou as controlam; (iii) são institucionalmente separadas do governo; (iv) são autônomas; e (v) não são obrigatórios. Esses elementos referem-se aos seguintes pontos:

- (i) organizações: significa que a entidade possui alguma realidade institucional.
- (ii) sem fins lucrativos: são organizações que não existem principalmente para gerar lucros, direta ou indiretamente, e que não sejam principalmente orientadas por objetivos comerciais e considerações.

(iii) são institucionalmente separadas do governo: significa que a organização não faz parte do aparato de governo e não exerce autoridade governamental por direito próprio.

(iv) são autônomas: significa que a organização é capaz de controlar suas próprias atividades e não é sob o controle efetivo de qualquer outra entidade.

(v) não são obrigatórios: significa que a adesão e as contribuições de tempo e dinheiro não são exigidas ou executadas por lei ou de outra forma, tornando uma condição de cidadania (ONU, 2003, p. 18-20).

No Brasil, houve um esforço para definir, identificar e mensurar as instituições que englobam o terceiro setor com o emprego de metodologias baseadas em critérios e classificações internacionais a fim de comparar os dados num cenário nacional e internacional.

Nesse sentido, o IBGE (2004) desenvolveu, conjuntamente com o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), um estudo com a proposta de conceituar, definir e identificar as Fundações Privadas e Associações Sem Fins Lucrativos (FASFIL) que integram o Terceiro Setor. Nesse estudo, optou-se por referenciar-se na metodologia elaborada pela ONU, em conjunto com a Universidade John Hopkins (ONU, 2003).

Frente a isso, para a classificação como instituições pertencentes ao terceiro setor, é necessário que essas instituições atendam aos critérios estabelecidos pela ONU (2003). Assim, em consonância com o Código Civil (BRASIL, 2002), as instituições do Terceiro Setor assumem a forma jurídica de associações, fundações e organizações religiosas (IBGE, 2016).

Formalmente, a constituição dessas entidades inicia-se com o registro do estatuto em um cartório de registro civil de pessoas jurídicas e, posteriormente, o reconhecimento governamental por meio do requerimento e da obtenção de títulos, de certificados ou qualificações para o gozo de benefícios e de isenções tributárias e previdenciárias, do acesso à recursos públicos (auxílios, subvenções e parcerias governamentais) e de outros, sendo possível, no âmbito federal, obter o Título de Utilidade Pública Federal (UPF); o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS); a Qualificação como Organização Social (OS) e a Qualificação como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) (SLOMSKI *et al.*, 2012).

Fischer (2010) explica que a figura do doador e a solução do problema do beneficiário acobertada pelo conceito de filantropia e de caridade não são suficientes para alcançar as dimensões sociais, econômicas e políticas afetadas pelos problemas socioambientais, como miséria, fome, exclusão social, degradação ambiental, etc. De mesmo modo, há a ineficiência e insuficiência do Estado em eliminar ou evitar a expansão desses problemas socioambientais, os quais ainda se mantêm presentes na sociedade contemporânea, mesmo no cenário de modernidade industrial e tecnológica e em países de economia avançada (FISCHER, 2010).

Esses problemas originam-se da complexidade de múltiplos fatores associados e esbarram nos interesses de grupos e de classes sociais fortalecidos e por uma cultura individualista que “coloca as questões sociais na marginalidade das ações e das decisões das pessoas, das organizações e dos governos” (FISCHER, 2010, p. 98). Neste sentido, Pereira *et al.* (2013, p. 32) expressam que “o Terceiro Setor surge como uma alternativa para contribuir para o desenvolvimento de uma economia moderna no século XXI”.

Visto que as organizações do Terceiro Setor não são orientadas à lucratividade de suas operações e nem resultam de ação governamental, de maneira que sua criação depende da vontade de seus fundadores e sua sobrevivência, em grande medida, das adesões e das contribuições voluntárias (FERNANDES, 1997). Pereira *et al.* (2013) exprimem que desenvolvimento humano é foco principal das ações realizadas pelas organizações da sociedade civil sem fins lucrativos e ressaltam a crescente importância dessas ações promovidas pelo Terceiro Setor no Brasil e no mundo para a sociedade contemporânea.

Dessa forma, a manutenção dessas instituições decorre de doações, de subvenções, de financiamentos internacionais e do Governo, sendo esses dois últimos agentes seus principais financiadores (ALVEZ; AZEVEDO, 2007). Nas ONGs, podem-se identificar três tipos de receitas: (1) doações que provêm de recursos repassados por entidade para custear as atividades da organização a fundo perdido; (2) receitas operacionais que são fruto das atividades da organização e (3) receitas patrimoniais que originam das aplicações financeiras, de aluguel de imóveis etc. (TENÓRIO, 2009, p. 49).

Alvez e Azevedo (2007) destacam que o financiamento em maior grau pode influenciar as atividades e os rumos dos projetos e, como resultado, desvincular a instituição de seus propósitos originais e transformá-la em prestadores de serviços do Estado. Costa (2018) complementa que as colaborações governamentais ou privadas podem afetar as ações e o desenvolvimento de atividades e de projetos das organizações sem fins lucrativos devido a divergências de resultados esperados por cada parte, sendo possível que essas organizações se desviem de seus propósitos e finalidades.

Fischer (2010) aponta a dependência dos empreendimentos sociais brasileiros aos recursos financeiros privados. No seu estudo, com uma amostra de 18 entidades com orçamentos acima de 250 mil reais, a autora identificou que 42% dos recursos financeiros são de origem privada, destinados diretamente a projetos ou a fundações ou institutos, cerca de 34% obtidos são receitas próprias e 24% advêm de contratos e/ou convênios de gestão com órgãos públicos para prestação de serviços sociais (FISHER, 2010).

Desde os anos 2000, no Brasil, os investimentos internacionais em instituições sem fins lucrativos têm diminuído, em contraponto, as colaborações com o governo aumentaram (COSTA, 2019). As retiradas de investimentos internacionais são observadas em diversas partes do mundo devido a mudanças de financiamento e da dinâmica política e que podem ter estimulado as organizações a revisar prioridades, atividades e relacionamentos (HAYMAN; LEWIS, 2018).

Entretanto, Hayman e Lewis (2018) denotam que as organizações não governamentais (ONGs) internacionais participantes do seu estudo que atuam na distribuição de fundo às instituições do terceiro setor não apontam como o principal fator para suas decisões de retirada à crise de financiamento e complementam que as retiradas ocorreram em uma ampla gama de contextos de países e de tipos de relacionamento.

Outros fatores podem influenciar a aplicação de investimentos em determinadas áreas. Isso é observado por Bush (2016) nos investimentos realizados pelos Estados Unidos para promoção da democracia em países externos. Os resultados apontam que a maior parte do dinheiro gasto pelos Estados Unidos é destinado às ONGs americanas que trabalham no exterior, mesmo com custos maiores das transações em vez de ONGs locais em países em transição e não democráticos. Essa preferência por ONGs americanas é caracterizada como “made in america” (BUSH, 2016).

As causas atreladas a essa decisão relacionam-se a proximidade das ONGs americanas por compartilharem laços linguísticos, culturais e sociais com seus doadores e, portanto, sendo mais provável a manutenção das preferências políticas e a implementação de projetos mais alinhados ao esperado, os quais poderão ser observados e controlados pelos donatários (BUSH, 2016). Além disso, foi constatado que países mais relevantes para política externa, com maior prioridade militar e mais democráticos recebem mais ajuda “made in america” do que outros países (BUSH, 2016).

Para Fischer (2010, p. 99), as empresas do terceiro são parceiros preferenciais das empresas por estas (i) deterem as competências técnicas para lidar com os problemas sociais e (ii) possuírem a legitimidade política para relacionar-se com as comunidades e com os segmentos populacionais que são alvo dessas iniciativas. Fernandes (1997) expõe que as relações entre os três setores são complementares, de forma que o Terceiro Setor faz contraponto às ações do Governo e as ações do Mercado fomentam a participação cidadã e projetam uma visão integradora da vida pública.

### 2.1.1 Fundações de Apoio às Universidades

Instituto IBGE (2004), em consonância com os princípios de conceituação propostos pela *United Nations* (UN, 2003), com o Art. 44 do Código Civil e com a Lei n.º 10.406/2002, passa considerar Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos no Brasil – FASFIL como instituições jurídicas privadas, sem fins lucrativos, institucionalizadas, autoadministradas e voluntárias, constituídas na forma de associações, de fundações e de organizações religiosas. Em 2016, as FASFIL representavam 237 mil instituições, dessas, 48,9% foram criadas a partir de 2001, distribuídas em sua maioria nas regiões Sudeste (48,3%) e Sul (22,2%) do país, contabilizando 2,3 milhões de funcionários assalariados registrados em 2016, o que representava 71,1% do emprego formal das 526,8 mil entidades sem fins lucrativos e 5,1% do total registrados (IBGE, 2019).

Diante disso, como integrantes, as fundações de apoio às universidades de ensino superior são pessoas jurídicas configuradas no regime de direito privado, sem fins lucrativos, que têm por finalidade dar apoio às Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) e às demais Instituições Científicas e Tecnológicas (ICTs) no desenvolvimento e na execução de suas atividades, inclusive quanto à gestão administrativa e financeira, de projetos de pesquisa, ensino, extensão e de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico (BRASIL, 2010, 2015).

As primeiras fundações de apoio foram constituídas na década de 1970 pelas instituições de ensino com o propósito de habilitá-las a terem maior flexibilidade, agilidade e autonomia administrativa (ALMEIDA, 2018), de modo a viabilizarem, por intermédio da ação integradora dos poderes públicos, a relação entre a academia e a sociedade conforme expressa o CONFIES (2019). Na década de 1990, expandem-se e ganham relevância na captação de recursos com a iniciativa privada e com os poderes públicos, no momento em que a administração pública estava sobre influência do Estado Pós-social de influência neoliberal e pela aceleração do mercado de ensino, causado pela difusão da internet e pelo desenvolvimento de tecnologias de ensino e de transmissão de dados à distância (ALMEIDA, 2018).

Neste período, as universidades públicas sofrem com uma significativa redução nos orçamentos e recorrem às fundações de apoio como meio de captação de recursos adicionais com a iniciativa privada e com os poderes públicos (ALMEIDA, 2018). Dessa forma, à medida que as universidades públicas federais são atingidas pelo enrijecimento das medidas de controle e de submissão de novas normas de gestão pública, decorre a constituição de fundações de apoio

no intuito de maior agilidade na prestação de serviços (PEIXE *et al.*, 2011). Maciel *et al.* (2005) reforçam que, de fato, a estrutura excessivamente centralizadora e de limitada flexibilidade funcional do Estado impulsionou o crescimento desse novo modelo de gestão. Visto que a essas instituições conferiu-se maior flexibilidade nos processos gerenciais e administrativos relativos à gestão de compras, de importações, de contratação de pessoal celetista e de prestação de contas (ALVES; AZEVEDO, 2007; BRASIL, 2008).

Porém, na primeira década do século XXI, o modelo começa a ser combatido pelos órgãos de controle interno e externo da administração pública devido a constatações de irregularidades nos processos de compra, de terceirização de serviços e de contratação indireta de pessoal, com frágil ou inexistente transparência nas prestações de contas, desvirtuamento de fins para qual a instituição foi constituída e não observância aos princípios da Administração Pública (ALMEIDA, 2013; PEIXE *et al.*, 2011; BRASIL, 2008). À vista disso, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2015) ressalta que as funções gerenciais de planejamento, de organização, de execução e de controle são essenciais para alcançar a otimização dos recursos e o atendimento das funções sociais.

Considerando-se que o método de custeio proposto para análise neste estudo refere-se ao ABC, no próximo tópico será aprofundada a discussão do referido método e suas influências na gestão de custos das organizações.

## **2.2 Custeio Baseado em Atividades (ABC)**

### **2.2.1 Definições e Características do Custeio ABC**

A contabilidade gerencial pode auxiliar na escolha, no desenvolvimento e na implementação de estratégias que melhor se adequem ao ambiente e aos recursos internos da organização e na busca dos seus objetivos estratégicos e, conseqüentemente, na forma que a empresa competirá no mercado (ATKINSON *et al.*, 2012).

Em consequência do crescimento das empresas e da separação entre o administrador e os ativos e as pessoas administradas, a contabilidade de custos passa a exercer um papel gerencial de fornecimento de dados à administração, a fim de servir de suporte às ações de planejamento, de controle e de decisões gerenciais (MARTINS, 2021). Esse novo uso possibilitou que outros tipos de empresas, como prestadoras de serviços, pudessem ter um melhor aproveitamento, com adaptação dos princípios e das técnicas a essas empresas, dadas

as similaridades de situação, principalmente nas entidades em que se trabalha por projeto, aqui incluídas as fundações de apoio (MARTINS, 2021).

Na literatura, o desenvolvimento dos métodos de gerenciamento de custos é marcado por dois períodos: o primeiro período, até a década de 1980, caracterizou-se pelo uso predominante dos métodos de custeio por absorção e custeio variável, denominados métodos de custeio tradicionais (MIJOČ; STARČEVIĆ; MIJOČ, 2014). As empresas vivenciaram um ambiente tradicional de produção, cujos gastos de produção se concentravam em custos diretos com matéria-prima e mão de obra direta (CAETANO, 2005; MARTINS, 2021). Lunkes (1999) aponta que, na década de 80, que antecede o início do segundo período, observava-se uma insatisfação com os métodos de custeio tradicionais e, em paralelo, ocorria a informatização das atividades administrativas.

O segundo período deu início ao desenvolvimento dos métodos contemporâneos de gerenciamento de custos (CCM), a compreender, por exemplo, o método de Custeio Baseado em Atividades (ABC), Custeio-Alvo (CT), Custo do Ciclo de Vida (LCC), etc., desenvolvidos para atender ao novo ambiente de produção (MIJOČ; STARČEVIĆ; MIJOČ, 2014) que foi transformado em decorrência dos avanços tecnológicos, aumento crescente da complexidade dos mercados, dos sistemas de produção, da diversificação de bens e serviços e das exigências dos clientes (CAETANO, 2005; MARTINS, 2021).

Dessa forma, as novas metodologias de custos surgiram para atender às necessidades informacionais dos gestores, que já não eram mais atendidas pelos métodos de custeio tradicionais tais como: o custeio absorção e o variável (MEGLIORINI, 2012), com objetivo de auxiliá-los a desenvolver produtos ou serviços de sucesso que combinassem qualidade e funcionalidade ao menor custo possível (MIJOČ; STARČEVIĆ; MIJOČ, 2014).

Nesse período de mudanças, nos finais da década de 1980, ocorre uma inversão na estrutura de custos das organizações cujos custos indiretos começaram a aumentar gradativamente e passaram a representar a maior parte em relação aos custos totais e, em alguns negócios, podendo chegar a cerca de 90% dos custos totais (CAETANO, 2005; MARTINS, 2021).

Mijoč, Starčević e Mijoč (2014) apontam a variedade de produtos como uma das principais razões do crescimento dos custos indiretos e das despesas gerais e argumentam que o aumento desses gastos estava associado ao tipo de produto e não à quantidade produzida. Martins (2021) aponta que a diversificação de linhas de produtos e a proporção dos custos

indiretos no total influenciam o nível de distorções devido aos graus de arbitrariedade e de subjetividade empregados na alocação dos Custos Indiretos de Produção (CIP).

Isso ocorre, pois os métodos tradicionais de custeio, ao alocar os CIP com base no volume, pressupõem que os produtos são homogêneos, desconsiderando suas especificidades (BRUNI; FAMÁ, 2019). Nesse sentido, torna-se essencial o controle desses custos e a identificação dos seus direcionadores para identificar os produtos/serviços que consomem a maior parcela dos recursos (gastos) (MIJOČ; STARČEVIĆ; MIJOČ, 2014).

É, nesse novo ambiente, que o sistema Activity Based Costing (ABC) começa a ganhar espaço como uma ferramenta de análise estratégica de custos e de aperfeiçoamento das informações, que permite identificar oportunidades de otimização dos processos e alcançar vantagens competitivas (CAETANO, 2005; NAHAGAWA, 2014; MARTINS, 2021).

A origem do custeio ABC é incerta, alguns registros mais antigos apontam que esse método já era conhecido e utilizado por contadores desde 1800, tendo como percussor o método alemão RKM (Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit) (NAKAGAWA, 2014). Segundo Lunkes (1999), o livro *Activity Costing and Input-Output Accounting*, escrito por George J. Staubus em 1971 nos Estados Unidos, ficou reconhecido como o primeiro trabalho nesse tema. Já no Brasil, os estudos e as pesquisas se iniciaram em 1989, no Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP (NAKAGAWA, 2014).

A “primeira geração do ABC”, como ficou conhecida, foi desenvolvida no final dos anos 80 com o objetivo de melhorar a acurácia do custeio. A proposta consistia em primeiro rastrear os recursos consumidos a um grupo de atividades e depois aos produtos, sendo utilizado, principalmente, pelas empresas de manufatura para determinar o *mix* e o preço dos produtos (NAKAGAWA, 2014).

Essa versão do ABC carregava uma visão funcional e objetivava reduzir o grau de arbitrariedade na alocação dos custos (MARTINS, 2021). Os custos eram primeiramente apropriados pelo VBC aos departamentos e, posteriormente, pelo ABC, à atividade conforme o grupo/centro de custos a que essa atividade pertencia (NAKAGAWA, 2014). Por trabalhar com centro de custos (grupo de atividades), as informações eram apresentadas de forma agregada, o que impossibilitava a realização de análises quanto aos atributos, à relevância e ao desempenho individual das atividades, sendo essa forma agregada uma limitação desse modelo (NAKAGAWA, 2014).

Outras análises foram sendo realizadas sobre as informações geradas pelo sistema ABC, como análise de rentabilidade de clientes, de mercado e de canais de distribuição e de gestão das atividades com o objetivo de identificar oportunidades de melhorias nos projetos (desenho do produto) e nas operações (eliminação de desperdícios, Kaizen) (NAKAGAWA, 2014).

A “segunda geração do ABC” passa a ser utilizada também como um instrumento de gestão de custos para fins gerenciais e estratégicos (MARTINS, 2021). Assim, nessa versão, o modelo conceitual do ABC se apresenta agora em duas dimensões (NAKAGAWA, 2014, p. 69; MARTINS, 2021, p. 269).

A primeira dimensão corresponde à visão econômica e de custeio (visão vertical) que reflete basicamente as mesmas necessidades que já vinham sendo atendidas pela primeira versão do ABC (*pricing, mix de produtos, desenho dos produtos, outsourcing, etc.*). Ou seja, trata-se do processo de apropriação dos custos aos objetos de custeio por meio das atividades realizadas por cada departamento/centro de custo. Já a segunda dimensão compreende a visão de aperfeiçoamento de processos (visão horizontal) que reflete basicamente todas as categorias de informações não contempladas pela primeira versão do ABC, ou seja, aquelas relacionadas aos eventos (*cost drivers*), que influenciam as atividades propriamente ditas e seus desempenhos.

Essa segunda versão, por possuir uma configuração mais abrangente, ganhou espaço não só nas empresas de manufatura como também em empresas de serviços (tais como: instituições financeiras, saúde, hotelaria, turismo, universidades, órgãos governamentais, instituições militares e religiosas, etc.) (NAKAGAWA, 2014).

Leal, Cotrim e Nardotto (2016) exprimem que o objetivo maior do sistema ABC é fornecer informações para orientar a tomada de decisão quanto à identificação de oportunidades de investimento, auxiliar no planejamento das ações de curto e longo prazo, eliminar ou reduzir atividades que não agregam valor e auferir mudanças para aumentar a lucratividade e melhorar a competitividade das empresas. Como desvantagem, os autores apontam o não aceite desse sistema de custeio pelo fisco.

Segundo Nakagawa (2014, p. 29), o Custeio ABC “busca “rastrear” os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos “diretamente identificáveis” com suas atividades mais relevantes, e dessas para produtos e serviços”. Dessa maneira, a principal diferença do custeio ABC comparado aos sistemas tradicionais está no tratamento dos custos indiretos, em que o rateio é substituído, sempre que possível, pelo rastreamento dos recursos às atividades e, posteriormente, aos produtos (MARTINS, 2021).

A atividade passa a ser o foco de custo e a demanda dessa atividade determina o custo do produto (BRUNI; FAMÁ, 2019). Definida como “uma ação que utiliza recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens ou serviços” (MARTINS, 2021, p. 82), essas atividades partem de um processo ou de cadeia de atividades correlatas, composta por um conjunto de tarefas necessárias para seu desempenho (BRUNI; FAMÁ, 2019). Essas atividades são desenvolvidas pela empresa para a produção de produto ou a prestação do serviço e, assim, são elas que criam os custos indiretos (MIJOČ; STARČEVIĆ; MIJOČ, 2014).

Para Mijoč, Starčević e Mijoč (2014), a análise das atividades é útil para melhorar o planejamento, a precificação e o controle gerencial nas organizações. Os autores as separam em dois tipos: (i) atividades de valor agregado: são aquelas que os clientes valorizam e estão dispostos a pagar e que não podem ser eliminadas sem comprometer a qualidade do produto como, por exemplo, *design*, fabricação e entrega de produtos ao cliente; (ii) atividades sem valor agregado: são aquelas pelas quais os clientes não apreciam nem estão dispostos a pagar como, por exemplo, remanufatura de um produto ou verificação de produtos já fabricados. Entretanto, salientam que pode haver atividades que não agregam valor ao cliente, mas que são essenciais ao negócio, por isso não podem ser eliminadas (MIJOČ; STARČEVIĆ; MIJOČ, 2014, p. 397).

Dessa forma, os gastos são atribuídos às atividades relevantes, considerando-se a relação de causa e efeito, além de permitir analisar aspectos relacionados à eficiência e à eficácia com que esses recursos são consumidos (NAKAGAWA, 2014). Para tanto, são utilizados direcionadores de recursos, encontrados em estudos e pesquisas, que representam uma relação verdadeira entre o custo incorrido e a atividade desenvolvida, ou seja, são aqueles que determinam a ocorrência da atividade (BRUNI; FAMÁ, 2019; MARTINS, 2021). É por meio dos direcionadores que os custos são associados e atribuídos às atividades executadas (DE SÁ; CALLADO, 2020).

Há algumas diferenças na aplicação da metodologia da primeira para segunda geração do ABC. Na primeira, inicia-se pelo levantamento das atividades relevantes, dos respectivos custos e direcionadores de recursos e, em seguida, faz-se o levantamento da qualidade e da quantidade de ocorrência dos direcionadores de atividades por período e por produto (MARTINS, 2021). De posse desses dados, procede-se com o cálculo, nesta ordem, do custo unitário do direcionador (custo da atividade/nº total de direcionadores), do custo da atividade atribuído ao produto (custo unitário do direcionador x nº de direcionadores do produto) e do custo da atividade por unidade de produto (custo da atividade atribuído ao produto/quantidade

produzida) e, por fim, para encontrar o custo total do produto, somam-se todos os custos unitários diretos e indiretos (MARTINS, 2021).

Já na segunda geração do ABC, inicia-se com o levantamento das principais atividades das áreas não produtivas, dos respectivos custos e direcionadores de custos (*cost drivers*) de recursos e, em seguida, por meio desses direcionadores, deve-se alocar a parcela dos custos às atividades contidas dentro das áreas (MARTINS, 2021). Na sequência, deve-se definir os direcionadores de custo das atividades e, por fim, sob a posse desses dados, é possível apurar o custo unitário de cada produto (MARTINS, 2021).

O custeio ABC como método de apuração dos custos diminui a arbitrariedade, pois realiza uma alocação mais racional dos custos aos produtos ou aos serviços e ainda se atrelando ao seu uso estratégico dentro da organização, o que diminui, em parte, essas deficiências anteriormente expostas (MARTINS, 2021).

O uso desse método é justificado em empresas que atuam em setores altamente competitivos, automatizados e com elevados custos indiretos (MIJOČ; STARČEVIĆ; MIJOČ, 2014, p. 397). Martins (2021) assevera que aplicação do ABC é muito boa em mercados monopolísticos ou de oligopólio ou em situação de preços absolutamente controlados pelo governo. Em mercados competitivos, onde as empresas não podem alterar seus preços por modificação na sua estrutura de custos e limitações do mercado, é possível combinar o custeio ABC com o custeio alvo (custeio meta ou *Target cost*) atrelado ao conceito de engenharia de valor.

Portanto, nas situações em que o preço e o lucro estão estabelecidos, o objetivo volta-se à redução dos custos, seja pela formulação do projeto, dos processos seja pela eliminação de desperdícios, de negociações com fornecedores, etc. (MARTINS, 2021; MEGLIORINI, 2012). Nesse sentido, o ABC tem sua maior utilidade por fornecer informações e auxiliar no processo de racionalização, de engenharia e de redução de gastos dentro da empresa (MARTINS, 2021).

Em prestadoras de serviços, a viabilidade de aplicação do custeio ABC foi analisada por De Sá e Callado (2020) em uma empresa de serviços contábeis. Os autores concluíram que, além de viável, o ABC como ferramenta gerencial possibilita as essas empresas o conhecimento mais aprofundado sobre as atividades e os custos fixos com salários.

Selecionado em razão do grande número de atividades, o método de custeio ABC foi aplicado em uma lanchonete de pequeno porte que atua com a fabricação e revenda de diversos tipos produtos. Após a realização do estudo de caso, o custeio ABC se revelou como método eficiente para o levantamento de informações mais precisas, o que possibilitou uma melhor

definição de custo sobre os produtos, além de permitir a identificação de produtos que merecem atenção e direcionar a tomada de decisão gerencial (LEAL; COTRIM; NARDOTTO, 2016). Entretanto, os autores ressaltam a necessidade de um controle constante e o comprometimento de todos os envolvidos no processo para que se tenha um bom funcionamento do sistema ABC.

Apesar das vantagens discutidas na literatura, há uma baixa adesão das empresas ao sistema ABC. Em Portugal, Tomás, Major e Pinto (2008) analisaram o grau de adoção do Activity-Based Costing and Management (ABC/M) nas 500 maiores empresas não financeiras e constataram que apenas 22% dessas aderiram ao ABC/M e que 27% pretendem aderir num período de 1 a 2 anos como método principal de apuração dos custos ou apenas em determinadas áreas, tendo como um dos principais motivos de adesão ser uma ferramenta de gestão e redução de custos, de obtenção de medidas de desempenho e de informação para apoio a decisões. Esses achados são próximos aos estudos desenvolvidos por Innes *et al.* (2000) no Reino Unido e por Cotton *et al.* (2003) na Nova Zelândia que tiveram como base o mesmo questionário (TOMÁS; MAJOR; PINTO, 2008).

Já no México, o percentual de adotantes do sistema ABC é de apenas 7,22% entre as Pequenas e Médias Empresas (PMEs, sendo considerado por essas um instrumento de informação útil no seu processo de tomada de decisão, mas apenas o utilizam para comparar e corrigir erros ou falhas nos sistemas tradicionais e para eliminar as atividades que não acrescentam valor (RÍOS-MANRÍQUEZ; COLOMINA; PASTOR, 2014). Cerca de 6% das PMEs, que utilizam sistemas de custos tradicionais, alegaram que não têm qualquer conhecimento do sistema ABC e, ainda, há as que não utilizam nenhum sistema de custeio, dessas, 7% são compostas por empresas industriais e 19% por empresas de serviços (RÍOS-MANRÍQUEZ; COLOMINA; PASTOR, 2014).

Mesmo com a intensa promoção recebida desde os finais de 1980, promovida pela Harvard Business School em conjugação com o CAM – I, os estudos realizados em diversos países indicam uma defasagem entre a teoria e a prática efetiva nas empresas (TOMÁS; MAJOR; PINTO, 2008).

Em Portugal, as evidências apontam existir um fosso entre a teoria e a prática ao constatarem que 57% das empresas nunca pensaram em adotar essa metodologia por não considerarem aplicável à atividade desenvolvida (32%), por motivo de desconhecimento da abordagem (10%) ou por considerarem complexa a sua adoção e implementação (20%). Quanto ao último quesito, as empresas apontam como obstáculos a inadequação dos sistemas e

a inexistência de meios adequadas para a manutenção dos sistemas atuais de informação (TOMÁS; MAJOR; PINTO, 2008).

Na prática, as PMEs mexicanas adotantes do sistema ABC enfrentam problemas quanto à escolha das atividades, à interpretação dos dados, à complexidade na aquisição de dados e a relacionados à auditoria e a aspectos fiscais (RÍOS-MANRÍQUEZ; COLOMINA; PASTOR, 2014).

Os autores relacionam, ainda, à baixa adesão a perda de importância da estrutura de custos nas empresas; a falta de conhecimento da metodologia; os custos elevados envolvidos na implementação do sistema; os problemas de aumento dos custos indiretos; as dificuldades relacionadas à adaptação do Custeio ABC à estrutura organizacional; os problemas de compatibilidade entre contabilidade financeira, contabilidade analítica e controle administrativo; os problemas de natureza fiscal ou de auditoria e as dúvidas da Direção sobre o sistema ABC quanto ao fornecimento de informações para a tomada de decisões.

Essas dificuldades são vistas em maior grau pelas PMEs por terem menos recursos do que as grandes empresas (RÍOS-MANRÍQUEZ; COLOMINA; PASTOR, 2014). A dimensão da empresa pode influenciar na adesão ao sistema ABC/M, de tal forma que empresas maiores estão mais sujeitas a adotarem esse sistema (TOMÁS; MAJOR; PINTO, 2008).

Além disso, Ríos-manríquez, Colomina e Pastor (2014) notaram que o sistema de informação, a cultura organizacional e a divulgação da metodologia aos membros da entidade são capazes de influenciar a adoção do sistema ABC, em especial, o último item é apontado como fator chave. Por fim, os autores sugeriram a criação de programas apoiados pelo governo em parceria com as universidades para disseminar o custeio ABC nas empresas do México.

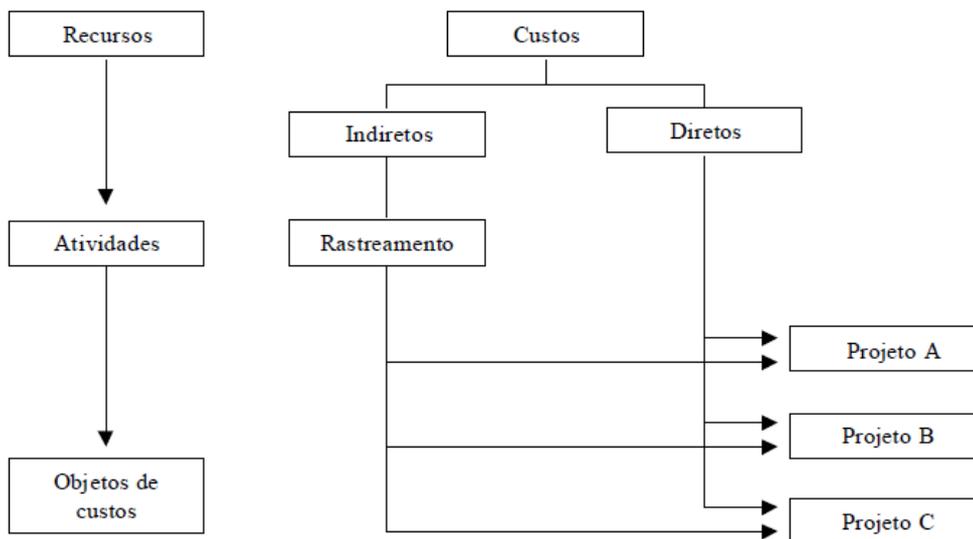
### **2.2.2 Custeio ABC Aplicado às Fundações de Apoio**

Uma das principais problemáticas para as fundações encontra-se na alocação dos seus gastos indiretos aos serviços prestados que, em teoria, deveriam ser absorvidos pela taxa de administração, no caso seria o preço do serviço que a fundação recebe para gerenciar determinado projeto (CAETANO, 2005).

Segundo Caetano (2005), o uso do Custeio ABC nas fundações de apoio proporciona estabelecer preços mais justos, reduzir a perda de recursos ociosos ou agregados a atividades que não agregam valor e dar visibilidade aos custos da complexidade de execução dos projetos.

Nesse sentido, o autor propõe um modelo de apuração para fundações de apoio ou prestadores de serviços, conforme Figura 1.

**Figura 1** - Modelo de referência do custeio ABC para fundações de apoio



Fonte: Caetano (2005).

Esse modelo parte da identificação de todos os recursos consumidos (custos) da empresa que são tomados para execução dos serviços (ex.: materiais, salários, serviços de terceiros, aluguel etc.). Em seguida, faz-se a classificação dos custos levantados em diretos e indiretos, o primeiro corresponde àqueles custos que são diretamente apropriados aos produtos, já a segunda classificação não possui uma medida objetiva para a alocação dos custos e, portanto, é feito por estimativa (MARTINS, 2021).

Nas fundações de apoio, compreendem como gastos relevantes os que são diretamente atribuíveis ao projeto como a mão de obra direta e materiais diretos (CAETANO, 2005). Quanto aos custos indiretos, esses estão relacionados à estrutura operacional das fundações de apoio necessários para a execução, mas que não podem ser atrelados unicamente a um projeto (CAETANO, 2005). Ressalta-se que, nessas organizações, os custos compreendem as despesas operacionais. Para exemplificação, o Quadro 1 evidencia algumas despesas presentes nas fundações de apoio que podem ser consideradas como custos indiretos.

**Quadro 1** – Despesas indiretas das fundações de apoio

<b>Custos Indiretos</b>	<b>Descrição</b>
Despesas trabalhistas	Salários, férias, 13º salário e encargos sociais referentes ao pessoal componente da equipe que realiza trabalhos em todos os projetos.
Despesas tributárias	Impostos e taxas pagos aos órgãos públicos nas três esferas, municipal, estadual e federal, necessários ao funcionamento das fundações de apoio.
Despesas gerais e administrativas	Material de escritório, condução, correspondências, serviços de terceiros, alimentação, cartórios etc.
Despesas financeiras	Tarifas bancárias, CPMF, IOF, pagos pelo controle e movimentações de contas que não são específicas dos projetos.

Fonte: Elaborado de acordo com Caetano (2005).

Um outro ponto que se deve considerar na precificação dos projetos gerenciados pelas fundações é o envolvimento e o grau de complexidade do projeto com as atividades consumidas (CAETANO, 2005).

Seguindo o modelo proposto por Caetano (2005), a implantação do sistema ABC nas fundações de apoio envolve oito etapas, dispostas no Quadro 2.

**Quadro 2** - Etapas para implementação do sistema ABC em fundações de apoio

<b>Etapas</b>	<b>Procedimento</b>	<b>Descrição</b>
Etapa 1	Cuidados preliminares	Definir com a diretoria o escopo do trabalho: objetivos do ABC, objetos de custos e a quantidade de recursos para sua aplicação (ex.: gastos com seminários, palestras, treinamentos, materiais, computadores e outros gastos necessários ao projeto)
Etapa 2	Levantamento dos recursos	Levantar todos os recursos consumidos pela fundação de apoio dentro de um determinado período.
Etapa 3	Separação de custos diretos e indiretos	Classificar os recursos consumidos em diretos e indiretos.
Etapa 4	Levantamento das atividades	Levantar as atividades relevantes e o seu tempo de execução que são realizadas por todos os colaboradores para criar o dicionário de atividades.
Etapa 5	Definição dos direcionadores de custos	Definir os direcionadores de recursos consumidos para cada atividade levantadas anteriormente.
Etapa 6	Cálculo do custo da atividade	Fazer o rastreio dos recursos consumidos às atividades por meio dos direcionadores de recursos definidos.
Etapa 7	Definição dos direcionadores de atividades	Definir os direcionadores de atividades para se chegar ao consumo de atividades pelos objetos de custos.
Etapa 8	Cálculo do custo dos serviços	Calcular o quanto cada objeto de custo consumiu de atividade para chegar ao preço dos serviços.

Fonte: Elaborado de acordo com Caetano (2005).

Caetano (2005) salienta que, para o sucesso do sistema ABC, é importante que esse forneça informações apuradas, que haja um comprometimento das pessoas envolvidas no processo e que os processos e os custos sejam analisados e acompanhados de forma mais precisa.

Nas fundações de apoio, foram observados poucos estudos que objetivaram aplicar ou implementar métodos de custeio. A pesquisa mais antiga encontrada foi desenvolvida por Lunkes (1999) e tinha como objetivo propor a aplicação da contabilidade por atividades nas fundações de amparo à pesquisa e extensão. Após a realização do estudo de caso na FAPEU, constatou-se que o sistema convencional utilizado para o cálculo do custo do projeto era injusto e comprometia a sua sobrevivência. O modelo de gestão por atividades aplicado possibilitou o acesso às informações por projeto (como receita e rentabilidade), à identificação dos clientes mais lucrativos e daqueles que precisam de amparo, possibilitou realizar análises de desempenho das diferentes atividades, além de auxiliar, com medidas de valor, a implantação de outros programas de melhoria contínua (LUNKES, 1999). A aplicação da gestão por atividades tornou mais ágil a fundação de apoio e contribuiu para a melhoria da competitividade (LUNKES, 1999).

Caetano (2003) também realizou um estudo de caso como objetivo de verificar a aplicabilidade do método ABC e propor um procedimento de aplicação na Fundação de Apoio Aroeira. Constatou-se que o que o ABC é aplicável nessas fundações, pois fornece informações mais precisas quando comparado com o sistema tradicional. Apesar da avaliação positiva dos gestores, o sistema ABC não foi implementado, pois, de acordo com os gestores da fundação, não havia necessidade de um método de custo tão detalhado, motivo apontado como desestimulante para aplicação devido ao desconhecimento de alguns sobre o método (CAETANO, 2003).

Richartz, Borgert e Silva (2011) realizou um estudo prático na Fundação de Amparo à Pesquisa e Extensão Universitária – FAPEU, a fim de propor uma metodologia de custeio para fundações. A proposta centrou-se na combinação dos métodos ABC e UEP (Unidades de Esforço de Produção), com a intenção de diminuir as deficiências e maximizar os pontos fortes de ambos os métodos, de forma a unir o detalhamento de informações fornecidas pelos Custeio ABC e pela simplicidade de operacionalização do UEP. Após aplicação da metodologia desenvolvida em um dos projetos executados pela FAPEU, o convênio Pequim Internacional 2, o estudo concluiu que o modelo híbrido pode ser adotado pela FAPEU e por outras fundações para custear os convênios, sendo usada na gestão dos projetos, principalmente, para identificar as maiores concentrações de custos e as atividades que podem ser eliminadas do processo (RICHARTZ; BORGERT; SILVA, 2011).

E mais recente, Cintra, Vidigal e Braga (2019) realizaram um estudo de caso na Fundação de Desenvolvimento da Pesquisa (Fundep), com o objetivo de verificar como o

método de custeio por absorção se adéqua às características da instituição e seu potencial de influência da gestão das informações. Os resultados indicaram que o método por absorção se adequava aos processos da Fundação para apuração dos custos unitários dos serviços, além de viabilizar a precificação e a tomada de decisões com acurácia (CINTRA; VIDIGAL; BRAGA, 2019).

Observa-se que, depois duas décadas a contar da publicação da dissertação de Lunkes (1999), pouco estudos foram desenvolvidos com o objetivo de analisar a gestão de custos e as metodologias de custeio que atendam às fundações de apoio. Até então, os estudos de casos propuseram e/ou aplicaram a contabilidade por atividades (LUNKES, 1999), o custeio ABC (CAETANO, 2003), método híbrido do custeio ABC e UEP (RICHARTZ; BORGERT; SILVA, 2011) e o custeio por absorção (CINTRA; VIDIGAL; BRAGA, 2019). Percebe-se que ainda não há um consenso de uma metodologia de custeio para essas fundações e que esses estudos, conforme colocado por Cintra, Vidigal e Braga (2019, p. 2746), “são incipientes e ainda não conclusivos” e, portanto, são necessárias mais investigações nessa temática.

Tendo como base esse panorama, esta pesquisa se propõe investigar como as fundações de apoio às instituições fazem a gestão de custos e a precificação e como isso influencia na aplicação do método de Custeio ABC, cujas discussões serão apoiadas no arcabouço metodológico do Custeio Baseado em Atividades.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

#### 3.1 Enquadramento e Desenho da Pesquisa

O objetivo geral deste estudo é analisar como a gestão de custos adotada por uma fundação de apoio às instituições de ensino favorece ou não a aplicação do Custeio Baseado em Atividades – ABC em fundações de apoio, bem como na determinação da precificação dos serviços oferecidos. Para resolvê-lo, desenvolveu-se uma pesquisa qualitativa quanto à abordagem do problema e descritiva quanto aos objetivos.

A pesquisa qualitativa nas ciências sociais “dedica-se à compreensão dos fenômenos sociais e tem por objetivo principal entender os significados atribuídos, carregados de subjetividade, às pessoas, suas realidades e contextos” (CASA NOVA *et al.*, 2020, p. 81). Nesse sentido, a pesquisa qualitativa possui cinco características de acordo com Yin (2016, p. 7):

- (1) estudar o significado das vidas das pessoas, nas condições da vida real;
- (2) representar as opiniões e as perspectivas das pessoas (participantes) de um estudo;
- (3) abranger as condições contextuais em que as pessoas vivem;
- (4) contribuir com revelações sobre conceitos existentes ou emergentes que podem ajudar a explicar o comportamento social humano; e
- (5) esforçar-se para usar múltiplas fontes de evidência em vez de se basear em uma única fonte (YIN, 2016, p. 7).

As interações sociais são observadas em seus ambientes cotidianos com maior liberdade de participação do pesquisado e mínima interferência do pesquisador. Dessa forma, os eventos e as ideias estudados carregam os significados das pessoas e a vivência do contexto (YIN, 2016). Assim, devem ser consideradas as influências das condições contextuais (sejam elas sociais, institucionais e ambientais) e, em decorrência da complexidade do ambiente de campo em estudo e a diversidade de seus participantes, faz-se necessário o uso de múltiplas fontes de dados (entrevistas, observações, análises de documentos, artefatos, etc.) (YIN, 2016).

Para tanto, assume-se que a realidade é socialmente construída, cujos atores sociais interpretam e constroem o próprio mundo social por meio do relato de experiências e de crenças dos participantes, e assim se enquadrando no paradigma de investigação interpretativista (BAUNER; GASKELL, 2000; RASHID *et al.*, 2019; YIN, 2016).

Quanto aos objetivos, caracteriza-se como descritivo visto que “têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis” (GIL, 2008, p. 28). Nesse sentido, o pesquisador

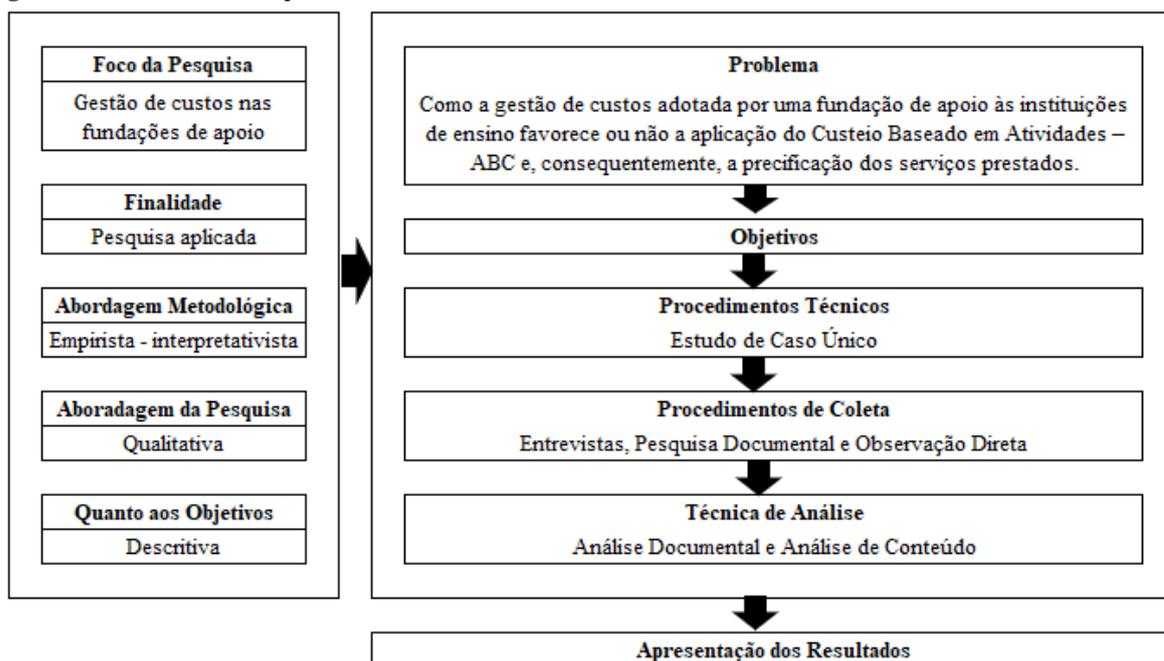
volta-se a descrever, a identificar, a relatar e/ou a comparar aspectos ou comportamentos de determinada população (universo) analisada sem manipulá-los (BEUREN, 2006).

Para fins de análise, adotou-se a lógica indutiva que parte da observação de um indivíduo em um determinado contexto para se chegar a regras e a leis (teorias) mais prováveis que poderão se aplicar a outros indivíduos em contextos semelhantes (REICHERTZ, 2013).

Para tanto, foi desenvolvido um estudo de caso único com o propósito de entender como é feita a gestão de custos e analisar a aplicabilidade do método de custeio baseado em atividades na fundação de apoio em estudo. Esse procedimento é empregado quando se deseja investigar “um fenômeno contemporâneo (o “caso”) em profundidade e em seu contexto de mundo real” (YIN, 2015, p. 17). Como o caso é estudado no seu ambiente e nas condições reais, os limites entre o fenômeno e o contexto podem não ser evidentes, além de estarem expostos a muitas variáveis de interesse, por isso é comum utilizar e convergir diversas fontes de evidência para se obterem as conclusões (YIN, 2015).

Dentre os tipos de casos descritos por Yin (2015) para fins desse estudo, foi realizado um caso único comum integrado, cujo objetivo é “captar as circunstâncias e as condições de uma situação cotidiana” quanto aos níveis de análise; a atenção será dirigida à gestão de custos e à precificação da fundação (YIN, 2015, p. 55). Dessa forma, a unidade de análise concentra-se nas ações (atos, processos, comportamentos, intenções e motivações específicas) (RAPLEY, 2014). Os dados foram coletados por meio da análise documental, observação direta e entrevistas com os gestores da fundação de apoio selecionada para realização do estudo de caso. A Figura 2 evidencia o desenho de pesquisa, destacando-se os aspectos metodológicos.

**Figura 2 – Desenho da Pesquisa**



Fonte: Elaborado pela autora.

Dada as características da pesquisa e em observância às Resoluções do Conselho Nacional de Saúde (CNS) n.º 466/12, n.º 510/2016 e suas complementares (CNS, 2012; 2016), este projeto de dissertação, identificado no número 51052421.0.0000.5152, foi submetido à apreciação do Comitê de Ética em Pesquisas com Seres Humanos da Universidade Federal de Uberlândia (CEP/UFU) e aprovado conforme Parecer de n.º 4.971.845. Na sequência, apresentam-se as etapas adotadas para a seleção do caso e para a coleta dos dados.

### 3.2 Seleção da Fundação de Apoio para Estudo de Caso

Para a seleção da fundação de apoio, foram observados os aspectos normativos, práticos e especificações do caso, orientados pelos objetivos desta pesquisa.

Quanto aos aspectos normativos, esta pesquisa considerou apenas as instituições que possuíam credenciamento ativo no MEC e no MCTIC, contemplando 101 fundações que apoiam as UF e as ICTs, segundo a lista divulgada no *site* do MEC (2020) e retirada do *site* em 7 de setembro de 2021. Em seguida, as fundações de apoio foram agrupadas por estado, nos quais estavam localizadas, conforme evidencia o Quadro 3.

**Quadro 3 - Fundações de apoio por Estado**

UF	Estado	Quantidade	Fundações de Apoio (sigla)
MG	Minas Gerais	25	CAED, FACEV, FADEMA, FADEPE-JF, FADETEC, FADUC, FAEPU, FAPED, FAPEPE, FAU - MG, FAUF, FCO, FEOP, GORCEIX, FUNARBE, FUNDAÇÃO CEFETMINAS, FUNDAÇÃO IPEAD, FUNDAEPE, FUNDAP, FUNDEP, FUNEPU, FUPAI, RTU, FEPE (FEPMVZ), FUNDECC
RJ	Rio de Janeiro	12	AMARCÍLIO, COPPETEC, FACC, FAPEB, FEC, FEMAR, FIOTEC, FRF, FUJB, FUNRIO, PRÓ-IFF, FAPUR
RS	Rio Grande do Sul	10	Ênio de Jesus, FAHERG, FATEC, FAU - RS, FAURG, FAURGS, FEENG, FLE, FMRS, FAIF-Sul
SP	São Paulo	8	FACTI, FAEPE, FAI-UFSCAR, FAP-UNIFESP, FCMF, FIAM, FUNCATE, FUNDAÇÃO PÁTRIA
CE	Ceará	5	FAIFCE, FCPC, FUNCEPE, FUNDAÇÃO ASTEF, CETREDE
GO	Goiás	4	FAPEG, FUNAPE-UFG, FUNDAHC, RTVE
SC	Santa Catarina	4	FAPEU, FEESC, FEPESE, FUNJAB
ES	Espírito Santo	3	FACTO, FAHUCAM, FEST
MS	Mato Grosso do Sul	3	FAPEC, FUNAEPE, FUNDAPAM
PB	Paraíba	3	FUNAPE-PB, FUNETEC, PaqTcPB
PR	Paraná	3	FAPEAGRO, FUNPAR, FUNTEF-PR
RN	Rio Grande do Norte	3	FGD, FUNCERN, FUNPEC
AM	Amazonas	2	FAEPI, UNISOL
BA	Bahia	2	FAPEX, FEP
DF	Distrito Federal	2	FAE (Eliseu Alves), FINATEC
MA	Maranhão	2	FJM, Sousândrade
PE	Pernambuco	2	FACEPE, FADE-UFPE
PA	Pará	1	FADESP
AC	Acre	1	FUNDAPE
AL	Alagoas	1	FUNDEPES
MT	Mato Grosso	1	FUNDAÇÃO UNISELVA
PI	Piauí	1	FADEX
RR	Roraima	1	FUNDAÇÃO AJURI
SE	Sergipe	1	FAPESE
TO	Tocantins	1	FAPTO
		<b>101</b>	<b>Total de Fundações de Apoio</b>

Fonte: Elaborado pela autora, segundo dados do MEC (2020).

Observa-se que o Estado com maior número de fundações de apoio é Minas Gerais, com 25 entidades com credenciamento ativo no MEC e MCTIC – o primeiro recorte da pesquisa.

Quanto os aspectos práticos, foi levado em consideração a proximidade do pesquisador com o, a fim de assegurar viabilidade e abertura para realização do estudo da pesquisa. Dentre as 25 fundações situadas no Estado de Minas Gerais, entrou-se em contato com o diretor da Fundação de Apoio Universitária (FAU\_MG) com objetivo de apresentar a pesquisa, conhecer

a entidade, especialmente quanto à gestão de custos e precificação, além de verificar se a fundação atendia aos aspectos condicionais para realização do caso. Nessa reunião, foram observados se a fundação de apoio:

- i. realiza, seja de forma formal ou informal, a gestão de custos, em que se utilizou como indicativo a presença de práticas e de procedimentos gerenciais tais como: realização de orçamentos, aplicação de métodos de custeio, de métodos de precificação, etc.
- i. possui um arsenal variado de serviços prestados e tipos de projetos gerenciados;
- ii. possui informações suficientes sobre os projetos gerenciados, que permitam uma profunda investigação; e
- iii. utiliza algum método de apropriação de custos/despesas aos projetos, com exceção do Custeio Baseado em Atividades.

Assim, observados esses pontos, foi realizado o convite oficial a FAU-MG, que aceitou e autorizou a realização da pesquisa sendo iniciado a realização do estudo de caso. Portanto, a escolha do caso considerou, além dos aspectos normativos e práticos, a viabilidade e o potencial de atendimento aos objetivos da pesquisa.

### **3.3 Descrição da Coleta de Dados Adotada no Estudo de Caso**

Para realização deste estudo, foram utilizadas múltiplas fontes de evidência (triangulação), sendo elas: observação direta, análise documental e entrevistas qualitativas (PATTON, 2015; YIN, 2015). De acordo com Yin (2016), a triangulação dos dados aumenta a credibilidade e a confiabilidade do estudo.

#### **3.3.1 Pesquisa Documental**

O levantamento das atividades relacionadas aos serviços prestados pelas fundações de apoio vinculados ao gerenciamento dos projetos foi realizado por meio dos documentos disponibilizados pela FAU-MG por esses carregarem o potencial de representar a realidade da organização (CASA NOVA *et al.*, 2020).

A pesquisa documental trata-se de uma técnica de coleta e de interpretação de dados em documentos variados tais como: cartas, minutas de reuniões, memorandos, relatórios,

demonstrações contábeis, documentos administrativos etc. (YIN, 2015; CASA NOVA *et al.*, 2020). A evidência documental é importante por permitir realizar verificação de informações, apontar contradições, expor detalhes específicos, levantar questões e fazer inferências que podem corroborar as outras fontes de evidência (YIN, 2015).

Para responder aos objetivos específicos, os seguintes documentos foram selecionados para análise: fluxos de processos, manuais operacionais e relatórios financeiros e gerenciais dos projetos.

No primeiro momento, foram analisados os fluxos de processos e os manuais da entidade utilizados pelos os setores de Projetos, Compras e Importações, Financeiro e Recursos Humanos. Sob a posse desses documentos, foi possível verificar o fluxo dos setores, identificar as principais atividades realizadas e, principalmente, pôde-se levantar questões e pontos que precisam de maior detalhamento e que foram abordados, posteriormente, nas entrevistas com os gestores dos setores.

Após essa verificação geral dos documentos disponibilizados, iniciou-se a análise da documentação dos projetos gerenciados pela entidade. Para tanto, foi solicitado ao Diretor da Fundação e a Gestora de Projetos a escolha de 6 (seis) projetos para o aprofundamento da análise, desde que esses (i) estivessem com a execução finalizada; (ii) abarcassem diferentes tipos de projetos (Ensino, Pesquisa, Extensão, Artístico Cultural, ECTI – Educação, Ciência, Tecnologia e Inovação, e Desenvolvimento Institucional.); (iii) fossem financiados por diferentes órgãos de fomento; e (iv) possuíssem diferentes complexidades na execução.

Esses critérios foram definidos com objetivo de contemplar diferentes tipos de projetos gerenciados pela entidade e proporcionar uma aplicação mais ampla do método de custeio ABC, de forma que o maior número de atividades e de situações fossem consideradas. E, por questões de tempo, foi estabelecido uma quantidade de seis projetos. O Quadro 4 expõe os projetos selecionados.

**Quadro 4** – Projetos selecionados para aplicação do custeio ABC

<b>Código do Projeto</b>	<b>Enquadramento</b>	<b>Financiamento</b>
A	Extensão	Recursos Próprios
B	ECTI – Educação, Ciência, Tecnologia e Inovação	FAPEMIG - Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de Minas Gerais
C	Pesquisa	Empresa Privada
D	Desenvolvimento Institucional	FINEP - Financiadora de Estudos e Projetos
E	Pesquisa e Desenvolvimento (P&D)	CEB - Distribuição e Empresa Privada
F	Pesquisa e Desenvolvimento (P&D)	Petrobras

Fonte: Elaborado pela autora, segundo dados da pesquisa.

O acesso aos relatórios desses projetos foi liberado à pesquisadora no sistema de informação utilizado pela fundação de apoio, além disso foi enviado e analisado o plano de trabalho do projeto, termos de outorga e/ou contratos quando aplicado. Foram disponibilizados os relatórios de compras e de pedidos de compra, de contas a pagar e a receber, de impostos, de lançamentos financeiros e de compra, de mensalidades agrupadas por aluno, de provisões, de verificação de pagamentos, de aplicações financeiras, além do acesso por rubricas e sub-rubricas e dos protocolos. Ademais, a fim de complementar as análises e as discussões, foram solicitados outros relatórios/dados sobre descritivo de gastos indiretos e de pessoal e quantitativo e classificação de projetos da fundação.

Cada projeto foi analisado individualmente. Primeiro, foi feito uma análise descritiva do projeto quanto ao tipo e valor, os objetivos, o tempo de execução e as instituições envolvidas. Em seguida, com base do relatório de lançamentos financeiro, analisou-se cada movimentação, a fim de identificar as atividades específicas, que foram agrupadas em grupos semelhantes gerando, assim, uma tabela com principais atividades do projeto.

Os demais documentos (relatórios de compra, de pagamento de bolsas, de repasses, etc.) foram analisados para fins de se obterem mais detalhes das movimentações e as complementações foram feitas na tabela de atividades. Pontos de dúvidas e detalhes, que não puderam ser acobertados na análise da documentação, foram abordados, posteriormente, nas entrevistas.

Assim, as atividades de cada projeto foram agrupadas e organizadas em uma única planilha e levada para discussão com os gestores de cada departamento com objetivo de identificar os responsáveis pela execução e de levantar as tarefas e o tempo de execução.

Para exemplo, o Quadro 5 apresenta as atividades levantadas em um dos projetos selecionados.

**Quadro 5** – Atividades levantadas no Projeto A

<b>COD</b>	<b>Atividades</b>	<b>Setor</b>	<b>Descrição das Tarefas</b>
3	Cadastro e Registro do Projeto	Gestão de Projetos	Analisar o projeto atividade, elaborar a planilha DOA, o termo de aceite e enviar os documentos (DOA, termo de aceite, certidões e outros); acompanhar e realizar ajustes no projeto cadastrado no SEI pelo coordenador até a aprovação; cadastrar e controlar a conta bancária (reserva); solicitar o registro da conta bancária do projeto; assinar a proposta/contrato, cadastrar os acessos e repassar as senhas.
6	Gestão Financeira do Projeto	Financeiro	Acompanhar a conta e gerir os recursos financeiros do projeto; emitir guias, pagar os impostos (ISS, IR, INSS) e repassar aos projetos.

continua

<b>COD</b>	<b>Atividades</b>	<b>Setor</b>	<b>Descrição das Tarefas</b>
3	Cadastro e Registro do Projeto	Gestão de Projetos	Analisar o projeto atividade, elaborar a planilha DOA, o termo de aceite e enviar os documentos (DOA, termo de aceite, certidões e outros); acompanhar e realizar ajustes no projeto cadastrado no SEI pelo coordenador até a aprovação; cadastrar e controlar a conta bancária (reserva); solicitar o registro da conta bancária do projeto; assinar a proposta/contrato, cadastrar os acessos e repassar as senhas.
6	Gestão Financeira do Projeto	Financeiro	Acompanhar a conta e gerir os recursos financeiros do projeto; emitir guias, pagar os impostos (ISS, IR, INSS) e repassar aos projetos.
9a	Acompanhamento dos Recursos do Projeto - Recursos Próprios (inscrições)	Financeiro	Analisar e conferir os arquivos/notas; baixar e importar o boleto/NF para o sistema.
9b	Repasso dos Recursos do Projeto - Recursos Próprios (inscrições)	Financeiro	Registrar as taxas na conta bancária e efetuar os repasses.
12a	Cadastro de Bolsista/Pesquisador	Recursos Humanos	Analisar documentação e cadastrar no sistema.
12b	Solicitação de Pagamento de Bolsista (individual)	Gestão de Projetos	Analisar solicitação, gerar lote no sistema e liberar pagamento.
12c	Pagamento dos Bolsistas (geral - via borderô)	Recursos Humanos	Analisar documentação/relação, registrar, emitir borderô e solicitar o pagamento
		Financeiro	Analisar documentação (NF, recibo único, DIRUP, etc.) e transmitir o arquivo ao banco; conferir pagamento e assinar no sistema.
16	Contratação e Pagamento de outras PF	Gestão de Projetos	Analisar solicitação conforme plano de trabalho, liberar (ou não) no sistema e enviar aos setores.
		Recursos Humanos	Elaborar os cálculos, registrar e solicitar pagamento.
		Contabilidade	Registrar os impostos e liberar borderô.
		Financeiro	Analisar documentação (NF, recibo único, DIRUP, etc.) e transmitir o arquivo ao banco; conferir pagamento e assinar no sistema.
52	Prestação de Contas - FAPEMIG/Extensão	Gestão de Projetos	Preencher a planilha (modelo FAPEMIG), elaborar relatórios e fazer a conciliação bancária, anexar a documentação comprobatória e enviar.
57	Encerramento do Projeto	Gestão de Projetos	Arquivamento de toda a documentação do projeto, elaboração de declaração de encerramento.

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa.

Ressalta-se que as atividades levantadas inicialmente foram revisitadas no decorrer do surgimento de informações das entrevistas com os gestores da FAU e de observações no campo.

Após as entrevistas, os ajustes realizados nas planilhas foram encaminhados por *e-mail* a cada gestor para a sua verificação. Foi-lhes solicitado uma avaliação das informações descritas na planilha (atividades, tarefas, nível técnico, tempos e observações), além de mais dados e

informações complementares. Em alguns casos, foi necessária a realização de mais uma reunião para esclarecimento de pontos, dúvidas e discussão de ajustes na planilha.

### **3.3.2 Observação Direta**

Com o propósito de verificar quais práticas e procedimentos gerenciais inerentes à gestão de custos são adotados pelas fundações de apoio, realizaram-se observações diretas no campo. A observação direta pode ocorrer de forma mais formal quando o pesquisador vai ao campo com esse propósito, acompanhado de instrumento observacional para verificar a ocorrência de determinados comportamentos, as instalações, o pessoal, etc. (YIN, 2015).

Nesse formato, a pesquisadora participou das reuniões presenciais realizadas no setor de projetos que tinham como propósito estruturar os fluxos do setor e das atividades principais desenvolvidas e criar manuais para orientar a execução delas. As reuniões foram conduzidas por um colaborador da fundação, responsável por implementar os controles e os processos internos, com a participação do diretor, da gestora e de colaboradores do setor de projetos. As observações ocorreram no período de setembro a novembro de 2021 e totalizaram cerca de 23 horas distribuídos em 9 encontros.

Além disso, observações diretas menos formais foram realizadas no decorrer do trabalho de campo em outros momentos de coleta de dados, quando oportuno, ou seja, necessárias para complementar as informações coletadas (YIN, 2015). Ademais, foram realizadas reuniões iniciais com gestores, totalizando aproximadamente 11 horas distribuídas em 6 encontros.

### **3.3.3 Entrevistas do Caso**

Adotou-se o método de entrevistas qualitativas (semiestruturadas) em que o pesquisador não segue um roteiro rígido e adota um modo conversacional, a fim de estabelecer uma relação individualizada com o participante e compreender o mundo dele (YIN, 2016). Em virtude disso, as questões do roteiro são norteadoras e não se limitam às que estão contidas no protocolo.

Foi realizado um pré-teste com um gerente geral de uma outra fundação de apoio, situada no estado Minas Gerais, a fim de verificar a necessidade de ajustes. Essa entrevista ocorreu no formato *online* e teve duração aproximada de 87 minutos. Após sua realização, auferiram-se ajustes nos roteiros (tais como: substituição de palavras, eliminação de redundâncias e inserção de perguntas) que foram julgados pertinentes.

Na fundação de apoio em estudo, as entrevistas ocorreram de janeiro a julho de 2022, de forma presencial ou remota, considerando-se a disponibilidade do respondente e as decisões do município, onde está localizada a fundação, relativas à situação da pandemia do Covid-19 (n.º de casos de covid-19, medidas de distanciamento, possíveis restrições de horários ou paralização das atividades comerciais), vivenciada no momento da coleta de dados.

Inicialmente, foram realizadas entrevistas com o diretor da fundação de apoio, a fim de caracterizar a organização e suas relações e compreender como é feito a gestão de custos e a precificação dos projetos e dos serviços. O Quadro 6 apresenta os pontos que foram abordados no roteiro de entrevista (Apêndice A).

**Quadro 6** – Pontos abordados no roteiro I de entrevista

<b>1ª Parte: Caracterização do Participante</b>
Gênero e idade Formação acadêmica e experiência profissional Função dentro da fundação de apoio
<b>2ª Parte: Caracterização da Fundação de Apoio</b>
Estrutura da fundação Entidades apoiadas Serviços oferecidos e tipos de projetos Situação financeira
<b>3ª Parte: Sobre a Gestão de Custos e Precificação da Fundação de Apoio</b>
Gestão de custos (artefatos e relatórios gerenciais) Atividades desenvolvidas no gerenciamento dos projetos Precificação e acompanhamento dos projetos Estrutura física e pessoal Decisões gerenciais Normas e procedimentos internos Relação com a(s) apoiada(s) e com os órgãos de fomento

Fonte: Elaborado pela autora.

No segundo momento, foi aplicado o roteiro II (Apêndice B) com o propósito de compreender a dinâmica e o papel desenvolvido por cada setor da fundação de apoio na execução e no gerenciamento dos projetos administrados, por isso as entrevistas foram direcionadas aos membros (diretor, gestores e colaboradores) de todas as áreas da fundação de apoio, caso deste estudo, para detalhamento das atividades vinculadas a cada setor. O foco está direcionado aos seis projetos selecionados para estudo (descritos na seção de análise documental). O Quadro 7 apresenta os pontos que foram abordados no roteiro II.

**Quadro 7** – Pontos abordados no roteiro II de entrevista

<b>1ª Parte: Caracterização do Participante</b>
Gênero e idade Formação acadêmica e experiência profissional Função dentro da fundação de apoio
<b>2ª Parte: Sobre o Setor da Fundação de Apoio</b>
Estrutura física e pessoal Normas e procedimentos internos Rotina e fluxo de atividades Processo de execução das atividades Acompanhamento dos projetos Gestão das demandas Relação com a apoiada e órgão de fomento
<b>3ª Parte: Levantamento do Processo de Execução dos Projetos Selecionados</b>
Fluxo de atividades Tempo de execução Colaboradores envolvidos Complexidade Periodicidade das tarefas e das atividades Recursos empregados Direcionadores de recursos Direcionadores de atividades

Fonte: Elaborado pela autora.

Conforme roteiro II, na primeira etapa, as perguntas são direcionadas ao respondente com o objetivo de caracterizá-lo. Em seguida, as questões objetivam levantar informações e entender a dinâmica do setor em análise. E, por fim, na terceira etapa, discute-se sobre os seis projetos pré-selecionados (Ver Quadro 5). Destaca-se que, antes da entrevista, tais projetos foram analisados previamente (Ver seção 3.3.2.1) quando foi redigido uma lista prévia de atividades e de dúvidas sobre os processos realizados para sua execução, utilizada como apoio no momento da entrevista. A Tabela 1, a seguir, expõe as características dos respondentes.

**Tabela 1**– Características dos respondentes

<b>Entrevistado</b>	<b>Tempo entrevista</b>	<b>Idade</b>	<b>Formação</b>	<b>Anos de Experiência</b>	<b>Tempo na Fundação</b>
X1	272 min	37 anos	Administração	12 anos	1 ano
X2	187 min	40 anos	Direito	22 anos	13 anos
X3	165 min	44 anos	Direito	-	4 anos
X4	130 min	31 anos	Tecnologia da Informação	20 anos	10 anos
X5	124 min	53 anos	Administração	18 anos	18 anos
X6	123 min	45 anos	Comércio Exterior	14 anos	14 anos
X7	123 min	35 anos	Contabilidade	14 anos	2 anos
X8	120 min	41 anos	Contabilidade	21 anos	2 anos
X9	107 min	35 anos	Administração	16 anos	2 anos
X10	61 min	-	Administração	18 anos	6 anos

Fonte: Dados da Pesquisa.

Por essa investigação exigir maior profundidade e maior nível de detalhes, foi necessário mais de um encontro com os entrevistados – o diretor e os gestores dos setores de Assessoria Jurídica, Recursos Humanos (RH), Compras e Importações, Financeiro, Contabilidade, Expansão, Tecnologia da Informação (TI) e Gestão de Projetos. O contato com os respondentes ocorreu por meio do *e-mail* divulgado no *site* da fundação ou telefone informado pelos respondentes. As entrevistas foram gravadas, mediante autorização, e transcritas literalmente (transcrição *verbatim*), com os cuidados para preservar o anonimato do respondente (KOWAL; O’CONNELL, 2014).

### 3.4 Tratamento e Análise dos Dados

Para análise dos resultados, foi empregada a abordagem por *template* proposta por King (2004). Segundo o autor, essa técnica de análise utiliza-se da codificação hierárquica, cujos códigos são organizados em níveis de especificidade conforme a relevância desses em responder às questões do estudo.

A criação do modelo se inicia pré-definindo os códigos. King (2004) sugere usar como guia as questões principais e as subsidiárias para determinar, respectivamente, os *higher-order codes* (códigos de primeira ordem) e os *lower-order codes* (códigos de segunda ordem); os objetivos propostos pela pesquisa e a análise das transcrições das entrevistas (KING, 2004). Seguindo essa ordem, os códigos de primeira ordem foram definidos com base nos objetivos específicos da pesquisa, já os códigos de segunda ordem foram produzidos pelas questões dos roteiros I e II. O Quadro 8 apresenta a *template* de análise em fase inicial.

**Quadro 8** – *Template* de análise

<i>Higher-order codes</i>	<i>Lower-order codes</i>
Gestão de custos adotada pelas fundações	Artefatos gerenciais Sistema de informação Decisões gerenciais Normas e procedimentos
Principais atividades desenvolvidas	Projetos gerenciados Direcionadores de custo Gestão das atividades/tarefas
Precificação e acompanhamento dos projetos	Processo de precificação Normas e procedimentos
Relação interorganizacional	Relação com apoiada Relação com órgão de fomento Relação com órgão de controle

Fonte: Elaborado pela autora.

Com base nesse *template* de análise, serão feitas a verificação e a codificação do conjunto completo de transcrições e, se durante o processo de codificação, caso necessário, serão feitas alterações no *template* até que todas as sessões relevantes para responder à questão pesquisa estejam codificadas (KING, 2004). Em seguida, com o intuito de analisar sistematicamente o corpo de um texto, utilizou-se a análise de conteúdo (BOWEN; BOWEN, 2008; HSIEH; SHANNON, 2018).

A análise de conteúdo é uma técnica de análise de dados científicos aplicada para interpretar um corpo de texto para identificar temas, descrever a frequência de termos, examinar a relação entre os termos ou avaliar julgamentos de valor nos documentos, a fim de fazer inferências sobre os padrões encontrados (BOWEN; BOWEN, 2008). Hsieh e Shannon (2018) expõem três abordagens: abordagem indutiva, dedutiva ou somativa. Neste estudo, foi usada a abordagem indutiva/convencional, cujos códigos e temas foram construídos a partir dos dados da pesquisa.

Essa técnica auxiliar na redução dos dados e foi utilizada para análise dos textos transcritos das entrevistas e observações diretas com objetivo de encontrar padrões, examinar a relação entre os termos e avaliar as orientações de valor (BOWEN; BOWEN, 2008). Nesse sentido, foi realizado a leitura de cada transcrito com o propósito de identificar partes relevantes do texto para a realização de inferências inteligíveis e válidas sobre o corpo do texto e, em seguida, os textos foram categorizados com base nos Higher-order codes e Lower-order codes (BOWEN; BOWEN, 2008; KING, 2004). Ressalta-se a leitura e releitura dos transcritos se sucedeu até que todas as partes relevantes dos textos foram identificadas, codificadas e categorizadas (BOWEN; BOWEN, 2008).

Após isso, buscou-se por semelhanças e consistências entre os trechos a fim de organizá-los e agrupá-los em classes maiores, desse processo, emergiram três categorias de análise do estudo: métodos de gestão de custos adotados na fundação, etapas para a aplicação do método do custeio ABC e benefícios e limitações do método ABC para fundações. Assim, as evidências levantadas nesse processo foram utilizadas para a realização de inferências e análises da pesquisa (BOWEN; BOWEN, 2008).

Ressalta-se que foram adotadas as etapas (Ver Quadro 2) propostas por Caetano (2003; 2005) para aplicação do custeio ABC na FAU-MG.

### 3.5 Caso Estudado

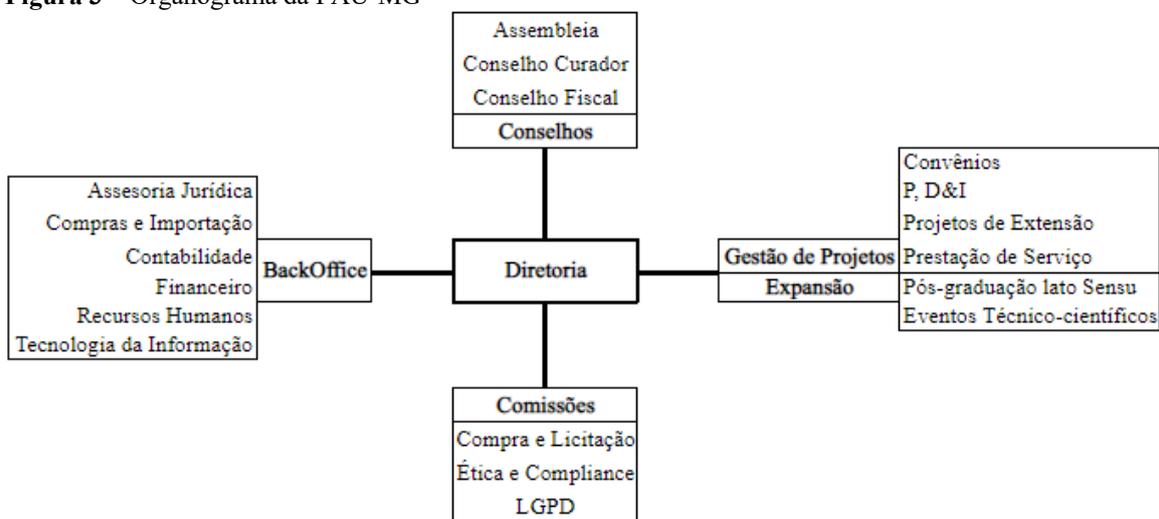
#### 3.5.1 Caracterização da Fundação de Apoio Seleccionada

A Fundação de Apoio Universitária (FAU-MG), situada em Uberlândia no Estado de Minas Gerais, está credenciada e autorizada pelo MEC/MCTIC a atuar como fundação de apoio às Universidades Federais de Uberlândia (UFU), de Catalão (UFCAT) e de Jataí (UFJ) e o Instituto Federal do Triângulo Mineiro (IFTM), conforme as Portarias Conjunta n.º 45 de 2017 e n.º 127 de 2019.

Instituída em dezembro de 1982, a FAU-MG possui 40 anos de existência, viabilizando o desenvolvimento de parcerias com os setores público e privado e a transferência da tecnologia produzida pelas suas apoiadas à comunidade externa, tendo como finalidade: (i) apoiar, elaborar, promover, executar e subsidiar políticas, ações e projetos de ensino, de pesquisa, de inovação, de extensão cultural e artística, de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico e (ii) colaborar com as ações governamentais, não governamentais e privadas de interesse da sociedade, bem como interagir e cooperar com outras entidades congêneres (FAU, 2021).

Para isso, conta com uma equipe profissional capacitada para atender às necessidades e para fornecer orientações aos usuários (pesquisadores, docentes e técnicos administrativos) quanto à operacionalização e gestão dos projetos (FAU, 2021). A Figura 3 apresenta o organograma da organização.

**Figura 3** – Organograma da FAU-MG



Fonte: Elaborado pela autora, segundo dados da pesquisa.

O setor de Gestão de Projetos relaciona-se diretamente com o público e tem como suporte (*Backoffice*) os setores de Assessoria Jurídica, de Recursos Humanos, de Compras e Importação, Financeiro, de Contabilidade, de Tecnologia da Informação e de Gestão de Processos. A Diretoria encontra-se no campo central do organograma sujeita às deliberações do Conselho Curador e do Conselho Fiscal e delibera sobre as Comissões de Licitação, de Ética e *Compliance* e de Avaliação e Gestão de Riscos. Quanto à estrutura física, a FAU-MG possui instalação própria.

No momento de realização desta pesquisa, a FAU-MG oferecia os serviços de:

- assessoria na elaboração de propostas e levantamento de oportunidades externas de financiamento de projetos;
- negociação de termos, convênios e contratos com entidades públicas e privadas, nacionais ou estrangeiras;
- gestão de projetos de pesquisas, estudos, consultorias e prestação de serviços;
- gestão e captação de congressos, seminários, simpósios e outros eventos similares;
- promoção e incentivo das artes e da cultura;
- oferta de cursos de pós-graduação *lato sensu* em parceria com suas instituições apoiadas; gerenciamento de cursos de pós-graduação e de extensão;
- gestão de projetos de infraestrutura e desenvolvimento institucional;
- importação de equipamentos e materiais para pesquisa.

Nos três dos últimos cinco anos, a receita líquida da fundação não foi suficiente para pagar as despesas operacionais, resultando em um déficit nos exercícios. Diversos fatores são levantados: a mudança de sede, gastos que, além dos assumidos com a construção e a ocupação do prédio, foram assumidos também gastos estruturais como: energia, água, telefone, internet, etc.

Externamente, a proibição em 2014 da oferta de cursos de pós-graduação *lato sensu* nas universidades ocasionou um corte na fonte de recursos desses projetos para fundação. A crise de 2016 e a pandemia iniciada em 2020 afetaram o recebimento de recursos, resultando na queda de financiamentos de projetos. Frente a isso, foram tomadas ações em 2018 e 2020 que resultaram em reestruturações na fundação e em um acompanhamento mais atuante do conselho curador.

### 3.5.2 Objeto do Estudo

Foram selecionados seis projetos gerenciados pela FAU-MG para aplicação prática da metodologia do custeio ABC. Dentre esses, estão projetos de Pesquisa, Extensão, de ECTI e de Desenvolvimento Institucional financiados por diferentes fontes de recursos. O Quadro 9 a seguir expõe as características dos projetos selecionados para análise.

**Quadro 9** – Projetos selecionados

<b>Código</b>	<b>Enquadramento</b>	<b>Financiamento</b>	<b>Objetivo/Objeto</b>
A	Extensão	Recursos Próprios	Produção de material educativo digital e execução de curso de capacitação para difusão e divulgação tecnológica.
B	ECTI	FAPEMIG	Desenvolvimento das Incubadoras de Empresas de Base Tecnológicas – IEETs – do Estado de Minas Gerais por meio de suporte dado às empresas incubadas como estratégia para a geração de novos produtos, de processos e de serviços capazes de posicionar o Estado de Minas Gerais nos rumos da economia do conhecimento.
C	Pesquisa	Empresa Privada	Cooperação entre os participantes, visando ao desenvolvimento e à execução do projeto “Desenvolvimento de plataformas diagnósticas e de novos medicamentos para doenças crônico-degenerativas, infecciosas e inflamatórias humano e animal”.
D	Desenvolvimento Institucional	FINEP	Compra de equipamentos e de material permanente nacional e importado (despesas de capital) e aquisição de outros serviços de terceiros de pessoa jurídica.
E	P&D	CEB	O objetivo geral dessa proposta de projeto de P&D é: arquitetar, prototipar, implantar e avaliar <i>in loco</i> um novo modelo de subestação subterrânea totalmente automatizada e telesupervisionada, operando com alto nível de automação.
F	P&D	Petrobras	O presente projeto tem por objetivo desenvolver um conjunto de ensaios de propriedades mecânicas para amostras com dimensões reduzidas, bem como a determinação dessas propriedades <i>insitu</i> .

Fonte: Elaborado pela autora, segundo dados da pesquisa.

Ressalta-se que esses projetos foram selecionados pelo diretor e pela gestora de projetos da fundação, visando abarcar diferentes tipos de serviços, de fontes de financiamento, de atividades e de complexidades de execução. Inicialmente, foram levantadas as informações dos projetos quanto ao enquadramento, à fonte de financiamento, às partes envolvidas e ao objetivo/objeto do projeto, conforme apresentado no Quadro 9. Em seguida, a análise procedeu em confrontar os valores previstos e finais e os prazos, conforme expõe a Tabela 2.

**Tabela 2** – Valores e prazos previstos e finais dos projetos selecionados

<b>Código</b>	<b>Complexidade</b>	<b>Valor do Projeto Previsto</b>	<b>Valor do Projeto Efetivo</b>	<b>Tempo de Execução Previsto</b>	<b>Tempo Real de Execução</b>	<b>Período Analisado</b>
A	Baixa	R\$ 14.900,00	R\$ 4.550,00	1 mês	6 meses	14/08/2020 a 12/02/2021
B	Média	R\$ 64.828,89	R\$ 64.828,89	24 meses	22 meses	26/06/2018 a 28/04/2020
C	Média	R\$ 2.472.146,20	R\$ 1.250.000,00	36 meses	14 meses	19/12/2019 a 05/02/2021
D	Alta	R\$ 3.188.569,00	R\$ 3.136.800,72	68 meses	59 meses	06/03/2013 a 02/02/2018
E	Alta	R\$ 4.767.927,45	R\$ 2.350.708,83	36 meses	27 meses	23/11/2018 a 18/02/2021
F	Alta	R\$ 5.998.386,66	R\$ 5.998.386,66	36 meses	42 meses	13/01/2015 a 06/07/2018

Fonte: Dados da Pesquisa.

Nota-se, na tabela acima, que, em todos os projetos, há diferenças entre o tempo e o valor estipulado no contrato e o registrado nas movimentações financeiras, que podem estar relacionados ao tempo de espera de chegada do recurso, por questões específicas do projeto, por fatores externos que afetam o andamento (ex.: pandemia do Covid-19), etc., além de ser comum a celebração de termo aditivo no prazo e/ou valor do projeto como é o caso dos Projetos B, D e F. Destaca-se que, para fins dessa pesquisa, não foram considerados os aditivos.

No caso do projeto A, que foi financiado com recursos próprios advindos das inscrições vendidas do curso de capacitação, a quantidade de alunos inscritos no curso foi menor do que o previsto no plano de trabalho, o que resultou em uma menor entrada de recursos e, conseqüentemente, nos repasses e nos gastos do projeto. Já os projetos que consumiram um valor menor que o estipulado, a diferença é devolvida ao respectivo órgão de fomento.

Isso posto, observa-se que a dinamicidade na execução dos projetos infere, para mais ou para menos, sobre os repasses financeiros à fundação de apoio pela gestão dos projetos. No caso da FAU, além dos limites determinados pela legislação aplicável, considera-se para cálculo da taxa o tempo de mão de obra e sua complexidade estipulados com base no plano de trabalho e na experiência do gestor. Uma vez determinada, essa taxa não sofre alterações caso a complexidade ou o tempo inicial mude ou que atividades não previstas sejam necessárias.

Além disso, pode-se verificar, por meio das movimentações financeira de cada projeto, que o período de gerenciamento é superior ao período de execução previsto em contrato (caso dos Projetos A e F), não havendo nenhum aditivo de forma a influir em maior tempo e maior custo de gestão desses projetos pela fundação.

### 3.5.3 Modelo de Metodologia Adotada pela Fundação de Apoio

Até o momento de realização dessa pesquisa, a fundação não possuía um setor responsável pelo gerenciamento e pelo controle dos custos, ficando essa função a cargo do diretor da organização.

Para precificar os projetos, a fundação utiliza a DOA, um demonstrativo gerencial de apuração das despesas operacionais e administrativas, desenvolvido inicialmente pela Fundação Coordenação de Projetos, Pesquisas e Estudos Tecnológicos (COPPETEC) em trabalho conjunto com outras fundações de apoio, incluído a FAU, com o propósito de atender à exigência da Petrobras por maior transparência das despesas operacionais.

O modelo criado em planilha Excel foi cedido às fundações e ajustado por elas conforme suas particularidades e atualmente a DOA é utilizada pela maioria das grandes e médias fundações de apoio.

Na FAU, o seu uso começou por volta de 2015 nos projetos financiados pela Petrobras e, em 2017, em todos os projetos gerenciados pela fundação por exigência da apoiadora. Assim, ao longo dos anos, a planilha DOA foi aprimorada com objetivo de melhorar a alocação dos custos, aproximando-o da realidade da fundação de apoio.

O preenchimento da DOA tem como base o plano de trabalho e a planilha orçamentária submetidos pelo coordenador. A primeira etapa de preenchimento é destinada à seleção do tipo de projeto, conforme legislação aplicável e levantamento de dados com o objetivo de caracterizar e quantificar as demandas previstas para execução do projeto. O Quadro 10 expõe os dados requisitados.

**Quadro 10** – Dados do plano de trabalho

Duração do projeto(meses)	Número de materiais importados - Consumo
Quantidade de parcelas	Número de materiais importados - Permanente
Valor total do projeto	Itens acima de R\$ 40.000,00
Número de CLT	Quantidade de diárias
Pagamentos de Bolsas	Quantidade de passagens
Número de estagiários	Emissão de boletos
Pagamento a pesquisadores	Quantidade de inscritos
Número de materiais nacionais - consumo	Prestação de contas parcial
Número de materiais nacionais - permanente	Processo seletivo de curso
Número de serviços de PJ	Prestação de contas final
Número de serviços de PF	

Fonte: dados da pesquisa.

Outro ponto considerado na DOA e utilizado pela FAU é a complexidade de gestão do projeto, classificada em baixa (1,0), média (1,2) ou alta (1,5), conforme o fluxo do projeto. Na DOA, a seguinte explicação é pontuada.

A complexidade, no contexto desta metodologia, abarca uma série de conceitos que influenciam no custo do produto: quantidade de restrições impostas pela legislação ou pelo agente financiador; esforço adicional; possibilidade de retrabalho; prazos exíguos; exigências financeiras etc. (FAU, 2022).

Em complemento, o entrevistado X1 expõe o seguinte:

A portaria 872 da UFU teoricamente tem processos e projetos mais complexos, como maiores recursos, com mais atividades, então ela tem uma complexidade maior. Assim como, os cursos de pós-graduação têm uma portaria específica e os demais projetos tem as demais portarias. A portaria 160, por exemplo, são projetos com demandas menores, como valores menores tendo uma complexidade menor (X2, 2022).

Dessa forma, usou-se como base a tramitação e o fluxo (processos, volume de recursos e atividades), estabelecidos pela portaria/resolução do projeto para definir o grau de complexidade. No grau 1 (baixa complexidade), tem-se os projetos da portaria de n.º 10/2019 e de n.º 160/2020; no grau 1,2 (média complexidade), tem-se os projetos da portaria de n.º 1.611/2019; e no grau 1,5 (alta complexidade), os projetos da portaria de n.º 872/2018 (dados da pesquisa, 2022).

Na segunda parte da DOA, calcula-se a mão de obra prevista para sua execução. Para tanto, são dispostas, na lista de “Produtos do Projeto”, diversas tarefas comuns aos projetos desenvolvidos pela fundação. Em seguida, é preenchido, nas tarefas pertinentes, o tempo em horas necessário para realização, a quantidade de colaboradores e o nível técnico/cargo necessário.

Na próxima etapa, são calculados os custos indiretos que serão alocados ao projeto, composto pelos custos administrativos (ex.: energia, água, telefone, equipamentos, etc.) e o custo da complexidade da gestão.

Quanto ao primeiro, é determinado pela somatória dos custos indiretos dividido pela quantidade de projetos necessárias para o custeamento dos custos fixos. Para as portarias de n.º 160/2020 e de n.º 10/2019, estabeleceu-se a quantidade de 528 projetos e, para as portarias de n.º 872/2018 e de n.º 1.611/2019, a quantidade é de 286 projetos. Sendo assim, o divisor (quantidade de projetos) é determinado pela portaria aplicada ao projeto, e o dividendo (custos

indiretos) representa a média mensal dos custos da fundação. No primeiro trimestre do ano, é utilizado a média mensal do ano anterior e nos demais considera a média do trimestre anterior.

Quanto ao custo da complexidade da gestão, é aplicado o multiplicador correspondente, se baixa (1,0), média (1,2) ou alta (1,5), sobre o total dos custos (direto e indiretos) do projeto. Tal complexidade, conforme dito anteriormente, foi determinada com base na experiência da gestão da fundação sobre os projetos gerenciados e suas características (fluxo de demandas, exigências, prazos, etc.).

Por fim, a precificação do projeto, ou seja, o custo da sua execução para a FAU é apurada pela somatória do valor total dos custos diretos, indiretos e de complexidade. Nos casos em que valor final de custo do projeto ultrapassar o limite permitido pela legislação ou pelo órgão de fomento, a FAU dará em forma de apoio um desconto para a viabilização do projeto.

## **4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DO CASO**

Para responder o objetivo geral deste estudo, foi aplicado o método ABC na FAU-MG e, para tanto, utilizou-se com base o modelo proposto por Caetano (2003; 2005) composto por oito etapas: Cuidados preliminares; Levantamento dos recursos; Separação de custos diretos e indiretos; Levantamento das atividades; Definição dos direcionadores de custos; Cálculo do custo da atividade; Definição dos direcionadores de atividades e Cálculo do custo dos serviços. Ao discorrer dessas seções são feitas análises suportadas nas entrevistas, documentos e observações diretas realizadas sobre o caso a fim identificar e analisar como a gestão de custos da fundação de apoio influencia na aplicação do custeio e precificação dos projetos.

### **4.1 Cuidados Preliminares**

Esta etapa volta-se para o escopo, os objetivos e os produtos que se almejam alcançar com a implementação do custeio ABC. Para Caetano (2005), a concepção e o sucesso da implementação do ABC estão ligados a delimitações estabelecidas, à clareza e ao alinhamento dos esforços para alcance dos objetivos. É nesse momento também, que são definidas as pessoas para atuar na equipe de implementação do custeio ABC e os recursos que serão disponibilizados para isso (CAETANO, 2005).

Esses pontos foram considerados, entretanto ressalta-se que essa pesquisa se limita à aplicação do custeio ABC e não a sua implementação na fundação. Foi definido com a diretoria que seria feito custeamento de seis projetos selecionados, conforme critérios apresentados na seção metodológica. Assim, a aplicação do custeio ABC teve o intuito de calcular o custo das principais atividades na fundação e reduzir a subjetividade na alocação dos custos indiretos, tendo em vista as limitações dos sistemas de informação e o custo-benefício dessa informação. Destaca-se que a fundação não possui sistema informatizado disponível para o ABC, por isso os dados utilizados foram retirados dos sistemas já utilizados pela fundação.

### **4.2 Levantamento dos Recursos Consumidos**

Nessa etapa, foi solicitado à Diretoria o levantamento de todos os recursos (diretos e indiretos) consumidos pela fundação de apoio no ano de 2021. Foram identificados os seguintes recursos:

- **Pessoal:** são os gastos com o pessoal operacional da FAU, compreende salários e encargos, uniformes e vestimentas, vale-transporte, vale-alimentação, vale-combustível, rescisões contratuais, cursos e treinamentos, etc.
- **Serviços de terceiros:** gastos com contratação de serviços de terceiros (pessoa física e jurídica), como consultoria contábil, jurídica, financeira, de apoio aos projetos com Sistema Informação Gerencial e Certificações Digitais etc.
- **Impostos e taxas:** são os gastos decorrentes de taxas e impostos pagos para a manutenção da estrutura operacional da FAU, como taxas e emolumentos, despesas com impostos, etc.
- **Material de Uso e Consumo:** são os gastos com materiais utilizados dentro da FAU, como material de escritório, material de informática, material de uso e consumo, etc.
- **Qualificação e Viagem:** são os gastos com cursos, congressos e eventos que contam com a participação dos colaboradores da FAU e são gastos com viagens e estadias para a contratação de novos projetos, execução e manutenção dos já existentes ou referente à participação dos colaboradores em cursos e eventos.
- **Alimentação:** são os gastos com lanches e refeições pagas aos colaboradores da FAU.
- **Publicidade:** são os gastos com propagandas para veiculação da FAU e de projetos na mídia, que compreendem anúncios e publicações.
- **Depreciação/amortização:** são as baixas relativas à depreciação de bens móveis e imóveis e à amortização de intangível.
- **Manutenção:** são os gastos referentes à manutenção de bens móveis e imóveis da FAU.
- **Certidões/Cartórios:** são gastos em cartórios com certidões para reconhecimentos de firmas e autenticações de documentos necessários à execução dos projetos.
- **Despesas Financeiras:** são os gastos relativos à gestão financeira dos projetos, que compreendem descontos concedidos, despesas com cartão de crédito, despesas bancárias, juros pagos, PIS/Confins sobre a receita financeira e perdas com recebimento.
- **Seguros:** são os gastos com seguros contratados necessários à execução dos projetos.
- **Despesas Gerais:** são gastos necessários para execução das atividades na FAU, que compreendem despesas com limpeza e manutenção, energia elétrica, telefone, água e esgoto, administrativas, eventuais, etc.

Após o mapeamento dos recursos, foi feita uma entrevista com dois gestores para discutir a natureza e a composição dos gastos da FAU. Foi possível verificar o tratamento

empregado nas contas de custos que, de forma geral, apresentam comportamento previsto, conforme expõe o entrevistado X2: “Nossas despesas são muito controladas sabe [...] muda um pouco de RH que são mensurados por tempo de mão de obra dispensado, o que muda é serviço de terceiro de pessoa jurídica. Estes gastos é o que mais vai ter de variação” (X2, 2022).

As contas de custos de pessoa física (PF) e jurídica (PJ) tinham uma representação significativa no custo total estrutural da fundação, além de apresentar maior variação no decorrer do período, por isso foi solicitada a abertura dessas contas. O relatório foi entregue no formato de planilha Excel, e dispunha de todas as movimentações registradas com PF e PJ no ano de 2021. Os dados foram analisados, classificados e agrupados e, em seguida, distribuídos às contas de custo.

Nos últimos anos, os gastos da fundação têm apresentado montantes próximos ou superiores às receitas obtidas com repasses e convênios dos projetos gerenciados, a situação de déficit tem sido recorrente. A Figura 4 apresenta a demonstração do resultado do exercício da FAU de 2019 e 2020.

**Figura 4 - Demonstração do Resultado do Exercício de 2019 e 2020**

	<b>Nota</b>	<b><u>31/12/2020</u></b>	<b><u>31/12/2019</u></b>
<b>RECEITAS</b>			
<b>Sem restrição</b>			
Receita de repasses	20	3.888.992,28	7.323.854,62
<b>Com restrição</b>			
Receita de convênios	21	<u>51.636.476,79</u>	<u>50.282.720,49</u>
<b>Superávit Bruto</b>		<b><u>55.525.469,07</u></b>	<b><u>57.606.575,11</u></b>
<b>Despesas operacionais</b>			
Despesas com pessoal	22	(2.167.822,02)	(2.793.797,66)
Despesas administrativas gerais	23	(2.039.806,82)	(3.869.294,88)
Depreciações e amortizações		(200.557,61)	(185.436,42)
Repasso de convênio	24	(51.636.476,79)	(50.906.482,79)
Outras receitas (despesas)		29.981,88	82.409,20
Total das despesas		<u>(56.014.681,36)</u>	<u>(57.672.602,55)</u>
<b>Superávit (déficit) antes do resultado financeiro</b>		<b>(489.212,29)</b>	<b>(66.027,44)</b>
Receitas financeiras	25	19.070,13	47.456,86
Despesas financeiras	25	<u>(116.036,30)</u>	<u>(162.602,18)</u>
		<b>(96.966,17)</b>	<b>(115.145,32)</b>
<b>Superávit (déficit) do exercício</b>		<b><u>(586.178,46)</u></b>	<b><u>(181.172,76)</u></b>

Fonte: FAU, 2022.

Destaca-se que as receitas de repasses e as de convênios são contas de registros para demonstração da execução dos convênios ou dos projetos ao longo do tempo. Sendo que nas receitas de repasses são mantidos os valores de convênios e de contratos, aplicados em investimentos de liquidez imediata, administrados pela fundação. Já as receitas de convênios contêm todos os recursos oriundos de órgãos de fomentos distintos, cujo uso está restrito à aprovação dos órgãos de fomento.

Observa-se, na Figura 4, que a receita líquida não tem sido suficiente para pagar as despesas operacionais, resultando em um déficit nos exercícios. Esses resultados foram atrelados a fatores internos e externos à fundação, como expõe o entrevistado X2 (2022):

Externos a gente passou por algumas crises, uma crise financeira em 2016 que impactou no recebimento de projetos, principalmente com a FAPEMIG. Foi quando a FAPEMIG começou a ter uma queda no financiamento de projetos. [...] e internamente acho que faltou a fundação fazer uma reestruturação de acordo com o que ela tinha de projetos a receber (X2, 2021).

Além disso, é mencionada a proibição em 2014 da oferta de cursos de pós-graduação *lato sensu* nas universidades, resultando em uma queda de recursos, e a mudança de sede, que gerou gastos com a construção e a ocupação do prédio (energia, água, telefone, internet, etc.). Frente a isso, foi realizada em 2018 uma reestruturação na fundação, considerada satisfatória, e um acompanhamento e atuação mais próxima do conselho curador nas decisões da FAU. Entretanto, em 2020, com a chegada da pandemia do Covid-19, a fundação vivenciou uma redução das receitas, o que levou a um agravamento no montante de déficit do exercício.

### **4.3 Classificação dos Recursos em Diretos e Indiretos**

A terceira etapa consiste na classificação dos recursos em diretos e indiretos. Os custos diretos são aqueles diretamente relacionados aos produtos por meio de uso de uma medida de consumo, já os custos indiretos necessitam do emprego de critérios de rateios para alocá-los aos produtos, de maneira estimada e muitas vezes arbitrária (BRUNI; FAMÁ, 2019; MARTINS, 2021).

De acordo com Caetano (2005), nas fundações de apoio, os custos diretos normalmente estão descritos no plano de trabalho do projeto, associados diretamente à sua execução. E os indiretos são os gastos empregados para manutenção da estrutura da fundação e que exigem a aplicação de um critério para apropriá-los aos projetos (CAETANO, 2005). O Quadro 11 mostra os recursos separados em diretos e indiretos.

**Quadro 11** - Classificação dos custos em diretos e indiretos

<b>Custos</b>	<b>Projeto</b>	<b>Item de Custo</b>
Diretos	Projeto A	Mão de obra direta (salários mais encargos) Pagamento de bolsas Aquisição de serviços Taxas administrativas
	Projeto B	Mão de obra direta (salários mais encargos) Pagamento de bolsas Pagamento de pesquisadores Compra de passagens Execução de viagens (estadia, alimentação, locomoção, etc.)
	Projeto C	Mão de obra direta (salários mais encargos) Pagamento de bolsas Pagamento de pesquisadores Compras de itens de consumo Aquisição de serviços
	Projeto D	Mão de obra direta (salários mais encargos) Compras de bens permanente Aquisição de serviços
	Projeto E	Mão de obra direta (salários mais encargos) Pagamento de bolsas Pagamento de pesquisadores Compra de PASSAGENS Execução de viagens (estadia, alimentação, locomoção, etc.) Compras de bens permanente Compras de itens de consumo Aquisição de serviços
	Projeto F	Mão de obra direta (salários mais encargos) Pagamento de bolsas Pagamento de pesquisadores Pagamento de celetistas Compra de passagens Execução de viagens (estadia, alimentação, locomoção, etc.) Compras de bens permanente Compras de itens de consumo Aquisição de serviços
Indiretos	Estrutura Operacional da Fundação de Apoio	Mão de obra indireta (Salários mais encargos) Desp. manutenção Desp. recepção, limpeza e jardinagem Desp. qualificação e viagem Despesas financeira Material de uso e consumo Despesas gerais Depreciação Desp. lanches e refeições Energia elétrica Sistema informação gerencial e certificações digitais Assessoria contábil e financeira e serviços de auditoria Publicidade e propaganda

Fonte: Elaborado pela autora com dados da pesquisa, conforme modelo do Caetano (2005, p. 67).

Percebe-se que o detalhamento dos custos de cada projeto é diferente, ou seja, possuem especificidades conforme a modalidade e a complexidade de cada projeto. A identificação dos itens de custos de cada projeto foi realizada a partir das análises dos relatórios financeiros. Cada

movimentação foi classificada quanto ao tipo de atividade e quanto à classificação do recurso em direto e indireto. Posteriormente, os detalhamentos dos custos foram discutidos e ajustados em reuniões com os gestores de cada setor da fundação.

#### 4.4 Levantamento das Atividades Executadas

Nesta etapa, foram levantadas as atividades relevantes de cada projeto, a fim de criar um dicionário (mapeamento) de atividades coletados por meio de análise documental e de entrevistas com os colaboradores.

Iniciou-se pela análise documental do relatório de lançamentos financeiros de cada projeto, acompanhado da análise dos relatórios de compras, de provisões, de aplicações financeiras, de contas a receber e a pagar, resultando em uma planilha com a lista das principais atividades de cada setor.

Em seguida, foram feitas entrevistas com os gestores para discutir sobre as atividades levantadas, bem como o levantamento das tarefas, do tempo de execução e do nível técnico de quem as realiza. Essa etapa, permitiu a confirmação das informações dispostas na planilha, a identificação de inclusão, a exclusão ou o agrupamento de atividades e de tarefas.

Após os ajustes que surgiram nas entrevistas, as planilhas foram encaminhadas via *e-mail* aos gestores de cada setor para verificação e complementação dos dados e das informações. Nos casos em que surgiram dúvidas, foi realizado um novo encontro (entrevista) para discutir os ajustes e as modificações efetuados.

Em seguida, as tarefas (subatividades) executadas por cada setor foram organizadas e agrupadas, seguindo os processos da fundação, conforme observado na análise documental dos fluxos da atividade e nos relatos dos respondentes (CAETANO, 2003).

A fim de exemplificação, o Quadro 12 apresenta o agrupamento das tarefas que compõe o processo de contratação e de pagamento de celetistas atuantes nos projetos.

**Quadro 12** – Tarefas relativa à atividade de “contratação e de pagamento de celetista”

COD	Atividades	Setor de Execução	Tarefas	Nível Técnico	Ocorrência
13a	Contratação (e rescisão) de celetista atuante no Projeto	Gestão de Projetos	Conferir se o item e o valor do salário foram aprovados no plano e enviar ao RH	Analista Jr.	1 vez
13a		Recursos Humanos	Realizar contratação, analisar documentação e cadastrar no sistema	Gerência	1 vez

continua

<b>COD</b>	<b>Atividades</b>	<b>Setor de Execução</b>	<b>Tarefas</b>	<b>Nível Técnico</b>	<b>Ocorrência</b>
13b	Controle e pagamento de celetista atuante no Projeto	Recursos Humanos	Verificar e analisar o controle de ponto	Analista Jr.	Mensal
13b		Recursos Humanos	Calcular a folha de pagamento (salários, férias, benefícios, rescisões etc.)	Gerência	Mensal
13b		Recursos Humanos	Liberar o pagamento da folha de pagamento	Gerência	Mensal
13b		Recursos Humanos	Analisar os documentos e emitir o relatório para tramitação contábil	Gerência	Mensal
13b		Recursos Humanos	Elaborar relatório dos funcionários atuantes nos projetos	Gerência	Mensal
13b		Financeiro	Analisar a documentação (NF, recibo único, DIRUP, etc.) e transmitir o arquivo ao banco	Analista Sr.	Mensal
13b		Financeiro	Conferir pagamento e assinar no sistema	Analista Sr.	Mensal
13b		Financeiro	Conferir pagamento e assinar no sistema	Gerência	Mensal
13b		Contabilidade	Realizar contabilização, conciliação e provisão de folha de pagamento	Gerência	Mensal
13a		Contratação (e rescisão) de celetista atuante no Projeto	Recursos Humanos	Calcular a rescisão, realizar apontamentos, efetuar o desligamento, agendar exame, etc.	Gerência

Fonte: Elaborado pela autora, segundo dados da pesquisa.

Nota-se que o processo da contratação à rescisão de celetista perpassa pelos setores de Gestão de Projetos, Recursos Humanos, Financeiro e Contabilidade. Cada tarefa desempenhada pelos setores foi analisada, a fim de serem agrupadas, no caso acima, em 12 (doze) tarefas que resultaram em duas atividades “Contratação e Rescisão de Celetista atuante no Projeto” e “Controle e Pagamento de Celetista atuante no Projeto”.

Dessa mesma forma, organizaram-se as subatividades (tarefas) para as 57 atividades mapeadas neste estudo, descritas nas sessões seguintes (Ver Tabelas 7 e 8).

#### **4.5 Definição dos Direcionadores de Recursos**

Os direcionadores de custos é a base para atribuir os custos às atividades. Para Martins (2019, p. 85), trata-se de um “fator que determina ou influencia a maneira como os produtos consomem (utilizam) as atividades”. Nessa etapa, os direcionadores são utilizados para calcular o quanto uma atividade consumiu de recursos no período analisado.

As atividades levantadas foram classificadas em “NP-Necessidade do Projeto” e “ME-Manutenção da Estrutura”. No primeiro caso, trata-se daquelas que foram diretamente relacionadas ao projeto, ou seja, cuja demanda nasce do projeto. O custo dessas atividades foi calculado com base no custo hora-homem (Custo HH), multiplicado pelo tempo necessário para

sua execução. Já, no segundo caso, foram classificados os custos operacionais e as atividades operacionais e de gestão dos setores, classificados como mão de obra indireta (MOI), que estão associados à manutenção da estrutura da fundação.

No primeiro momento, foi feita uma análise dos custos indiretos em que se verificou a necessidade de reclassificação, inclusão, exclusão e recálculo de algumas contas. Ressalta-se que esses ajustes foram executados após reunião com dois gestores, quando cada conta de custo foi discutida quanto a sua composição.

Assim, foram excluídos os gastos da fundação relativos ao aluguel de parte das suas instalações por considerar que tais gastos devem ser deduzidos das receitas de aluguéis auferidas. Também foram excluídas da somatória as perdas relativas aos processos judiciais e as perdas ocasionadas pelas glosas administrativas.

Além disso, identificou-se que os custos com energia elétrica, água e esgoto eram considerados em sua totalidade, no entanto essas despesas atendiam em parte à parcela alugada do prédio da fundação, não sendo possível a aplicação de medidores de consumo como explica o entrevistado X2 (2022): “A energia a gente não consegue colocar medidor por andar, então, a FAU paga a energia do prédio. Lógico que a gente cobra indiretamente, está dentro do valor do aluguel a média da energia né. Mas a energia é toda a FAU que arca.” (X2, 2022).

Nesse sentido, esses gastos foram rateados, considerando-se a metragem em m<sup>2</sup> do prédio de uso da fundação, conforme apresenta a Tabela 3 a seguir.

**Tabela 3** – Rateio da energia elétrica e da água e esgoto

<b>Prédio da Fundação</b>	<b>USO</b>	<b>m<sup>2</sup></b>	<b>%</b>	<b>Energia Elétrica</b>		<b>Água e Esgoto</b>	
Térreo (Uso próprio)	Uso Próprio	886,45	<b>38,80%</b>	R\$	2.585,49	R\$	173,21
2º Pavimento (Alugado)	Alugado	575,53	<b>25,19%</b>	R\$	1.678,64	R\$	112,46
3º Pavimento (Alugado)	Alugado	411,38	<b>18,01%</b>	R\$	1.199,86	R\$	80,38
4º Pavimento (Cessão UFU)	Alugado	411,38	<b>18,01%</b>	R\$	1.199,86	R\$	80,38
<b>TOTAL</b>		<b>2.284,74</b>	<b>100,00%</b>	<b>R\$</b>	<b>6.663,85</b>	<b>R\$</b>	<b>446,44</b>

Fonte: Elaborado pela autora, segundo dados da pesquisa.

Os valores com contratação de terceiros foram reavaliados, tendo em vista se tratar de gastos atípicos, por isso os valores foram ajustados. Por fim, as despesas com depreciação foram incluídas. Após ajustes, as contas foram agrupadas, considerando-se a sua natureza.

A Tabela 4 a seguir apresenta média mensal dos custos indiretos da fundação no mês após modificações.

**Tabela 4 - Custos indiretos (média mensal)**

<b>Custos Indiretos</b>	<b>R\$</b>	<b>%</b>
Manutenção	R\$ 4.126,02	8,17%
Desp. Recepção, Limpeza e Jardinagem	R\$ 12.033,33	23,83%
Desp. Qualificação e Viagem	R\$ 400,52	0,79%
Despesas Financeira	R\$ 897,66	1,78%
Material de Uso e Consumo	R\$ 1.610,49	3,19%
Despesas Gerais	R\$ 5.696,12	11,28%
Depreciação	R\$ 7.983,49	15,81%
Desp. Lanches e Refeições	R\$ 1.532,32	3,04%
Energia Elétrica	R\$ 2.585,49	5,12%
Sistema Informação Gerencial e Certificações Digitais	R\$ 5.968,13	11,82%
Assessoria Contábil e Financeira e Serviços de Auditoria	R\$ 3.507,58	6,95%
Publicidade e Propaganda	R\$ 4.145,35	8,21%
<b>Total dos Custos Indiretos</b>	<b>R\$ 50.486,49</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Elaborado pela autora, segundo dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela acima que mais de 60% dos CI são compostos pelos gastos com recepção, limpeza e jardinagem (23,83%), depreciação (15,81%), sistema informação gerencial e certificações digitais (11,82%) e despesas gerais (11,28%).

Quanto aos gastos com mão de obra indireta (MOI), esses se referem às atividades de gestão do setor, de atendimento externo e interno, de gestão financeira, contábil e estratégica da fundação, de manutenção dos sistemas e dos *sites*, de contratação, de controle e de pagamento de pessoal interno, de prestação de contas a órgãos federais ou ao Ministério Público etc.

No processo de mapeamento das atividades dos seis projetos analisados, identificaram-se, nas falas dos entrevistados, outras atividades realizadas que não tinham relação direta com o projeto e que eram desenvolvidas para atender demandas internas (ex.: solicitações de serviços de outro setor) e demandas externas (ex.: exigências de órgãos públicos). Por isso, foi discutido com os gestores o tratamento dessas atividades como, por exemplo, mão de obra indireta, e definiram-se sua periodicidade (diária, semanal, mensal, anual, etc.), o nível técnico e o tempo de execução. A Tabela 5 expõem os valores mensais de MOI por setor.

**Tabela 5 – Mão-de-obra indireta por setor (média mensal)**

<b>Setor</b>	<b>Gasto Mensal</b>	<b>%</b>
Diretoria Executiva	R\$ 18.460,00	23,04%
Gestão de Projetos	R\$ 6.907,99	8,62%
Compras e Importações	R\$ 9.357,08	11,68%

continua

<b>Setor</b>	<b>Gasto Mensal</b>	<b>%</b>
Recursos Humanos	R\$ 14.978,96	18,69%
Assessoria Jurídica	R\$ 6.354,94	7,93%
Financeiro	R\$ 1.828,68	2,28%
Contabilidade	R\$ 11.031,41	13,77%
Tecnologia da Informação	R\$ 11.219,68	14,00%
<b>Total da Mão de obra Indireta</b>	<b>R\$ 80.138,74</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Elaborado pela autora, segundo dados da pesquisa.

Os custos com MOI foram calculados, considerando o Custo HH, multiplicado pelo tempo da atividade no mês, assim encontrou-se um custo mensal no valor de R\$ 80.138,74. Na tabela 5, nota-se que os setores com maior MOI são a Diretoria Executiva (23%) e Recursos Humanos (18,69%). Sobre essas informações, a fundação poderá verificar possibilidades para reduzir os custos de MOI nos setores com maior representação. Para isso, é necessário investimento em sistemas e controle internos para quantificação de direcionadores que permitam medir o consumo desses recursos nos projetos executados pela fundação de apoio.

#### **4.6 Cálculo do Custo das Atividades**

A sexta etapa consistiu em calcular os custos de cada atividade para a fundação. O custo das atividades diretamente alocadas aos projetos foi calculado, utilizando como direcionador o tempo de execução empregado e custo HH, conforme nível técnico necessário.

Entretanto, verificou-se, conforme relato nas entrevistas, que o tempo de realização de certas atividades alterava-se em vista da complexidade da sua execução. Por exemplo, a gestora da área de compras relatou que nas atividades do setor a complexidade pode ser influenciada pela natureza da compra, pela especificidade e pela quantidade dos itens constantes no pedido, fazendo com que o tempo de execução dessa atividade possua variações.

Para tanto, foi definido com os gestores a classificação em três complexidades (baixa, média e alta), relacionadas à execução da atividade, conforme a especificidade das tarefas. No caso de “Compra Direta de Bens Permanente/ Imobilizado”, por exemplo, o seu tempo de execução era de 3,1h a 5,5h, ficando, assim, 3,10h na complexidade baixa, 4,46h na complexidade média e 5,5h na complexidade alta.

A Tabela 6 a seguir exemplifica como foi aplicada a mensuração dos custos para a atividade “Compra Direta de Bens Permanente/Imobilizado”.

**Tabela 6 – Tempo e custo da atividade “Compra Direta de Bens Permanente/Imobilizado”**

Atividades	Setor de Execução	Tarefas	Nível Técnico	Custo HH	Horas - Complexidade 1: Baixa	Horas - Complexidade 2: Média	Horas - Complexidade 3: Alta	Custo R\$ - Complexidade 1: Baixa	Custo R\$ - Complexidade 2: Média	Custo R\$ - Complexidade 3: Alta
Compra Direta de Bens Permanente/ Imobilizado	Gestão de Projetos	Analisar solicitação conforme plano de trabalho, liberação (ou não) no sistema e repassar demandas aos setores	Analista Jr.	R\$ 31,31	0,1917	0,3833	0,5750	R\$ 6,00	R\$ 12,00	R\$ 18,00
	Compras e Importações	Analisar solicitação de compra e legislação aplicável	Analista Jr.	R\$ 31,31	0,1667	0,4167	0,5833	R\$ 5,22	R\$ 13,05	R\$ 18,26
		Solicitar e analisar os orçamentos	Analista Jr.	R\$ 31,31	0,1667	0,4167	0,6667	R\$ 5,22	R\$ 13,05	R\$ 20,87
		Enviar proposta para aprovação e consultar certidões	Analista Jr.	R\$ 31,31	0,2500	0,4167	0,6667	R\$ 7,83	R\$ 13,05	R\$ 20,87
		Emitir pedido de compra	Analista Jr.	R\$ 31,31	0,2500	0,5000	0,5000	R\$ 7,83	R\$ 15,66	R\$ 15,66
		Solicitar NF e agendar pagamento	Analista Jr.	R\$ 31,31	0,2500	0,5000	0,6667	R\$ 7,83	R\$ 15,66	R\$ 20,87
		Confeccionar e protocolar contrato de doação/termo de cessão de uso e guarda	Analista Sr.	R\$ 34,75	0,3333	0,3333	0,3333	R\$ 11,58	R\$ 11,58	R\$ 11,58
		Financeiro	Verificar a documentação e realizar pagamento da NF	Analista Sr.	R\$ 34,75	1,0000	1,0000	1,0000	R\$ 34,75	R\$ 34,75
	Contabilidade	Registrar e efetuar a contabilização de compras de imobilizado	Analista Sr.	R\$ 34,75	0,5000	0,5000	0,5000	R\$ 17,37	R\$ 17,37	R\$ 17,37
	<b>Total</b>			-	-	<b>3,1084</b>	<b>4,4666</b>	<b>5,4917</b>	<b>R\$ 103,63</b>	<b>R\$ 146,16</b>

Fonte: Elaborado pela autora, segundo dados da pesquisa.

Foi verificado com os gestores que 1/3 das atividades tinha o fator complexidade na execução e, assim, levantou o tempo dessas em cada situação de complexidade (baixa, média e alta).

Após exemplo, foram mensurados os custos para cada atividade identificada nos projetos em análise, considerando-se a complexidade dessas atividades. A tabela 7 a seguir apresenta o custo total de cada atividade de acordo com a complexidade de execução.

**Tabela 7 – Custo das atividades conforme complexidade**

<b>Atividade</b>	<b>Custo R\$ - Complexidade 1: Baixa</b>	<b>Custo R\$ - Complexidade 2: Média</b>	<b>Custo R\$ - Complexidade 3: Alta</b>
Captação do Projeto	R\$ 144,86	R\$ 217,29	R\$ 289,72
Análise e Elaboração de Minuta Contratual	R\$ 48,29	R\$ 96,57	R\$ 144,86
Cadastro e Registro do Projeto	R\$ 49,56	R\$ 58,96	R\$ 135,67
Parametrização de Sistemas	R\$ 586,95	R\$ 710,52	R\$ 926,76
Gestão Financeira do Projeto	R\$ 36,49	R\$ 36,49	R\$ 36,49
Gestão do Fluxo de Caixa do Projeto	R\$ 202,86	R\$ 202,86	R\$ 202,86
Acompanhamento das Entradas de Recursos do Projeto - Convênio	R\$ 7,83	R\$ 10,96	R\$ 15,66
Repasso dos Recursos do Projeto - Convênio	R\$ 61,78	R\$ 61,78	R\$ 61,78
Acompanhamento dos Recursos do Projeto - Recursos Próprios (inscrições)	R\$ 11,58	R\$ 11,58	R\$ 11,58
Repasso dos Recursos do Projeto - Recursos Próprios (inscrições)	R\$ 2,90	R\$ 2,90	R\$ 2,90
Cadastro de Bolsista/Pesquisador	R\$ 5,22	R\$ 5,22	R\$ 5,22
Solicitação de Pagamento de Bolsista (individual)	R\$ 1,25	R\$ 1,25	R\$ 1,25
Pagamento dos Bolsistas (geral - via borderô)	R\$ 16,84	R\$ 16,84	R\$ 16,84
Solicitação de Pagamento de Pesquisador (individual)	R\$ 1,25	R\$ 1,25	R\$ 1,25
Pagamento de Pesquisadores (geral - via borderô)	R\$ 16,84	R\$ 16,84	R\$ 16,84
Contratação e Rescisão de celetista atuante no Projeto	R\$ 190,05	R\$ 190,05	R\$ 190,05
Controle e Pagamento de celetista atuante no Projeto	R\$ 109,62	R\$ 109,62	R\$ 109,62
Contratação e Pagamento de PJ/MEI	R\$ 44,81	R\$ 50,81	R\$ 56,82
Contratação e Pagamento de outras PF	R\$ 28,63	R\$ 34,63	R\$ 40,63
Compra de Passagens	R\$ 84,19	R\$ 90,19	R\$ 96,19
Adiantamento para Execução de Viagens (estadia, alimentação, locomoção, etc.)	R\$ 19,90	R\$ 25,90	R\$ 31,90
Reembolsos de Compras/Outros	R\$ 12,37	R\$ 18,37	R\$ 24,37

continua

<b>Atividade</b>	<b>Custo R\$ - Complexidade 1: Baixa</b>	<b>Custo R\$ - Complexidade 2: Média</b>	<b>Custo R\$ - Complexidade 3: Alta</b>
Compra Direta de Bens Permanente/Imobilizado	R\$ 103,63	R\$ 146,16	R\$ 178,25
Compra por Inexigibilidade de Licitação de Bens Permanente/Imobilizado	R\$ 318,17	R\$ 361,36	R\$ 391,51
Compra por Licitação de Bens Permanente/Imobilizado	R\$ 656,01	R\$ 815,51	R\$ 1.005,90
Compra por Importação Formal de Bens Permanente/Imobilizado	R\$ 260,94	R\$ 293,00	R\$ 327,96
Compra Direta de Bens Comuns	R\$ 80,46	R\$ 125,89	R\$ 160,88
Compra por Inexigibilidade de Licitação de Bens Comuns	R\$ 295,01	R\$ 341,09	R\$ 374,14
Compra por Licitação de Bens Comuns	R\$ 632,85	R\$ 795,24	R\$ 988,53
Compra por Importação Formal de Bens Comuns	R\$ 237,77	R\$ 272,73	R\$ 310,58
Compra por Importação Ciência Fácil de Bens Comuns	R\$ 240,67	R\$ 275,63	R\$ 319,27
Compra Direta de Serviços Nacionais	R\$ 143,08	R\$ 151,98	R\$ 160,88
Compra por Inexigibilidade de Licitação de Serviços Nacionais	R\$ 308,06	R\$ 341,09	R\$ 374,14
Compra por Licitação de Serviços Nacionais	R\$ 922,45	R\$ 955,48	R\$ 988,53
Compra por Importação Formal de Serviços no Exterior	R\$ 237,77	R\$ 246,67	R\$ 255,57
Compra por Importação Ciência Fácil de Serviços no Exterior	R\$ 234,88	R\$ 243,77	R\$ 252,67
Prestação de Contas - FAPEMIG/Extensão	R\$ 313,11	R\$ 751,47	R\$ 1.502,93
Prestação de Contas - EMBRAPI	R\$ 1.941,29	R\$ 2.598,82	R\$ 3.287,66
Prestação de Contas - Outros convênios	R\$ 939,33	R\$ 1.252,44	R\$ 1.878,66
Encerramento do Projeto	R\$ 15,66	R\$ 31,31	R\$ 62,62

Fonte: Elaborado pela autora, segundo dados da pesquisa.

Podem-se observar, na tabela acima, as atividades que tiveram seus custos alterados devido à complexidade, quanto mais complexa a atividades maior é o tempo necessário para sua execução e, por consequência, o custo é maior.

Cabe ressaltar que, por questões específicas dos projetos financiados pela Petrobras, algumas atividades precisaram ser ajustadas, com a inserção ou exclusão de tarefas ou adequação do tempo de execução, o que resultou em um custo por atividade diferente dos apresentados na Tabela 6. Nesse sentido, para os projetos Petrobras, deve-se considerar os seguintes custos para atividades descritas na tabela 8.

**Tabela 8** – Custo das atividades conforme complexidade para Projetos Petrobras

<b>Atividade</b>	<b>Custo R\$ - Complexidade 1: Baixa</b>	<b>Custo R\$ - Complexidade 2: Média</b>	<b>Custo R\$ - Complexidade 3: Alta</b>
Cadastro e Registro do Projeto – Petrobras	R\$ 300,05	R\$ 309,45	R\$ 386,16
Acompanhamento dos Recursos do Projeto – Petrobras	R\$ 6,26	R\$ 6,26	R\$ 6,26
Repasso dos Recursos do Projeto – Petrobras	R\$ 61,78	R\$ 61,78	R\$ 61,78
Remanejamento de Recursos – Petrobras	R\$ 54,17	R\$ 85,48	R\$ 116,79
Contratação e Pagamento de PJ/MEI – Petrobras	R\$ 46,01	R\$ 46,01	R\$ 46,01
Contratação e Pagamento de outras PF – Petrobras	R\$ 29,83	R\$ 29,83	R\$ 29,83
Compra de Passagens – Petrobras	R\$ 85,39	R\$ 85,39	R\$ 85,39
Adiantamento para Execução de Viagens (estadia, alimentação, locomoção, etc.) – Petrobras	R\$ 21,10	R\$ 21,10	R\$ 21,10
Reembolsos de Compras – Petrobras	R\$ 13,57	R\$ 13,57	R\$ 13,57
Compra Direta de Bens Permanente/Imobilizado – Petrobras	R\$ 104,83	R\$ 141,36	R\$ 167,45
Compra por Inexigibilidade de Licitação de Bens Permanente/Imobilizado – Petrobras	R\$ 319,37	R\$ 356,56	R\$ 380,71
Compra por Licitação de Bens Permanente/Imobilizado – Petrobras	R\$ 657,21	R\$ 810,71	R\$ 995,10
Compra por Importação Formal de Bens Permanente/Imobilizado	R\$ 260,94	R\$ 293,00	R\$ 327,96
Compra por Importação Formal de Bens Permanente/Imobilizado – Petrobras	R\$ 262,14	R\$ 288,20	R\$ 317,16
Compra Direta de Bens Comuns – Petrobras	R\$ 81,66	R\$ 121,09	R\$ 150,08
Compra por Inexigibilidade de Licitação de Bens Comuns – Petrobras	R\$ 296,21	R\$ 336,29	R\$ 363,33
Compra por Licitação de Bens Comuns – Petrobras	R\$ 634,05	R\$ 790,44	R\$ 977,72
Compra por Importação Formal de Bens Comuns – Petrobras	R\$ 238,97	R\$ 267,93	R\$ 299,78
Compra por Importação Ciência Fácil de Bens Comuns – Petrobras	R\$ 241,87	R\$ 270,83	R\$ 308,47
Compra por Inexigibilidade de Licitação de Serviços Nacionais – Petrobras	R\$ 309,25	R\$ 336,29	R\$ 363,33
Compra por Licitação de Serviços Nacionais – Petrobras	R\$ 923,64	R\$ 950,68	R\$ 977,72
Compra por Importação Formal de Serviços no Exterior – Petrobras	R\$ 238,97	R\$ 241,87	R\$ 244,76
Compra por Importação Ciência Fácil de Serviços no Exterior – Petrobras	R\$ 236,08	R\$ 238,97	R\$ 241,87
Prestação de Contas Parcial – Petrobras	R\$ 1.315,06	R\$ 1.972,60	R\$ 2.661,44
Prestação de Contas Final – Petrobras	R\$ 1.941,29	R\$ 2.598,82	R\$ 3.287,66

Fonte: Elaborado pela autora, segundo dados da pesquisa.

Tomando-se como exemplo a atividade de “Cadastro e Registro do Projeto” na complexidade alta para os projetos Petrobras, o custo dessa atividade é de R\$ 386,16 (Tabela 7) e, para outros projetos, o custo é de R\$ 135,67 (Tabela 6). Isso ocorre, pois, nos projetos Petrobras, é exigido o preenchimento de uma planilha de controle de itens no sistema da Petrobras e nas planilhas de controle da fundação que gera um acréscimo de 8h no tempo de

cadastro. Semelhantemente, ocorreu nas demais atividades da Tabela 7 que tiveram os valores de custos alterado devido às modificações nas tarefas das atividades.

Para alocação dos custos indiretos e mão de obra indireta, fez uma alocação, considerando a complexidade dos projetos, de forma que o valor alocado fosse proporcional à complexidade de execução do projeto. Para isso, foram levantados com os gestores da FAU todos os projetos em 2021 sob a gestão da fundação (924 projetos) e, posteriormente, classificados, considerando-se a experiência do gestor para classificar a complexidade em baixa, média e alta.

Em seguida, foi aplicado o peso 1, 1,2 e 1,5, respectivamente, para baixa, média e alta complexidade com o intuito de encontrar a quantidade ponderada, sobre a qual calculou-se a taxa de alocação. O uso desse método de alocação foi discutido com a gerência da fundação, sendo definido o uso de pesos já adotados pela entidade na precificação pela DOA. A tabela 9 apresenta a quantidade de projetos e a proporção por complexidade.

**Tabela 9 – Taxa de alocação por complexidade**

<b>Projetos em 2021</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Peso</b>	<b>Quantidade Ponderada</b>	<b>Taxa de Alocação %</b>
Complexidade 1: Baixa	214	1	214	17%
Complexidade 1,2: Média	35	1,2	42	3%
Complexidade 1,5: Alta	675	1,5	1012,5	80%
<b>TOTAL</b>	<b>924</b>	<b>-</b>	<b>1268,5</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborado pela autora, segundo dados da pesquisa.

Em seguida, aplicou-se a taxa de alocação de cada complexidade sobre o valor total de MOI e CI e, por fim, dividiu-se pela quantidade de 214, 35 e 675, respectivamente, para os projetos com complexidade baixa, média e alta, conforme apresenta a Tabela 10 a seguir.

**Tabela 10 – Alocação da mão-de-obra indireta e dos custos indiretos**

<b>Item de Custo</b>	<b>Total</b>	<b>Complexidade 1: Baixa (Quantidade: 214)</b>		<b>Complexidade 1,2: Média (Quantidade: 35)</b>		<b>Complexidade 1,5: Alta (Quantidade: 675)</b>	
		<b>Valor</b>	<b>CI Unit.</b>	<b>Valor</b>	<b>CI Unit.</b>	<b>Valor</b>	<b>CI Unit.</b>
Mão de Obra Indireta (MOI)	R\$ 80.138,74	R\$ 13.519,66	R\$ 63,18	R\$ 2.653,39	R\$ 75,81	R\$ 63.965,69	R\$ 94,76
Custo Indireto (CI)	R\$ 50.486,49	R\$ 8.517,23	R\$ 39,80	R\$ 1.671,61	R\$ 47,76	R\$ 40.297,65	R\$ 59,70
<b>Total Mensal dos Gastos Operacionais</b>	<b>R\$ 130.625,24</b>	<b>R\$ 22.036,89</b>	<b>R\$ 102,98</b>	<b>R\$ 4.325,00</b>	<b>R\$ 123,57</b>	<b>R\$ 104.263,34</b>	<b>R\$ 154,46</b>

Fonte: Elaborado pela autora segundo dados da pesquisa.

Conforme observa-se na tabela, o total mensal dos gastos operacionais para a complexidade 1, 2 e 3 é de, respectivamente, R\$ 102,98, R\$ 123,57 e R\$ 154,46. Esses gastos foram levados diretamente para os projetos, sendo multiplicado pela quantidade de meses que o projeto ficou sob a gestão da fundação.

#### 4.7 Definição dos Direcionadores de Atividades

Nesta etapa, são definidos os direcionadores que levaram o consumo das atividades aos objetos de custos (projetos). A escolha dos direcionadores das atividades foi definido com base nas entrevistas realizadas com os gestores. Para quantificá-los, foram analisadas as movimentações financeiras de cada projeto e, quando necessário, foram solicitados aos gestores os dados de alguns direcionadores e orientações quanto à classificação. O Quadro 13 a seguir expõe a atividade e o respectivo direcionador.

**Quadro 13** – Direcionadores das atividades

<b>Atividades</b>	<b>Direcionadores de Atividades</b>
Captação do Projeto	Número de contratos
Análise e Elaboração de Minuta Contratual	Número de minutas elaboradas
Cadastro e Registro do Projeto	1 vez, no início do projeto
Gestão do Fluxo de Caixa do Projeto	Número de solicitações
Gestão Financeira do Projeto	Tempo despendido (meses)
Parametrização de Sistemas	Número de solicitações
Acompanhamento das Entradas de Recursos do Projeto via Convênio, Inscrições ou Petrobras	Número de parcelas
Repasse dos Recursos do Projeto via Convênio, Inscrições ou Petrobras	Número de repasses
Remanejamento de Recursos - Petrobras	Número de remanejamentos
Cadastro de Bolsista/Pesquisador	Número de bolsistas e pesquisadores
Solicitação de Pagamento de Bolsista ou de Pesquisadores (individual)	Número de pagamento de bolsas
Pagamento dos Bolsistas ou de Pesquisadores (geral - via borderô)	Número de borderôs gerados
Contratação, Rescisão, Controle e Pagamento de celetista atuante no Projeto	Número de celetista
Contratação e Pagamento de PJ/MEI ou de Outras PF	Número de contratações
Compra de Passagens	Número de compra de passagens
Adiantamento para Execução de Viagens (estadia, alimentação, locomoção etc.)	Número de adiantamentos
Reembolsos de Compras/Outros	Número de reembolsos
Compra direta, por inexigibilidade, por licitação, por importação formal ou ciência fácil de bens comuns, permanentes ou serviços	Número de compras
Prestação de Contas - FAPEMIG/Extensão, EMPRAPII, Petrobras e outros convênios	Número de prestações de contas
Mão de Obra Direta (MOD) e Mão de Obra Indireta (MOI)	Tempo despendido (meses)

Fonte: Elaborado pela autora, segundo dados da pesquisa.

Após definidos os direcionadores, os custos das atividades podem ser distribuídos a fim de encontrar o custo de execução do projeto.

#### 4.8 Cálculo do Custo dos Serviços Prestados

A aplicação do Custeio ABC teve como escopo os seis projetos selecionados, conforme critérios definidos na metodologia.

Para calcular o custo total de execução de cada um deles, foi levantada a quantidade de atividades consumidas, conforme os direcionadores apresentados no Quadro 13, e multiplicou-se pelo custo da atividade (Tabelas 6 e/ou 7), conforme a complexidade de execução do projeto. Para fins de exemplificação, a Tabela 11 a seguir apresenta o cálculo do custo total de execução do projeto A.

**Tabela 11** – Alocação dos custos ao Projeto A

<b>COD.</b>	<b>Atividade</b>	<b>Ocorrência</b>	<b>Custo R\$ - Complexidade 1: Baixa</b>	<b>Quantidade Consumida</b>	<b>Custo Total por Atividade</b>
3	Cadastro e Registro do Projeto	1 vez	R\$ 49,56	1	R\$ 49,56
6	Gestão Financeira do Projeto	Mensal	R\$ 36,49	6	R\$ 218,91
9	Acompanhamento dos Recursos do Projeto - Recursos Próprios (inscrições)	Conf. Demanda	R\$ 11,58	9	R\$ 104,25
9b	Repasse dos Recursos do Projeto - Recursos Próprios (inscrições)	Conf. Demanda	R\$ 2,90	11	R\$ 31,85
12a	Cadastro de Bolsista/Pesquisador	1 vez	R\$ 5,22	1	R\$ 5,22
12b	Solicitação de Pagamento de Bolsista (individual)	Conf. Demanda	R\$ 1,25	1	R\$ 1,25
12c	Pagamento dos Bolsistas (geral - via borderô)	Conf. Demanda	R\$ 16,84	1	R\$ 16,84
16	Contratação e Pagamento de outras PF	Conf. Demanda	R\$ 28,63	2	R\$ 57,26
52	Prestação de Contas - FAPEMIG/Extensão	1 vez	R\$ 313,11	1	R\$ 313,11
57	Encerramento do Projeto	1 vez	R\$ 15,66	1	R\$ 15,66
<b>Custo Total das Atividades</b>					<b>R\$ 813,91</b>
MOI	Mão de Obra Indireta (MOI)	Mensal	R\$ 63,18	6	R\$ 379,06
CI	Custo Indireto (CI)	Mensal	R\$ 39,80	6	R\$ 238,80
<b>Custo Total do Projeto pelo Custeio ABC</b>					<b>R\$ 1.431,77</b>

Fonte: Elaborado pela autora, segundo dados da pesquisa.

Verifica-se, na tabela acima, que a alocação dos custos das atividades ao projeto A resultou em um valor de R\$813,91. Na sequência, os gastos mensais com mão de obra e custos indiretos foram alocados ao projeto, conforme o tempo dispendido (meses). Logo, o custo total do projeto foi de R\$ 1.431,77.

Em seguida, procedeu-se ao cálculo do custo dos serviços prestados nos demais projetos (APÊNDICES D, E, F, G, H). A Tabela 12 apresenta o resultado por projeto pelo custeio ABC.

**Tabela 12 – Resultado por projeto pelo custeio ABC**

Itens	Projetos						Total
	A	B	C	D	E	F	
Valor do Projeto	R\$ 4.550,00	R\$ 64.828,89	R\$ 1.250.000,00	R\$ 3.136.800,72	R\$ 2.350.708,83	R\$ 5.998.386,66	R\$ 12.805.275,10
% Despesa operacional	8,00000%	4,70690%	10,00000%	3,04937%	5,23879%	4,76190%	-
<b>Receita Bruta</b>	<b>R\$ 364,00</b>	<b>R\$ 3.051,43</b>	<b>R\$ 125.000,00</b>	<b>R\$ 95.652,66</b>	<b>R\$ 123.148,70</b>	<b>R\$ 285.637,17</b>	<b>R\$ 632.853,96</b>
<b>Precificação pelo Custeio ABC</b>	<b>R\$ 1.431,77</b>	<b>R\$ 5.240,13</b>	<b>R\$ 12.861,66</b>	<b>R\$ 18.407,49</b>	<b>R\$ 24.696,74</b>	<b>R\$ 115.847,91</b>	<b>R\$ 178.485,70</b>
<i>(-) Custos diretos</i>	<i>R\$ 813,91</i>	<i>R\$ 2.521,56</i>	<i>R\$ 11.131,66</i>	<i>R\$ 9.294,11</i>	<i>R\$ 20.526,20</i>	<i>R\$ 109.360,42</i>	<i>R\$ 153.647,85</i>
<i>(-) Mão de obra indireta</i>	<i>R\$ 379,06</i>	<i>R\$ 1.667,85</i>	<i>R\$ 1.061,36</i>	<i>R\$ 5.591,08</i>	<i>R\$ 2.558,63</i>	<i>R\$ 3.980,09</i>	<i>R\$ 15.238,05</i>
<i>(-) Custos indiretos</i>	<i>R\$ 238,80</i>	<i>R\$ 1.050,72</i>	<i>R\$ 668,64</i>	<i>R\$ 3.522,31</i>	<i>R\$ 1.611,91</i>	<i>R\$ 2.507,41</i>	<i>R\$ 9.599,80</i>
<b>Resultado Operacional</b>	<b>-R\$ 1.067,77</b>	<b>-R\$ 2.188,70</b>	<b>R\$ 112.138,34</b>	<b>R\$ 77.245,17</b>	<b>R\$ 98.451,96</b>	<b>R\$ 169.789,26</b>	<b>R\$ 454.368,26</b>
% Margem Bruta	-293%	-72%	90%	81%	80%	59%	72%

Fonte: Elaborado pela autora, segundo dados da pesquisa.

Verifica-se, na tabela acima, que os projetos C, D, E e F apresentaram uma diferença considerável na precificação pela DOA comparado à do custeio ABC. Já nos projetos A e B, a precificação pelo custeio ABC resultou em valores maiores daqueles calculados na DOA. O projeto A, em particular, tinha a entrada de recursos vinculada à quantidade de inscritos no evento, por isso os repasses à fundação foram menores que o esperado. Porém, ainda que considerasse o valor previsto inicialmente (R\$ 1.192,00), o resultado operacional seria negativo.

No sistema atual da fundação, os custos operacionais são apropriados, considerando-se uma quantidade que seria necessária para o seu custeamento, conforme a portaria a qual o projeto se classifica. Em contraponto, no método proposto, essa apropriação é executada, tendo em conta a quantidade de projetos executados em 2021 ponderada pelo fator complexidade, resultando, assim, em valores de CI e o de MOI unitário, próprios para cada complexidade. Dessa forma, o consumo dos recursos ocorre conforme a complexidade do projeto, ou seja, projeto com complexidade alta consumirá uma proporção maior dos gastos indiretos do que o de complexidade média ou baixa.

Quanto ao tratamento realizado nas contas de CI, após recálculo, reclassificação, inclusão e exclusão de gastos, destaca-se que o valor saiu de R\$ 84.554,65 para R\$ 50.486,49, uma redução de 40,3%. Ainda, foram incorporados aos projetos os gastos com mão de obra indireta relacionados às atividades de manutenção da estrutura da fundação ou de atividades que não puderam ser distribuídas por falta de dados referentes aos direcionadores.

Observa-se que os projetos A e B apresentaram uma diferença negativa equivalente a um percentual de -293 e -72%, respectivamente, tendo em comum o baixo volume de recursos quando comparado aos demais projetos. O que pode ser um indicativo de que, para projetos de menor porte, a aplicação do custeio ABC torna-se ainda mais relevante, permitindo identificar e mensurar aqueles que apresentam resultado deficitário e que dependerão do amparo financeiro da fundação para sua execução.

Ressalta-se que, além do teto de 15% sobre o valor do projeto estabelecido pela legislação para a precificação, é permitido aos órgãos financiadores estabelecerem diferentes taxas para os gastos operacionais da fundação, seguindo critérios próprios (como a natureza do projeto, nível de governança da fundação etc.). Como é o caso do Projeto B, cujo órgão financiador (FAPEMIG) estabelece uma taxa máxima de 6%, além da apresentação do descritivo dos custos e das despesas operacionais da fundação. E ainda que a fundação recebesse os 6% sobre o valor total do objeto (R\$ 3.889,73), o projeto continuaria apresentando

um resultado negativo de R\$ 1.350,39. Por isso, há fundações de apoio que trabalham a complexidade com base no financiador, conforme relatado pelo entrevistado X2.

Frente às limitações enfrentadas pela fundação, o custeio ABC pode ser usado para identificar atividades que agregam (ou não) valor e para contribuir com a otimização dos processos (MAHER, 2001; NAKAGAWA, 2014). A utilização do método ABC possibilita uma alocação mais objetiva por meio do rastreamento dos recursos, das atividades e dessas aos projetos.

A entidade pode utilizar as informações e os custos de forma estratégica para alcançar vantagens competitivas (NAHAGAWA, 2014) com o propósito de atender exigências das instituições apoiadas e de órgãos reguladores. Sobre o resultado dos projetos, esse poderá identificar os clientes (projetos) que são mais lucrativos e os que precisam de amparo, ou seja, aqueles que necessitam de apoio financeiro com os recursos da fundação (LUNKES, 1999), eliminar ou reduzir atividades que não agregam valor e implementar melhorias para o alcance de vantagens competitivas, a fim de manter as atividades da fundação (LEAL; COTRIM; NARDOTTO; 2016).

Em suma, considerando-se somente os seis projetos analisados, o resultado geral foi positivo, sendo que os resultados deficitários (projetos A e B) foram incorporados pelo resultado dos demais projetos. O custeio ABC se mostrou aplicável nos projetos selecionados e permitiu a aplicação de critérios mais claros para a alocação mais racional dos gastos aos objetos de custo (MARTINS, 2021). Contribuindo, assim, para o atendimento do critério de proporcionalidade da distribuição das despesas, requerido pela portaria interministerial n.º 6.170/2007.

A aplicação do custeio ABC é recomendada para mercados em que os preços são controlados pelo governo, como no caso das fundações de apoio, pois as informações, geradas por esse método, auxiliam na eliminação de desperdícios, no processo de racionalização, na engenharia e na redução de gastos (MARTINS, 2021; MEGLIORINI, 2012). Dessa forma, o uso do método ABC proporcionou estabelecer preços mais justos aos projetos e proporcionou a visibilidade dos custos da complexidade de execução dos projetos (CAETANO, 2005).

#### **4.9 Discussão do Caso**

A seguir são apresentadas as discussões acerca do caso suportadas sobre as entrevistas, análises documentais e observações realizadas no campo, sob a luz da literatura utilizada.

A fundação de apoio estudada não possuía um setor responsável pelo gerenciamento e pelo controle dos custos, cabendo, então, ao diretor e ao setor de projetos essa função. No momento, o controle dos custos dos serviços é feito pelos analistas por meio da análise das rubricas desses projetos registrados no sistema informacional. Esse controle é realizado para decidir sobre as requisições de uso dos recursos a fim de verificar se há saldo no projeto para execução, ou seja, referindo-se a um controle mais pontual. Não é feito um confronto das receitas e dos custos previstos *versus* o ocorrido por projeto e, isso se deve, principalmente, às limitações do sistema de informação utilizado pela fundação no fornecimento de informações para tomada de decisões gerenciais. Por esse mesmo motivo, são feitos controles paralelos ao sistema em planilhas Excel sobre os gastos da fundação para fins de uso gerencial.

Ríos-manríquez, Colomina e Pastor (2014) evidenciam que a importância auferida a estrutura de custos pela empresa influencia na sua decisão à adesão ao método ABC. Em complemento, constatou-se que empresas maiores estão mais sujeitas a adotarem esse sistema o que pode estar relacionado a estrutura de custos e aos recursos disponíveis para sua implementação (TOMÁS; MAJOR; PINTO, 2008; RÍOS-MANRÍQUEZ; COLOMINA; PASTOR, 2014).

Quanto à precificação dos projetos, as preocupações se intensificaram a partir de 2018 por demandas da apoiada referentes à necessidade de maior detalhamento das despesas operacionais. O demonstrativo gerencial (DOA), adotado pela fundação para o cálculo das despesas operacionais, trata-se de um modelo inicialmente desenvolvido e cedido às demais fundações pela COPPETEC para atender à exigência da Petrobras por maior transparência das despesas operacionais. Posteriormente, esse modelo passou a ser usado em outros tipos de projetos, sendo hoje utilizado pela maioria das grandes e das médias fundações de apoio.

Desde a implementação na FAU, a planilha DOA foi sendo aprimorada e ajustada às necessidades e às demandas internas e externas à organização. Entretanto, ainda permanece cobranças das apoiadas por uma precificação mais clara e objetiva. Frente a essas demandas, a fundação iniciou uma busca por métodos de custeio mais objetivos, aplicáveis em fundações de apoio juntamente com a busca de sistemas de informação mais completos quanto ao fornecimento de informações gerenciais de custos.

O sistema de informação utilizado e os custos elevados envolvidos na implementação são um dos pontos mais comuns nos estudos que influenciam a adoção do custeio ABC relacionado a complexidade na aquisição e interpretação dos dados necessários para aplicação do método (RÍOS-MANRÍQUEZ; COLOMINA; PASTOR, 2014). Frente a isso, algumas

entidades optam por aplicarem parcialmente o método utilizando-o apenas para comparar e corrigir erros ou falhas nos sistemas tradicionais e para eliminar as atividades que não acrescentam valor (INNES *et al.*, 2000; COTTON *et al.*, 2003; RÍOS-MANRÍQUEZ; COLOMINA; PASTOR, 2014; TOMÁS; MAJOR; PINTO, 2008). Mas, para além disso, o custeio ABC pode ser utilizado como ferramenta estratégica na busca da competitividade e da sobrevivência (MAHER, 2001; NAKAGAWA, 2014).

Complementarmente, em 2020, a entidade iniciou um projeto de implementação de controles internos que resultou na criação de manuais dos processos, desenho dos fluxos das atividades e promoveu modificações no quadro de pessoal. Parte disso, foi acompanhada pela pesquisadora nas suas observações em campo, além da utilização desses documentos para aplicação do custeio ABC na FAU. Alterações na estrutura organizacional tornam-se necessárias a fim de suportar a implementação do custeio ABC (RÍOS-MANRÍQUEZ; COLOMINA; PASTOR, 2014).

O compartilhamento de informações entre as fundações de apoio é uma prática comum, principalmente nas de médio e pequeno porte, e são feitas com propósito de trocar informações sobre as formas de estruturação da organização, de processos e de procedimentos internos empregados, como observado na fala do entrevistador X2 quando questionado sobre o objetivo das visitas em outras fundações: “[...] conhecer procedimentos internos, analisar as melhores práticas [...] assim podemos implementar coisas novas para o gerenciamento da fundação” (X2, 2021).

Segundo os relatos do diretor, tem-se como exemplo o setor de expansão implementado recentemente na FAU, cuja ideia surgiu em um encontro com outra fundação de apoio que havia instaurado a expansão com o propósito de captação de projetos. Há também um trabalho de campo da entidade de visitar outras fundações de apoio para compartilhar informações sobre gestão de custos e precificação dos projetos. Devido à pandemia causada pelo covid-19, essas visitas foram reduzidas em virtude do contexto pandêmico e da alta rotatividade dos gestores.

O diretor e os coordenadores indicaram também a participação da fundação nos conselhos e nos órgãos como CONFIES e FAIPES, respectivamente, em nível federal e estadual. A importância dessa organização não se limita ao compartilhamento, mas também à forma de exercer o papel de agente político perante os órgãos governamentais, como expressa o entrevistado X2: “O objetivo é trabalhar mesmo em parceria com as fundações, inclusive, pra fortalecer as nossas ações, tanto burocráticas, quanto políticas.” (X2, 2021).

Informaram ainda que, além dos encontros presenciais, há também organizações informais por meio de grupos no WhatsApp que são utilizados para fomentar discussões, esclarecer dúvidas e compartilhar informações. A maioria dos gestores da FAU participam de grupos que envolve o seu setor com outras fundações de apoio, conforme relatam os entrevistados:

Faço, também, por exemplo, consultas referentes aos grupos que nós temos, né? Existe um grupo [...] de fundações de apoio. E, nesse grupo, a gente debate muita coisa. Às vezes, eu tenho um problema, que, até então, eu não conhecia, levo pra esse grupo pra debater, ou debato os problemas que eles têm também, pra gente tentar não parar um ao outro. (X3, 2021).

O relacionamento da fundação com suas apoiadas é regido por normas e resoluções que se diferencia quanto a sua abrangência, conforme cada instituição apoiada. Identificou-se que há uma preferência pelo uso da norma mais abrangente por possuir um maior detalhamento na governança. Quanto a essa preferência, o entrevistado X1 expõe: “porque dá muito mais segurança, mais transparência né e os riscos são... do projeto são bem menores para fundação. Mas quando não tem, a gente costuma usar a regras e experiência que nós temos da universidade...” (X1, 2021).

Segundo o relato do diretor da fundação, quanto à precificação dos projetos, percebe-se que há um desconhecimento dos coordenadores dos projetos sobre a utilização dos recursos e a precificação, visto que ainda há quem acredita que a fundação trabalha com taxas. Isso resulta em projetos que já chegam precificados (com taxas estabelecidas) que, em muitas vezes, os recursos são insuficientes para arcar com as despesas operacionais. Frente a isso, a fundação tem se mobilizado a produzir e divulgar conteúdos informacionais com propósito de mudar essa cultura nas instituições apoiadas. Este achado corrobora com o estudo de Ríos-manríquez, Colomina e Pastor (2014) que identificou a influência da cultura organizacional e do nível de conhecimento da metodologia sobre a adoção do custeio ABC. Para um bom funcionamento do sistema ABC é necessário ter-se um controle constante e o comprometimento de todos os envolvidos no processo (LEAL; COTRIM; NARDOTTO; 2016).

Nas entrevistas, verificou-se a preocupação dos colaboradores em preservar o bom relacionamento da fundação com os coordenadores de projetos para que não ocorra a rejeição de projetos, ainda que esses sejam deficitários. Isso ocorre, a fim de evitar a criação de barreiras que prejudique a gestão de projetos no futuro. Essa conduta também é percebida nos relacionamentos com representantes das apoiadas em que algumas discussões são postergadas em prol da manutenção do bom relacionamento na execução dos projetos.

Externamente, a precificação da FAU é influenciada pelas suas apoiadas quanto às normas e às exigências que são estabelecidas, e por outras fundações de apoio no que tange ao compartilhamento de informações sobre os métodos de custeio empregados. Internamente, os sistemas de informação não atendem plenamente às demandas gerenciais, atuando com limitadores na gestão de custos dos projetos.

Portanto, torna-se relevante, para a implementação do custeio ABC, que a fundação adote um sistema de informação compatível para o gerenciamento dos custos, considerando-se as atividades desenvolvidas na execução de cada projeto. Observou-se também a influência da situação financeira da fundação de apoio que leva os gestores a buscar por eficiência operacional, redução de custos, obtenção de medidas de desempenho e de informação para apoio a decisões (TOMÁS; MAJOR; PINTO, 2008).

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve por objetivo geral analisar como a gestão de custos, adotada por uma fundação de apoio às instituições de ensino, favorece ou não a aplicação do Custeio Baseado em Atividades – ABC em fundações de apoio, bem como na determinação da precificação dos serviços oferecidos. Estas instituições atuam em ambientes com preços limitados pela legislação e pelos órgãos financiadores e tem enfrentado dificuldades em realizar a DOA, além do aumento da burocracia e dos seus custos operacionais (CONFIES, 2020). A saber, a precificação dos projetos é determinada pela portaria interministerial n.º 6.170/2007 e está sujeita às deliberações e aos critérios específicos estabelecidos pelos órgãos de fomento (BRASIL, 2016; PAES, 2020).

Verificou-se no caso estudado que a gestão de custos dos projetos é realizada para fins de deliberações das solicitações, tratando-se de um acompanhamento dos custos consumidos nas respectivas rubricas dos projetos. Além disso, para aos gastos da fundação, são feitos controles gerenciados pelo sistema de informação integrado e complementado em paralelo por planilhas Excel. A entidade também realizou a implantação de controles internos que resultaram na criação de manuais e de fluxos das atividades. Nota-se que o sistema de informação não atende plenamente para fins de tomada de decisões gerenciais, atuando como limitador na gestão de custos da fundação e na adoção do método ABC (RÍOS-MANRÍQUE; COLOMINA; TOMÁS; MAJOR; PINTO, 2008; PASTOR, 2014).

A precificação dos projetos é feita mediante preenchimento da DOA. Nesse modelo, os CI são rateados aos projetos por meio do custeio absorção, sendo considerado, no divisor, uma quantidade estimada de projetos na sua respectiva portaria, que seria necessária para cobrir os gastos. Adicionalmente, há aplicação de um fator de complexidade (baixa, média ou alta) no custo de execução do projeto, o que responde ao primeiro objetivo específico deste estudo.

Na precificação dos projetos da FAU, há influências de fatores externos. Observa-se a prática comum entre fundações de apoio no compartilhamento de informações de gestão de custos e de métodos de precificação (DOA). Ademais, as exigências dos órgãos financiadores e das instituições apoiadas influenciam na adoção dos métodos de precificação. Tem-se uma busca de melhorias na alocação dos custos na DOA, influenciada pelas demandas externas e pela busca de uma maior eficiência operacional.

Além disso, os sistemas de informação utilizados e o nível de conhecimento da ferramenta pelos gestores podem desestimular a implementação do ABC na fundação de apoio.

Por isso, torna-se necessário o investimento na qualificação dos gestores e em sistemas de informação mais completos (CAETANO, 2003; RÍOS-MANRÍQUEZ; COLOMINA; PASTOR, 2014). Frente ao exposto, o segundo objetivo específico deste estudo é atendido, o qual se propôs verificar quais e como os fatores externos influenciam a gestão de custos da fundação de apoio e na precificação dos serviços oferecidos

Os resultados da pesquisa mostram que a aplicação do custeio ABC na fundação de apoio promoveu uma alocação menos arbitrária dos custos, corroborando o atendimento do critério de proporcionalidade da distribuição das despesas, requerido pela portaria interministerial n.º 6.170/2007. A partir de dados gerados pelo método ABC, pode-se identificar desempenho das atividades e dos projetos analisados, permitindo à fundação identificar também atividades que não agregam valor e implementar melhorias sobre os processos (LUNKES, 1999; MAHER, 2001; NAKAGAWA, 2014; LEAL; COTRIM; NARDOTTO; 2016). Assim, responde-se ao terceiro e último objetivo específico desta pesquisa.

Assim, o objetivo geral é atendido, visto que, os achados possibilitam concluir que os fatores internos (sistema de informação, pessoal qualificado, artefatos utilizados) e fatores externos (demandas dos órgãos de fomento e de instituições apoiadas, trocas entre fundações e exigências legislativas) sobre quais a fundação de apoio está sujeita influenciam na gestão de custos adotada por estas, podendo, assim, favorecer ou não o uso de determinados métodos de custeio. No caso abordado, verificou-se sob a FAU a influência de fatores externos na demanda por métodos de alocação de custos e precificação dos serviços mais claros e objetivos, em contraponto, que os fatores internos atuam de certa forma como limitadores na aplicação de ferramentas mais sofisticadas.

Percebeu-se que, para além dos custos de execução do projeto, a precificação precisa contemplar as necessidades de investimento e de capital de giro para manutenção das suas operações e amparo financeiro dos projetos deficitários. Como pode ser observado no projeto A e B que apresentaram resultados negativos: no caso do projeto A, a extensão do tempo de execução e a dependência de inscritos na entrada de recursos contribuíram para esse resultado. Quanto ao projeto B, verificou-se que a sua receita não foi suficiente para cobrir os gastos com MOI e CI. Destaca-se que, mesmo considerando-se a receita inicial do projeto A e a taxa máxima permitida pela FAPEMIG no projeto B, tais projetos continuariam apresentando resultados negativos, e ambos precisariam do amparo financeiro da fundação de apoio para a sua execução.

Nesse sentido, em vista a atender outras necessidades da entidade, a Fundação de Apoio e Desenvolvimento ao Ensino, Pesquisa e Extensão (FADEPE, 2022) desenvolveu uma metodologia para definição da DOA que passa a considerar como despesas, com apoios deliberativos aprovados pelo Conselho Curador, a Necessidade de Capital de Giro (NCG) da fundação e os investimentos orçado para execução no exercício corrente e/ou futuro. Assim, sugere-se para pesquisas futuras a aplicação ou a combinação de metodologias que considerem as necessidades de investimento e de capital de giro da fundação de apoio na precificação dos serviços.

Por fim, conclui-se que o custeio ABC é aplicável as fundações de apoio promovendo uma alocação mais clara e objetiva dos custos e, por consequente, uma precificação mais justa dos serviços oferecidos e deu visibilidade aos custos de complexidade presentes na execução dos projetos. As informações produzidas podem ser utilizadas pelos gestores na tomada de decisões estratégicas de forma a auxiliá-los na identificação e eliminação de atividades que não agregam valor, otimização dos processos, redução dos gastos e no alcance de vantagens competitivas. Ademais, o estudo constata que para alcance do equilíbrio financeiro e sobrevivência destas instituições outras necessidades (como de capital de giro, de investimento e para amparo financeiro de projetos deficitários) devem ser consideradas na precificação dos projetos, carecendo a este último ponto mais investigações.

Ressalta-se que a aplicação do custeio ABC na fundação de apoio foi restrita a seis projetos num quantitativo de 924 executados no ano de 2021, sobre os quais as discussões discorreram-se. E que nesse sentido, as extrapolações dos achados são limitadas às entidades e aos projetos com características semelhantes aos abordados neste estudo.

Em suma, espera-se que esta pesquisa tenha contribuído com a literatura, ao propor o uso custeio ABC em uma fundação de apoio, contribuindo com a ampliação dos estudos que ensejaram a aplicação de métodos de custeio nessas organizações. Para as Fundações de apoio, este trabalho contribui em demonstrar a aplicação do custeio ABC adaptado às suas operações, discorrendo sobre as implicações do seu uso na precificação dos projetos e do uso da ferramenta de forma estratégica.

Para os financiadores e as instituições apoiadas, a aplicação desse método realizou uma alocação mais clara e racional dos gastos operacionais e contribuiu com a otimização dos processos, atendendo às exigências normativas quanto à transparência e à proporcionalidade de apropriação dos custos. Em contrapartida, a sociedade se beneficia da otimização do uso dos recursos públicos e do papel desenvolvido pelas fundações de apoio às instituições de ensino

na execução de projetos que promovem o desenvolvimento educacional, científico, tecnológico, inovador e econômico do país.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Thomas Augusto Ferreira de. **Regime Jurídico das Fundações de Apoio:** atualizado até o decreto nº 9.283, de 07/02/2018. 1. ed. Brasília: Edição do Autor, 2018.

ALVES, Antônio Marcos dos Santos; AZEVEDO, Mário Luiz Neves de. Fundação de apoio à universidade: uma discussão sobre o conflito entre o público e o terceiro setor. **Atos de Pesquisa em Educação**, [S. l.], v. 2, n. 3, p. 486–507, set./dez. 2007. Disponível em: <https://proxy.furb.br/ojs/index.php/atosdepesquisa/article/view/758/634>. Acesso em: 06 set. 2020. <http://dx.doi.org/10.7867/1809-0354.2007v2n3p486-507>

ANDRADE, Cheila Fernandes; PADILHA, Gisele Leite; CASTRO, Tatiane Melo. **Contabilidade do Terceiro Setor: Uma Análise Sobre A Percepção Dos Contadores.** Humanidades & Inovação, [S. l.], v. 5, n. 2, jan./fev. 2018. Disponível em: <https://revista.unitins.br/index.php/humanidadeseinovacao/article/view/621>. Acesso em: 29 ago. 2020.

ATKINSON, Anthony A.; KAPLAN, Robert S.; MATSUMURA, Ella M.; YOUNG, S. M. **Management Accounting: Information for Decision Making and Strategy Execution.** 6. ed. Edinburgh, UK: Pearson Education, 2012.

BRASIL. **Decreto no 7.423, de 31 de dezembro de 2010.** Regulamenta a Lei no 8.958, de 20 de dezembro de 1994, que dispõe sobre as relações entre as instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica e as fundações de apoio, e revoga o Decreto no 5.205, de 14 de setembro de 2004. Brasília, DF. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7423.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7423.htm). Acesso em: 26 maio 2021.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Brasília, DF, 2002. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm). Acesso em: 26 maio 2021. Acesso em: 26 maio 2021.

BRASIL. **Lei nº 12.349 de 15 de dezembro de 2010.** Altera as Leis nos 8.666, de 21 de junho de 1993, 8.958, de 20 de dezembro de 1994, e 10.973, de 2 de dezembro de 2004; e revoga o § 1º do art. 2º da Lei no 11.273, de 6 de fevereiro de 2006. Brasília, DF. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2010/Lei/L12349.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Lei/L12349.htm). Acesso em: 26 maio 2021.

BRASIL. **Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014.** Estabelece o regime jurídico das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público e recíproco, mediante a

execução de atividades ou de projetos previamente estabelecidos em planos de trabalho inseridos em termos de colaboração, em termos de fomento ou em acordos de cooperação; define diretrizes para a política de fomento, de colaboração e de cooperação com organizações da sociedade civil; e altera as Leis n.º 8.429, de 2 de junho de 1992, e n.º 9.790, de 23 de março de 1999. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/CCIVIL\\_03/\\_Ato2011-2014/2014/Lei/L13019.htm](http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L13019.htm). Acesso em: 26 maio 2021.

BRASIL. **Lei Nº 13.204, de 14 de dezembro de 2015.** Altera a Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014, “que estabelece o regime jurídico das parcerias voluntárias, envolvendo ou não transferências de recursos financeiros, entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público; define diretrizes para a política de fomento e de colaboração com organizações da sociedade civil; institui o termo de colaboração e o termo de fomento; e altera as Leis n.º 8.429, de 2 de junho de 1992, e 9.790, de 23 de março de 1999”; altera as Leis n.º 8.429, de 2 de junho de 1992, 9.790, de 23 de março de 1999, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 12.101, de 27 de novembro de 2009, e 8.666, de 21 de junho de 1993; e revoga a Lei nº 91, de 28 de agosto de 1935. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 14 de dez. 2015. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2015/Lei/L13204.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13204.htm). Acesso em: 26 maio 2021.

BRASIL. **Lei Nº 13.243, de 11 de janeiro de 2016.** Dispõe sobre estímulos ao desenvolvimento científico, à pesquisa, à capacitação científica e tecnológica e à inovação e altera a Lei nº 10.973, de 2 de dezembro de 2004, a Lei nº 6.815, de 19 de agosto de 1980, a Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, a Lei nº 12.462, de 4 de agosto de 2011, a Lei nº 8.745, de 9 de dezembro de 1993, a Lei nº 8.958, de 20 de dezembro de 1994, a Lei nº 8.010, de 29 de março de 1990, a Lei nº 8.032, de 12 de abril de 1990, e a Lei nº 12.772, de 28 de dezembro de 2012, nos termos da Emenda Constitucional nº 85, de 26 de fevereiro de 2015. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 11 de jan. 2016. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/CCIVIL\\_03/\\_Ato2015-2018/2016/Lei/L13243.htm](http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/L13243.htm). Acesso: 26 maio 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União-TCU. Relatório TC 017.177/2008-2. **Acórdão 2.731/2008 – Plenário. Fiscalização de orientação centralizada: tema de maior significância ‘educação’.** Avaliação do relacionamento das Instituições Federais de Ensino Superior com suas Fundações de Apoio. Relatório de consolidação. Diversas falhas. Determinações. Recomendações. Relator: Ministro Aroldo Cedraz. 26 de novembro de 2008. Disponível em: [https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/\\*/NUMACORDAO%253A2731%2520ANOACORDAO%253A2008%2520COLEGIADO%253A%2522Plen%25C3%25A1rio%2522/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520](https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A2731%2520ANOACORDAO%253A2008%2520COLEGIADO%253A%2522Plen%25C3%25A1rio%2522/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520). Acesso em: 26 maio 2021.

BRUNI, Adriano L.; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços:** com aplicações na calculadora HP 12C e Excel. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

BOWEN, Chieh-Chen; BOWEN, William M. Content Analysis. In: MILLER, Gerald. J.; YANG, Kaifeng. **Handbook of research methods in public administration**. 2. ed. [S. l.]: CRC Press, 2007. p. 689-703.

BULGARIM, Maria Clara Cavalcante; CARVALHO, Gardênia Maria Braga de; ANDRADE, Álvaro Pereira de; CRUZ, Cássia Vanessa Olak Alvez; FRANÇA, José Antonio de; OLIVEIRA, Josimar Alcântara de; OLAK, Paulo Arnaldo; SLOMSKI, Valmor. **Caderno de Procedimentos Aplicáveis à Prestação de Contas das Entidades do Terceiro Setor (Fundações)**. Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2011.

BUSH, Sarah Sunn. When and why is civil society support “made-in-America”? Delegation to non-state actors in American democracy promotion. **The Review of International Organizations**, [S. l.], v. 11, n. 3, p. 361–385, 2016. Disponível em: <https://link.springer.com/article/10.1007/s11558-015-9234-8#citeas>. Acesso em: 06 set. 2020. <https://doi.org/10.1007/s11558-015-9234-8>

CAETANO, Valdeci José. Custeio Baseado em Atividades: proposição de modelo para aplicação em fundação de apoio. **Revista Administra - Ação**, n. 2, 2005. Disponível em: <http://revistas2.unievangelica.edu.br/index.php/administracao/article/view/343>. Acesso em: 04 ago. 2020. <https://doi.org/10.29246/2358-9868.2005v0i2>

CASA NOVA, Silvia Pereira de Castro; NOGUEIRA, Daniel Ramos; LEAL, Edvalda Araújo; MIRANDA, Gilberto José. **TCC Trabalho de Conclusão de Curso: uma abordagem leve, divertida e prática**. 1 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

CINTRA, Leandro Pinheiro; VIDIGAL, Pedro Guatimosim; BRAGA, Renato da Costa. Método de Apuração de Custos: Estudo de Caso em uma Fundação de Apoio de Minas Gerais. **Gestão e Sociedade**, [S. l.], v. 13, n. 34, p. 2736-2765, jan./abr. 2019. <https://doi.org/10.21171/ges.v13i34.2555>

COELHO, Danilo José Campos; CALLADO, Antônio André Cunha. Evidências de isomorfismo na gestão de custos de entidades sem fins lucrativos do Brasil. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, [S. l.], v. 18, p. 1–19, 2019. Disponível em: <https://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/2757>. Acesso em: 02 ago. 2020. <https://doi.org/10.16930/2237-766220192757>

CONFIES - Conselho Nacional das Fundações de Apoio às Instituições de Ensino Superior e de Pesquisa Científica e Tecnológica. **As fundações de apoio e as Instituições de Ensino Superior: Uma relação que precisa ser entendida pela sociedade**. 2015. Disponível em: <http://confies.org.br/institucional/as-fundacoes-de-apoio-e-as-instituicoes-de-ensino-superior-uma-relacao-que-precisa-ser-entendida-pela-sociedade/>. Acesso em: 15 jun. 2020.

CONFIES - Conselho Nacional das Fundações de Apoio às Instituições de Ensino Superior e de Pesquisa Científica e Tecnológica. **Orientações Gerais para as Fundações de Apoio.** Disponível em: [http://confies.org.br/institucional/wp-content/uploads/2016/01/confies\\_2016\\_caderno\\_de\\_orientacoes\\_salta\\_resolucao.pdf](http://confies.org.br/institucional/wp-content/uploads/2016/01/confies_2016_caderno_de_orientacoes_salta_resolucao.pdf). Acesso em: 26 maio 2021.

CONFIES - Conselho Nacional das Fundações de Apoio às Instituições de Ensino Superior e de Pesquisa Científica e Tecnológica. **Prestando Contas:** relatório do período de 2015 a 2018. Disponível em: [http://confies.org.br/institucional/wp-content/uploads/2018/12/prestando\\_contas\\_confies.pdf](http://confies.org.br/institucional/wp-content/uploads/2018/12/prestando_contas_confies.pdf). Acesso em: 26 maio 2021.

COSTA, Marcelo Marchesini da. Paths for improving non-profit impact on society: lessons from government–non-profit relationships in Brazil. **Development in Practice**, [S. l.], v. 29, n. 3, p. 300-313, 2018. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/09614524.2018.1546826>. Acesso em: 06 set. 2020. <https://doi.org/10.1080/09614524.2018.1546826>

CYSNE, Luciano; COSTA, Alexandre Marino. Contribuições das fundações de apoio no desenvolvimento da educação superior: resultados e perspectivas. In Colóquio Internacional sobre Gestão Universitária na América do Sul, 8., 2008, Santa Catarina. **Anais [...]**. Santa Catarina: UFSC, 2008. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/64121>. Acesso em: 04 ago. 2020.

DE SÁ, Célio Beserra; CALLADO, Antônio André Cunha. Sistema de Custeio baseado em Atividades: Um estudo realizado no âmbito de uma Empresa Prestadora de Serviços Contábeis. **ABCustos**, v. 15, n. 2, maio/ago. 2020. Disponível em: <https://revista.abcustos.org.br/abcustos/article/view/576>. Acesso em: 24 nov. 2021. <https://doi.org/10.47179/abcustos.v15i2.576>

FADEPE – FUNDAÇÃO DE APOIO E DESENVOLVIMENTO AO ENSINO, PESQUISA E EXTENSÃO. **Metodologia DOA.** Disponível em: [http://fadepe.org.br/files/portarias/Portaria\\_05-2021.pdf](http://fadepe.org.br/files/portarias/Portaria_05-2021.pdf). Acesso em: 20 jul. 2022.

FAU - FUNDAÇÃO DE APOIO UNIVERSITÁRIO. **Quem Somos.** Disponível em: <http://fau.org.br/quem-somos/>. Acesso em: 16 set. 2021.

FAU - FUNDAÇÃO DE APOIO UNIVERSITÁRIO. **Organograma.** Disponível em: <http://fau.org.br/organograma>. Acesso em: 16 set. 2021.

FAU - FUNDAÇÃO DE APOIO UNIVERSITÁRIO. **Instituições Apoiadas.** Disponível em: <http://fau.org.br/instituicoes-apoiadoras/>. Acesso em: 16 set. 2021.

FAU - FUNDAÇÃO DE APOIO UNIVERSITÁRIO. **Legislação Aplicável**. Disponível em: <http://fau.org.br/legislacao-aplicavel/>. Acesso em: 16 set. 2021.

FERNANDES, Rubem César. O que é o terceiro setor? **Revista do legislativo**, Belo Horizonte: Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais, Belo Horizonte, n. 18, p. 26-30, abr./jun. 1997. Disponível em: <https://dspace.almg.gov.br/handle/11037/1091>. Acesso em: 22 set. 2021.

FIA - FUNDAÇÃO INSTITUTO DE ADMINISTRAÇÃO. **Organização da Sociedade Civil: O que é, Tipos e Importância**. 2019. Disponível em: <https://fia.com.br/blog/organizacao-da-sociedade-civil/>. Acesso em: 26 maio 2021.

FISCHER, Rosa Maria. Lições a aprender: a crise e os investimentos sociais, **Revista USP**, São Paulo, n. 85, p. 94-109, mar./maio 2010. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/revusp/article/view/13801/0>. Acesso em: 05 set. 2020. <https://doi.org/10.11606/issn.2316-9036.v0i85p94-109>

GARRISON, John W. **Do Confronto à Colaboração: Relações entre a Sociedade Civil, o Governo e o Banco Mundial no Brasil**. Disponível em: [https://web.worldbank.org/archive/website00955A/WEB/PDF/VERS\\_\\_O\\_.PDF](https://web.worldbank.org/archive/website00955A/WEB/PDF/VERS__O_.PDF). Acesso em: 26 maio 2021.

GREENWOOD, Royston; OLIVER, Cristine; SAHLIN, Kerstin; SUDDABY, Roy. Introduction. In: GREENWOOD, Royston; OLIVER, Cristine; SUDDABY, Roy; SAHLIN, Kerstin (ed). Organizational Institutionalism. **The Sage Handbook of Organizational Institutionalism**. 1 ed. London: Sage Publications Lta, 2008, p. 1-46. <https://doi.org/10.4135/9781849200387.n1>

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HAYMAN, Rachel, LEWIS, Sarah. INTRAC's Experience of Working with International NGOs on Aid Withdrawal and Exit Strategies from 2011 to 2016. **Voluntas**, [S. l.], n. 29, p. 361–372, 2018. Disponível em: <https://link.springer.com/article/10.1007%2Fs11266-017-9901-x#citeas>. Acesso em: 06 set. 2020. <https://doi.org/10.1007/s11266-017-9901-x>

HSIEH, Hsiu-Fang; SHANNON, Sarah. Content Analysis. In: FREY, Bruce B. (ed.). **The SAGE Encyclopedia of Educational Research, Measurement, and Evaluation**. 1. ed. Thousand Oaks: SAGE Publications Lta, 2018. p. 393-394.

IBGE - INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. As Fundações Privadas e Associações Sem Fins Lucrativos No Brasil: 2016. **Estudos e Pesquisas**

**Informação Econômica**, n. 32, 2019. Disponível em:  
<https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101647.pdf>. Acesso em: 04 ago. 2020.

KING, Nigel. Using interviews in qualitative research. *In*: Cassel, Catherine; SYMON, Gillian (ed.). **Essential guide to qualitative methods in organizational research**. 1. ed. Londres: SAGE Publications Ltd, 2004, p. 11-22. <https://doi.org/10.4135/9781446280119.n2>

KING, Nigel. Using Templates in the Thematic Analysis of Text. *In*: Cassel, Catherine; SYMON, Gillian (ed.). **Essential guide to qualitative methods in organizational research**. 1. ed. Londres: SAGE Publications Ltd, 2004, p. 256-270.  
<https://doi.org/10.4135/9781446280119.n21>

KOWAL, Sabine; O'CONNELL, Daniel C. Transcription as a Crucial Step of Data Analysis. *In*: FLICK, Uwe (ed.). **The SAGE Handbook of Qualitative Data Analysis**. 1. ed. SAGE Publications Ltd, 2014, p. 64-78. <https://doi.org/10.4135/9781446282243.n5>

NARDOTTO, Jacqueline; COTRIM, Syntia Lemos; LEAL, Gislaíne Camila Lapasini. Utilização do Método de Custeio ABC como Instrumento de Gestão em uma Lanchonete de Pequeno Porte, **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 10, n. 1, jan-abr, 2016, p. 80-91. Disponível em:  
<https://www.proquest.com/openview/f97e240db3cba8ab7774f1936c184f08/1?pq-origsite=gscholar&cbl=2043071>. Acesso em: 24 nov. 2021.

LIMONGI, Bernadete; IMETON, Luciana da Silva; LAFFIN, Marcos. Sistemas de custeio utilizados por organizações do terceiro setor: estudo de multicasos em cidades catarinenses. *In*: Anais do Congresso Brasileiro de Custos, 14., João Pessoa. **Anais [...]**. João Pessoa: CBC, 2007. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1487>. Acesso em: 04 ago. 2020.

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

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2021.

MAHER, Michael. **Contabilidade de Custos: Criando valor para a administração**. Tradução: José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2001.

MACIEL, Benedito Carlos; WICHERT, Maria Aparecida de Almeida Leal; PERONI, Silvana Pischiotin; PRÓSPERO, Umbelina O. Scapim. Gestão em parceria entre uma fundação de

apoio e um hospital público universitário: análise custo-efetividade. **RAUSP Management Journal**, v. 40, n. 4, p. 342–352, out./dez. 2005. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/16860/gestao-em-parceria-entre-uma-fundacao-de-apoio-e-um-hospital-publico-universitario--analise-custo-efetividade/i/pt-br>. Acesso em: 10 jul. 2020.

MEC - MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. **Fundações de Apoio**. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/sesu-secretaria-de-educacao-superior/fundacoes-de-apoio-sesu>. Acesso em: 20 ago. 2021.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: análise e gestão**. 3. ed. São Paulo: Pearson, 2012.

MIJOČ, Josipa; PEKANOV STARČEVIĆ, Dubravka; MIJOČ, Ivo. Investigation of the relationship between contemporary cost management methods and improvement in financial performance. *Economic research-Ekonomska istraživanja*, v. 27, n. 1, p. 393-413, 2014. <https://doi.org/10.1080/1331677X.2014.966970>

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: Custeio Baseado em Atividades**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

NOWELL, Branda; ALBRECHT, Kate. A Reviewer's Guide to Qualitative Rigor. **Journal of Public Administration Research And Theory**, [S. l.], v. 29, n. 2, p. 348–363, abr. 2019. DOI: <https://doi.org/10.1093/jopart/muy052>. Disponível em: <https://academic.oup.com/jpart/article/29/2/348/5107836>. Acesso em: 15 mar. 2021. <https://doi.org/10.1093/jopart/muy052>

OLIVEIRA, Eider Arantes; GODÓI-DE-SOUSA, Edileusa. O Terceiro Setor no Brasil: avanços, retrocessos e desafios para as Organizações Sociais, **Revista Interdisciplinar de Gestão Social**, [S. l.], v. 4, n. 3, p. 181-199, 2015. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/45308/o-terceiro-setor-no-brasil--avancos--retrocessos-e-desafios-para-as-organizacoes-sociais/i/en>. Acesso: 06 set. 2020. <https://doi.org/10.9771/23172428rigs.v4i3.10976>

PAES, Jose Eduardo Sabo. **Fundações, Associações e Entidade de Interesse Social: Aspectos Jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários**. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

PATTON, Michael Quinn. **Qualitative Research e Evaluation Methods**. 4. ed. SAGE Publications Lta, 2015.

PEREIRA, Milton *et al.* (Org.) **Gestão para organizações não governamentais**. Florianópolis: Editora Tribo da Ilha, 2013.

SCAPENS, Robert W. Understanding management accounting practices: A personal journey. **The British Accounting Review**, [S. l.], v. 38, n. 1, p. 1-30, 2006. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0890838905000673>. Acesso em: 19 ago. 2021. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2005.10.002>

SLOMSKI, Valmor; REZENDE, Amaury José; CRUZ, Cássia Vanessa Olak Alves. **Contabilidade do Terceiro Setor: uma abordagem operacional: aplicável às associações, fundações, partidos políticos e organizações religiosas**. Editora Atlas SA, 2000.

RASHID, Yasir; RASHID, Ammar; WARRAICH, Muhammad Akib; SABIR, Sana Sameen; WASEEM, Ansar. Case Study Method: A Step-by-Step Guide for Business Researchers. **International Journal of Qualitative Methods**, [S. l.], v. 18, p. 1-13, 2019. Disponível em: <https://journals.sagepub.com/doi/10.1177/1609406919862424>. Acesso em: 18 mar. 2021. <https://doi.org/10.1177/1609406919862424>

RAPLEY, Tim. Sampling strategies in qualitative research. *In*: FLICK, Uwe (org.). **The SAGE Handbook of Qualitative Data Analysis**. 1 ed. SAGE Publications Ltd, 2014. p. 49-63. <https://doi.org/10.4135/9781446282243.n4>

REICHERTZ, JO. Induction, deduction, abduction. *In*: FLICK, Uwe (org.). **The SAGE Handbook of Qualitative Data Analysis**. 1 ed. SAGE Publications Ltd, 2014. p. 123-135. <https://doi.org/10.4135/9781446282243.n9>

RICHARTZ, Fernando; BORGERT, Altair; SILVA, Ráriton. Estruturação de um modelo de custeio híbrido para uma fundação de apoio universitária. **Revista Gestão Universitária na América Latina - GUAL**, Florianópolis, v. 4, n. 3, p. 21-43, set/dez. 2011. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/gual/article/view/1983-4535.2011v4n3p21/21978>. Acesso em: 02 ago. 2020. <https://doi.org/10.5007/1983-4535.2011v4n3p21>

RÍOS-MANRÍQUEZ, Martha; COLOMINA, Clara I. Munoz; 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. <https://doi.org/10.1016/j.estger.2014.02.014>

ROCHA, J. C. O papel das fundações de apoio no contexto das universidades públicas no Brasil. **Âmbito Jurídico**, n. 100, 1 maio 2012. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/edicoes/revista-100/o-papel-das-fundacoes-de-apoio-no-contexto-das-universidades-publicas-no-brasil/>. Acesso em: 26 maio 2021.

TENÓRIO, G. Fernando (org.). **Gestão de ONGs: Principais funções gerenciais**. 11. Ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009.

TOMÁS, Alexandre; MAJOR, Maria João; PINTO, José Castro. Activity-based costing and management (ABC/M) nas 500 maiores empresas em Portugal. **Contabilidade e Gestão**, n. 6, p. 33-66, 2008. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10071/14337>. Acesso em: 24 nov. 2021.

ONU - Organizações das Nações Unidas. **Handbook of national accounting: handbook on non-profit institutions in the system of national accounts**. NewYork: United Nations, Statistics Division, 2003. 316 p. (Studies in methods. Series F, n. 91). Disponível em: [https://unstats.un.org/unsd/publication/seriesf/seriesf\\_91e.pdf](https://unstats.un.org/unsd/publication/seriesf/seriesf_91e.pdf). Acesso em: ago. 2020.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.

YIN, Robert K. **Pesquisa Qualitativa: do início ao fim**. Reimpressão 2017. Porto Alegre: Penso, 2016.

## APÊNDICE A - Roteiro I de Entrevista

Aplicação: Estudo de Caso e Entrevistas Complementares

Respondentes: diretor, gestor ou colaborador da fundação de apoio.

### **Antes da Entrevista**

Apresentação da Pesquisa

Apresentação do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido

### **1ª Parte: Caracterização do Participante**

Gênero do participante: ( ) Masculino ( ) Feminino ( ) Outro \_\_\_\_\_

Idade do participante: \_\_\_\_\_

Qual o seu nível de formação(titularidade)? \_\_\_\_\_

Você poderia falar sobre a sua experiência profissional?

Trabalhou em outras fundações ou outras entidades do 3º setor?

Tempo de experiência:

Você poderia falar sobre a sua carreira profissional dentro da fundação?

Cargo atual e já desempenhado:

Função e responsabilidades:

Tempo do colaborador na fundação:

### **2ª Parte: Caracterização da Fundação de Apoio**

Quantas instituições são apoiadas pela fundação? \_\_\_\_\_

Como a fundação está organizada estruturalmente?

Setores, conselhos e comissões:

Hierarquia:

Quais os serviços são oferecidos pela fundação?

Quais os principais tipos de projetos (pesquisa, extensão, ensino ou outros) são gerenciados pela fundação (em volume e faturamento)?

Quais as principais fontes (público e privado) de financiamento dos projetos?

Nos últimos 5 anos, a fundação de apoio apresentou resultado superavitário/deficitário?

Se deficitário, foi identificado ao que se deveu (causadores)?

### **3ª Parte: Sobre a Gestão de Custos e Precificação da Fundação de Apoio**

#### **3.1 Gestão de Custos na Fundação de Apoio**

##### **1. Como a fundação gerencia os custos dos projetos?**

Captar: artefatos gerenciais utilizados

Captar: processos de gerenciamento

Captar: como e quem toma as decisões gerenciais

##### **2. A fundação utiliza algum sistema de informação gerencial? Caso sim, qual e como esse sistema é gerenciado e adotado pelos setores? (Por módulo? Geral?)**

Captar: quais as informações gerenciais são disponibilizadas no sistema

Captar: adoção do sistema pelos setores da fundação

**3. É usado algum sistema no gerenciamento dos custos (*software*)? De que forma?**

Captar: quais as informações de custos são disponibilizadas no sistema

Captar: quais as informações de custos são utilizadas

**4. Quais tipos de metodologias e de relatórios gerenciais a fundação utiliza para fazer a gestão de custos? Poderia dar exemplos de como o artefato é utilizado (perguntar sobre os principais)?**

Captar: quais artefatos gerenciais estão institucionalizados

Captar: quais artefatos gerenciais são usados

Captar: os artefatos atendem as necessidades da fundação

**5. Em relação ao método de custeio (caso utilize algum método), o que motivou a entidade a adotá-lo? Poderia dar exemplo de como as informações geradas pelo método de custeio são utilizadas.**

Captar: os motivos que levaram escolher a(as) metodologia(s) de custeio

Captar: se atender as necessidades da fundação

Captar: se há limitações na sua aplicação

**6. Você conhece o método de Custeio Baseado em Atividades (custeio ABC)? Se sim, considera se esse método pode ser aplicado na fundação?**

Captar: o quanto conhece dessa ferramenta de custeio

Captar: se percebe vantagens no uso do custeio ABC na fundação

Captar: empecilhos para a implantação do custeio ABC na fundação

**7. Qual periodicidade a equipe (coordenadores dos setores) se reúnem para discutir a gestão de custos e quais relatórios são utilizados?**

Captar: a importância percebida da gestão de custos

Captar: quais artefatos gerenciais são utilizados

**8. Nessas reuniões, quais os principais pontos de pauta são discutidos quanto à gestão de custos dos projetos? Como as decisões são tomadas?**

Captar: a importância percebida da gestão de custos

Captar: como os artefatos gerenciais são usados

### **3.2 Precificação na Fundação de Apoio**

**9. Quais documentos relacionados ao projeto são avaliados no processo de precificação? Você poderia dar exemplo de como esses documentos são solicitados e utilizados pela fundação?**

Captar: quais documentos são requeridos (plano de trabalho, planilha orçamentária, etc.)

Captar: como ocorre a comunicação externa

**10. Como e por quem é feito a precificação dos projetos gerenciados pela fundação? São percebidas diferenças entre os projetos quanto à precificação?**

Captar: processo de precificação

Captar: diferenças na precificação de projetos distintos

Captar: metodologia adotada para a precificação

Captar: como e quem faz o preenchimento da DOA's e outros relatórios

Captar: como é feito o calculado a taxa administrativa

**11. É feito o acompanhamento dos custos do projeto durante sua execução? São adotados procedimentos de ajustes caso os custos indiretos ultrapassem o estimado?**

Captar: controle dos custos por projeto

Captar: controles internos e ferramentas utilizadas

**12. Na prestação de conta final dos projetos, é realizado o confronto dos custos operacionais previstos com a execução das atividades realizadas no projeto? De que forma é realizado?**

Captar: se mede o desempenho operacional do projeto

**13. Como a entidade (universidades, institutos tecnológicos...) apoiada e o órgão de fomento percebe a precificação feita pela fundação de apoio?**

Captar: pressões externas por eficiência

Captar: pressões externas institucionais

**14. Como você percebe a relação da universidade com a fundação? Existem normas internas para a gestão financeira e de custos dos projetos? Qual o formato?**

Captar: pressões externas por eficiência

Captar: pressões externas institucionais

Captar: como ocorre a comunicação externa

Captar: percepção sobre as normas internas

**15. A entidade participa de alguma associação ou conselho ligado às fundações de apoio? Qual o objetivo dessas instituições?**

Captar: pressões externas institucionais

Captar: como ocorre a comunicação externa

**16. Entre as fundações de apoio, há um compartilhamento de informações? Como que ocorre? Há um trabalho da entidade para estabelecer essas conexões/relações? De que forma?**

Captar: como ocorre a comunicação externa

Captar: pressões externas institucionais

**Gostaria de comentar sobre mais algum ponto/aspecto discutido?**

## APÊNDICE B - Roteiro II de Entrevista

Aplicação: Estudo de Caso

Respondentes: gestores e colaboradores de todos os setores da fundação de apoio.

### **Antes da Entrevista**

Apresentação da Pesquisa

Apresentação do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido

### **1ª Parte: Caracterização do Participante**

Gênero do participante: ( ) Masculino ( ) Feminino ( ) Outro \_\_\_\_\_

Idade do participante: \_\_\_\_\_

Qual o seu nível de formação(titularidade)?

Você poderia falar sobre a sua experiência profissional?

Trabalhou em outras fundações ou outras entidades do 3º setor?

Tempo de experiência:

Você poderia falar sobre a sua carreira profissional dentro da fundação?

Cargo atual e já desempenhado:

Função e responsabilidades:

Tempo do colaborador na fundação:

### **2ª Parte: Sobre os setores da fundação de apoio**

**2.1 Caracterização do setor:** \_\_\_\_\_

#### **1. Como o setor está estruturado?**

Captar: posição no organograma

Captar: hierarquia interna do setor

Captar: distribuição e funções do pessoal

#### **2. Quais são os procedimentos internos do setor?**

Captar: se possui fluxos/manuais/formulários/documentos de operacionalização

Captar: onde é disponibilizado e quem possui acesso às informações

Captar: se esses documentos são de fato utilizados

#### **3. A fundação utiliza um sistema de informação gerencial? Quais informações são utilizadas pelo setor?**

Captar: se o sistema gerencial atende às necessidades do setor

Captar: se o setor utiliza de todas as informações disponíveis

#### **4. Comente sobre o fluxo de atividades no setor?**

Captar: rotina do setor

Captar: origem das demandas e do processo das atividades

#### **5. Quais as atribuições do setor no organograma da fundação?**

Captar: atividades mais relevantes

Captar: atividades desempenhadas

**6. Como é feita a gestão das atividades/tarefas aos colaboradores?**

Captar: distribuição e compartilhamento de atividades

Captar: gestão e controle das demandas

**7. Quando o setor tem ciência da entrada de um novo projeto? O setor realiza a programação das atividades? Há um cronograma estabelecido?**

Captar: controles internos e ferramentas utilizadas

Captar: como ocorre a comunicação interna

**8. Como é realizado o acompanhamento/apoio na execução das atividades vinculadas aos projetos?**

Captar: processo das atividades

Captar: relação com outros setores da fundação

**9. Na prestação de conta final dos projetos é realizada o confronto dos custos operacionais estimados com a execução das atividades realizadas no projeto? De que forma é realizado?**

Captar: artefatos gerenciais utilizados

Captar: controles internos e ferramentas utilizadas

**10. Como percebe a relação da fundação com a universidade e/ou entidades apoiadas?**

Captar: pressões externas por eficiência

Captar: pressões externas institucionais

Captar: como ocorre a comunicação externa

**3ª Parte: Levantamento dos processos dos projetos selecionados para análise**

Considerando-se os projetos selecionados para análise, esses projetos e as informações acima descritas serão apresentados aos entrevistados.

**11. Descreva o processo de execução das atividades levantadas nos projetos**

Captar: o processo das atividades

Captar: o tempo de execução

Captar: quem as realiza

Captar: a complexidade

Captar: a periodicidade

Captar: os custos das atividades

Captar: os direcionadores de custo

**Gostaria de comentar sobre mais algum ponto/aspecto discutido?**

## APÊNDICE C – Parecer do Comitê de Ética em Pesquisa com Seres Humanos da Universidade Federal de Uberlândia



UNIVERSIDADE FEDERAL DE  
UBERLÂNDIA/MG



### PARECER CONSUBSTANCIADO DO CEP

#### DADOS DO PROJETO DE PESQUISA

**Título da Pesquisa:** Gestão de Custos e a Precificação nas Fundações de Apoio Universitárias: Uma Proposta de Aplicação do Custeio Baseado em Atividades

**Pesquisador:** Edvalda Araujo Leal

**Área Temática:**

**Versão:** 1

**CAAE:** 51052421.0.0000.5152

**Instituição Proponente:** FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**Patrocinador Principal:** Financiamento Próprio

#### DADOS DO PARECER

**Número do Parecer:** 4.971.845

#### **Apresentação do Projeto:**

Conforme apresenta o protocolo: O projeto de pesquisa intitulado "gestão de custos e a precificação nas fundações de apoio universitárias: uma proposta de aplicação do custeio baseado em atividades" trata-se de um Projeto de pesquisa do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, área de concentração de Controladoria, da Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia.

Apresenta uma contextualização sobre as Organizações do Terceiro Setor e Fundações de Apoio e Contabilidade de Custos e Abordagens que afetam a Precificação.

Nesse contexto, ressaltam que as fundações de apoio, objeto de análise desta pesquisa, constituem-se de regime de direito privado (sem finalidade lucrativa), mas no exercício de sua finalidade, se reveste de caráter público. E, por gerenciarem recursos públicos, tais instituições vivenciam uma situação peculiar: estão sujeitas a maiores imposições legais, exposição de preocupações quanto ao desempenho das suas funções gerenciais e levantamento de críticas pelo poder público e por estudiosos da área quanto a custo-efetivo deste modelo de gestão estabelecido na parceria pública-privada.

A justificativa do projeto de pesquisa ocorre pelo fato de ser com as Fundações de apoio e apresentará o formato da gestão de custos nestas organizações e, principalmente, demonstrar a implementação do método de custeio adaptado às suas operações. Ao passo que possuir informações gerenciais para a análise das operações e dos custos pode auxiliar aos gestores

## APÊNDICE D - Alocação dos Custos ao Projeto B

<b>COD</b>	<b>Atividade</b>	<b>Ocorrência</b>	<b>Custo R\$ - Complexidade 2: Média</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Custo por Atividade</b>
3	Cadastro e Registro do Projeto	1 vez	R\$ 58,96	1	R\$ 58,96
6	Gestão Financeira do Projeto	Mensal	R\$ 36,49	22	R\$ 802,69
8a	Acompanhamento das Entradas de Recursos do Projeto - Convênio	Conf. Demanda	R\$ 10,96	1	R\$ 10,96
8b	Repasse dos Recursos do Projeto - Convênio	Conf. Demanda	R\$ 61,78	1	R\$ 61,78
12a	Cadastro de Bolsista/Pesquisador	1 vez	R\$ 5,22	2	R\$ 10,44
12d	Solicitação de Pagamento de Pesquisador (individual)	Conf. Demanda	R\$ 1,25	32	R\$ 40,08
12e	Pagamento de Pesquisadores (geral - via borderô)	Conf. Demanda	R\$ 16,84	23	R\$ 387,25
18	Compra de Passagens	Conf. Demanda	R\$ 90,19	3	R\$ 270,56
20	Adiantamento para Execução de Viagens (estadia, alimentação, locomoção, etc.)	Conf. Demanda	R\$ 25,90	3	R\$ 77,70
22	Reembolsos de Compras/Outros	Conf. Demanda	R\$ 18,37	1	R\$ 18,37
52	Prestação de Contas - FAPEMIG/Extensão	1 vez	R\$ 751,47	1	R\$ 751,47
57	Encerramento do Projeto	1 vez	R\$ 31,31	1	R\$ 31,31
<b>Custo Total das Atividades</b>					<b>R\$ 2.521,56</b>
MOI	Mão de Obra Indireta (MOI)	Mensal	R\$ 75,81	22	R\$ 1.667,85
CI	Custo Indireto (CI)	Mensal	R\$ 47,76	22	R\$ 1.050,72
<b>Custo Total do Projeto pelo Custeio ABC</b>					<b>R\$ 5.240,13</b>

Fonte: Elaborado pela autora segundo dados da pesquisa.

## APÊNDICE E - Alocação dos Custos ao Projeto C

<b>COD</b>	<b>Atividade</b>	<b>Ocorrência</b>	<b>Custo R\$ - Complexidade 2: Média</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Custo por Atividade</b>
3	Cadastro e Registro do Projeto	1 vez	R\$ 58,96	1	R\$ 58,96
6	Gestão Financeira do Projeto	Mensal	R\$ 36,49	14	R\$ 510,80
8a	Acompanhamento das Entradas de Recursos do Projeto - Convênio	Conf. Demanda	R\$ 10,96	9	R\$ 98,63
8b	Repasse dos Recursos do Projeto - Convênio	Conf. Demanda	R\$ 61,78	8	R\$ 494,27
12a	Cadastro de Bolsista/Pesquisador	1 vez	R\$ 5,22	19	R\$ 99,15
12b	Solicitação de Pagamento de Bolsista (individual)	Conf. Demanda	R\$ 1,25	121	R\$ 151,55
12c	Pagamento dos Bolsistas (geral - via borderô)	Conf. Demanda	R\$ 16,84	22	R\$ 370,41
12d	Solicitação de Pagamento de Pesquisador (individual)	Conf. Demanda	R\$ 1,25	110	R\$ 137,77
12e	Pagamento de Pesquisadores (geral - via borderô)	Conf. Demanda	R\$ 16,84	18	R\$ 303,06
32	Compra Direta de Bens Comuns	Conf. Demanda	R\$ 125,89	11	R\$ 1.384,75
34	Compra por Inexigibilidade de Licitação de Bens Comuns	Conf. Demanda	R\$ 341,09	15	R\$ 5.116,40
38	Compra por Importação Formal de Bens Comuns	Conf. Demanda	R\$ 272,73	3	R\$ 818,19
42	Compra Direta de Serviços Nacionais	Conf. Demanda	R\$ 151,98	2	R\$ 303,96
56	Prestação de Contas - Outros convênios	Conf. Demanda	R\$ 1.252,44	1	R\$ 1.252,44
57	Encerramento do Projeto	1 vez	R\$ 31,31	1	R\$ 31,31
<b>Custo Total das Atividades</b>					<b>R\$ 11.131,66</b>
MOI	Mão de Obra Indireta (MOI)	Mensal	R\$ 75,81	14	R\$ 1.061,36
CI	Custo Indireto (CI)	Mensal	R\$ 47,76	14	R\$ 668,64
<b>Custo Total do Projeto pelo Custeio ABC</b>					<b>R\$ 12.861,66</b>

Fonte: Elaborado pela autora segundo dados da pesquisa.

## APÊNDICE F - Alocação dos Custos ao Projeto D

<b>COD</b>	<b>Atividade</b>	<b>Ocorrência</b>	<b>Custo R\$ - Complexidade 3: Alta</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Custo por Atividade</b>
3	Cadastro e Registro do Projeto	1 vez	R\$ 135,67	1	R\$ 135,67
6	Gestão Financeira do Projeto	Mensal	R\$ 36,49	59	R\$ 2.152,66
7	Gestão do Fluxo de Caixa do Projeto	Conf. Demanda	R\$ 202,86	1	R\$ 202,86
8a	Acompanhamento das Entradas de Recursos do Projeto - Convênio	Conf. Demanda	R\$ 15,66	4	R\$ 62,62
8b	Repasse dos Recursos do Projeto - Convênio	Conf. Demanda	R\$ 61,78	2	R\$ 123,57
28	Compra por Licitação de Bens Permanente/Imobilizado	Conf. Demanda	R\$ 1.005,90	2	R\$ 2.011,80
30	Compra por Importação Formal de Bens Permanente/Imobilizado	Conf. Demanda	R\$ 327,96	6	R\$ 1.967,75
42	Compra Direta de Serviços Nacionais	Conf. Demanda	R\$ 160,88	2	R\$ 321,75
44	Compra por Inexigibilidade de Licitação de Serviços Nacionais	Conf. Demanda	R\$ 374,14	1	R\$ 374,14
56	Prestação de Contas - Outros convênios	Conf. Demanda	R\$ 1.878,66	1	R\$ 1.878,66
57	Encerramento do Projeto	1 vez	R\$ 62,62	1	R\$ 62,62
<b>Custo Total das Atividades</b>					<b>R\$ 9.294,11</b>
MOI	Mão de Obra Indireta (MOI)	Mensal	R\$ 94,76	59	R\$ 5.591,08
CI	Custo Indireto (CI)	Mensal	R\$ 59,70	59	R\$ 3.522,31
<b>Custo Total do Projeto pelo Custeio ABC</b>					<b>R\$ 18.407,49</b>

Fonte: Elaborado pela autora segundo dados da pesquisa.

## APÊNDICE G - Alocação dos Custos ao Projeto E

<b>COD</b>	<b>Atividade</b>	<b>Ocorrência</b>	<b>Custo R\$ - Complexidade 3: Alta</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Custo por Atividade</b>
3	Cadastro e Registro do Projeto	1 vez	R\$ 135,67	1	R\$ 135,67
6	Gestão Financeira do Projeto	Mensal	R\$ 36,49	27	R\$ 985,12
7	Gestão do Fluxo de Caixa do Projeto	Conf. Demanda	R\$ 202,86	1	R\$ 202,86
8a	Acompanhamento das Entradas de Recursos do Projeto - Convênio	Conf. Demanda	R\$ 15,66	24	R\$ 375,73
8b	Repasso dos Recursos do Projeto - Convênio	Conf. Demanda	R\$ 61,78	20	R\$ 1.235,68
12a	Cadastro de Bolsista/Pesquisador	1 vez	R\$ 5,22	17	R\$ 88,71
12d	Solicitação de Pagamento de Pesquisador (individual)	Conf. Demanda	R\$ 1,25	237	R\$ 296,83
12e	Pagamento de Pesquisadores (geral - via borderô)	Conf. Demanda	R\$ 16,84	37	R\$ 622,97
14	Contratação e Pagamento de PJ/MEI	Conf. Demanda	R\$ 56,82	1	R\$ 56,82
16	Contratação e Pagamento de Outras PF	Conf. Demanda	R\$ 40,63	28	R\$ 1.137,70
18	Compra de Passagens	Conf. Demanda	R\$ 96,19	16	R\$ 1.539,00
20	Adiantamento para Execução de Viagens (estadia, alimentação, locomoção, etc.)	Conf. Demanda	R\$ 31,90	30	R\$ 957,10
22	Reembolsos de Compras/Outros	Conf. Demanda	R\$ 24,37	3	R\$ 73,12
24	Compra Direta de Bens Permanente/Imobilizado	Conf. Demanda	R\$ 178,25	33	R\$ 5.882,30
26	Compra por Inexigibilidade de Licitação de Bens Permanente/Imobilizado	Conf. Demanda	R\$ 391,51	1	R\$ 391,51
30	Compra por Importação Formal de Bens Permanente/Imobilizado	Conf. Demanda	R\$ 327,96	3	R\$ 983,88
32	Compra Direta de Bens Comuns	Conf. Demanda	R\$ 160,88	9	R\$ 1.447,90
38	Compra por Importação Formal de Bens Comuns	Conf. Demanda	R\$ 310,58	1	R\$ 310,58
42	Compra Direta de Serviços Nacionais	Conf. Demanda	R\$ 160,88	10	R\$ 1.608,77
50	Compra por Importação Ciência Fácil de Serviços no Exterior	Conf. Demanda	R\$ 252,67	1	R\$ 252,67
56	Prestação de Contas - Outros convênios	Conf. Demanda	R\$ 1.878,66	1	R\$ 1.878,66
57	Encerramento do Projeto	1 vez	R\$ 62,62	1	R\$ 62,62
<b>Custo Total das Atividades</b>					<b>R\$ 20.526,20</b>
MOI	Mão de Obra Indireta (MOI)	Mensal	R\$ 94,76	27	R\$ 2.558,63
CI	Custo Indireto (CI)	Mensal	R\$ 59,70	27	R\$ 1.611,91
<b>Custo Total do Projeto pelo Custeio ABC</b>					<b>R\$ 24.696,74</b>

Fonte: Elaborado pela autora segundo dados da pesquisa.

## APÊNDICE H - Alocação dos Custos ao Projeto F

<b>COD</b>	<b>Atividade</b>	<b>Ocorrência</b>	<b>Custo R\$ - Complexidade 3: Alta</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Custo por Atividade</b>
4	Cadastro e Registro do Projeto - Petrobras	1 vez	R\$ 386,16	1	R\$ 386,16
6	Gestão Financeira do Projeto	Mensal	R\$ 36,49	42	R\$ 1.532,40
7	Gestão do Fluxo de Caixa do Projeto	Conf. Demanda	R\$ 202,86	1	R\$ 202,86
10	Acompanhamento dos Recursos do Projeto - Petrobras	Conf. Demanda	R\$ 6,26	4	R\$ 25,05
10b	Repasse dos Recursos do Projeto - Petrobras	Conf. Demanda	R\$ 61,78	7	R\$ 432,49
11	Remanejamento de Recursos - Petrobras	Conf. Demanda	R\$ 116,79	5	R\$ 583,95
12a	Cadastro de Bolsista/Pesquisador	1 vez	R\$ 5,22	33	R\$ 172,21
12b	Solicitação de Pagamento de Bolsista (individual)	Conf. Demanda	R\$ 1,25	295	R\$ 369,47
12c	Pagamento dos Bolsistas (geral - via borderô)	Conf. Demanda	R\$ 16,84	48	R\$ 808,17
12d	Solicitação de Pagamento de Pesquisador (individual)	Conf. Demanda	R\$ 1,25	109	R\$ 136,52
12e	Pagamento de Pesquisadores (geral - via borderô)	Conf. Demanda	R\$ 16,84	47	R\$ 791,33
13a	Contratação e Rescisão de Celetista atuante no Projeto	1 vez	R\$ 190,05	8	R\$ 1.520,39
13b	Controle e Pagamento de Celetista atuante no Projeto	Mensal	R\$ 115,30	245	R\$ 28.248,39
19	Compra de Passagens - Petrobras	Conf. Demanda	R\$ 85,39	9	R\$ 768,47
21	Adiantamento para Execução de Viagens (estadia, alimentação, locomoção, etc.) - Petrobras	Conf. Demanda	R\$ 21,10	9	R\$ 189,91
25	Compra Direta de Bens Permanente/Imobilizado - Petrobras	Conf. Demanda	R\$ 167,45	29	R\$ 4.856,03
27	Compra por Inexigibilidade de Licitação de Bens Permanente/Imobilizado - Petrobras	Conf. Demanda	R\$ 380,71	2	R\$ 761,41
29	Compra por Licitação de Bens Permanente/Imobilizado - Petrobras	Conf. Demanda	R\$ 995,10	1	R\$ 995,10
31	Compra por Importação Formal de Bens Permanente/Imobilizado - Petrobras	Conf. Demanda	R\$ 317,16	11	R\$ 3.488,73
33	Compra Direta de Bens Comuns - Petrobras	Conf. Demanda	R\$ 150,08	167	R\$ 25.062,55

continua

<b>COD</b>	<b>Atividade</b>	<b>Ocorrência</b>	<b>Custo R\$ - Complexidade 3: Alta</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Custo por Atividade</b>
35	Compra por Inexigibilidade de Licitação de Bens Comuns - Petrobras	Conf. Demanda	R\$ 363,33	20	R\$ 7.266,66
39	Compra por Importação Formal de Bens Comuns - Petrobras	Conf. Demanda	R\$ 299,78	19	R\$ 5.695,87
41	Compra por Importação Ciência Fácil de Bens Comuns - Petrobras	Conf. Demanda	R\$ 308,47	9	R\$ 2.776,23
43	Compra Direta de Serviços Nacionais - Petrobras	Conf. Demanda	R\$ 150,08	73	R\$ 10.955,48
54	Prestação de Contas Parcial - Petrobras	Conf. Demanda	R\$ 2.661,44	3	R\$ 7.984,32
55	Prestação de Contas Final - Petrobras	1 vez	R\$ 3.287,66	1	R\$ 3.287,66
57	Encerramento do Projeto	1 vez	R\$ 62,62	1	R\$ 62,62
<b>Custo Total das Atividades</b>					<b>R\$ 109.360,42</b>
MOI	Mão de Obra Indireta (MOI)	Mensal	R\$ 94,76	42	R\$ 3.980,09
CI	Custo Indireto (CI)	Mensal	R\$ 59,70	42	R\$ 2.507,41
<b>Custo Total do Projeto pelo Custeio ABC</b>					<b>R\$ 115.847,91</b>

Fonte: Elaborado pela autora segundo dados da pesquisa.