



Aplicação do custeamento marginal para apurar custos gerenciais em uma fundação de apoio

Hianara Andressa da Silva
hianara08@hotmail.com
UFSJ

Fabrcio Molica de Mendonça
fabriciomolica@yahoo.com.br
UFSJ

Mário Sérgio de Almeida
marioalmeida@ufs.edu.br
UFSJ

Resumo: O presente trabalho teve o objetivo de adaptar o sistema de custeamento marginal, variável ou direto no Setor de Projetos de uma fundação de apoio localizada no estado de Minas Gerais, capaz de fornecer informações úteis para a gestão da instituição e, ainda, servir de base para negociar com convênios na definição dos percentuais de repasse. Nessa perspectiva, foi realizada uma pesquisa essencialmente qualitativa, de caráter descritivo, conduzida segundo o método denominado pesquisa-ação. Os dados obtidos foram organizados de modo que a aplicação do método de custeio variável possibilitasse informações relevantes acerca da estrutura de custos da instituição, bem como para dar suporte à tomada de decisão. Os resultados apontaram que, embora o Setor de Projetos da fundação tivesse a maior concentração de pessoal e, conseqüentemente, o maior número de projetos geridos, as receitas por eles proporcionadas eram suficientes para o financiamento dos custos e despesas atrelados ao próprio setor. Porém, mostraram-se deficitárias para cobrir os gastos gerais da fundação, indicando a necessidade de estudar novas formas de captação de receita, a fim de que sua continuidade não seja ameaçada.

Palavras Chave: Custos - Custeamento marginal - Custeamento variável - Fundação de apoio - Tomada de decisão

1. INTRODUÇÃO

As organizações estão, atualmente, sendo submetidas a um processo contínuo de mudanças e adaptações. Com isso, vários são os fatores que requerem atenção especial por parte de seus gestores. Um deles é o que se refere à gestão de custos, já que se trata de uma alternativa relevante na orientação no processo de tomada de decisão. Isso porque, uma vez aprimorados seus sistemas gerenciais, na busca por modelos que minimizem distorções e aumentem a competitividade, a probabilidade de se alcançar êxito nas deliberações administrativas e resultados esperados é maior (SANCHES et al, 2018).

Em virtude dessa realidade, a presente pesquisa foi desenvolvida a partir da análise da composição das receitas, custos e despesas de uma Fundação de Apoio a uma universidade, ambas localizadas no estado de Minas Gerais. Embora seja uma instituição sem fins lucrativos, a fundação de apoio estudada se mantém em função de recursos recebimentos pelos serviços por ela prestados, provenientes, prioritariamente, da gestão financeira de projetos de pesquisa científica e tecnológica, financiados por diversos órgãos de fomento.

A depender do órgão financiador da pesquisa, as taxas administrativas pagas pelos serviços da fundação, são fixadas em um percentual definido e expresso no plano de trabalho (cronograma financeiro) do projeto aprovado, que, em média, refere-se a 5% (cinco por cento) do valor total outorgado para a execução do objeto da pesquisa. Desse modo, a despesa operacional – como também é conhecida a taxa administrativa – representa para a fundação uma receita, ao passo que para o projeto, uma despesa. O valor ali identificado é destinado única e exclusivamente à remuneração da fundação.

Ocorre que, devido a inúmeras razões, tais como: o risco; a complexidade; a peculiaridade; o prazo de execução; a legislação aplicável; a burocracia imposta pelos órgãos financiadores; a rotatividade de pessoal; o conhecimento centralizado, dentre outras, acabam por requerer atenção especial da estrutura de pessoal da fundação, o que, por consequência, gera atrasos e insegurança na tomada de decisão, seja em nível operacional ou estratégico. Por isso, entende-se que a lógica do cálculo da remuneração da Fundação não é justa do ponto de vista da exigência que cada tipo de projeto demanda, já que possuem características bastante distintas e percentuais de remuneração também variados.

Diante disso, o presente trabalho buscou responder a seguinte questão: como usar o custeamento marginal, variável ou direto para levantar informações relevantes em uma fundação de apoio que possa subsidiar a tomada de decisão?

O objetivo da pesquisa foi adaptar o sistema de custeamento marginal, variável ou direto no Setor de Projetos da fundação de apoio estudada, capaz de fornecer informações úteis para a gestão da instituição e, ainda, servir de base para negociar com convênios na definição dos percentuais de repasse. Para tanto, foram definidos os seguintes objetivos específicos: a) levantar os projetos geridos pela fundação, precisamente aqueles cujo prazo de execução aprovado foi de 2015 a 2017; b) verificar o faturamento dos projetos e a margem de contribuição total gerada no sentido de contribuir para fazer frente aos gastos do Setor de Projetos e às obrigações fixas da fundação; c) analisar os custos e despesas da fundação identificados ao Setor de Projetos; d) relacionar os custos e despesas da fundação necessários para a manutenção de sua estrutura e que deveriam ser cobertos pela taxa administrativa cobrada; e) destacar os projetos que apresentam maiores contribuições e os que apresentam menores contribuições para a fundação no período estudado.

Tal análise foi importante na medida em que possibilitou à Diretoria da Fundação o acesso a informações pertinentes ao comportamento das margens de contribuição de cada tipo

de projeto, promovendo, por conseguinte uma reavaliação daqueles que compensam ou não serem geridos pela instituição.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. A CONTABILIDADE DE CUSTOS: UMA IMPORTANTE FERRAMENTA DE CONTROLE E INSTRUMENTO PARA A TOMADA DE DECISÕES

Atualmente, a ciência contábil encontra-se subdividida em diversas ramificações dentre as quais a Contabilidade de Custos figura como uma delas. Ao utilizá-la, uma entidade consegue avaliar métodos mais adequados para a apuração e controle dos custos que compõem seus produtos ou serviços oferecidos, o que, por conseguinte, provê seus gestores de informações convenientes para a tomada de decisão (SOARES, 2010). E isso é importante principalmente porque há um significativo aumento de competitividade observado nos setores industriais, comerciais ou de serviços (MARTINS, 2010), o que não deve ser ignorado pelos gestores.

Segundo Megliorini (2012), há duas razões que motivam as empresas a apurar seus custos: seja para o cumprimento de exigências legais em relação à averiguação de resultados e avaliação de estoques; seja para o conhecimento da estrutura de custos que permitirá tomada de decisões mais assertivas e possibilitará o exercício de controles. Para tanto, no primeiro caso, é necessário que os métodos de apuração de custos respeitem os princípios contábeis e estejam em consonância com as normas e legislação aplicáveis vigentes. No que tange ao suporte para o processo decisório, é preciso instituir um método de custeio capaz de fornecer informações que atendam às necessidades gerenciais da empresa.

E nesse contexto se aplica a utilização da Contabilidade de Custos, cuja incumbência, conforme afirma Leone (2000), é a de produzir informações para os diversos níveis gerenciais conforme suas necessidades, que podem ser relacionadas tanto à determinação da rentabilidade e do desempenho das suas atividades, como ao planejamento, controle, administração e desenvolvimento das operações, bem como à tomada de decisões. Da mesma forma assevera Martins (2010) ao sugerir que a Contabilidade de Custos apresenta duas funções relevantes, quais sejam: o auxílio ao controle e ao apoio à tomada de decisão. Referente ao controle, espera-se que sua missão seja a de fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamento, previsões e ainda, a de acompanhar os fatos ocorridos para fins de comparação com os valores previamente definidos. Já em relação às decisões, sua responsabilidade consiste na alimentação de informações acerca de valores consideráveis e que apontem a necessidade de se avaliar medidas de introdução ou corte de produtos, administração de preços de venda, terceirização, dentre outros.

2.2. O SISTEMA DE CUSTEAMENTO MARGINAL, VARIÁVEL OU DIRETO EM UMA FUNDAÇÃO DE APOIO

O método de custeio variável (também conhecido como custeio marginal ou direto) é fundamentado na identificação dos custos fixos e variáveis de uma dada instituição. A utilização desse método possibilita observar quais os custos variáveis de um determinado produto ou serviço e o volume necessário de vendas a fim de que a receita resultante seja suficiente para cobrir a estrutura de custos fixos dessa instituição, além de gerar resultados para seus investidores (MIETH, 2016). Assim, só são alocados aos produtos os custos variáveis, enquanto os custos fixos são considerados como despesas do período (MARTINS, 2010).

Segundo Megliorini (2012), o custeio variável é estruturado com o propósito de auxiliar à administração da empresa, visto que sua utilização não atende aos princípios contábeis geralmente aceitos e não é formalmente permitida pelas autoridades fiscais, ficando sua aplicação restrita aos interesses e necessidades informacionais internas da empresa (PEREZ JR; OLIVEIRA; COSTA, 2006). Com isso, atua como uma importante ferramenta auxiliar no processo decisório, contribuindo para: a) identificar produtos mais lucrativos; b) subsidiar decisões estratégicas pela determinação de produtos cujas vendas devem ser estimuladas, reduzidas ou de produção descontinuada; c) definir o preço de venda mais vantajoso; d) decidir entre comprar ou produzir determinado insumo; e) estabelecer o nível de atividades em que o negócio começa a ser rentável; f) avaliar o preço mínimo que um produto deve ser ofertado.

Portanto, o principal objetivo da aplicação do método de custeio variável é a determinação da margem de contribuição: conceito de extrema importância para a tomada de decisões gerenciais (PEREZ JR; OLIVEIRA; COSTA, 2006). Logo, “se o objetivo é conhecer a margem de contribuição, deve-se utilizar o custeio variável” (MEGLIORINI, 2012, p. 2), pois é ela que irá evidenciar a proporção de receita que aquele produto ou serviço está colaborando para o pagamento do custo de estrutura da instituição.

Dessa forma, na aplicação pretendida, a margem de contribuição foi definida pelo valor resultante da diferença entre as receitas líquidas auferidas pela fundação e dos custos variáveis e diretos do objeto analisado, cuja estrutura da demonstração do resultado obtida foi orientada conforme demonstrado na **Tabela 1**:

Tabela 1: Demonstração do Resultado do Exercício pelo método marginal

	Total
Receita líquida total	
(-) Custos variáveis diretos	
(=) Margem de contribuição	
(-) Custo fixo	
(=) Resultado	

Fonte: Adaptado de Mendonça; Gonçalves; Machado (2015, p. 5)

Tendo em vista os aspectos observados na literatura em relação à utilização do método de custeio variável, observa-se que as razões para sua adoção foram correlacionadas aos propósitos desta pesquisa, em especial, em que pese tratar de um importante recurso que colabora para a identificação e avaliação dos cursos e que assume um papel preponderante no processo de tomada de decisão.

2.3. FUNDAÇÕES DE APOIO ÀS IFES

De acordo com o art. 1º da Lei nº 8.958, de 20 de dezembro de 1994 e com o parágrafo único da art. 1º do Decreto nº 7.423, de 31 de dezembro de 2010 – instrumentos jurídicos que as regulamentam – as fundações de apoio às Instituições Federais de Ensino Superior - IFES e as demais Instituições Científicas e Tecnológicas - ICTs, são entidades de direito privado, sem fins lucrativos, criadas com o propósito de apoiar projetos de ensino, pesquisa, extensão, desenvolvimento institucional, científico e tecnológico e estímulo à inovação, e prestam serviços que viabilizam a gestão administrativa e financeira necessária à execução desses projetos.

Pela natureza jurídica de fundações privadas, estão submetidas à fiscalização do Ministério Público, ente estatal designado pela lei para velar, acompanhar, intervir e fiscalizar suas atividades, desde seu registro (estatuto) à sua extinção (PAES, 2018).

A relação entre as fundações de apoio e as entidades apoiadas é formalizada por meio de contratos, convênios acordos ou ajustes individualizados com objetos específicos e prazos determinados (art. 1º da Lei nº 8.958/94 e art. 8º do Decreto nº 7.423/10). Essa parceria, no entanto, não estabelece que as IFES tenham que oferecer assistência financeira para possibilitar a existência e manutenção das suas fundações de apoio. Desse modo, apesar de serem entidades sem fins lucrativos, suas receitas proveem de atividades próprias, isto é, da prestação de serviços oferecidos às instituições a que estão diretamente vinculadas, relacionados à gestão administrativo-financeira de projetos (RICHARTZ; BORGERT; SILVA, 2011). Em outras palavras, é a partir da existência de um projeto, que por sua vez, é orientado por um cronograma financeiro previamente estabelecido e aprovado segundo a disponibilidade de recursos destinados à sua execução, que as fundações de apoio se mantêm. A remuneração das fundações está, então, atrelada aos percentuais previamente definidos e claramente especificados nos instrumentos jurídicos dos projetos – documentos formais que regem a relação entre as partes envolvidas: entidade financiadora, outorgada executora (normalmente a IFES), outorgada gestora (a própria fundação) e o pesquisador responsável.

Assim, é possível enumerar diversos benefícios originados a partir da parceria entre as fundações de apoio e as IFES, quais sejam: contribui para a qualidade do ensino, por meio da produção científica de conhecimento; atualiza e expande a infraestrutura de equipamentos, instalações e laboratórios, a partir dos recursos destinados aos projetos e propicia a criação de novas soluções por meio do desenvolvimento e melhoria de produtos e processos, que estarão à disposição da sociedade como um todo (CONFIES, 2015). Contudo, percebe-se quão necessárias as fundações de apoio são para as entidades apoiadas, denotando claramente a importância de se fortalecer cada vez mais essa parceria.

3. METODOLOGIA

Para o cumprimento dos objetivos propostos foi realizada uma pesquisa qualitativa de cunho descritivo que se orientou pela estratégia denominada pesquisa-ação, posto que se refere a um tipo de pesquisa social com base empírica segundo a qual os pesquisadores estão, sobremaneira, em estreita associação com a situação estudada ou com a resolução de um problema em que se encontram envolvidos de modo cooperativo ou participativo (PRODANOV; FREITAS, 2013). Ademais, pesquisas dessa natureza possibilitam que o pesquisador seja um agente ativo e não apenas um observador do fato estudado. Com isso, sua aplicação contribui para que soluções práticas sejam desenvolvidas para as empresas e conhecimento gerado para a academia (THIOLLENT, 2009).

Embora seja de caráter essencialmente qualitativo, o presente estudo valeu-se de dados quantitativos para o alcance dos resultados almejados. A combinação das abordagens quali-quantitativa foi a que possibilitou as conclusões obtidas, visto que os valores finais da margem de contribuição calculadas foram frutos de dados quantitativos.

A princípio, foi realizado um levantamento bibliográfico para embasar o estudo pretendido. Para tanto, livros, artigos científicos de casos semelhantes relacionados ao tema foram analisados a fim de dar suporte à argumentação do problema proposto. Ademais, documentos da instituição também foram valiosas fontes de consulta e informação.

A amostra foi obtida a partir de um relatório gerado pelo Sistema de Informações Gerenciais da fundação, considerando apenas os projetos cujo período de vigência aprovado iniciava-se em 2015, com término previsto para os anos de 2015, 2016 ou 2017. Com isso, foram identificados 92 projetos nessa condição, dentre os quais 60 pertenciam ao Setor de Projetos e os 32 restantes, ao Setor de Concursos, Eventos e Projetos Institucionais. Como o propósito era avaliar as receitas provenientes do Setor de Projetos da fundação, então não foram consideradas nesta análise as contribuições financeiras dos projetos do Setor de

Concursos, Eventos e Projetos Institucionais, uma vez que não oferecem parâmetros semelhantes para análise, do ponto de vista dos procedimentos associados a sua gestão. Dessa forma, foram então analisados os 60 projetos, distribuídos entre os cinco colaboradores (gestores financeiros) do Setor de Projetos da fundação.

As informações acerca das despesas e custos da instituição no período analisado foram fornecidas aos pesquisadores pelo Setor de Contabilidade da fundação, de acordo com o período de interesse para o estudo.

De posse dos dados, os projetos foram tabulados em planilhas do Microsoft Excel®, listados em ordem crescente de acordo com o valor da despesa operacional que proporcionou à fundação. Esse procedimento possibilitou a identificação do número de projetos geridos por cada um dos cinco gestores e a receita que cada um deles gerou para a fundação; os principais órgãos financiadores de projetos no período e o valor médio mensal de despesa operacional recebida, considerando: a) o período de vigência do projeto (previsto no instrumento jurídico); b) o período efetivo de sua execução (período de vigência aprovado acrescido da sua prorrogação, quando ocorrida).

Como o objetivo norteador da pesquisa era adaptar o custeamento variável no Setor de Projetos da fundação, então foi necessário elencar os custos e despesas relacionadas ao setor e a fundação como um todo, com base nas informações repassadas pelo Setor de Contabilidade. Com isso, foram atribuídos como custos diretos do Setor de Projetos apenas os relativos aos salários e encargos dos gestores que lá trabalhavam. Como custos e despesas fixos do setor foram considerados aqueles relacionados à gestão de projetos, mas que não forneciam condições de alocação a projetos específicos: despesas com projetos; material de escritório, fotocópias, correios, serviços gráficos, despesas financeiras de projetos e bolsa (estagiário).

Importante ressaltar que os valores dos custos e despesas que são relacionados à gestão de projetos de um modo geral foram compartilhados de modo proporcional entre os setores de Projetos e Concursos, Eventos e Projetos Institucionais, de acordo com o percentual de projetos que faziam gestão.

Os demais custos e despesas identificados, e não relacionados especificamente à gestão de projetos foram julgados como custos fixos da fundação como um todo.

Desse modo, foi então possível aplicar a metodologia do custeamento marginal com o fito de identificar: a) a margem de contribuição resultante do agrupamento de todos os projetos geridos no Setor de Projetos no período; b) a margem de contribuição com a qual colabora cada gestor, considerando como receita a soma das despesas operacionais geradas pelos projetos sob sua gestão e como custo direto o montante gasto com o pagamento do seu salário e encargos no período; c) o resultado da fundação no período, deduzindo-se da margem de contribuição gerada pelo Setor de Projetos todos os custos e despesas fixos da fundação; d) informações relevantes para a avaliação do escopo de projetos capaz de gerar receitas suficientes para a manutenção da estrutura da fundação.

4. RESULTADOS

4.1. CARACTERIZAÇÃO DO OBJETO DA PESQUISA

A instituição estudada foi a Fundação de Apoio à Universidade Federal de São João del-Rei (FAUF), uma entidade educacional e cultural, sem fins lucrativos, cuja finalidade prioritária reside na “elaboração, execução, acompanhamento e gestão de programas e projetos de cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico bem como de programas e projetos educacionais”. (ESTATUTO DA INSTITUIÇÃO, 2016. p. 1).

Atualmente, a estrutura organizacional da fundação foi aprimorada e novos setores surgiram em virtude da necessidade observada. Todavia, à época do horizonte temporal

definido para análise (2015 a 2017), a instituição contava com o trabalho de 19 colaboradores, além do presidente, e mais um estagiário (Setor de Projetos) e um menor aprendiz (Setor de Concursos, Eventos e Projetos Institucionais).

Cumprido ressaltar que os projetos daquele setor se diferenciam totalmente dos geridos pelo Setor de Concursos, Eventos e Projetos Institucionais, razão da separação em dois setores e motivo pelo qual não foram considerados na análise pretendida, pois se referem a projetos que seguem fluxos diferentes e são regidos por normativos internos da UFSJ, cujos parâmetros não se assemelham àqueles geridos pelo Setor de Projetos. Os concursos e eventos, embora também contribuam para a entrada de recurso para a fundação, foram descartados pelo fato de que também são orientados por processos específicos e distintos dos projetos de pesquisa. Com isso, a fim de que as conclusões obtidas tivessem validade, foi necessário adotar o critério de semelhança na execução, buscando assim argumentos apropriados para responder o problema da pesquisa.

Por essa razão, optou-se por analisar apenas o Setor de Projetos. A motivação da escolha também se fundamentou nos seguintes critérios: a) por abranger a maior concentração de pessoal (27% do total); b) por possuir um número mais significativo de projetos gerenciados (60 de um total de 92), os quais constituem fonte de receita para a fundação; c) pelo contato direto dos pesquisadores, que puderam acompanhar as atividades deste setor especificamente.

Contudo, na amostra selecionada, as taxas administrativas da fundação, quando existentes, correspondem a cinco por cento do valor aprovado para o projeto. Tais valores representam a receita da fundação no período e dela foram deduzidos os custos e despesas identificados, a fim de se encontrar a margem de contribuição e clarear o entendimento sobre o que está sendo avaliado.

4.2. APURAÇÃO DAS RECEITAS AUFERIDAS NO PERÍODO ANALISADO

No período selecionado para análise (2015 a 2017), as receitas da fundação somaram o equivalente a R\$ 4.339.432,97 (quatro milhões, trezentos e trinta e nove mil, quatrocentos e trinta e dois reais e noventa e sete centavos), valor total referente às despesas operacionais de cada um dos projetos geridos pela instituição.

Os dados obtidos por meio da consulta realizada no Sistema de Informações Gerenciais da FAUF demonstram que a maior concentração de projetos da amostra (52 deles, aproximadamente 87% do total) proporcionou um valor entre R\$ 1.000,00 a R\$ 3.000,00 de despesa operacional para a fundação. Por outro lado, as receitas mais robustas, em valores monetários, foram provenientes de apenas 10% da amostra, projetos que contribuíram com receitas que variaram de R\$ 42.835,28 (quarenta e dois mil, oitocentos e trinta e cinco reais e vinte e oito centavos) a aproximadamente R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais). É importante ressaltar que o montante de recursos propiciados pelos 87% da amostra não superam a quantia gerada por quatro projetos se analisados separadamente.

No que tange à análise das instituições de fomento, observou-se que a FAPEMIG financiou um número bastante expressivo de projetos, o que significa que se constituiu como o principal órgão financiador e maior colaborador para as receitas da Fundação. Cabe frisar que os projetos financiados pelos demais órgãos de fomento, tratavam-se de categorias de projetos que não previam o pagamento de despesa operacional para a fundação. Isso acontece devido à função social que ela exerce no ambiente acadêmico, por meio da qual colabora e, em certos casos, contribui financeiramente com a gestão de projetos coerentes com suas finalidades, mesmo que nestes não haja a previsão de pagamento de despesas operacionais à fundação.

Considerando os projetos que colaboraram com entradas de caixa para a fundação e levando em conta o período de vigência aprovado de cada um deles, percebe-se que o valor médio recebido pela fundação de 85% da amostra foi de R\$ 45,94 (quarenta e cinco reais e noventa e quatro centavos) mensais, enquanto 7% forneceram a quantia média mensal de R\$43.534,14 (quarenta e três mil, quinhentos e trinta e quatro reais e catorze centavos), de acordo com as informações contidas na **Tabela 2**.

Tabela 2: Relação da despesa operacional x vigência inicialmente aprovada (valor mensal recebido)

Despesa operacional mensal	Número de projetos	%	Valor médio/mês
Até R\$ 100,00	51	85%	R\$ 45,94
De R\$ 100,01 a R\$ 1.000,00	3	5%	R\$ 226,15
De R\$ 1.000,01 a R\$ 10.000,00	2	3%	R\$ 2.776,87
Acima de R\$ 10.000,01	4	7%	R\$ 43.534,14
Total	60	100%	

Fonte: Dados da pesquisa

Por outro lado, dos 60 projetos analisados, 17 tiveram seu período de execução prorrogado, seja a pedido da coordenação ou por determinação da entidade de fomento. Isso geralmente ocorre quando o recurso demora a ser creditado na conta bancária do projeto, sendo efetuado algum tempo após o início aprovado para sua execução, acarretando prejuízos ao cumprimento do cronograma de atividades planejado. Então, considerando que o período de execução passa a ser maior, a despesa operacional mensal proporcionada à fundação por esse projeto acaba reduzindo, acarretando o que se observa na **Tabela 3**.

Tabela 3: Relação da despesa operacional x período total de execução dos projetos (valor mensal recebido)

Despesa operacional mensal	Número de projetos	%	Valor médio recebido/mês
Até R\$ 100,00	52	87%	R\$ 42,01
De R\$ 100,01 a R\$ 1.000,00	2	3%	R\$ 259,13
De R\$ 1.000,01 a R\$ 10.000,00	2	3%	R\$ 2.776,87
Acima de R\$ 10.000,01	4	7%	R\$ 43.534,14
Total	60	100%	

Fonte: Dados da pesquisa

E esse é um ponto que merece a atenção dos gestores da fundação porque os projetos passam a ser executados por um período maior de tempo, exigindo pessoal disponível para a gestão financeira desse recurso, e conseqüentemente, elevando os custos e despesas do período, enquanto não há por parte da entidade financiadora suplementação de recurso proporcional nem para o projeto em si, tampouco à parte destinada à remuneração dos serviços da fundação.

No Setor de Projetos da FAUF, a distribuição do número de projetos entre os cinco gestores respeitava os critérios de volume de recurso aprovado e complexidade do seu plano de trabalho. Em outras palavras, quanto mais atípico o projeto fosse, mais atenção requeria por parte do gestor. Com isso, a divisão era realizada da seguinte maneira: quem absorvesse projetos mais complexos teria, em contrapartida, o menor volume de projetos para gerir. Assim, os demais gestores teriam sob sua responsabilidade a conjugação de um considerável número de projetos menores, com previsões de compras e contratações simplificadas e recorrentes na fundação, com um ou dois projetos cujos recursos eram mais abundantes, mas

não necessariamente complexos do ponto de vista das dificuldades e inseguranças envolvidas na sua gestão financeira.

Dessa forma, a **Figura 1** apresenta a distribuição dos 60 projetos entre os gestores do setor. Cabe ressaltar que dentre as atribuições do estagiário, não se incluía a gestão financeira dos projetos. Sua incumbência era a de realizar a prestação de contas dos projetos do setor, na medida em que esses se encerravam.

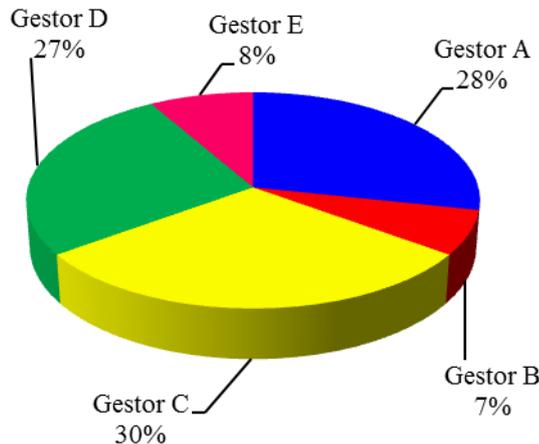


Figura 1: Número de projetos geridos por cada gestor

Fonte: Dados da pesquisa

A divisão de projetos entre os Gestores A, C e D era equilibrada, cada um era responsável por 17, 18 e 16 projetos, respectivamente. Entretanto, os Gestores B e E tinham uma menor proporção de projetos (quatro e cinco, respectivamente), pois cuidavam da gestão financeira dos projetos maiores e mais complexos.

Contudo, ao analisarmos essa divisão em relação à despesa operacional proporcionada, verificamos que o somatório das receitas geradas pelos projetos dos Gestores A, C e D, R\$112.536,42 (cento e doze mil, quinhentos e trinta e seis reais e quarenta e dois centavos), corresponde a apenas 3% das receitas totais auferidas, enquanto os projetos do Gestor E, colaboraram com os 97% restantes, conforme observado na **Tabela 4**.

Tabela 4: Despesa operacional gerado por grupo de projetos de cada gestor

Gestor	Despesa operacional proporcionada pelos seus projetos	%
GESTOR A	R\$ 32.820,93	0,76%
GESTOR B	R\$ -	-
GESTOR C	R\$ 65.023,72	1,50%
GESTOR D	R\$ 14.691,77	0,34%
GESTOR E	R\$ 4.226.896,55	97,41%
Total	R\$ 4.339.432,97	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Todavia, é importante ressaltar que para justificar sua razão de ser, os projetos geridos pela fundação precisam ter, no mínimo, dois terços de pessoas envolvidas em sua execução, as quais devem, necessariamente, estarem vinculadas à instituição apoiada (Art. 6º, § 3º do Decreto nº 7.423, de 31 de dezembro de 2010). E é nessa situação que se enquadram os projetos geridos pelos Gestores A, C e D, ao passo que o Gestor B, no período analisado, cuidava dos projetos relacionados à função social da fundação, que não geravam receitas para

ela, mas contavam com a participação de pessoal vinculado à UFSJ (técnicos administrativos, docentes e discentes).

4.3. LEVANTAMENTO DOS CUSTOS E DESPESAS DA INSTITUIÇÃO

Para fins de análise, foram identificados como custos diretos apenas os salários, acrescidos dos respectivos encargos, dos gestores alocados no Setor de Projetos da Fundação. Os demais custos e despesas relacionadas às atividades do setor foram considerados como necessários para o funcionamento das atividades ali desenvolvidas. Nesse sentido, os gastos descritos abaixo, embora relacionados à gestão de projetos, não poderiam ser atribuídos a projetos isoladamente, sendo, portanto, classificados como custos fixos do setor, uma vez que a existência da fundação está intimamente relacionada à existência de projetos de pesquisa. São eles: a) **Despesas com projetos** (valores devolvidos aos órgãos de fomento em virtude de despesas realizadas irregularmente na vigência deste); b) **Material de escritório**; c) **Fotocópias**; d) **Correios**; e) **Serviços gráficos**; f) **Despesas financeiras de projetos** (relacionadas às correções monetárias resultantes das devoluções de recursos, quando ocorridas); g) **Bolsa e seguro do estagiário**.

Importante esclarecer que a fundação está localizada dentro do campus sede da UFSJ, em um prédio cedido pela instituição para que a fundação possa desempenhar suas atividades. Dessa forma, não há para a fundação despesas com aluguel, IPTU, energia elétrica, água e esgoto, internet e telefone (fixo) porque ela utiliza a infraestrutura da universidade. E é em função disso que ela colabora com a gestão de determinados tipos de projetos que não preveem o pagamento de despesa operacional, como contrapartida aos benefícios que recebe da instituição que apoia.

Como no intervalo de tempo entre os anos de 2015 a 2017 havia na fundação dois setores envolvidos com a gestão de projetos, os custos e despesas identificados com essa atividade foram calculados de maneira proporcional, de acordo com os critérios apresentados na **Tabela 5**.

Tabela 5: Critérios de atribuição dos custos e despesas

Custo/Despesa	Critério de alocação proporcional
Salários e encargos	Média salarial de todos os colaboradores no período, excetuando os proventos recebidos pelo presidente, estagiário e menor aprendiz, pois o pagamento deles ocorre em modalidade diversa à folha de pagamento.
Despesas com projetos	Acumulado do período / percentual de projetos geridos por cada um dos dois setores de projetos
Material de escritório	Acumulado do período / percentual de colaboradores de cada setor da instituição
Fotocópias	
Correios	Acumulado do período / percentual de projetos geridos por cada um dos dois setores de projetos
Serviços gráficos	
Despesas financeiras de projetos	

Fonte: Elaborado pelos autores

Percebe-se, que os gastos com **material de escritório** e **fotocópias** foram distribuídos para todos os setores da fundação, não somente entre o Setor de Projetos e Setor de Concursos, Eventos e Projetos Institucionais. Isso porque são itens consumidos por todos os colaboradores, independentemente de suas funções. Portanto, separando a parcela desses gastos absorvida pelo Setor de Projetos, a diferença foi atribuída como custo fixo da fundação.

Todavia, a pesquisa apontou a existência de outros custos e despesas gerais, os quais foram todos considerados como dispêndios necessários para a manutenção do funcionamento

e estrutura da fundação e não relacionados a setores específicos. São eles: a) **Telefone** (referente às linhas corporativas móveis dos dirigentes da instituição); b) **Serviços de terceiros** (concentram os pagamentos de serviços de auditoria, engenharia, segurança, consultoria e a remuneração do presidente até 2016, pois em 2017 foi criada uma conta própria para esse fim, denominada “remuneração do dirigente”); c) **Impostos e taxas**; d) **Despesas com refeições e lanches**; e) **Certificado digital**; f) **Despesas de cartório**; g) **Material de expediente** (diferenciam-se dos materiais de escritório porque são itens permanentes, isto é, com prazo de vida útil maior e de aquisição esporádica); h) **Despesas com transporte**; i) **Diárias de viagens**; j) **Domínio do site**; k) **Despesa com software contábil**; l) **Despesa com combustível**; m) **Cursos e eventos**; n) **Despesas com concursos e processos seletivos**; o) **Custas processuais da FAUF** (quantia gasta com processos judiciais provenientes de investigações de projetos geridos pela fundação); p) **Despesas com depreciação**; q) **Doações e subvenções**; r) **Despesa de amortização**; s) **Despesas bancárias**; t) **Honorários de terceiros**; u) **Remuneração do dirigente**.

Contudo, essas informações são necessárias para o entendimento da aplicação do custeamento direto na fundação, conforme proposta desse estudo e demonstrada adiante.

4.4. APLICAÇÃO DO CUSTEAMENTO MARGINAL PARA A APURAÇÃO DO RESULTADO DO PERÍODO

De posse dos dados fornecidos pelo Setor de Contabilidade da fundação, foram realizadas três aplicações do custeamento marginal. A primeira teve o propósito de calcular a margem de contribuição proporcionada pelo Setor de Projetos da fundação, a fim de saber se as receitas provenientes dos projetos por ele geridos eram suficientes para o pagamento das despesas e custos do próprio setor, bem como se haveria sobra financeira para cobrir os custos fixos da fundação como um todo. A **Tabela 6** apresenta os resultados obtidos por essa aplicação.

Tabela 6: DRE marginal do Setor de Projetos

DRE MARGINAL DO SETOR DE PROJETOS NO PERÍODO DE 2015 A 2017	
	(R\$)
Receita líquida total do Setor de Projetos	4.339.432,97
(-) Salários e encargos do setor	(615.612,53)
(=) Margem de contribuição do setor	3.723.820,44
(-) Despesas com projetos	(364.949,69)
(-) Material de escritório	(6.425,45)
(-) Fotocópias	(4.947,78)
(-) Correios	(196,60)
(-) Serviços gráficos	(747,39)
(-) Despesas financeiras de projetos	(2.175.565,08)
(-) Bolsa e seguro (estagiário)	(9.263,56)
(=) Resultado do período	1.161.724,88

Fonte: Dados da pesquisa

Pode-se afirmar que, no período analisado, o Setor de Projetos como um todo proporcionou receitas suficientes para o pagamento dos gastos do setor e ainda gerou uma sobra financeira de R\$ 1.161.724,88 (um milhão, cento e sessenta e um mil, setecentos e vinte e quatro reais e oitenta e oito centavos) para a fundação. Entretanto, ao analisarmos a parcela de receita fornecida pelos grupos de projetos geridos por cada um dos cinco gestores, ilustrado pela **Tabela 7**, corroboramos a informação já apresentada na Tabela 4.



Tabela 7: DRE marginal dos projetos de cada gestor

DRE MARGINAL - PROJETOS GERIDOS PELO GESTOR A		DRE MARGINAL - PROJETOS GERIDOS PELO GESTOR B	
	(R\$)		(R\$)
Receita líquida total dos projetos do gestor	32.820,93	Receita líquida total dos projetos do gestor	-
(-) Salários e encargos do gestor	(123.122,51)	(-) Salários e encargos do gestor	(123.122,51)
(=) Margem de contribuição	(90.301,58)	(=) Margem de contribuição	(123.122,51)
(-) Despesas com projetos	(364.949,69)	(-) Despesas com projetos	(364.949,69)
(-) Material de escritório	(6.425,45)	(-) Material de escritório	(6.425,45)
(-) Fotocópias	(4.947,78)	(-) Fotocópias	(4.947,78)
(-) Correios	(196,60)	(-) Correios	(196,60)
(-) Serviços gráficos	(747,39)	(-) Serviços gráficos	(747,39)
(-) Despesas financeiras de projetos	(2.175.565,08)	(-) Despesas financeiras de projetos	(2.175.565,08)
(-) Bolsa e seguro estagiário	(9.263,56)	(-) Bolsa e seguro estagiário	(9.263,56)
(=) Resultado do período	(2.652.397,13)	(=) Resultado do período	(2.685.218,06)
DRE MARGINAL - PROJETOS GERIDOS PELO GESTOR C		DRE MARGINAL - PROJETOS GERIDOS PELO GESTOR D	
	(R\$)		(R\$)
Receita líquida total dos projetos do gestor	65.023,72	Receita líquida total dos projetos do gestor	14.691,77
(-) Salários e encargos do gestor	(123.122,51)	(-) Salários e encargos do gestor	(123.122,51)
(=) Margem de contribuição	(58.098,79)	(=) Margem de contribuição	(108.430,74)
(-) Despesas com projetos	(364.949,69)	(-) Despesas com projetos	(364.949,69)
(-) Material de escritório	(6.425,45)	(-) Material de escritório	(6.425,45)
(-) Fotocópias	(4.947,78)	(-) Fotocópias	(4.947,78)
(-) Correios	(196,60)	(-) Correios	(196,60)
(-) Serviços gráficos	(747,39)	(-) Serviços gráficos	(747,39)
(-) Despesas financeiras de projetos	(2.175.565,08)	(-) Despesas financeiras de projetos	(2.175.565,08)
(-) Bolsa e seguro estagiário	(9.263,56)	(-) Bolsa e seguro estagiário	(9.263,56)
(=) Resultado do período	(2.620.194,34)	(=) Resultado do período	(2.670.526,29)
DRE MARGINAL - PROJETOS GERIDOS PELO GESTOR E		DRE MARGINAL DO SETOR DE PROJETOS NO PERÍODO DE 2015 A 2017 (vide Tabela 6)	
	(R\$)		(R\$)
Receita líquida total dos projetos do gestor	4.226.896,55	Receita líquida total do Setor de Projetos	4.339.432,97
(-) Salários e encargos do gestor	(123.122,51)	(-) Salários e encargos do setor	(615.612,53)
(=) Margem de contribuição	4.103.774,04	(=) Margem de contribuição do setor	3.723.820,44
(-) Despesas com projetos	(364.949,69)	(-) Despesas com projetos	(364.949,69)
(-) Material de escritório	(6.425,45)	(-) Material de escritório	(6.425,45)
(-) Fotocópias	(4.947,78)	(-) Fotocópias	(4.947,78)
(-) Correios	(196,60)	(-) Correios	(196,60)
(-) Serviços gráficos	(747,39)	(-) Serviços gráficos	(747,39)
(-) Despesas financeiras de projetos	(2.175.565,08)	(-) Despesas financeiras de projetos	(2.175.565,08)
(-) Bolsa e seguro estagiário	(9.263,56)	(-) Bolsa e seguro (estagiário)	(9.263,56)
(=) Resultado do período	1.541.678,49	(=) Resultado do período	1.161.724,88

Fonte: Dados da pesquisa

Dessa segunda análise, podemos inferir que as receitas geradas pelos projetos dos Gestores A, B, C e D não são satisfatórias nem mesmo para o pagamento dos seus próprios salários, gerando uma margem de contribuição negativa e insuficiente para cobrir os demais custos e despesas do setor. Todavia, a parcela de 8% dos projetos, aqueles geridos pelo Gestor E, conseguiu financiar os gastos de todo o setor, incluindo os salários dos outros quatro colaboradores e ainda propiciou uma sobra significativa para os custos e despesas da fundação.

Isso denota que projetos dessa categoria, embora mais complexos e de oferta mais escassa, devem ser vistos com bons olhos pelos dirigentes da fundação, apesar de alguns já terem levado a fundação a responder em juízo sobre atitudes suspeitas sobre infrações legais, sob a suposição de fraudes e irregularidades no tocante ao uso de recurso público. Mas embora sejam alvos constantes de investigação por parte de órgãos de controle (Controladoria-Geral do Estado, Ministério Público Estadual e Federal), pelo volume de recursos que movimentam e pelas atividades atípicas que requerem para a consolidação do seu objeto, são fontes de receita consideráveis para a fundação. A questão talvez seja a de capacitar a equipe de modo a minimizar os riscos envolvidos e contar com o apoio de grupos especializados em gestão de recursos dessa monta. Auditores e assessores jurídicos terceirizados podem transpassar mais segurança e contribuir sobremaneira para uma prestação de serviço mais eficiente, transparente e legalmente reconhecida, ao mesmo tempo em que podem promover o compartilhamento do conhecimento que possuem com os colaboradores efetivos da fundação. A troca de experiências com outras fundações também é uma proposta interessante para lidar com projetos dessa estirpe.

No entanto, a fundação precisa fazer jus a sua principal finalidade: a de apoiar a IFES a qual está vinculada, no caso em tela, a UFSJ. Isso se dá pelo suporte e gestão financeira concedidos aos projetos de pesquisa, ensino e extensão idealizados pela comunidade acadêmica, bem como ao fomento, em certos casos, de propostas que estejam relacionadas com suas crenças e valores. Em função disso, ela precisa dispor de pessoal e estrutura suficientes para atender às demandas da UFSJ e um único gestor não teria condições de assim fazer se trabalhasse sozinho no setor. Então, a razão de maior parte do pessoal estar alocada no Setor de Projetos se deve ao fato de que esse mix de projetos de categorias diferentes precisa existir para que a fundação cumpra com seu papel social, ao mesmo tempo em que procura por meios de geração de recursos para se manter ativa.

Na **Tabela 8**, fruto da terceira análise realizada, é possível perceber a importância de se buscar novas fontes de recurso, pois o custo de manutenção da fundação é elevado e por isso suas receitas devem ser minimamente satisfatórias.

Tabela 8: DRE marginal da Fundação de Apoio à UFSJ

DRE MARGINAL DA FAUF NO PERÍODO DE 2015 A 2017	
	(R\$)
Receita líquida total do Setor de Projetos	4.339.432,97
(-) Salários e encargos do setor	(615.612,53)
(=) Margem de contribuição do setor	3.723.820,44
(-) Despesas com projetos	(364.949,69)
(-) Material de escritório	(6.425,45)

(continua)



(continua)

(-) Fotocópias	(4.947,78)
(-) Correios	(196,60)
(-) Serviços gráficos	(747,39)
(-) Despesas financeiras de projetos	(2.175.565,08)
(-) Bolsa e seguro (estagiário)	(9.263,56)
(=) Resultado do período	1.161.724,88
(-) Despesas com projetos (Setor de Concursos, Eventos e Projetos Institucionais)	(194.639,83)
(-) Material de escritório (restante da fundação)	(17.134,54)
(-) Fotocópias (restante da fundação)	(13.194,08)
(-) Correios (Setor de Concursos, Eventos e Projetos Institucionais)	(104,86)
(-) Serviços gráficos (Setor de Concursos, Eventos e Projetos Institucionais)	(398,61)
(-) Despesas financeiras de projetos (Setor de Concursos, Eventos e Projetos Institucionais)	(1.160.301,38)
(-) Salários e encargos (restante da fundação)	(1.723.715,09)
(-) Bolsa menor aprendiz (Setor de Concursos, Eventos e Projetos Institucionais)	(9.263,56)
(-) Telefone	(22.277,95)
(-) Serviços de terceiros	(225.777,65)
(-) Impostos e taxas	(14.676,72)
(-) Despesas com refeições e lanches	(19.752,83)
(-) Certificado digital	(1.956,00)
(-) Despesas de cartório	(2.468,95)
(-) Material de expediente	(864,34)
(-) Despesas com transporte	(21.372,67)
(-) Diária de viagens	(61.120,55)
(-) Domínio (site)	(1.569,52)
(-) Despesa software contábil	(7.254,24)
(-) Despesa com combustível	(13.036,85)
(-) Cursos e eventos	(27.067,49)
(-) Despesa com concursos e processos seletivos diversos	(633.896,95)
(-) Custas processuais FAUF	(1.479,46)
(-) Despesas com depreciação	(33.288,45)
(-) Doações e subvenções	(16.552,00)
(-) Despesa de amortização	(12.798,69)
(-) Despesas bancárias	(3.594,98)
(-) Honorários de terceiros	(50.000,00)
(-) Remuneração de dirigente	(69.516,24)
(=) Resultado do período	(3.197.349,59)

Fonte: Dados da pesquisa

Do exposto, entende-se que o Setor de Projetos tem uma representatividade fundamental na fundação estudada, mas seus projetos, ainda que fontes essenciais de receita, não suprem por si só a estrutura de custos da instituição. Logo, faz-se necessária a avaliação de novas estratégias de captação de recursos que mantenham a fundação em plena atividade e

a reavaliação da opção por não realizar concursos e processos seletivos, uma vez que também colaboram como fontes alternativas de receitas.

5. CONCLUSÃO

A pesquisa teve por finalidade adaptar o sistema de custeamento marginal, variável ou direto no Setor de Projetos da Fundação de Apoio à Universidade Federal de São João del-Rei (MG), capaz de fornecer informações úteis para a gestão da instituição e, ainda, servir de base para negociar com convênios na definição dos percentuais de repasse. Para tanto, foi realizada uma pesquisa qualitativa, em sua essência, de caráter descritivo, conduzida segundo o método denominado pesquisa-ação. Os procedimentos adotados permitiram o levantamento dos dados da amostra, necessários para a aplicação da ferramenta de análise proposta, baseada no método de custeio variável, recomendado para fins de controle e suporte à tomada de decisão.

Observou-se que, no período considerado, a FAPEMIG foi o maior e mais importante financiador de projetos da fundação. Além disso, do total de projetos analisados, foram identificados quatro que, sozinhos, proporcionaram margens de contribuição maiores que a soma de todos os demais. Por essa ótica, foi também possível destacar quais os projetos que proporcionaram as maiores e as menores despesas operacionais (totais e mensais), o que foi de extrema importância para o julgamento de estratégias relacionadas aos tipos de projetos que compensam ou não serem geridos pela fundação, porém sem ponderar as implicações e riscos envolvidos na gestão específica de cada um deles.

Ademais, as informações oriundas do levantamento das receitas, custos e despesas da fundação, aplicadas ao método de custeio proposto, foram cruciais e incentivadoras para a que os gestores da fundação reavaliem os gastos ocorridos e procurem por meios de reduzi-los, sem prejudicar o funcionamento de suas atividades, ao passo que busquem, prioritariamente, por novas formas de angariar receitas para a fundação, que não restrinjam única e exclusivamente à gestão financeira de projetos.

Os resultados obtidos também foram expressivos porque permitiram apresentar a funcionalidade do método de custeio para a instituição e ensejou, por conseguinte, um melhor entendimento sobre a margem de contribuição gerada por cada um dos projetos geridos pela Fundação; quanto o conjunto de projetos geridos por determinado gestor contribuiu para o financiamento do seu próprio salário no período e para o pagamento da estrutura fixa do setor; e em que medida a margem de contribuição total gerada pelas receitas do Setor de Projetos colaboraram para o custeamento dos gastos fixos da fundação como um todo.

Por fim, cabe frisar que, devido ao intervalo de tempo definido para a pesquisa, não foram analisados projetos que representam receitas significativas para a fundação, como, por exemplo, os convênios de infraestrutura financiados pela FINEP, os dois Programas de Capacitação de Recursos Humanos (PCRH) e o convênio de bolsas institucionais da UFSJ. Há ainda outros projetos cujas fontes de recursos são menos frequentes, mas não desprezíveis pelas receitas que promoveram à fundação, financiados pelo Ministério Público do Estado de Minas Gerais (MPMG) e Furnas Centrais Elétricas, dos quais a FAUF foi gestora financeira. Outro ponto relevante refere-se à seleção da amostra que, pelas razões explicitadas, não considerou as receitas promovidas pelo Setor de Concursos, Eventos e Projetos Institucionais. É fundamental esclarecer que a representatividade do setor não foi desprezada, porém o objetivo da análise era o de concentrar-se nas atividades relacionados ao Setor de Projetos especificamente. Com isso, talvez essas possam ser as limitações do presente trabalho, ficando a sugestão para novos estudos, com uma base mais abrangente de informações.

6. REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei nº 8.958, de 20 de dezembro de 1994. Dispõe sobre as relações entre as instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica e as fundações de apoio e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8958compilado.htm>. Acesso em: 22 set. 2018.

_____. 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7423.htm> Acesso em: 22 set. 2018.

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: 23 out. 2018.

FUNDAÇÃO DE APOIO À UNIVERSIDADE FEDERAL DE SÃO JOÃO DEL-REI. Estatuto da Fundação de Apoio à Universidade Federal de São João del-Rei (FAUF). Disponível em: <<https://ufsj.edu.br/portal2-repositorio/File/fauf/Documentos/Documentos%202017/Estatuto.pdf>> Acesso em: 03 out. 2018.

LEONE, G. S. G. Curso de contabilidade de custos. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, E. Contabilidade de custos. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MEGLIORINI, E. Custos: análise e gestão. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.

MENDONÇA, F. M.; GONÇALVES, G. V.; MACHADO, E. V.. Desenvolvimento de metodologia de custeio para restaurantes self-services. In: XXXV ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 2015, Fortaleza. Anais eletrônicos... Disponível em: <http://www.abepro.org.br/biblioteca/TN_STO_208_234_26614.pdf> Acesso em: 28 set. 2018.

MIETH, R. A relevância da gestão estratégica de custos na formação do preço de produtos. 2016. Disponível em: <<http://bibliodigital.unijui.edu.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/3963/Regina%20Mieth.pdf?sequence=1>> Acesso em: 27 set. 2018.

PAES, J. E. S. Fundações, associações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

PEREZ JR, J. H.; OLIVEIRA, L. M.; COSTA, R. G. Gestão estratégica de custos. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

PRODANOV, C; FREITAS, E. C. Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

RICHARTZ, F.; BORGERT, A.; SILVA, R. Estruturação de um modelo de custeio híbrido para uma fundação de apoio universitária. Revista Gestão Universitária na América Latina - GUAL, Florianópolis, p. 21-43, jun. 2011. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/gual/article/view/1983-4535.2011v4n3p21/21978>>. Acesso em: 26 set. 2018.

SANCHES, D. M. N. et. al. A importância da gestão estratégica de custos para a tomada de decisão. Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento. ano 03, ed. 06, vol. 02, pp. 186-207, jun. 2018. Disponível em: <<https://www.nucleodoconhecimento.com.br/administracao/gestao-estrategica-de-custos>> Acesso em: 27 set. 2018.

SOARES, H. J. Aplicação do custeio variável como ferramenta para a tomada de decisão: um estudo de caso de uma indústria de alimentos. 2010. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/120806/283907.pdf?sequence=1&isAllowed=y>> Acesso em: 24 out. 2018.

THIOLLENT, M. Metodologia da pesquisa-ação. 17. ed. São Paulo: Cortez, 2009.