

## CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES: PROPOSIÇÃO DE MODELO PARA APLICAÇÃO EM FUNDAÇÃO DE APOIO.

*Valdeci José Caetano*<sup>1</sup>

### RESUMO

O artigo apresenta breve descrição sobre as Fundações de Apoio, trazendo suas origens e classificações, assim como, parte de sua história no Brasil e suas fontes de recursos. Discorre também sobre a Contabilidade destas Fundações, enfocando o método de Custeio Baseado em Atividades – ABC (*Activity Based Costing*), suas vantagens e desvantagens para, em seguida, versar sobre o ABC em Fundações de Apoio. Por último, propõe e mostra em detalhes o procedimento proposto para aplicação do método nas Fundações de Apoio.

Palavras-Chave: Fundações de Apoio, Custeio Baseado em Atividades, Custos.

### ABSTRACT

The article presents a brief description of the Support Foundations, bringing up their origins and classifications, as well as part of their history in Brazil and their income sources. It also discourses on the Accountability of these Foundations, focusing the ABC (*Activity Based Costing*) method, its advantages and disadvantages to, later, examine the proposed procedure to the application of the method in Support Foundations.

Key-words: Support Foundation, Activity Based Costing, Costs.

---

<sup>1</sup> Mestre em Engenharia de Produção com Ênfase em Gestão de Negócios. Especialista em Auditoria e Análise Contábil. Contador. Professor de Contabilidade Geral e Contabilidade de Custos da Unievangélica – Centro Universitário de Anápolis – GO. E-mail: valdeci@ucg.br

## INTRODUÇÃO

As mudanças ocorridas no mercado nos últimos anos vêm fazendo com que as organizações também mudem. Devido à complexidade das atividades desenvolvidas por elas e à necessidade de tomadas de decisões mais acuradas, a exigência de maiores e melhores informações para gerenciamento e controle do processo produtivo aumenta consideravelmente.

De acordo com Ching (1997, p.15), essas mudanças foram causadas por três revoluções: econômica, tecnológica e administrativa. A primeira se caracteriza pelo surgimento de blocos econômicos, transferência de riquezas e globalização de mercados. A segunda possibilitou o aumento da produtividade das organizações, permitindo aos gestores uma administração com menor número de empregados. A última, administrativa, trouxe uma maior qualidade e o aumento da produtividade. Como ambas vieram juntas, os empregos foram absorvidos pelas novas tecnologias.

Analisando esta evolução na economia, é imprescindível que se tenha como fundamentação para um bom gerenciamento, todos os tipos de informações válidas e confiáveis; serão elas responsáveis pela sustentação das tomadas de decisões, porém, para Cochrane (2000, p.1), pouca importância terá uma informação contábil se a sua utilidade for nula.

A disponibilização de informações contábeis suficientes, úteis, de qualidade e tempestivas deve ser uma preocupação comum a todas as empresas. É importante que o tomador de decisões tenha informações seguras, para que o respalde no seu dia a dia. No entanto, ainda existem inúmeras organizações que são administradas com base apenas na experiência de seus administradores, ou seja, no *feeling*, desconsiderando ou mesmo desconhecendo, informações que poderiam auxiliá-lo.

O reconhecimento de que os sistemas de custos considerados tradicionais não atendem às necessidades das organizações que passaram a se caracterizar como manufadoras de produtos diversificados, vem estimulando a criação de novos sistemas ou métodos de custeio (NAKAGAWA, 1993, p.37).

Neste novo contexto de tecnologias avançadas, mercados complexos, diversificação de bens e serviços, exigência dos clientes, abre-se espaço para o ABC (*Activity Based Costing*), método de custeio que surgiu a fim de enfrentar este novo ambiente, aperfeiçoando o modo de se obter informações.

O ABC é uma ferramenta que pode forçar os gestores a terem mais atenção com seus custos, dentro de qualquer organização, criando oportunidades novas. Também pode provocar mudanças significativas no comportamento gerencial e nos padrões de despesas da empresa por mostrar aos gestores detalhes importantes de seus processos operacionais. O ABC surgiu para atender às necessidades de organizações que tinham como objetivo principal aprimorar a alocação dos custos e despesas indiretos aos produtos (WERNKE, 2001, p.22).

Segundo Kaplan e Cooper (2000, p.249), as empresas prestadoras de serviços têm exatamente os mesmos problemas gerenciais enfrentados pelas demais organizações, pois seus custos são, em sua maioria, indiretos.

As Fundações de Apoio são organizações do Terceiro Setor, prestadoras de serviços, que têm importante parcela de custos e despesas indiretos (KAPLAN e COOPER, 2000, p.251). Deste modo, supõe-se que o ABC seja aplicável com vantagem nessas entidades devido à sua capacidade de suprir a carência de informações e por evidenciar o desempenho de cada uma das atividades, vinculadas a seus projetos.

Cada autor tem uma metodologia de aplicação do ABC com suas particularidades e, no entanto, não foi encontrada nenhuma que se refira às Fundações de Apoio, surgindo assim, a problemática deste trabalho: como aplicar o Custeio Baseado em Atividades em Fundações de Apoio? Para responder a esta questão, estabeleceu-se como objetivo, propor um procedimento para a aplicação do Custeio Baseado em Atividades em Fundação de Apoio.

## FUNDAÇÕES

De acordo com o Art. 44, do novo Código Civil Brasileiro, a fundação é pessoa jurídica de direito privado, formada pela atribuição de personalidade jurídica a um complexo de bens livres, destinados à consecução de fins sociais e determinados que dependem da vontade do instituidor (BRASIL, 2002). Esse complexo de bens livres, chamado de patrimônio, deverá ser administrado por órgãos autônomos, atendendo às exigências do estatuto.

Paes (1999, p.33), cita cinco características das fundações:

- a finalidade ou os fins;
- a origem ou a forma de criação;
- o patrimônio;
- o modo de administração e;
- o velamento do Ministério Público.

Lunkes (1999, p.12), diz que “fundação é o conjunto de bens que toma a personalidade jurídica para um determinado fim estipulado por seus instituidores, que pode ser: pessoa física, pessoa jurídica ou o Estado. As fundações são pessoas jurídicas patrimoniais”.

É importante ressaltar que não se deve perder de vista que, a partir da constituição de uma Fundação e do patrimônio a ela vinculado, os bens que o compõem, passam a pertencer à coletividade, portanto, não estão mais disponíveis a seus instituidores.

O nascimento de uma Fundação se dá pelo seu registro no Cartório de Registro Civil de Pessoas Jurídicas e, assim, ela passa a ser um patrimônio personalizado como fundação.

Para Rezende (2000, p.159), “o patrimônio é condição inarredável para que a nova pessoa jurídica cumpra o dispositivo primeiro de sua condição legal, seguida de sua finalidade: entidade de interesse social, sem fins lucrativos”.

As origens do instituto fundação podem ser inicialmente explicadas pelo espírito de solidariedade, dirigido a uma busca de meios ou formas de auxílio às pessoas necessitadas que, homens com espírito embuídos pelo amor às artes, à sabedoria, à cultura ou ao singelo, mas profundo, amor ao próximo, destinavam bens para uma finalidade social (PAES, 1999, p.73).

Para Alves (2000, p.48), “as fundações têm suas raízes no desejo de solidariedade, atributo próprio do ser humano, revelado já nos primórdios das civilizações”.

Apesar de ser atributo do ser humano, as pessoas físicas ou particulares não podiam estabelecer fundações, conforme diz Alves (2000, p.49):

Os particulares não podiam constituir fundações com os próprios bens, mas podiam doá-los ou legá-los a uma pessoa jurídica, indicando as regras de administração e a finalidade a que se voltavam. O patrimônio passava, então, à propriedade do donatário ou legatário, que se obrigava ao

cumprimento dos encargos, com as rendas provenientes do objeto da doação ou legado, sob pena de multa, *stipulatio peonae*, ou de perda dos bens em favor de outra pessoa jurídica.

Percebe-se, assim, que o instituto fundacional já era uma necessidade nas antigas civilizações, assim como a vontade das pessoas em criá-las.

Para Rafael (1997, p.68-69), no Brasil, os primeiros esboços de fundação datam de 1738, quando Romão de Matos Duarte, solteiro, milionário, achou por bem dar parte de seu patrimônio para ajudar crianças abandonadas pelos pais que seriam atendidas na Santa Casa de Misericórdia do Rio de Janeiro.

Para evitar a identificação da mãe, e para dar proteção à criança recém-nascida, foi instalada uma caixa giratória, em forma de cesta embutida em uma roda, na qual as crianças eram colocadas do lado externo e, de imediato, enfermeiras do lado interno as pegavam para dar-lhes os cuidados necessários.

A partir daí, verificou-se então, que o primeiro caso conhecido de atendimento por esse “fundo”, foi registrado três dias após a sua instituição e, em 17 de janeiro de 1738, a Santa Casa de Misericórdia do Rio de Janeiro recebia a primeira criança.

Desse modo, nasceu a “Fundação Romão de Matos Duarte”, funcionando paralelamente à Santa Casa do Rio, com patrimônio próprio e com finalidade exclusiva de dar proteção e apoio a órfãos.

Paes (1999, p.85) afirma que:

No Brasil, figuram como Fundações mais antigas: a Fundação Pão dos Pobres de Santo Antônio, em Porto Alegre, de 1867; o Abrigo Cristo Redentor, no Rio de Janeiro, de 1923, destinado a prestar assistência a mendigos e menores desamparados; a Fundação Getúlio Vargas, de 1944, com a finalidade técnico-educativa, especializada na organização nacional do trabalho.

Nota-se que estas fundações tinham como propósito principal o atendimento a pessoas necessitadas de ajuda do próximo.

A Constituição Federal Brasileira de 1988, instituiu, ao lado das autarquias e das entidades paraestatais (sociedades de economia mista e empresas públicas), as fundações como parte da administração indireta.

Estas entidades foram instituídas, principalmente, para a realização de atividades não lucrativas e de interesse coletivo. Assim, o poder público pode criá-las sob o regime público ou privado.

A fundação com personalidade jurídica de direito público só pode ser criada mediante lei específica. Nesse caso, a própria lei atribui personalidade jurídica à fundação, não havendo necessidade do registro dela em cartório. Já a fundação com personalidade jurídica de direito privado, instituída pelo poder público, precisa ser registrada em cartório, uma vez que a lei específica apenas autoriza a sua instituição precisando, assim, de lei complementar para definir sua área de atuação, conforme o art. 37, XIX, da Constituição Federal (ALVES, 2000, p.61).

Depreende-se, então, que as fundações públicas foram criadas para suprir as deficiências do poder público na prestação de serviços em algumas áreas que o Estado assumiu nos últimos anos e que, devido ao aumento da responsabilidade perante a comunidade, foram passados a terceiros, a fim de que pudessem atender com eficiência essas necessidades.

Para Alves (2000, p.65), a tentativa de agilizar eficiente e eficazmente o desempenho da Administração Pública junto à implantação de Fundações Públicas, não atendeu seus objetivos. Esse fracasso é atribuído à invasão dos mesmos vícios da Administração Pública em suas intimidades administrativas que acabaram por atrapalhar a autonomia inicialmente pensada para essas entidades.

Assim sendo, esse declínio das Fundações Públicas abriu caminho para as chamadas Fundações de Apoio. Essas Fundações de direito privado, sem fins lucrativos, são instituídas nos moldes do Código Civil, assim, não são vinculadas ao Poder Público, mas, conforme afirma Alves (2000, p. 65), “são fundações especiais cujo objetivo é o de dar apoio a determinadas instituições”. Essas fundações são chamadas de fundações de auxílio e fomento a determinadas instituições, como: universidades, órgãos, departamentos, hospitais universitários, dentre outros.

No entanto, crescem, notadamente, cada dia mais, os benefícios advindos dessas fundações. E é por meio delas que tem sido possível o desenvolvimento de parcerias entre universidades e vários segmentos da sociedade. Essas parcerias têm devolvido à população os benefícios que ela ajuda a proporcionar, pois é ela que mantém as universidades.

Devido à falta de autonomia universitária, as Fundações de Apoio têm hoje um papel importantíssimo na sociedade. São elas que fazem a ligação entre as universidades e a comunidade. O relacionamento entre universidades e empresas é facilitado por essas fundações, sendo justamente isso que o mercado espera de tais parcerias.

Alves (2000, p.66) afirma que:

As fundações de apoio são hoje reconhecidas como aquelas entidades, cuja atuação serve de base para que as idéias desenvolvidas na Universidade possam se transformar em projetos com resultados imediatos, produtivos, levando a Universidade além da sua função primordial, que, em uma palavra, é a produção do conhecimento e inteligência.

Em síntese, as Fundações podem ser classificadas, segundo Paes (1999, p.90), em: a) Fundações instituídas e/ou mantidas pelo poder público (com personalidade jurídica de direito privado; com personalidade jurídica de direito público – autarquias) b) Fundações de direito privado (instituídas por pessoas físicas e/ou jurídicas; instituídas por empresas; instituída por partido político; de apoio a instituições federais de ensino superior; de previdência privada ou complementar).

## FONTES DE RECURSOS DAS FUNDAÇÕES DE APOIO

Alguns recursos das Fundações de Apoio são repassados pelo Estado, porém, esses recursos têm uma destinação específica, e as Fundações de Apoio devem prestar contas dos mesmos. Todas as suas despesas trabalhistas, previdenciárias, pagamento de fornecedores e outros gastos normais para sua sobrevivência, são pagos com recursos oriundos de receitas de prestação de serviços a terceiros.

Ressalta-se que as Fundações de Apoio que são entidades sem fins lucrativos, não são impedidas de exercerem atividades econômicas e, assim, conseguirem recursos para se manterem. “O que é de sua obrigação é que todos os recursos obtidos sejam empregados integralmente na consecução dos objetivos estatutários de cada uma dessas Fundações” (ALVES, 2000, p.80).

A lei brasileira não proíbe o exercício de atividades comerciais pelas fundações. Ela apenas coloca como condição que essas atividades não tenham finalidade lucrativa e atendam o que determina o estatuto. Identificar se as atividades desempenhadas pelas fundações obedecem a seus estatutos é a essência da questão, pois qualquer aplicação de recursos oriundos de atividades econômicas que não obedeça às finalidades estatutárias, pode ser caracterizada como finalidade lucrativa.

## CONTABILIDADE CONVENCIONAL DAS FUNDAÇÕES

Não existe na legislação nenhuma determinação de qual regime jurídico as Fundações de Apoio devem seguir para aplicar sua Contabilidade, assim, não há explicitação se elas devem atender a Lei nº 4.320/64 (Contabilidade Pública) ou a Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A). No entanto, o Conselho Federal de Contabilidade – CFC, órgão normatizador da profissão Contábil, baixou a resolução nº 751/93 que dispôs sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC, para a uniformização dos entendimentos e interpretações Contábeis. Para Paes (1999, p.225):

uma das dúvidas mais frequentes dos dirigentes de entidades de interesse social (incluídas aí as Fundações, Associações e Sociedades Cívis) é quanto a lei aplicável à Contabilidade das instituições que administram.

Em 1999, o CFC baixou a resolução nº 837/99 aprovando a Norma Brasileira de Contabilidade - NBC T 10, que no item NBC T 10.4 – Fundações, tratou de Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas. Nesta norma, foram contemplados o registro contábil e as demonstrações contábeis, dentre elas estão: o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos; também foram contempladas a divulgação destas demonstrações e as notas explicativas (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2000, p.146-150). A partir daí, passou-se a uma Contabilização mais próxima do que determina a Lei 6.404/76 (Lei das S/A).

Em 2000, o CFC divulgou a resolução nº 877/00 aprovando a NBC T 10, item NBC T 10.19 – Entidades sem finalidades de lucros, que sofreram alterações em 2001 pela resolução nº 926/01. Esta primeira resolução trouxe mudanças complementares significativas para as Entidades sem fins lucrativos. Dentre elas, destaca-se a substituição dos termos lucro ou prejuízo por superávit ou déficit; a determinação da aplicação dos princípios e as normas brasileiras de Contabilidade, assim como a divulgação das demonstrações contábeis onde a conta Capital deveria ser substituída pela conta Patrimônio Social (CONSELHO..., 2000, p.166-171).

A Contabilidade deve sempre gerar informações focadas nas necessidades de seus usuários internos e externos, tais como: Administradores, Associados, Credores, Órgãos de Fiscalização e a Comunidade. Além disso, considerando que a Contabilidade das Fundações de Apoio deve seguir a Lei 6.404/76, ela deve elaborar as seguintes Demonstrações Contábeis: Balanço Patrimonial, Demonstração do Superávit ou Déficit, Demonstração das Mutações do Patrimônio Social, Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos e as Notas Explicativas.

## CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES – ABC (*Activity Based Costing*)

No chamado ambiente tradicional de produção que vigorou até a década de 70, os principais fatores de produção eram a matéria-prima e a mão-de-obra direta, ou seja, custos diretos, ficando os custos indiretos com uma parcela irrelevante no custo total das organizações.

Com o passar do tempo, esse perfil de custos foi se invertendo. Para Ching (1997, p.15), no momento atual, assiste-se a três revoluções no cenário dos negócios: surgimento de blocos econômicos, evolução tecnológica e mudança administrativa. A primeira caracteriza-se pela união de países para comercialização de suas riquezas e o fortalecimento de mercados. A segunda tem como principal característica, o avanço tecnológico que se percebe nas organizações por causa de uma maior produtividade e maior qualidade nos produtos.

A necessidade de mudança administrativa veio junto com as duas primeiras. O cenário econômico tornou-se mais competitivo e fez com que as empresas passassem a ter um novo e muito mais complexo ambiente produtivo.

Tal mudança foi impulsionada pelo uso da tecnologia avançada, exigência de qualidade, ciclo de vida dos produtos e, pelo tempo, como fator de competitividade (CHING, 1997, p.17).

O avanço da tecnologia trouxe uma maior capacidade de flexibilização e adaptação a um ambiente dinâmico para atender à exigência de qualidade, não só do produto, mas de todo o processo, desde a fabricação até o pós-venda, trouxe também, maior rapidez no lançamento de novos produtos em substituição aos antigos, diminuindo assim, o ciclo de vida destes.

Com essas mudanças, a mão-de-obra foi sendo gradativamente substituída por máquinas, reduzindo os custos diretos e aumentando os indiretos.

A figura 1 mostra esta inversão no perfil dos custos, assim como os fatores que os condicionaram.

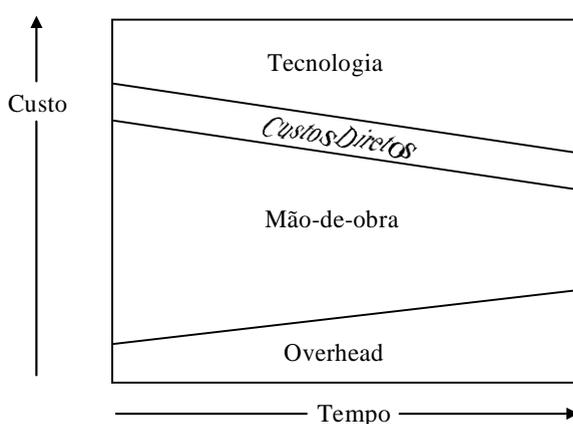


Figura 1 – Evolução do perfil de custo nas últimas décadas (CHING, 1997, p.18)

Esse novo cenário passou a exigir informações mais próximas da realidade com relação aos custos dos diversos processos de produção, pois os conhecidos sistemas de custeio convencionais não estavam preparados para atender essa necessidade (OLIVEIRA E PERES, 2000, p.167). A principal crítica a esses métodos reside na

aleatoriedade do rateio dos custos indiretos aos produtos, que podem representar uma grande distorção no custo do bem ou serviço.

Para Martins (2001, p.93):

Outro fenômeno importante a exigir uma melhor alocação dos custos indiretos é a grande diversidade de produtos e modelos fabricados na mesma planta que vem ocorrendo nos últimos tempos, principalmente em alguns setores industriais. Daí a importância de um tratamento adequado na alocação dos CIF aos produtos, pois os mesmos graus de arbitrariedade e de subjetividade eventualmente tolerados no passado podem provocar hoje enormes distorções. Essas dependerão das linhas de produto.

Diante deste pressuposto, deve-se analisar as vantagens e desvantagens do Custeio Baseado em Atividades – ABC.

## VANTAGENS E DESVANTAGENS DO ABC

Para Dall’Agnol (2001, p.37), quando surge uma nova técnica, modelo ou outra forma inovadora de gestão e controle de recursos, é comum a comparação desta aos modelos tradicionais. A grande maioria dos autores compara o método ABC com os chamados métodos tradicionais de custeio, para que se possa, ter um parâmetro de comparação das vantagens e desvantagens de cada um em relação ao outro. E, com isso, ocorre o aprimoramento das novas técnicas.

Visto como método de custeio, Capasso *et al* (1999, p.78), vêem as seguintes riquezas no método ABC:

- Exposição da informação ao usuário;
- A relação de origem dos custos como ferramenta de gestão;
- A estimativa de cada atividade em termos de objetivos da organização;
- A totalidade dos custos acaba nos produtos, por meio das atividades;

Para estes autores, as limitações do método ABC são:

- Baseia-se em informações históricas;
- Não efetua uma segregação de custos por tipo de variabilidade;
- Precisa do respaldo outorgado pela partida dobrada;
- Abandona a análise de custos por áreas de responsabilidade;

Leone (2000, p.266), diz que um sistema de custos ideal é aquele em que há capacidade de fornecer informações úteis para que os usuários tenham condições de avaliar os desempenhos, tanto da organização, quanto de seus diversos setores, controlar os próprios custos, bem como, diagnosticar as facilidades, as disfunções, os desequilíbrios, as superposições e os desperdícios.

Partindo deste pressuposto é que o ABC utiliza a mesma metodologia do conceito de custo por absorção, pois, assim, carrega em sua essência, as mesmas limitações deste conceito. Com isso, algumas decisões de curto prazo não podem levar em conta informações geradas a partir deste critério. Outra dificuldade colocada pelo autor está na identificação da correlação entre as atividades e seus direcionadores. O autor afirma que “o custeamento das atividades e, em seqüência, a apropriação das atividades aos produtos por meio de direcionadores têm apenas a vantagem de determinar custos aparentemente mais precisos (LEONE, 2000, p.267)”.

## ABC EM FUNDAÇÕES

Conforme a exposição feita anteriormente, constata-se que a principal atividade das Fundações de Apoio é o gerenciamento de projetos, deste modo, os projetos são os objetos de custos e as despesas indiretas das Fundações deverão ser rastreadas aos mesmos.

Para Nakagawa (2001, p.44), “processo é uma cadeia de atividades relacionadas entre si, interdependentes e ligadas pelos serviços que elas intercambiam”. Entretanto, segundo Lunkes (1999, p.45), nas Fundações pode-se estabelecer que o processo seja a Gestão por Projeto e, também, que seus subprocessos sejam a Captação de Recursos, a Gestão dos Recursos e a Prestação de Contas.

Os custos das Fundações de Apoio, por serem prestadoras de serviços e trabalharem normalmente com projetos que trazem em si itens de despesas específicas são, em sua maioria, diretos. Os custos indiretos, absorvidos pela taxa de administração, acabam sendo um grande problema para estas Fundações.

E assim sendo, a taxa de administração acaba sendo uma problemática e deve ser superada. Este assunto vem sendo objeto de estudos há vários anos pelas Fundações de Apoio, porém, ainda não foi encontrada uma forma satisfatória para sua operacionalização.

Segundo Lunkes (1999, p.28), em meados dos anos 80, as Fundações realizaram estudos objetivando traçar um percentual diferenciado para a taxa de administração dos projetos e, para tanto, abriram os setores da organização para a identificação e definição das atividades necessárias a seus gerenciamentos.

A figura 2 mostra as diversas fases por que passam os projetos, com todas as definições e considerações para o estabelecimento desta taxa de administração. Há casos em que o projeto não envolve todas as fases, deste modo, a taxa de administração deve ser estabelecida, levando-se em conta o envolvimento e o grau de complexidade do projeto, com as atividades.

Em Goiás, o Ministério Público estabeleceu, através de Ato Próprio Normativo, que a taxa de administração das Fundações de Apoio deve ser no mínimo 5% (GOIÁS, 2002, p.1), usando os seguintes argumentos como sustentação:

### CONSIDERANDO:

...que a manutenção delas depende da proveitosa gestão de suas receitas;  
 ...que a grande parte do volume das receitas arrecadadas é de origem da execução de convênios e contratos diversos;  
 ...a ocorrência de convênios e contratos firmados sem a necessária verificação quanto a sua auto-suficiência e viabilidade financeira;  
 ...finalmente, que a instituição de taxa de administração estabelecida para execução de convênios e contratos diversos torna possível a correta e justa aplicação das receitas arrecadadas;

Analisando o Custo por Atividade nas Fundações de Apoio, é possível estabelecer padrões de projetos em condições de se cobrar taxas de administração mais justas.

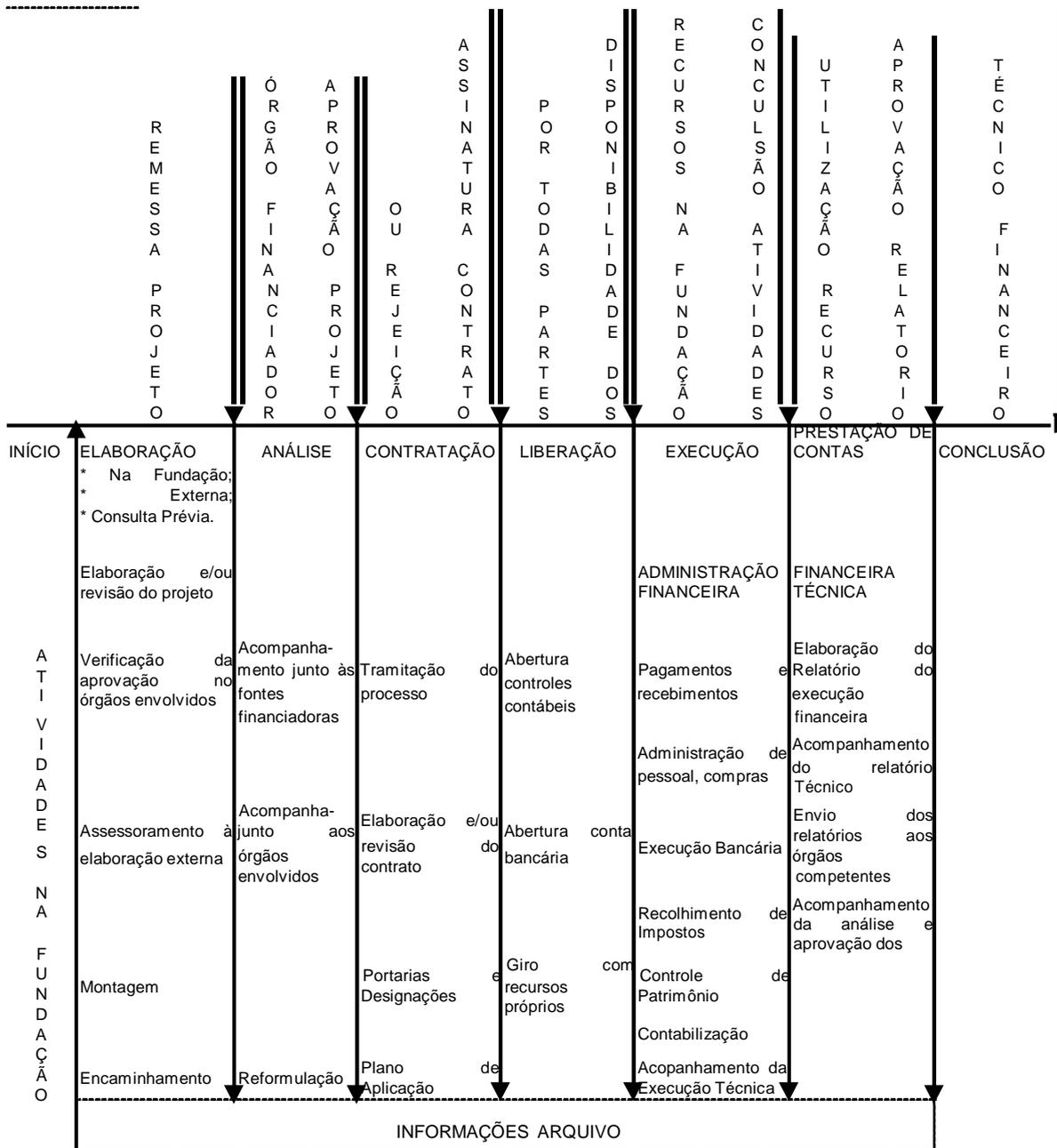


Figura 2 – Etapas na gestão dos projetos (LUNKES, 1999, p.29).

Santos (2001, p.114) opina que:

com informações sobre os custos dos cursos, projetos de pesquisa ou projetos de extensão existe a possibilidade de comparação entre seus custos e receitas, identificando quais objetos de custos são deficitários e quais são superavitários.

Pode-se, também, via análise das atividades, evitar a perda de recursos das Fundações de Apoio com a ociosidade da mão-de-obra. Esta, talvez, seja a maior vantagem na análise das atividades, por levar a uma gradativa eliminação dos desperdícios.

Outra vantagem do ABC nas Fundações de Apoio é a visibilidade dos custos da complexidade, evitando que pequenos projetos não sejam custeados, ou seja, se beneficiem dentro do processo mediante um custo menor do que o real.

Como desvantagem, Santos (2001, p.114) afirma que devido à complexidade da Contabilidade por Atividades, ela se torna mais trabalhosa para ser implantada, necessitando, conseqüentemente, de investimentos em tecnologia da informação e na qualificação dos usuários que terão que identificar e codificar os processos e as atividades que formam a cadeia de valor.

## MODELO DE REFERÊNCIA

O modelo de referência para apuração de custos em Fundações de Apoio objetiva demonstrar, de maneira sintética, o fluxo de consumo de recursos que compõem o custo dos projetos nestas Fundações. A figura 3 ressalta o modelo de referência que será descrito em seguida. Por ser um modelo de referência, o mesmo pode ser aplicado a qualquer Fundação de Apoio ou mesmo a qualquer empresa prestadora de serviços, desde que sejam observadas as particularidades de cada uma.

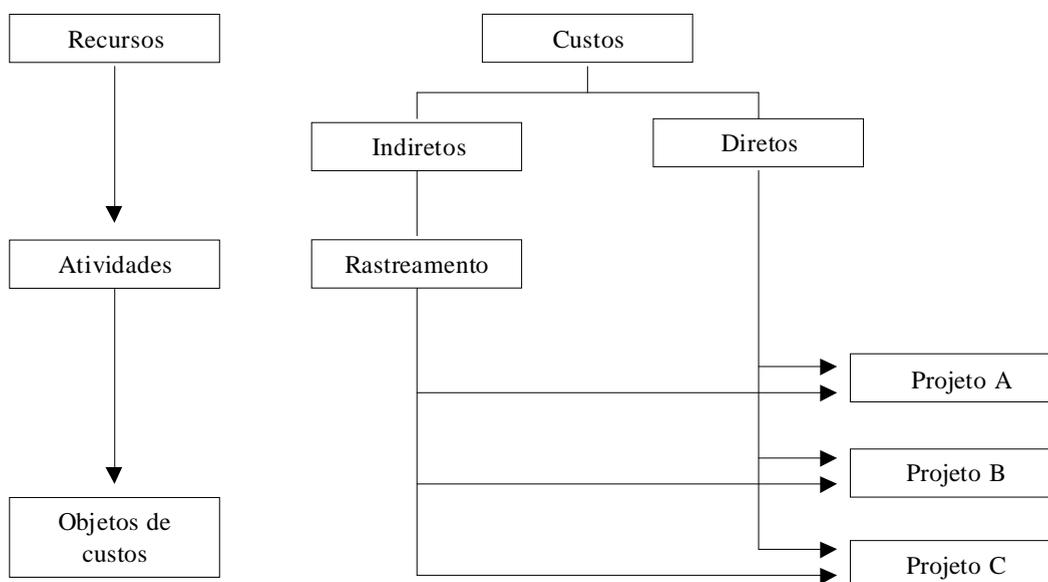


Figura 3 – Modelo de referência

O início deste modelo ocorre com a identificação de todos os recursos consumidos pelas Fundações de Apoio para a consecução dos serviços por elas prestados como, por exemplo: material de expediente, salário com encargos, aluguel, propaganda e publicidade, depreciação, serviços de terceiros.

Em seguida, observa-se que, no modelo de referência, os recursos consumidos (custos) são classificados em diretos e indiretos, sendo, os primeiros relacionados diretamente com os projetos de maneira objetiva. Os indiretos não estão diretamente ligados aos projetos, precisando, assim, de distribuição através de uma base de rateio para que façam parte do custo dos projetos.

Nas Fundações de Apoio, os custos diretos são entendidos como aqueles gastos relevantes descritos na planilha de custos de cada projeto, eles vão desde os salários com encargos do pessoal direto, até uma caneta gasta para a execução do mesmo.

Os custos indiretos são aqueles recursos consumidos decorrentes da estrutura operacional das Fundações de Apoio. Eles não possuem condições objetivas de identificação com os projetos, porém, são necessários para a execução dos mesmos. Assim, podem-se considerar como custos indiretos, as despesas abaixo relacionadas:

**Despesas trabalhistas:** são despesas com salários, férias, 13º salário e encargos sociais referentes ao pessoal componente da equipe que realiza trabalhos com todos os projetos e, assim, são custos indiretos de cada projeto.

**Despesas tributárias:** são gastos com impostos e taxas pagos aos órgãos públicos nas três esferas, Municipal, Estadual e Federal, necessários ao funcionamento das Fundações de Apoio.

**Despesas gerais e administrativas:** são despesas com material de escritório, condução, correspondências, serviços de terceiros, alimentação, cartórios etc.

**Despesas financeiras:** são gastos com tarifas bancárias, CPMF, IOF, pagos pelo controle e movimentações de contas que não são específicas dos projetos.

## PROCEDIMENTO PROPOSTO

Considerando que o gerenciamento de projetos é a principal atividade das Fundações de Apoio, propõe-se a aplicação do ABC para a apuração de custos em projetos executados por elas. Tal apuração compreende todos os recursos consumidos, diretos e indiretamente, para a consecução dos mesmos. O procedimento proposto para a aplicação do ABC, mostrado na figura 4, é descrito na seqüência do trabalho.

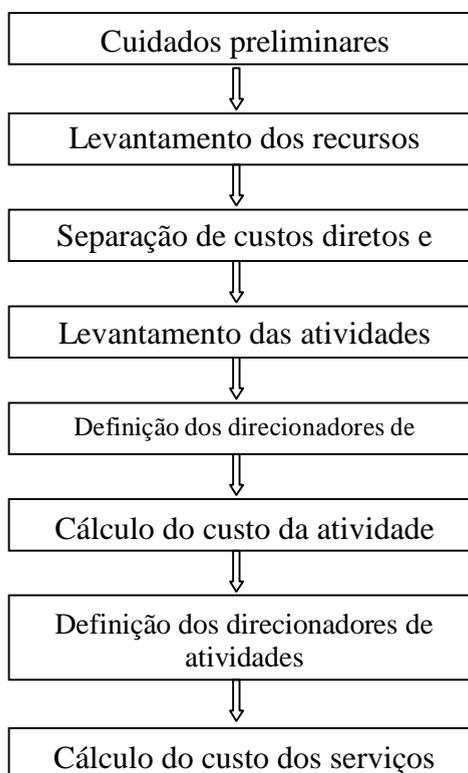


Figura 4 – Procedimento proposto para implantação do ABC

Este procedimento compreende oito etapas: cuidados preliminares, levantamento dos recursos consumidos, separação de custos diretos e indiretos, levantamento das atividades, definição dos direcionadores de recursos, cálculo do custo da atividade, definição dos direcionadores de atividades e cálculo do custo dos serviços prestados. Essas etapas são detalhadas na seqüência do trabalho.

#### Cuidados preliminares

Na etapa inicial deve-se tomar cuidado para se definir junto à diretoria o escopo do trabalho. E, para tanto, é, necessário que haja compromisso de envolvimento e colaboração com o projeto por parte da diretoria. Deve-se definir os objetivos do ABC, assim como os recursos dispensados à sua aplicação que sejam suficientes para pagar os gastos com seminários, palestras, treinamentos, materiais, computadores e outros gastos necessários ao projeto. Não se pode esquecer de definir quais os produtos, ou seja, quais os objetos de custos para, então, registrar as informações obtidas.

#### Levantamento dos recursos consumidos

Na 2ª etapa, levanta-se todos os recursos consumidos pela Fundação de Apoio dentro de um determinado período. Neste momento, não deve haver preocupação com a separação de recursos. Eles são elencados da mesma forma que, normalmente, são extraídos dos balancetes de verificação, conforme exemplifica o quadro 1.

Recursos consumidos
Despesas com pessoal
Encargos sociais
Despesas tributárias
Material de escritório
Condução
Correspondências
Alimentação
Serviços gráficos
Passagens

Quadro 1 - Exemplos de recursos consumidos

#### Separação dos recursos em diretos e indiretos

A 3ª etapa consiste em classificar os recursos consumidos em diretos e indiretos, em relação aos objetos de custos. Nas Fundações de Apoio, os custos diretos são aqueles especificados nas planilhas de custos dos projetos e os custos indiretos são aqueles gastos necessários para atender a estrutura operacional das Fundações. Assim, têm-se salários diretos pagos ao pessoal diretamente envolvido no projeto e os salários indiretos pagos ao pessoal que trabalha na Fundação e não estão envolvidos diretamente no projeto. Isto ocorre com muitos gastos, como mostra o quadro 2.

Custos		Item de custo
Diretos	Projeto A	Salários com encargos
		Material de expediente
		Combustíveis e lubrificantes
		Depreciação do imobilizado
	Projeto B	Salários com encargos
		Material de expediente
		Combustíveis e lubrificantes
		Depreciação do imobilizado
Indiretos	Estrutura operacional da Fundação de Apoio	Salários com encargos
		Material de expediente
		Combustíveis e lubrificantes
		Depreciação do imobilizado
		Impostos e taxas
		Telefone
		Água
		Energia
Aluguel		

Quadro 2 – Classificação dos custos em diretos e indiretos

#### Levantamento das atividades executadas

A 4ª etapa consiste no levantamento das atividades relevantes, executadas por todos os servidores da Fundação de Apoio. Nesta fase, os servidores descrevem suas atividades e os tempos gastos em cada uma delas; em seguida, serão mapeados para uso futuro.

Esta fase é importante, pois é por meio dela que será criado o dicionário de atividades, sendo este a junção de tarefas homogêneas em atividades que formarão os processos da Fundação. Abaixo, aparecem alguns exemplos de atividades das Fundações de Apoio.

Atividades executadas
Busca e processamento das informações
Divulgação das informações
Assessoria técnica
Elaboração do orçamento prévio
Negociação
Contratação
Gestão de pessoal
Elaboração de relatório técnico-científico

Quadro 3 - Exemplos de atividades das Fundações de Apoio

## Definição dos direcionadores de recursos

A definição dos direcionadores de recursos consumidos faz parte da 5ª etapa e serve para calcular o quanto cada atividade consumiu de recursos no período analisado pela Fundação de Apoio. No quadro 4 são elencados alguns exemplos de direcionadores de recursos.

Recursos consumidos	Direcionadores de recursos
Despesas com pessoal e encargos	Tempo (horas)
Material de escritório	Número de requisições
Correspondências	Número de postagens
Feiras/Congressos/Simpósios/Seminários	Direto
Serviços Terceiros	Direto
Alimentação	Direto
Serviços gráficos	Direto
Auditoria	Direto
Passagens	Direto
Combustível	Número de solicitações
Depreciação	Índice de utilização

Quadro 4 - Exemplos de direcionadores de recursos

Os direcionadores de recursos são muito importantes. Portanto, deve-se tomar o cuidado de escolher os mais apropriados, tendo em vista que estes levarão às atividades todos os recursos consumidos na Fundação que, posteriormente, refletirão nos objetos de custos.

## Cálculo do custo da atividade

O cálculo do custo das atividades é feito na 6ª etapa, onde todos os recursos consumidos são rastreados às atividades através de direcionadores de recursos. Nesta etapa já se tem condição de identificar quanto cada atividade custa para a Fundação de Apoio.

A importância do detalhamento desta fase é destacada por meio de planilhas individualizadas, separando-se os recursos consumidos.

## Definição dos direcionadores de atividades

A 7ª etapa consiste em definir os direcionadores de atividades, para se chegar ao consumo de atividades pelos objetos de custos.

Estes direcionadores, chamados de segundo estágio, devem ser escolhidos de forma criteriosa, pois medirão o quanto cada objeto de custo consumiu de atividade. No quadro 5 são elencados alguns exemplos de direcionadores de atividades em Fundação de Apoio.

Atividades executadas	Direcionadores de atividades
Busca e processamento das informações	Número de horas/Empregado
Divulgação das informações	Número de horas/Empregado
Assessoria técnica	Número de horas/Empregado
Elaboração do orçamento prévio	Número de horas/Empregado
Negociação	Número de horas/Empregado
Contratação	Número de horas/Empregado
Gestão de pessoal	Número de empregados contratados
Elaboração de relatório técnico-científico	Quantidade de relatórios

Quadro 5 - Exemplos de direcionadores de atividades

### Cálculo do custo dos serviços prestados

Finalmente, na 8ª etapa, é feito o cálculo dos serviços prestados, ou seja, chega-se ao custo dos projetos estudados com base no Custo Baseado em Atividades – ABC. Os custos diretos foram incorporados inicialmente, cabendo ao ABC, somente o rastreamento dos custos indiretos.

### CONCLUSÕES

A evolução do mercado competitivo produziu efeitos diretos nas organizações, principalmente no que diz respeito à apuração e ao gerenciamento de custos, elementos essenciais na composição do resultado das mesmas.

Ocorre que estas organizações normalmente acabam encobrendo suas imperfeições de controle e gerenciamento de custos com suas altas margens de lucros, porém, não se deve concluir que, diante das atuais circunstâncias do mercado competitivo, podem-se encontrar soluções definitivas para problemas que se arrastam há anos com teorias relativamente novas para alguns setores, nem tampouco afirmar que os conceitos mais antigos estão totalmente ultrapassados.

Diante desta perspectiva, este trabalho buscou propor procedimentos para a aplicação do Custeio Baseado em Atividades em Fundação de Apoio e as etapas descritas para esta aplicação, podendo estas ser utilizadas por outras organizações sem fins lucrativos, desde que atendam as particularidades de cada uma, fazendo-se as devidas adaptações.

Para a consecução do método de custeio ABC, a exatidão das informações é um fator muito importante, assim como o comprometimento das pessoas envolvidas no processo, por serem elas as responsáveis pela geração destas informações. Além disso, há também a necessidade de análise dos processos e acompanhamento mais preciso dos custos.

Sugere-se que o ABC não seja apenas aplicado, mas sim, implantado, para se conseguir ter um acompanhamento efetivo dos processos das Fundações de Apoio, pois, a percepção de que os processos precisam ser melhorados, são fortes evidências da importância do ABC, haja vista que com a análise das atividades, consegue-se o mapeamento destes.

## REFERÊNCIAS

- ALVES, Francisco de Assis. *Fundações, organizações sociais, agências executivas: organizações da sociedade civil de interesse público e demais modalidades de prestação de serviços públicos*. São Paulo: LTr, 2000. 344 p.
- BRASIL. Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002. *Institui o Código Civil*. Presidência da República, casa civil, Brasília, DF, 10 jan. 2002. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br> acesso em: 15 mar. 2003.
- CAPASSO, Carmelo M. et al. Custeio baseado em atividades (ABC) vs. métodos tradicionais de custeio. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, v. 28, n.116, p.72-81, mar./abr. 1999.
- CHING, Hong Yuh. *Gestão baseada em custeio por atividades*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997. 147 p.
- COCHRANE, Teresinha Maria C. Principal objetivo da Contabilidade: informações contábeis. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 16., 2000, Goiânia. *Resumos dos trabalhos apresentados*. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2000.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade*. 2. ed. Brasília, 2000. 276 p.
- DALL'AGNOL, Roberto Mauro. *A Contabilidade por atividades como instrumento de gestão universitária – estudo de caso na UNOESC*. 2001. 130f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.
- GOIÁS. Ministério Público. *Ato n. 304/02 regulamenta contratos, convênios e taxas de administração das fundações na Comarca de Goiânia*. Goiânia, 23 de maio de 2002.
- KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. Tradução O. P. Traduções. São Paulo: Futura, 2000. 376 p.
- LEONE, George S. G. *Curso de contabilidade de custos*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000. 457 p.
- LUNKES, Rogério J. *O uso da contabilidade por atividades nas fundações de pesquisa*. 1999. 148f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001. 388 p.
- NAKAGAWA, Masayuki. *ABC custeio baseado em atividades*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. 95 p.
- \_\_\_\_\_. *Gestão estratégica de custos: conceito, sistemas e implementação*. São Paulo:Atlas, 1993. 111 p.
- OLIVEIRA, Luiz M.; PERES JR. José H. *Contabilidade de custos para não contadores*. São Paulo: Atlas, 2000. 280 p.
- PAES, José Eduardo S. *Fundações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários*. Brasília: Brasília Jurídica, 1999. 488 p.

RAFAEL, Edson José. *Fundações e direito: terceiro setor*. São Paulo: Melhoramentos, 1997. 452 p.

REZENDE, Isan Oliveira. *Terceiro setor: a nova fronteira do terceiro milênio*. Brasília: Yacaré, 2000. 284 p.

SANTOS, Edemir Manoel dos. *Modelo conceitual de sistema de custos por atividades para as universidades: um estudo de caso na Universidade do Vale do Itajaí*. 2001. 151f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

WERNKE, Rodney. *Gestão de custos: uma abordagem prática*. São Paulo: Atlas, 2001. 175 p.