

O SISTEMA DE OVERHEAD COMO APOIO À GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS DA FUNDAÇÃO INSTITUTO DE ADMINISTRAÇÃO – FIA

MARIA CRISTINA VALENZUELA COSTA
FUNDAÇÃO INSTITUTO DE ADMINISTRAÇÃO - FIA
tinavalenz@yahoo.com.br

RODRIGO PINTO DOS SANTOS
FUNDAÇÃO INSTITUTO DE ADMINISTRAÇÃO - FIA
rodrigols9@yahoo.com.br

Introdução

Considerando o cenário global de crescente competitividade nos mercados, é observado o constante esforço que as organizações realizam para obter destaque entre suas concorrentes, por meio da busca de reais vantagens competitivas e de ferramentas que possibilitem um aumento das suas margens operacionais, a pesquisa se propôs investigar de que forma o uso de um Sistema de overhead pode apoiar os objetivos da entidade e estar de acordo com a sua finalidade de forma eficiente.

Contexto Investigado

Em um ambiente tão dinâmico e competitivo, as organizações têm se focado no alcance de vantagens competitivas, tendo como objetivo o destaque sobre os seus concorrentes por meio do seu desempenho, o presente trabalho pretendeu contribuir com a discussão sobre o uso de estratégias de custos utilizadas em Fundações, fornecendo subsídios para que seus dirigentes consigam compreender, correlacionar e comparar de melhor forma as estratégias da organização aliadas a um sistema de gestão de custos.

Diagnóstico da Situação-Problema

Este estudo teve a finalidade de verificar o uso do overhead como metodologia de custos utilizada na FIA, escolhido como uma das ferramentas da Gestão Estratégica de Custos que, com base nos seus resultados, permite alinhar as atividades da Fundação aos próprios objetivos da entidade. Para tanto, foi realizado em primeiro lugar o levantamento bibliográfico pertinente, como base para o entendimento da realidade do tema formulado.

Intervenção Proposta

Realizar uma gestão de custos adequada em uma organização pode influenciar de maneira positiva seu desempenho. Este trabalho tem como objetivo verificar como o uso do sistema de overhead - como método de apoio de custos indiretos – trabalha em favor da gestão estratégica e financeira de uma Fundação educacional. Para tanto, foi realizada a pesquisa bibliográfica pertinente, foi escolhida a FIA como unidade de estudo, o levantamento das informações da entidade e a posterior análise de tais dados.

Resultados Obtidos

Identificou-se o funcionamento da estratégia de custos empregada pela instituição que utiliza com eficiência as ferramentas disponíveis, adequando-as com base nas suas necessidades gerenciais de informação e de controle, possibilitando o desenho de um sistema de gestão de custos que conjuga diversos métodos de custeio, gerando um sistema “híbrido” totalmente adaptado à entidade e que tem como ferramenta fundamental o método de overhead como instrumento de apoio à Gestão Estratégica da Fundação.

Contribuição Tecnológica-Social

O trabalho pretende contribuir com o aumento dos estudos sobre as Fundações tão escassos e com a discussão sobre a implementação de estratégias de custos utilizadas em Fundações de direito privado, fornecendo subsídios para que dirigentes consigam compreender, correlacionar e comparar as estratégias da organização aliadas a um sistema de gestão de custos que trabalhe em prol dos objetivos dessas instituições, que primam por princípios de transparência, sustentabilidade e compromisso social.

O SISTEMA DE *OVERHEAD* COMO APOIO À GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS DA FUNDAÇÃO INSTITUTO DE ADMINISTRAÇÃO – FIA

Introdução

Considerando o atual cenário global de crescente competitividade nos mercados – especialmente a partir do século XX (Machado e Souza, 2006, p. 45), é observado o constante esforço que as organizações realizam para obter destaque entre suas concorrentes, por meio da busca de reais vantagens competitivas e de ferramentas que possibilitem um aumento das suas margens operacionais para o atingimento das suas missões.

Ao mesmo tempo, no Brasil, assim como em outros países, é possível perceber o crescimento do chamado “Terceiro Setor”, convivendo com os dois setores tradicionais: o Primeiro Setor, no qual a origem e a destinação dos seus recursos são públicas e corresponde às ações do Estado, e o Segundo Setor, que corresponde ao capital privado, e no qual a aplicação dos recursos é revertida em benefícios privados.

O Terceiro Setor se encontra na esfera de atuação pública não-estatal, e é formado a partir de iniciativas privadas, voluntárias, sem fins lucrativos e no sentido do bem comum, segundo Serra, Figueiredo e Almeida (2013, p. 234). Desta forma, estatística e conceitualmente há um conjunto diversificado de organizações, no qual se incluem instituições não governamentais, fundações e institutos empresariais, associações comunitárias, entidades assistenciais e filantrópicas, assim como várias outras organizações sem fins lucrativos (AS/GESET, 2010), o que quer dizer que seus excedentes financeiros não são distribuídos como lucros e dividendos para seus dirigentes, e devem ser reinvestidos de forma integral em suas operações e finalidades.

Para Scarpin e Santos (2012, p. 9 e 10), uma das principais dificuldades das Entidades do Terceiro Setor é a escolha e a aplicação de instrumentos eficazes e coerentes com as especificidades do setor e, portanto, é necessária uma correta análise para que as ferramentas utilizadas na entidade sejam eficientes e estejam em linha com seus objetivos, sejam estes para fins de resultados internos ou de prestação de contas à sociedade.

De acordo com Paes (2013, p. 231), inseridas neste Setor, encontram-se as Fundações privadas, as quais podem exercer atividades econômicas, sempre que os seus resultados trabalhem em prol dos seus objetivos estatutários. Estas instituições destinam um patrimônio à realização de objetivos sociais e, ao mesmo tempo, enfrentam grandes desafios ao se encontrarem imersas num mercado competitivo e, portanto, é fundamental para sua sobrevivência a busca pelo aprimoramento e cumprimento dos seus planos estratégicos.

As Fundações, em sua maioria instituições prestadoras de serviços, devem analisar especialmente o manejo dos custos indiretos – já que representam uma parte importante das aplicações de recursos destas organizações-, por meio do uso de sistemas de custeio, associando a gestão de custos aos processos decisórios por intermédio de informações precisas que influenciam de forma direta o resultado das operações destas entidades (HASHIMOTO, 2009, p. 7).

Incluída nos instrumentos de gestão, encontra-se a Gestão Estratégica de Custos. Scarpin e Santos (2012, p. 9) citam a necessidade de que os gestores tenham à sua disposição informações relevantes e pertinentes relacionadas aos controles internos referentes a tal gestão, de modo que os dados contribuam para melhorar o desempenho da organização.

Segundo Xavier *et al.*, (2014, p. 344) dentro da Gestão de Custos e incluída nos métodos de custeio, encontra-se o *overhead*, que está relacionado aos custos gerais ou administrativos, os quais são alocados para cada tipo de projeto pela organização executora e são calculados como um percentual dos custos indiretos.

Considerando as informações anteriores, o presente trabalho se propôs investigar os sistemas de Gestão Estratégica de Custos existentes na Fundação Instituto de Administração,

e, especificamente, manifestar de que forma o uso de um Sistema de *overhead* pode apoiar os objetivos da entidade e estar de acordo com a sua finalidade de forma eficiente.

Contexto Investigado

Segundo Gil (2010, p. 6-10), toda pesquisa se inicia com algum tipo de problema e de indagação e pode ser determinado por razões de ordem prática ou de ordem intelectual. Neste caso, foram formuladas a situação problema e a questão de pesquisa para verificar o uso de uma determinada ferramenta de Gestão de Custos, e cuja resposta serve de subsídio ou instrumento para aqueles que procurarem, na pesquisa bibliográfica, alternativas de métodos mais adequados que auxiliem na tomada de decisão.

Segundo Sampieri et al., (2013, p. 377), é necessária a formulação da questão de pesquisa, que foi aquela que pretendeu ser respondida ao finalizar o estudo para alcançar os objetivos.

Dessa forma, a questão de Pesquisa do presente trabalho é: De que forma o uso de um sistema de *Overhead* pode apoiar a gestão estratégica e financeira da Fundação Instituto de Administração?

No contexto do mercado atual – ambiente tão dinâmico e competitivo, as organizações, de maneira geral, têm se focado no alcance de vantagens competitivas, tendo como objetivo o destaque sobre os seus concorrentes por meio do seu desempenho, que deve ser cada dia aprimorado mediante a aplicação das ferramentas adequadas de estratégia.

Apesar disso, na atualidade, existe uma revolução no cenário dos negócios: surgimento de blocos econômicos, evolução tecnológica e mudanças administrativas (CHING, 1997, p. 15) e que inúmeras investigações e teses têm se levantado e publicado no mundo acadêmico, ainda há dificuldades de encontrar fontes e pesquisas explícitas sobre o método de custeio por *overhead* – encontra-se limitada compreensão conceitual do que seja um Sistema de Gestão de Custos – e até um restrito número de estudos sobre modelos plenamente aproveitáveis a entidades do Terceiro Setor, pois a grande maioria da literatura existente na Administração é focada, principalmente, para empresas com fins lucrativos (SCARPIN e SANTOS, 2012, p. 9).

No caso das Fundações, introduzidas, também, no atual cenário complexo e produtivo, identifica-se de igual forma a procura constante por melhores alternativas para ponderar e conduzir seus sistemas de custo e para gerar informações de qualidade que auxiliem a tomada de decisões. Sendo assim, o estudo do *overhead* torna-se uma ferramenta relevante, na medida em que a escolha e a aplicação do método de custeio mais apropriado podem auxiliar as empresas a maximizar seus resultados e a torná-las mais competitivas, ao ser um instrumento que auxilia em tomadas de decisão.

Desta forma, o presente trabalho pretendeu contribuir com a discussão sobre a implementação de estratégias de custos utilizadas em Fundações de direito privado e aspirou fornecer um subsídio para que dirigentes deste tipo de entidade consigam compreender, correlacionar e comparar de melhor forma as estratégias da organização aliadas a um sistema de gestão de custos que trabalhe em prol dos objetivos dessas instituições, que primam por princípios de transparência, sustentabilidade e compromisso social.

Este estudo contribui, sob o ponto de vista acadêmico, com a conceituação do *overhead* como sistema de custo aplicável às características próprias das Fundações privadas do Terceiro Setor, somando-se aos instrumentos de apoio de pesquisa para gestores de processos e de custos. De igual forma, o presente relato técnico pode contribuir ao aumento dos estudos sobre as Fundações, hoje em dia tão escassos.

Diagnóstico da Situação-Problema

Considerando a questão da pesquisa, optou-se pelo método de estudo de caso, para o desenvolvimento do relato técnico, pois segundo Yin (2010):

[...] investiga de forma empírica um fenômeno contemporâneo em profundidade e em seu contexto de vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não são claramente evidentes [...] (YIN, 2010, P.39).

Desta forma, a Fundação como base de estudo foi a Fundação Instituto de Administração – FIA, entidade privada, sem fins lucrativos, criada em 1980, a qual atua em programas institucionais e desenvolve projetos de pesquisa, consultoria e educação em todas as áreas da Administração, por meio dos seus coordenadores e demais colaboradores.

A instituição conta com um amplo portfólio de cursos de educação executiva tais como cursos de extensão, MBAs, cursos de pós-graduação, programa de Pós-MBA, assim como o curso de Graduação em Administração.

Em sua estrutura, estão incluídas três unidades educacionais, localizadas nos bairros do Butantã, Pinheiros e Vila Olímpia, com importante infraestrutura e suporte administrativo.

No ano de 2005, a Fundação foi declarada como instituição de utilidade pública municipal, estadual e federal, graças à constante contribuição à sociedade e aos projetos de grande impacto social.

Diante do exposto, este estudo teve a finalidade de verificar o uso do *overhead* como metodologia de custos utilizada na FIA, escolhido como uma das ferramentas da Gestão Estratégica de Custos que, com base nos seus resultados, permite alinhar as atividades da Fundação aos próprios objetivos da entidade. Para tanto, foi realizado em primeiro lugar o levantamento bibliográfico pertinente, como base para o entendimento da realidade do tema formulado.

Intervenção Proposta

Hashimoto (2009) apresenta uma descrição da Fundação, das suas atividades e da sua gestão estratégica de custos e tomando como base a sua dissertação descreve-se a seguir o que é a Fundação em estudo e quais são as suas atividades.

A Fundação Instituto de Administração (FIA) é uma entidade privada sem fins lucrativos, e foi concebida e fundada por iniciativa de professores do Departamento de Administração da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FEA/USP) no ano de 1980. É caracterizada como uma organização prestadora de serviços, atuante nas áreas de educação, pesquisa e extensão voltadas prioritariamente ao incentivo e divulgação de conhecimentos relacionados às áreas de Administração, e, por meio de tais atividades, tem como um dos seus objetivos propiciar uma maior aproximação e integração do ambiente acadêmico com a sociedade.

A instituição, no ano de 2015, em suas três unidades educacionais já citadas, possuía um total de 51 salas de aula, e uma quarta unidade destinada a atividades administrativas e de execução de projetos de consultoria e pesquisa em administração e, desde a sua fundação, a FIA compõe em seus históricos mais de 7,2 mil projetos realizados em suas três linhas básicas de atuação (consultoria, pesquisa e educação), com o atendimento a mais de mil empresas da iniciativa privada nacional e multinacional, entidades do setor público e organizações da administração pública direta, e associações de classe e entidades da sociedade civil.

A Fundação é conceituada como uma instituição de utilidade pública nas instâncias municipal, estadual e federal, registrando também diversos credenciamentos, entre eles, no Ministério da Ciência e Tecnologia, e outras associações de grande importância, tais como: Association of MBAs – AMBA, Associação Nacional dos MBAs – ANAMBA, Conselho Municipal dos Direitos da Criança e do Adolescente, por exemplo.

A FIA tem como destaque diversos programas sociais de grande impacto, com inúmeros projetos em diversas áreas como educação, saúde, segurança pública, meio ambiente, Terceiro Setor, entre outros, e que são realizados em todo o país, os quais são iniciativas da instituição que tem dentro dos seus objetivos principais, “reduzir as

discrepâncias sociais que limitam o desenvolvimento da sociedade brasileira”, como mencionado no seu site.

Fazem parte destes importantes programas de cunho social: o projeto de capacitação acadêmica e profissional – CAPJOVEM, voltado à educação de jovens em condições econômicas menos favoráveis, egressos da rede escolar pública e que objetiva uma preparação adequada e de qualidade para os exames vestibulares; o programa de aperfeiçoamento profissional – CAPEXECUTIVO, que objetiva capacitar e melhorar a empregabilidade de profissionais que se encontram fora do mercado de trabalho. Estes projetos são compatíveis com o contexto dos valores da Fundação que tem como princípios o empreendedorismo, a transparência e a responsabilidade social, e com o objeto da sua missão que é “oferecer apoio à pesquisa e promover a divulgação de conhecimento pertinente à área de administração”.

A FIA conta de igual forma com um importante registro de apoio a diversas atividades de ensino e pesquisa desenvolvidas na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP), por meio de apoio financeiro direto em publicação de artigos, periódicos e participação em congressos e seminários, realização de pesquisa, do corpo docente e discente, oferecendo, de igual forma, subsídios a diversas iniciativas das associações ligadas à Faculdade.

A estrutura organizacional da FIA tem na sua composição um Conselho Curador (órgão máximo de decisão da instituição de caráter deliberativo) e uma Diretoria Executiva (órgão responsável pela gestão da entidade o qual toma as decisões em reuniões ordinárias e extraordinárias, em regime de colegiado). Estes dois órgãos administrativos, Conselho e Diretoria, não são remunerados no exercício destas funções.

Abaixo da Diretoria Executiva existe um corpo gerencial dividido nas áreas: financeira, administrativa, acadêmica, de relacionamento e de marketing. Tanto o corpo gerencial, quanto as equipes administrativas e operacionais, são integrados por profissionais remunerados que se dedicam de forma integral à instituição.

Tendo como objetivos a elevada qualificação acadêmica e didática de seu corpo docente e com vistas a ofertar produtos de alta qualidade aos seus clientes, os dirigentes da Fundação posicionam todos os produtos por meio da estratégia de diferenciação. Assim, a FIA desenvolveu a linha de produtos listada a seguir:

- Cursos MBA (Master in Business Administration);
- Cursos Pós-MBA;
- Cursos de Pós-Graduação Lato Sensu;
- Cursos de Especialização;
- Cursos de Educação Executiva; e
- Projetos de pesquisa e consultoria em administração.

Entendem-se como linhas de produtos as principais unidades de negócio da instituição e as diferenciações dentro de cada linha ocorrem por conta das diferenças de titulação do corpo docente, cargas horárias, e outros aspectos gerais relacionados à área acadêmica.

O Sistema de Gestão Estratégica de Custos da FIA

A Gestão Estratégica de Custos adotada pela instituição abrange três aspectos principais: a análise do posicionamento estratégico, que conduz a ações coerentes procedentes da análise de custos e das estratégias vigentes da instituição; a análise da cadeia de valor, a qual permite identificar com mais nitidez aspectos geradores de valor para os clientes, nos produtos e nas atividades; e o emprego de direcionadores de custo, que permite um melhor entendimento das medidas de consumo de recursos na preparação e execução das atividades da Fundação, como sugerido por Shank e Govindarajan (1995). Num ambiente de elevada concorrência e altamente mutável, as estratégias da instituição são constantemente revisadas e reavaliadas, produzindo novas demandas ao sistema e à reestruturação dos processos.

A FIA determina a estrutura de seus custos por meio de um Sistema de Gestão por Projetos, e nele estão inseridos dois grandes componentes: os centros de resultado e os centros de custo.

Os centros de resultado estão relacionados aos diversos projetos executados pela Fundação (estes projetos são os objetos de custo, ou produtos). Para cada curso, atividade de pesquisa ou atividade de consultoria, há um elemento que agrupa todo o resultado procedente das operações. Assim, a receita pela prestação dos serviços e os custos diretos encontram-se registrados individualmente nos mais de 7,2 mil projetos registrados na instituição.

Estes centros de resultado encontram-se diretamente vinculados às unidades de negócio da instituição: Projetos de educação (EC): com subdivisões para MBA, Pós-MBA, e cursos de curta, média e longa duração (classificados pela carga horária); Projetos de pesquisa (PE): com subdivisões para projetos contratados pelas áreas pública e privada; Projetos de consultoria (CO): também com subdivisões para projetos contratados pelas áreas pública e privada.

Os custos diretos são definidos como os custos possíveis de ser apropriados diretamente ao serviço prestado, enquanto que os custos indiretos estão relacionados aos custos alocáveis por meio de critérios específicos (HORNGREN et al, 1997), como detalhado no referencial teórico. No caso da FIA, os custos diretos correspondem a gastos com remuneração de aulas (professores), pagamento a pesquisadores e consultores, gastos com correção de provas, orientação de monografias, alocação direta de salas dentro das unidades para utilização de um determinado projeto, entre outros. Adicionalmente à receita de prestação de serviços e aos custos diretos, existem as apropriações de custos indiretos. Estes são organizados por meio de centros coletores de custo.

A Fundação definiu como custos indiretos todos os dispêndios necessários para a manutenção de atividades de apoio (contabilidade, tesouraria, recursos humanos, marketing, etc.), assim como as suas iniciativas sociais. Neste ponto é importante citar a Kaplan e Cooper (2000), os quais afirmam que as Fundações, sendo entidades prestadoras de serviços, possuem uma importante parcela de custos indiretos, e que tais custos devem ser analisados com especial atenção.

Como mencionado, a divisão de custos indiretos está composta por centros de coletores de custo que por sua vez são organizados por conjuntos com similaridades em termos operacionais ou que sejam de interesse estratégico para a FIA:

Setores e departamentos (ADM): centros coletores de custo como a tesouraria, a contabilidade, a controladoria etc.;

Despesas gerais (DGE): centros coletores de custo divididos por diversas iniciativas que não envolvem diretamente setores ou equipes administrativas, tais como: exposições e eventos, gastos com laboratório de ensino a distância etc.;

Apoio a iniciativas sociais (SOC): centros que incluem os programas sociais desenvolvidos pela instituição;

Contribuições ao sistema USP (USP): centros coletores de custo classificados pelos apoios diretos e indiretos que a Fundação fornece à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA-USP), como por exemplo: subsídio à pesquisa, apoio a associações de alunos etc.

Cada um dos conjuntos de centros de custos é representado por letras e somados a números apresentam um código específico (exemplo: ADM1, ADM2, ADM3 etc.), que permite uma rápida identificação visual por parte das equipes operacionais, classificando a natureza específica dos gastos que são alocados em cada um dos centros.

É importante ressaltar que o conjunto de centros de custos relacionado ao apoio das iniciativas sociais (SOC) e de contribuições ao sistema USP (USP) estrutura formalmente e dá transparência aos gastos efetuados em tais iniciativas e ao mesmo tempo oferece subsídio aos

instrumentos de divulgação e prestação de contas da FIA, tais como, o Relatório Anual de Atividades, o Balanço Social e o sistema de cadastro e prestação de contas anual (SICAP) exigido pelo Ministério Público a todas as Fundações do país.

Sobre o Sistema de Custos atual

Como apontado no tópico anterior, fica claro que a Fundação possui um posicionamento estratégico de diferenciação de suas linhas de negócio, o que naturalmente conduz a eleger um Sistema de Custos que forneça as informações e os resultados necessários para o atingimento das metas da entidade da forma esperada.

Sobre o método de custeio que a Fundação utiliza, o Diretor Financeiro da instituição entende que o Sistema poderia ser definido como “híbrido”, pois utiliza de certa forma o Custeio por Absorção, já que cumpre os requisitos legais e societários de acordo com os princípios fundamentais da contabilidade - como mencionado por Horácio e Coelho (2014), e todos os custos incorridos num período determinado são apropriados aos projetos (Martins, 2003), porém sem a arbitrariedade do rateio de tal método. Emprega também uma parte do Sistema tradicional de Custos descrito por Hashimoto (2009) ao alocar os custos indiretos a partir de centros de custos vinculados aos projetos, por meio de direcionadores de custos, porém, esses direcionadores de custos são determinados recorrendo a informações detalhadas dos custos dos projetos, tentando identificar tais custos às atividades e apurar as razões para a sua execução, sendo estas ações mais relacionadas ao Sistema de Custos ABC (HASHIMOTO, 2009), no entanto, sem a contagem e avaliação constante de tal método, mas realizando a coleta dos dados anualmente.

Após a análise, tomando como base as informações coletadas por meio deste sistema “híbrido” é possível chegar à determinação da taxa de *overhead* para cada linha de negócio, método aplicado pela FIA para definir a contribuição de cada projeto para cobrir os gastos com administração geral (planejamento, orçamento, contabilidade etc.), administração financeira e os custos de apoio ao processo produtivo, como citado por Martins (2010).

Desta forma e para um melhor entendimento do método de custeio adotado pela FIA, ilustra-se a seguir a aplicação do modelo de Caetano (2006), adaptado à realidade da Fundação, procurando de forma simplificada identificar os recursos utilizados para o cumprimento dos serviços prestados e a sua classificação em custos diretos e indiretos:

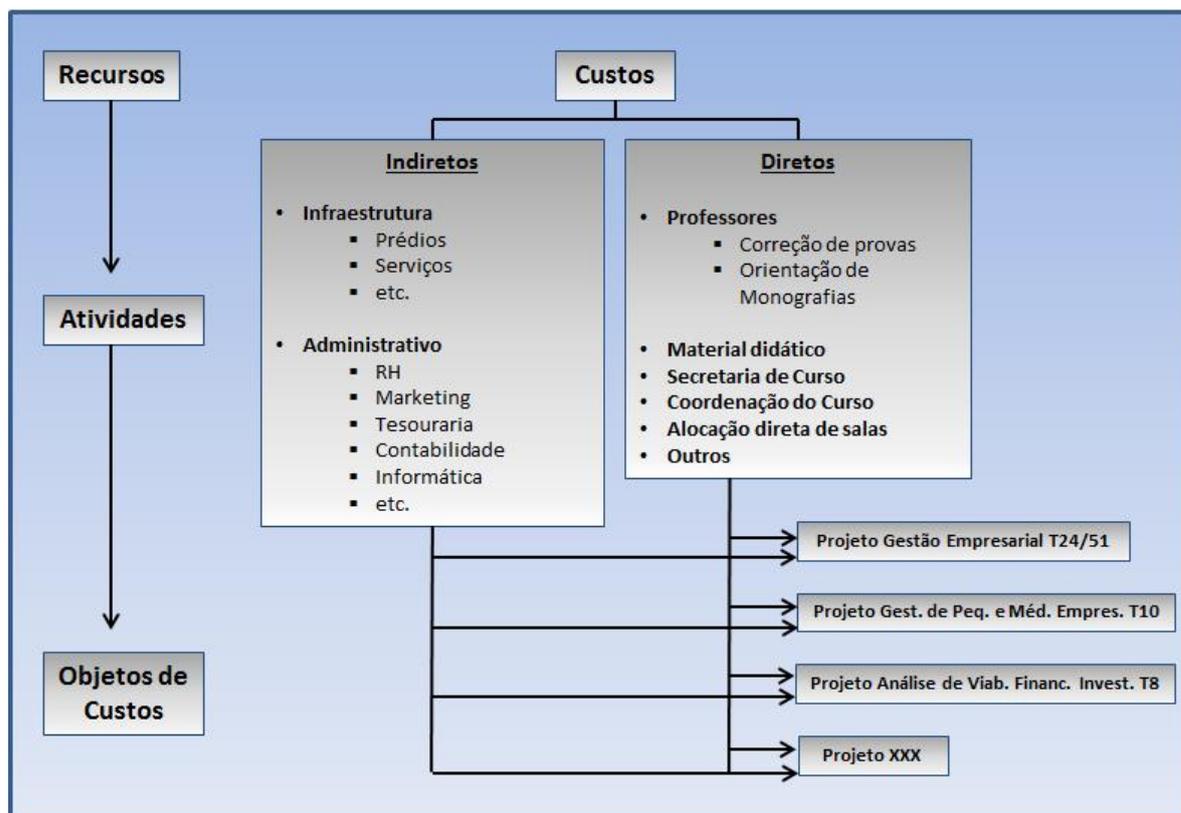


Figura 1. Aplicação do Modelo de Caetano (2006), adaptado para a FIA.

Na figura acima se encontra a aplicação do Modelo de Caetano (2006) adaptado à realidade da Fundação e nela se classificam os recursos consumidos (custos) em diretos ou indiretos, sendo que os diretos são relacionados diretamente com os projetos (objetos de custo) de forma clara e objetiva, pois como mencionado por Leone (2009), os custos diretos são de fácil identificação e é possível relacioná-los naturalmente ao objeto de custeio. Na entidade, os custos diretos correspondem a gastos com remuneração de aulas (professores), pagamento a pesquisadores e consultores, gastos com correção de provas, orientação de monografias, alocação direta de salas dentro das unidades para utilização do projeto, entre outros, como relatado anteriormente.

A seguir, há a vinculação dos custos indiretos, que merece um cuidado e uma análise diferenciada para atribuição de um valor em cada projeto, já que, segundo a citação de Martins e Rocha (2010), tais custos não possuem condições objetivas de identificação e devem ser alocados a cada objeto de custo por estimativas e aproximação, de forma não arbitrária. Trata-se de recursos consumidos decorrentes da estrutura operacional da entidade e compreendem todos os gastos ocorridos num determinado período e são necessários para a execução dos projetos e, na FIA, correspondem a todos os custos indispensáveis para a manutenção de atividades de apoio (contabilidade, tesouraria, recursos humanos, marketing etc.) e incluem também os custos com iniciativas sociais.

Após tal identificação, é atribuído um valor a cada projeto, como mencionado em parágrafos anteriores, por meio de alternativas para o tratamento destes custos indiretos, através de coletores de custos, definindo para cada centro coletor regras de alocação de custos, como por exemplo, a utilização de espaços físicos (cobrança direta aos projetos usuários através de um direcionador por m²), a utilização de salas de aula (cobrança direta aos projetos usuários mediante um direcionador por horas utilizadas) e o emprego de notebooks em sala de aula (cobrança direta aos projetos usuários por unidade).

A tabela a seguir exemplifica detalhadamente a identificação dos custos do espaço físico de uma das unidades da FIA, onde é aplicada uma porcentagem de rateio por m²

utilizado nas diferentes atividades, com a finalidade de alimentar de forma mais acertada os centros coletores de custo – neste caso, os que estão relacionados ao prédio -, procurando sempre um critério e uma classificação justa em tais direcionadores de custos:

RATEIO DE ESPAÇO FÍSICO: PRÉDIO 2					
Responsável	Unidade	Alocação	Andar	m²	Rateio
T1 - Sala de aula	Prédio 2		Térreo	52,00	3,80%
T2 - Sala de aula	Prédio 2		Térreo	53,00	3,87%
11 - Sala de aula	Prédio 2		1º Pavimento	53,00	3,87%
12 - Sala de aula	Prédio 2		1º Pavimento	71,50	5,22%
13 - Sala de aula	Prédio 2		1º Pavimento	71,50	5,22%
14 - Sala de aula	Prédio 2		1º Pavimento	56,00	4,09%
15 - Sala de aula	Prédio 2		1º Pavimento	57,00	4,16%
16 - Sala de aula	Prédio 2		1º Pavimento	60,00	4,38%
21 - Sala de aula	Prédio 2		2º Pavimento	43,00	3,14%
Auditório	Prédio 2		2º Pavimento	87,00	6,35%
23 - Sala de aula	Prédio 2		2º Pavimento	73,00	5,33%
24 - Sala de aula	Prédio 2		2º Pavimento	55,00	4,02%
Sala de equipe	Prédio 2	Treinamento Interno	Térreo	42,00	3,07%
Sala de equipe	Prédio 2	Treinamento Interno	Térreo	52,00	3,80%
Sala de equipe	Prédio 2	MBA	Térreo	36,00	2,63%
Sala de equipe	Prédio 2	Treinamento Interno	1º Pavimento	23,00	1,68%
Sala de equipe	Prédio 2	MBA	Térreo	43,00	3,14%
Sala de equipe	Prédio 2	Treinamento Interno	1º Pavimento	60,00	4,38%
Sala de equipe	Prédio 2	MBA	1º Pavimento	12,50	0,91%
Sala Apoio Audio	Prédio 2	ADMxxx	2º Pavimento	13,00	0,95%
Recepção	Prédio 2	ADMxxx	Térreo	45,00	3,29%
Restaurante & Copa	Prédio 2	ADMxxx	Térreo	224,00	16,36%
Audiovisual	Prédio 2	ADMxxx	Térreo	22,00	1,61%
Depósito Limpeza	Prédio 2	ADMxxx	1º Pavimento	9,00	0,66%
Copa & Despensa	Prédio 2	ADMxxx	Térreo	46,00	3,36%
Sala dos professores	Prédio 2	ADMxxx	Térreo	9,70	0,71%
				1.369,20	100,00%

Tabela 1. Exemplo de identificação dos custos numa das unidades da FIA, para alimentação dos centros coletores de custos.

Nesta tabela, observamos que para cada espaço físico disponível no prédio 2, foi atribuída uma porcentagem de rateio por m², totalizando 100%, no final. A cada projeto que utiliza de forma permanente uma sala é atribuída a porcentagem correspondente, sendo que, nas duas primeiras linhas em destaque na tabela (sala 11 e auditório) as salas estão disponíveis para os projetos que desejem alocar por um período e este valor atribuído (3,87% e 6,35% respectivamente) é alocado como custo direto ao projeto que as utilizou. Os outros dois itens seguintes em destaque são apropriados diretamente a um dos projetos de MBA, pois o aluguel da sala é permanente e de fácil identificação, por tanto é classificado como custo direto. Já as outras duas linhas em cor cinza são alocadas aos centros coletores de custos da ADM, pois correspondem à ocupação de espaço de atividades de apoio para todos os projetos que se encontram no prédio, sendo seus custos de difícil apropriação (custos indiretos).

A seguir, apresenta-se também a tabela que reúne os centros coletores de custos mencionados anteriormente (ADM, DGE, SOC e USP), com o detalhamento dos seus direcionadores, a qual permite visualizar a porcentagem dos custos indiretos apropriada para cada linha principal de negócio da FIA, a saber: Consultoria e Pesquisa, Treinamento Interno, Pós-Graduação, Treinamento Externo e os cursos de MBA. Estes centros coletores de custos são alimentados por informações como as apresentadas na tabela anterior, que permitem uma análise mais apurada das atividades *versus* custos indiretos, para a geração de informações que darão subsídio para os Gestores para a formação da taxa de *overhead*, Sistema determinado para a apropriação destes custos para cada Linha de Negócio.

Centro Coletor	Denominação	Direcionador	Consultoria / Pesquisa	Treinamento Interno	Pós-Graduação	Treinamento Externo	MBA	TOTAL
ADMxxx	Desp.Administrativas	Institucional	38,67%	20,14%	10,80%	7,51%	22,88%	100,00%
ADMxxx	Audiovisual	Reserva de salas	2,87%	30,37%	28,60%	0,00%	38,17%	100,00%
ADMxxx	Contabilidade (Fiscal)	Número de faturas e impostos	25,18%	29,35%	13,67%	10,29%	21,50%	100,00%
ADMxxx	Contabilidade (Geral)	Estimativa por entrevista	15,00%	20,00%	10,00%	10,00%	45,00%	100,00%
ADMxxx	Auditoria	Institucional	38,67%	20,14%	10,80%	7,51%	22,88%	100,00%
ADMxxx	Ass.Comunicação	Institucional	38,67%	20,14%	10,80%	7,51%	22,88%	100,00%
ADMxxx	Informática (Geral)	Estimativa por entrevista	25,00%	15,00%	10,00%	10,00%	40,00%	100,00%
ADMxxx	Informática (Helpdesk)	Chamados no helpdesk	39,62%	17,65%	11,68%	8,19%	22,86%	100,00%
ADMxxx	Informática (Sistemas e Redes)	Institucional	38,67%	20,14%	10,80%	7,51%	22,88%	100,00%
ADMxxx	Tesouraria (Contas a Pagar)	Número de pagamentos	22,27%	33,73%	11,56%	10,64%	21,80%	100,00%
ADMxxx	Tesouraria (Contas a Receber)	Número de recebimentos	1,49%	23,70%	30,36%	2,16%	42,30%	100,00%
ADMxxx	Recursos Humanos	Contratações / demissões	53,84%	16,71%	10,19%	3,54%	15,72%	100,00%
ADMxxx	Departamento Pessoal	Número de funcionários	38,74%	32,46%	4,19%	4,19%	20,42%	100,00%
ADMxxx	Biblioteca FIA	Número de alunos	0,00%	22,85%	17,36%	0,00%	59,78%	100,00%
ADMxxx	Assessoria Institucional	Institucional	38,67%	20,14%	10,80%	7,51%	22,88%	100,00%
ADMxxx	Orçamento e Controle	Institucional	38,67%	20,14%	10,80%	7,51%	22,88%	100,00%
ADMxxx	Assessoria Jurídica	Estimativa por entrevista	65,00%	5,00%	5,00%	20,00%	5,00%	100,00%
ADMxxx	CEIDOC	Número de itens em arquivo	28,15%	34,07%	13,33%	0,00%	24,44%	100,00%
ADMxxx	Seguro dos Imóveis	Média de espaços físicos	12,40%	24,64%	28,68%	1,33%	32,95%	100,00%
ADMxxx	Prédio 1 - Espaços Físicos	Rateio de espaço físico	49,61%	26,78%	14,70%	5,32%	3,59%	100,00%
ADMxxx	Copa Prédio 1	Rateio de espaço físico	49,61%	26,78%	14,70%	5,32%	3,59%	100,00%
ADMxxx	Prédio 2	Reserva de salas	2,87%	30,37%	28,60%	0,00%	38,17%	100,00%
ADMxxx	Prédio 2 - Espaços Físicos	Rateio de espaço físico	0,00%	5,88%	0,00%	0,00%	94,12%	100,00%
ADMxxx	Copa Prédio 2	Número de pedidos de copa	3,93%	42,13%	20,86%	0,33%	32,76%	100,00%
ADMxxx	Manutenção	Média de espaços físicos	12,40%	24,64%	28,68%	1,33%	32,95%	100,00%
ADMxxx	Man.Instalações FIA	Média de espaços físicos	12,40%	24,64%	28,68%	1,33%	32,95%	100,00%
DGExxx	Exposições e Eventos	Institucional	38,67%	20,14%	10,80%	7,51%	22,88%	100,00%
DGExxx	Eventos/Comemorações	Número de funcionários	40,10%	32,67%	2,73%	3,44%	21,07%	100,00%
DGExxx	Divulgações Institucionais	Institucional	38,67%	20,14%	10,80%	7,51%	22,88%	100,00%
DGExxx	Controle Telefonia	Número de ramais por projeto	27,74%	36,18%	9,46%	2,83%	23,80%	100,00%
DGExxx	Divulgações MBAs	Alocação direta	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	100,00%	100,00%
SOCxxx	Incentivo a Proj.Sociais	Institucional	38,67%	20,14%	10,80%	7,51%	22,88%	100,00%
SOCxxx	Cursinho FIA	Institucional	38,67%	20,14%	10,80%	7,51%	22,88%	100,00%
SOCxxx	Cursinho Aprendiz	Institucional	38,67%	20,14%	10,80%	7,51%	22,88%	100,00%
SOCxxx	Segurança e Medicina	Número de funcionários	40,10%	32,67%	2,73%	3,44%	21,07%	100,00%
SOCxxx	Menor Aprendiz	Institucional	38,67%	20,14%	10,80%	7,51%	22,88%	100,00%
USPxxx	Apoio ao PPGA	Institucional	38,67%	20,14%	10,80%	7,51%	22,88%	100,00%
USPxxx	Apoio à RAUSP	Institucional	38,67%	20,14%	10,80%	7,51%	22,88%	100,00%
USPxxx	Subsídio à Pesquisa	Institucional	38,67%	20,14%	10,80%	7,51%	22,88%	100,00%
USPxxx	Subsídios Acadêmicos	Institucional	38,67%	20,14%	10,80%	7,51%	22,88%	100,00%

Tabela 2. Identificação e alocação dos Custos Indiretos em seu centro coletor de custos correspondente.

Para entender o funcionamento da alocação dos Custos indiretos no centro coletor de custos, como exemplo verifica-se a primeira linha em destaque na tabela, onde é possível identificar quanto do total utilizado no período da atividade de apoio denominada “audiovisual” corresponde a cada linha de negócio. Do total de 100% no período, 2,87% da atividade foi utilizado para Consultoria e Pesquisa, 20,14% para Treinamento Interno, os MBAs empregaram 38,17% deste recurso, enquanto que 0,0% foi atribuído ao Treinamento Externo, o que faz total sentido, pois tal atividade é exercida fora das instalações da FIA e por tanto não faz uso de tal recurso.

No segundo centro de controle em destaque, correspondente aos recursos utilizados na Biblioteca da FIA, verificou-se que Consultoria e Pesquisa e Treinamento Externo não tiveram uso no período, enquanto Treinamento Interno, Pós-Graduação e MBAs tiveram a alocação dos custos de 22,85%, 17,36% e 59,78%, respectivamente, devido ao uso da ferramenta. Estas duas atividades ou centros de controle: “audiovisual” e “Biblioteca da FIA”,

correspondem ao centro coletor de custos “ADM”, pois envolvem setores e equipes administrativas.

Num terceiro e último exemplo, alocado no centro coletor “DGE”, está em destaque o centro de controle “divulgações MBAs”, onde é possível identificar que Consultoria e Pesquisa e Treinamento Interno e Externo tem 0,00% de alocação, ao tempo que, de maneira lógica, a linha de negócios MBA tem apropriados 100% dos custos de tal atividade.

Desta forma, a Tabela de Custos Indiretos apresentada considera os seguintes tópicos:

- Os custos do projeto são identificados e a seguir é relacionado com o seu centro coletor correspondente;
- Cada linha representa um centro de controle de custo ou centro coletor;
- Para cada centro coletor de custos é definida uma regra de alocação de custos, por meio dos centros de controle, que identificam a porcentagem de uso das ferramentas de apoio num determinado período, para cada linha de negócio.

Estes dados são o subsídio para efetuar uma análise interna, com o objetivo de identificar e desenvolver a estratégia de custos determinada pela empresa, apropriando os custos de cada projeto da forma mais próxima possível à realidade, por meio do Sistema de *overhead*, adotado pela Fundação para obter através da aplicação deste método e dos resultados esperados, a viabilização de melhoria de processos dentro da entidade e, desta forma, obter uma vantagem competitiva que facilitará seu destaque no mercado.

A aplicação do Sistema de *overhead* para custear a estrutura da FIA

Com base nas informações anteriores, a Fundação adota os critérios de apropriação de custos indiretos via *overhead* que, na FIA, é a taxa estipulada para cada linha de negócios de acordo com o custo das suas atividades, o que está de acordo com a definição de Xavier *et al.*, (2014), que cita que os custos gerais ou administrativos são calculados como um percentual dos custos indiretos e alocados para cada tipo de projeto pela entidade executora.

Para determinar o percentual da taxa de *overhead* vigente para cada linha de negócios (que corresponde à proporção de custos indiretos dos recursos utilizados), os Gestores identificaram e alocaram as atividades aos centros coletores de custos e a seguir foram redirecionados a seus centros de controle, como explicado anteriormente.

Para uma maior compreensão da utilização da taxa de *overhead* como ferramenta da Gestão Estratégica de Custos da FIA, mostra-se o exemplo a seguir, que ilustra de forma hipotética o funcionamento do Sistema:

LINHAS DE NEGÓCIO - FIA		INSTITUCIONAL				
Consultoria / Pesquisa : Receita = R\$ 200.000,00 OH R\$ 30.000,00 R\$ 170.000,00						
Pós-Graduação: Receita = R\$ 300.000,00 OH R\$ 45.000,00 R\$ 255.000,00						
Treinamento Externo : Receita = R\$ 500.000,00 OH R\$ 15.000,00 R\$ 85.000,00						
Treinamento Interno : Receita = R\$ 50.000,00 OH R\$ 7.500,00 R\$ 42.500,00						
MBA : Receita = R\$ 500.000,00 OH R\$ 75.000,00 R\$ 425.000,00						
	Consultoria /Pesquisa	Pós-Graduação	Treinamento Externo	Treinamento Interno	MBA	
Receita OH	(+) R\$ 30.000,00	(+) R\$ 45.000,00	(+) R\$ 15.000,00	(+) R\$ 7.500,00	(+) R\$ 75.000,00	
Custo Indir.	(-) R\$ 35.000,00	(-) R\$ 40.000,00	(-) R\$ 12.000,00	(-) R\$ 11.000,00	(-) R\$ 68.000,00	
Resultado por L.N.	(-) R\$ 5.000,00	(+) R\$ 5.000,00	(+) R\$ 3.000,00	(-) R\$ 3.500,00	(+) R\$ 7.000,00	
Resultado Geral	(+) R\$ 6.500,00					

Figura 2. Exemplo da apropriação dos Custos Indiretos para cada linha de negócios através do Sistema de *overhead* (OH).

Na figura acima, cada linha de negócio obtém a sua receita por meio das suas atividades, e para cada uma delas foi atribuído, nesta ilustração hipotética, uma taxa de *overhead* (OH) de 15%. Ao observar, por exemplo, a contribuição dos projetos de Consultoria e Pesquisa que corresponde ao valor de R\$ 30.000,00, contra os custos indiretos das suas atividades calculados em R\$ 35.000,00, para o período, chega-se a um déficit de R\$ 5.000,00, o qual a Fundação deve cobrir com as suas reservas, o que de igual forma acontece no projeto de Treinamento Interno do exemplo, que contribuiu com R\$ 7.500,00 correspondentes a 15% da sua receita líquida, porém gerando um custo indireto de R\$ 11.000,00, o que leva também a um déficit de R\$ 3.500,00 no período, o qual também será garantido pela entidade, proporcionando um prejuízo nesta parte.

Por outro lado, é possível notar que em outras três linhas de negócios, as quais contribuem da mesma maneira com 15% do total das suas receitas, há um superávit de R\$ 5.000,00 (Pós-Graduação), R\$3.000,00 (Treinamento Interno) e R\$ 7.000,00 (MBA) respectivamente, pois em confronto com os custos indiretos oriundos das suas atividades, conseguem cobrir tais valores e gerar um resultado positivo para a Fundação, o qual será utilizado em parte para cobrir o déficit causado pelos outros projetos (neste exemplo) e por outro lado, uma parcela será destinada às reservas. Ainda outra parte do resultado positivo é reinvestida para trabalhar em prol dos seus objetivos estatutários, conforme citado anteriormente, estando de acordo com a definição de Paes (2013) sobre os resultados das Fundações.

Acompanhando o raciocínio anterior, são estipulados critérios de apropriação dos custos indiretos, através de uma análise cuidadosa que considera detalhadamente os pontos a seguir, para a determinação da taxa real de *overhead* para cada linha de negócios da Fundação:

- Apuração dos custos de cada linha de negócio;
- Identificação de padrões de comportamento dos custos;
- Custeamento das atividades envolvidas;
- Acompanhamento do comportamento dos custos indiretos;
- Análise de variação entre o custo indireto real e a taxa de custo indireto a ser aplicada;

- Obtenção de indicadores de mensuração para o custeamento das linhas de negócio.

Assim, por meio de uma Gestão Estratégica de Custos adequada, que estuda em detalhe as atividades de cada projeto e as operações de cada setor, para cada centro coletor de custos é definida uma regra de alocação de tais custos como demonstrado nos parágrafos anteriores e, a seguir, é estipulada uma taxa de *overhead*, que no ano de 2015 está determinada na Fundação da seguinte maneira:

Linha de Negócio - FIA	Overhead
Consultoria / Pesquisa	14%
Pós-Graduação	21%
Treinamento Externo	17,5%
Treinamento Interno	21%
MBA	21%

Tabela 3. *Overhead* vigente de cada Linha de Negócios FIA.

Estes valores são revisados anualmente pelos gestores da instituição e podem variar para cada linha de negócio de acordo com as adequações pertinentes ao momento, de acordo com a explicação da Figura 3, tomando com base em primeiro lugar o resultado e desempenho dos projetos, isto é, as suas contribuições e custos, assim como da economia atual e o comportamento do mercado.

Análise e aplicabilidade dos resultados

Considerando as informações detalhadas anteriormente, é possível identificar que os processos determinados para a alocação dos custos indiretos dentro da Fundação vêm ao encontro com a Gestão Estratégica de Custos, que procura integrar o processo da própria Gestão de Custos ao processo de Gestão da empresa como um todo:

- Por meio dos dados coletados em cada um dos projetos é possível identificar e alimentar os centros coletores de custos.
- Com base em tais dados, a regra do custeio pelo método de *overhead* é definida procurando verificar as atividades de cada um dos setores por meio de um estudo minucioso.
- A seguir é possível comparar os custos com as contribuições de cada projeto e chegar ao resultado correspondente.

Segundo os gestores, o verdadeiro sentido da análise detalhada, da formação e, finalmente, da determinação da taxa de *overhead* (como ferramenta de alocação de custos indiretos) é estratégico e se evidencia quando de maneira precisa e equilibrada é aplicada a porcentagem estipulada anualmente para cada linha de negócios, com a finalidade de cobrir todos os custos indiretos ocorridos na Fundação no período, e assim, determina-se se é necessário adotar estratégias de adequação e/ou o ajuste desta porcentagem, ao confrontar receitas com custos.

Sendo positivo este resultado, de acordo com o estabelecido em seu Estatuto, os excedentes serão destinados às seguintes atividades:

- Investimentos em prédios e infraestrutura;
- Aumento de reservas patrimoniais para fazer frente a momentos de crise;
- Investimentos em tecnologia para aprimorar as atividades;
- Investimentos em projetos sociais.

Se as linhas de negócios, por outro lado, se apresentarem deficitárias em seus resultados, entra-se com a estratégia de duas formas:

- Reconsiderando a porcentagem das contribuições (ajuste de *overhead* para a linha de negócio, para o período seguinte);
- Eliminando custos para tornar o projeto viável (sugestão de estratégias para o Coordenador responsável pelo projeto).

Desta forma, é possível identificar no estudo de caso todo o processo de Gestão de Custos da Fundação, ao utilizar um custeio “híbrido” que procura extrair o melhor dos métodos de Custeio por Absorção, do Sistema tradicional de Custos, do Sistema de Custos ABC e do estudo minucioso para a determinação da taxa de *overhead*, ferramenta fundamental de alocação dos custos indiretos. Todos estes sistemas foram estudados e ajustados pelos dirigentes da Fundação e adaptados à realidade da FIA com vistas à maximização dos resultados.

Foi possível avaliar, neste relato, que o uso do *overhead* como ferramenta de apoio da Gestão Estratégica de Custos da FIA se mostra eficaz para a tomada de decisões de nível estratégico, pois fornece os dados necessários e detalhados ao envolver a análise de custos, ao identificar o desempenho de cada setor e departamento por período e ao permitir a avaliação das atividades que agregam ou não valor à Fundação, respondendo, desta forma, à questão de pesquisa formulada.

Considerações Finais

O objetivo geral deste trabalho foi identificar como o uso de um Sistema de *overhead* apoia a Gestão Estratégica de Custos da Fundação Instituto de Administração, entidade privada, sem fins lucrativos, que atua nas áreas de educação, pesquisa e extensão.

Como ferramentas para alcançar os objetivos traçados, foi realizada a pesquisa bibliográfica pertinente ao estudo, abordando principalmente os temas sobre Terceiro Setor e Fundações, Concepção e Estruturação das Estratégias na atualidade, Gestão Estratégica de Custos, Custos, sua classificação e os Métodos e Sistema de Custeio. A seguir, tomando como base tais fundamentos teóricos, foi desenvolvida uma pesquisa por meio do estudo de caso da FIA, entidade educacional com sede em São Paulo.

Mediante a pesquisa e com o subsídio dos dados coletados na Fundação, foi possível analisar o funcionamento da estratégia de custos empregada pela instituição, que utiliza com eficiência as ferramentas disponíveis, adequando-as com base nas suas necessidades gerenciais de informação e de controle, possibilitando o desenho de um sistema de gestão de custos que conjuga diversos métodos de custeio, gerando um sistema “híbrido” totalmente adaptado à entidade e que tem como ferramenta fundamental o método de *overhead* como instrumento de apoio à Gestão Estratégica de Custos da Fundação. Desta forma, foi possível verificar os processos que auxiliam na tomada de decisões de forma compatível com os fatores estratégicos da entidade, que visam a maximização dos resultados.

Pretendeu-se que o presente trabalho se some a outros estudos sobre as Fundações, atualmente tão escassos, e que contribua de forma considerável com a discussão sobre a implementação de estratégias de custos utilizadas nas Fundações de direito privado e de outras entidades inseridas no Terceiro Setor. Também se espera que forneça mais informações e sirva de subsídio a gestores e acadêmicos que procuram conceitos sobre o *overhead*, como sistema de custos indiretos, que pode ser conjugado com outros métodos de custeio para potencializar a eficiência da gestão estratégica de custos em diferentes entidades.

Devido à natureza do tema escolhido foram encontradas algumas limitações no decorrer do desenvolvimento do trabalho, a saber:

- Escassez de referências bibliográficas referentes ao Terceiro Setor e, especificamente, às Fundações, principalmente em relação à gestão estratégica de custos associadas e aplicadas a este tipo de entidades.

- Insuficiência de estudos relacionados ao método de *overhead*, como sistema de custos indiretos; sua conceituação e aplicação em diferentes tipos de entidades mostraram-se de difícil acesso.
Em relação a sugestões para estudos futuros, é possível citar:
- Ampliação de estudos que realizem comparativos entre as formas de custeio entre Fundações e outras entidades do terceiro setor, com o objetivo de identificar similaridades e diferenças em relação aos resultados obtidos.
- Investigação sobre a utilização de sistemas de custeio conjugados ou “híbridos”, a sua eficiência em outras entidades e as suas implicações como instrumento base de Gestão Estratégica de Custos.
- Estudos mais aprofundados sobre o sistema de *overhead* como método de custos indiretos, para reduzir a escassez de trabalhos científicos, diretamente relacionados a esse tema.

Referências

AS/GESET. **Terceiro Setor e desenvolvimento social**. Relatório Setorial N° 3, 2001. Disponível em: http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/_bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/relato/tsetor.pdf. Acesso em: 21/06/2015.

CAETANO, Valdeci J. **Custeio baseado em atividades – ABC (Activity Based Costing): Utilização em Fundação de Apóio**. Revista Administração, N.3, 2006 – ISSN 2237 - 5805. http://revistas.unievangelica.edu.br/_index.php/administracao/article/download_/348/349. Acesso em: 21/07/2015.

CHING, Hong Yuh. **Gestão baseada em custeio por atividades**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1997.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

HASHIMOTO, Fábio. O. **A influência dos fatores estratégicos no desenho do sistema de gestão de custos em entidades fundacionais**. Dissertação de Mestrado, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2009.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de custos**. 9ª ed. Rio de Janeiro, 1997.

KAPLAN, R. S.; COOPER, R. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. Tradução O. P. Traduções. São Paulo: Futura, 2000.

LEONE, George S.G. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009

MACHADO, Débora Gomes; SOUZA, Marcos Antônio de. **Análise das Relações entre a Gestão de Custos e a Gestão do Preço de Venda: Um Estudo das Práticas Adotadas por Empresas Industriais Conserveiras Estabelecidas no RS**. Revista Universo Contábil, Blumenau, v.2, n.1, p. 42-60, jan./abr. 2006.

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

MARTINS, Eliseu; ROCHA, Welington. **Métodos de custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas**. São Paulo: Atlas, 2010.

PAES, J. E. S. **Fundações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. <http://repositorio.ufla.br/handle/1/1522>. Acesso em 20/07/2015. Acesso em 19/07/2015.

SAMPIERI, Roberto Hernández; COLLADO, Carlos Fernández; LUCIO, Maria del Pilar Baptista. **Metodologia de pesquisa**. 5ª ed. Porto Alegre: Penso, 2013.

SCARPIN, J. E.; SANTOS, A. C. **Práticas de Custeio no Terceiro Setor: Investigação sob a Perspectiva da Teoria da Demanda, de sua Adoção e Relação com a Accountability da**

Organização. Estudo & Debate. v. 19, n° 2, p. 7-27, 2012. <http://univates.br/revistas/index.php/estudoedebate/article/view/304/323>. Acesso em: 15/08/2015.

SERRA, Bernardo Paraiso de Campos; FIGUEIREDO, Fernanda Cruz; ALMEIDA, Martinho Isnard Ribeiro. **Estratégia no Terceiro Setor**: uma análise bibliométrica e de correlação sobre a abordagem acadêmica do tema. Revista Eletrônica de Estratégia e Negócios, p. 229-251. 2013. <http://www.portaldeperiodicos.unisul.br/index.php/EeN/article/view/1185/1096>. Acesso em: 10/07/2015.

SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Gestão Estratégica de custos**: a nova ferramenta para a vantagem competitiva. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

XAVIER, Carlos Magno da Silva; VIVACQUA, Flávio Ribeiro; MACEDO, Otualp Sarmento; XAVIER, Luiz Fernando da Silva. **Metodologia de Gerenciamento de Projetos – Methodoware**. 3ª ed. – Rio de Janeiro – Brasport, 2014.

YIN, ROBERT K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 4ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.