

Terezinha Nair de Oliveira

ANÁLISE DE CUSTOS DAS INCUBADORAS DE EMPRESAS COMO FERRAMENTA DE AUTO-SUSTENTABILIDADE: o caso da Incubadora de Empresas de Design da Universidade do Estado de Minas Gerais

Pedro Leopoldo

2009

Terezinha Nair de Oliveira

ANÁLISE DE CUSTOS DAS INCUBADORAS DE EMPRESAS COMO FERRAMENTA DE AUTO-SUSTENTABILIDADE: o caso da Incubadora de Empresas de Design da Universidade do Estado de Minas Gerais

Dissertação apresentada ao curso de Mestrado Profissional em Administração das Faculdades Integradas Dr. Pedro Leopoldo, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Administração.

Área de concentração: Gestão da Inovação e Competitividade

Orientadora: Dra. Adelaide Maria Coelho Baêta

Pedro Leopoldo, MG.
Faculdades Integradas Dr. Pedro Leopoldo - UNIPEL
2009

Ficha Catalográfica

OLIVEIRA, Terezinha Nair de. **ANÁLISE DE CUSTOS DAS INCUBADORAS DE EMPRESAS COMO FERRAMENTA DE AUTO-SUSTENTABILIDADE:** o caso da Incubadora de Empresas de Design da Universidade do Estado de Minas Gerais. Pedro Leopoldo, 2008. xxx p. (Dissertação de Mestrado em Administração)

1.

Fundação Cultural Dr. Pedro Leopoldo
Faculdades Integradas Dr. Pedro Leopoldo
Programa de Pós-Graduação em Administração

Dissertação intitulada: **ANÁLISE DE CUSTOS DAS INCUBADORAS DE EMPRESAS COMO FERRAMENTA DE AUTO-SUSTENTABILIDADE:** o caso da Incubadora de Empresas de Design da Universidade do Estado de Minas Gerais, de autoria da mestrande Terezinha Nair de Oliveira, aprovada pela banca examinadora constituída pelos seguintes professores:

Prof^a. Dra. Adelaide Maria Coelho Baêta (Orientadora)
Fundação Cultural Dr. Pedro Leopoldo

Prof.(a) Dr.(a) Dra. Maria Celeste Reis Lobo de Vasconcelos
Fundação Cultural Dr. Pedro Leopoldo

Prof..(a) Dr. (a).....

Pedro Leopoldo, 31 de agosto de 2009.

Prof. Dr. Luiz Aureliano Gama de Andrade
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Administração

Pedro Leopoldo, 31 de agosto de 2009.

“Poucos trabalhos podem ser mais nobres do que ajudar alguém a transformar sonhos em realidade, idéias em resultados. Poucas missões podem ser mais apaixonantes do que conviver todo o dia com gente empreendedora e inovadora.”

Diretoria da ANPROTEC

Dedico esta dissertação ao meu marido Ernani, aos meus pais Maria e Eustáquio, as minhas irmãs Lilia e Julia e aos meus sogros Maria e Afonso que estão sempre me apoiando e dando força para que eu consiga meus objetivos pessoais e profissionais.

A minha amiga Luciana de Lima (*in memoriam*).

AGRADECIMENTOS

A Deus pela oportunidade da vida.

A minha mãe querida que renunciou muito da vida criando condições para que eu pudesse realizar hoje o sonho de um mestrado.

A meu querido marido e melhor amigo Ernani, pelo amor, pela amizade, carinho, compreensão e pelo exemplo de grande homem.

Aos meus amigos espirituais que sempre me inspiram e me orientam.

À querida professora Adelaide Maria Coelho Baêta pela oportunidade do aprendizado e pela idéia apaixonante desse trabalho.

À equipe gestora da Incubadora de Empresas de Design da Universidade do Estado de Minas Gerais, Romeu Damaso, Samantha Cidaley e Cristiane Aguiar pelo profissionalismo, boa vontade, interesse e tempestividade no fornecimento das informações necessárias a realização desse trabalho.

Aos amigos Luiz Ozanan e Hidelano pelo apoio.

A Andrea Furtado da RMI pela colaboração e encaminhamentos.

A Kátia Sitta Fortini da ANPROTEC pelo o auxílio valioso que tanto contribuiu para a construção dessa dissertação.

A Jussara secretária do MPA da Fundação Cultural Dr. Pedro Leopoldo pela competência do seu atendimento.

A amiga Marta de Souza por ter me auxiliado nas questões de normalização e metodologia.

RESUMO

OLIVEIRA, Terezinha Nair de. **ANÁLISE DE CUSTOS DAS INCUBADORAS DE EMPRESAS COMO FERRAMENTA DE AUTO-SUSTENTABILIDADE: o caso da Incubadora de Empresas de Design da Universidade do Estado de Minas Gerais.** Pedro Leopoldo, 2009. 105p. (Dissertação de Mestrado em Administração).

As micro e pequenas empresas têm se destacado no cenário mundial pela sua influência direta na geração de emprego, renda e no desenvolvimento regional. Mesmo sendo mais ágeis, flexíveis, pouco burocráticas, dispostas a assumir riscos e a reagirem mais rapidamente às novas demandas de mercado, elas possuem insuficiência de capital próprio, têm pouca experiência em gestão e dificuldade na comercialização. Como forma de reduzir as altas taxas de mortalidade precoce dessas empresas, surgiram as incubadoras de empresas, que oferecem aos empreendimentos e às empresas nascentes, cujos produtos ou serviços sejam inovadores, um ambiente especialmente planejado para apoiá-los durante os primeiros anos de existência. Com base nesse contexto, a presente pesquisa propôs um estudo de caso, que teve como objeto a Incubadora de Empresas de Design da Universidade do Estado de Minas Gerais e que objetivou analisar os custos da incubadora visando disponibilizar informações gerenciais que lhe permitirão a mensuração dos recursos necessários à sua auto-sustentabilidade. Essa análise foi realizada com base no sistema de custeio pleno, utilizando-se do modelo proposto por Santos *et al.* (2006, p. 61, v. 23) e adaptado segundo a teoria de Santos (1999), que permitiu, através da análise documental e da observação participativa, levantar informações para conhecer a situação econômica e financeira da incubadora, apropriar gastos inerentes ao seu funcionamento, supridos com recursos próprios e com os aportados pelas entidades gestoras. Com a análise dos processos efetuados, concluiu-se que as receitas próprias da incubadora não são suficientes à sua auto-sustentabilidade, definindo a sua dependência em relação aos recursos fomentados pelas entidades parceiras.

Palavras-chaves: Incubadoras de empresas; custos; gastos de funcionamento; pequenas empresas; empreendedorismo; inovação; sustentabilidade.

ABSTRACT

OLIVEIRA, Terezinha Nair de. **COSTS´ ANALYSIS OF INCUBATORS AS SELF-SUSTAINABILITY TOOL**: the Business´s Design Incubator case at the University of Minas Gerais. Pedro Leopoldo, 2009. 105p. (Masters Management Dissertation).

Micro and small enterprises have been highlighted in the world scenario by its direct influence on the generation of employment, income and regional development. Even being more agile, flexible and less bureaucratic, willing to take risks and reacting more quickly to new market's demands, they have insufficient funds, little experience in management and difficulty to improve their trades. As a way to reduce the high rates of early mortality of these companies, business incubators were made up, which provide to businesses and emerging entrepreneurs, whose products or services are innovative, an environment especially designed to support them during their first years of existence. Based on this context, this research proposes a case study, which aimed to Business´ Design Incubator at the University of Minas Gerais State, which aimed to analyze the incubator operations costs, encouraging new management in formations to enable the resource's´ measurement that are necessities to its self-sustainability. This analysis was based on full-costing system, using the model proposed by Santos et al. (2006, p. 61, v. 23) and adapted according to the theory of Santos (1999), which allowed, through documental analysis and participatory observation, to get information to know better the economic and financial situation of the incubator, expenses associated with the ownership of its operation, supplied with own resources and with the contributions by funding institutions. The analysis of procedures performed concluded that the revenue of the incubator isn't enough to self-sustainability, defining its dependence on the resources promoted by partner entities.

Keywords: Companies incubators, costs, operation's expenses, small businesses, entrepreneurship, innovation, sustainability.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – Fases (estágios) de incubação e desincubação	37
FIGURA 2 – Modelagem do processo de incubação	38
FIGURA 3 – Contabilidade de Custos como centro processador de informações	45
FIGURA 4 – Custeio por absorção – empresas de manufatura	59
FIGURA 5 – Custeio por absorção – empresas prestadoras de serviços	60
FIGURA 6 – Fluxo global de custos e despesas no custeio por absorção.....	61
FIGURA 7 – Esquema básico do custeio pleno ou integral	63
FIGURA 8 – Exemplificação do custeio pleno ou integral	64

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – Classificação das micro e pequenas empresas segundo o faturamento anual	29
QUADRO 2 – Classificação das empresas por número de empregados	30
QUADRO 3 – Tipos e especificações de incubadoras	36
QUADRO 4 – Despesas incorridas diretamente e indiretamente em relação às receitas...	53
QUADRO 5 – Custo variável com matéria-prima	57

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 – Evolução do movimento brasileiro de incubação	35
GRÁFICO 2 – Classificação das incubadoras - Tipo	36
GRÁFICO 3 – Relação entre receitas totais e gastos totais	86
GRÁFICO 4 – Valor fomentado pelas entidades gestoras	86
GRÁFICO 5 – Relação entre receitas totais próprias e gastos totais pagos com estas receitas	87
GRÁFICO 6 – Relação entre receitas auferidas das empresas e gastos respectivos	91
GRÁFICO 7 – Relação entre receitas auferidas dos empreendimentos e gastos respectivos	91

LISTA DE TABELA

TABELA 1 – Participação de entidades gestoras na cobertura dos gastos das incubadoras	41
TABELA 2 – Gastos e receitas totais - Média mensal do período de janeiro a junho de 2009.....	79
TABELA 3 – Sistema de custeio pleno - Média mensal do período de janeiro a junho de 2009	80
TABELA 4 – Calculo do custo com aluguel presumido	82
TABELA 5 – Calculo do custo com IPTU presumido	82
TABELA 6 – Área ocupada pela incubadora	83
TABELA 7 – Rateio da energia elétrica das empresas incubadas e empreendimentos incubados	83
TABELA 8 – Calculo da despesa com aluguel presumida	84
TABELA 9 – Calculo da despesa com IPTU presumida	84
TABELA 10 – Despesa com energia elétrica	85
TABELA 11 – Sistema de custeio pleno por empresa incubada e por empreendimento pré-incubado - Média mensal do período de janeiro a junho de 2009.....	88
TABELA 12 – Custo unitário por empresas incubadas e empreendimentos pré-incubados - Média mensal do período de janeiro a junho de 2009.....	90

TABELA 13 – Resultado por empresas incubadas e empreendimentos pré-incubados - Média mensal do período de janeiro a junho de 2009.....	90
--	----

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
1.1	Contextualização	13
1.2	Objetivos	14
1.2.1	Objetivos Principal	15
1.2.2	Objetivos Específicos	15
1.3	Relevância do estudo	15
1.4	Delimitação do estudo	17
1.5	Estrutura do trabalho.....	17
2	REFERENCIAL TEÓRICO	19
2.1	Empreendedorismo e as pequenas empresas	19
2.1.1	Empreendedorismo	19
2.1.1.1	Diferenças e semelhanças entre o administrador e o empreendedor	21
2.1.1.2	Empreendedorismo no Brasil	24
2.1.2	Pequenas empresas	26
2.1.2.1	Tratamento tributário e classificação das micros e pequenas empresas.	28
2.2	Incubadoras de empresas.....	31
2.2.1	Conceituação	31
2.2.2	Contextualização histórica	33
2.2.3	Áreas de atuação e tipos de incubadoras	35
2.2.4	Processo e estágios de incubação e desincubação.	37
2.2.5	Sustentabilidade.....	39
2.3	Custos	42
2.3.1	Histórico e contextualização da Contabilidade de Custos	42
2.3.1.1	Da Contabilidade de Custos à Contabilidade Gerencial.....	44
2.3.1.2	A Contabilidade de Custos em empresas não industriais.....	45
2.3.2	Aspectos conceituais da Contabilidade de Custos	46
2.3.3	Objetivos da análise de custos	48
2.3.4	Terminologia da teoria de custos	50
2.3.5	Classificação dos gastos	54

2.3.5.1	Custos diretos e indiretos.....	54
2.3.5.2	Despesas diretas e indiretas.....	55
2.3.5.3	Custos fixos e variáveis	56
2.3.5.4	Despesas fixas e variáveis	57
2.3.6	Sistemas de custeio	58
2.3.6.1	Custeio por absorção	59
2.3.6.2	Custeio direto (ou custeio variável)	62
2.3.6.3	Custeio pleno (ou custeio integral)	62
2.3.6.4	Custeio baseado em atividades (ABC)	65
3	METODOLOGIA	67
3.1	Caracterização da pesquisa	67
3.2	Unidade de análise e observação	68
3.3	Método de coleta de dados	68
3.4	Limitação do método	69
4	APRESENTAÇÃO DA INCUBADORA DE EMPRESAS	70
4.1	Caracterização e histórico da IED.....	70
4.1.1	Caracterização.....	70
4.1.2	Histórico	71
4.2	Empresas e empreendimentos apoiados	72
4.2.1	Distinção entre empreendimentos e empresas	72
4.2.2	Público alvo.....	73
4.3	Benefícios do programa de incubação IED	73
4.4	Período de residência	73
4.5	Participação no programa de incubação da IED	73
4.6	Planejamento estratégico para 2009-2010	74
4.6.1	Missão	74
4.6.2	Visão	74
4.6.3	Valores	74
4.6.4	Negócios	74
4.6.5	Objetivo estratégico	75

5	APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	76
5.1	Levantamento das informações referentes aos recursos econômicos e financeiros da incubadora.....	76
5.2	Sistema de Custeio Pleno.....	80
5.3	Análise dos recursos econômicos e financeiros necessários a auto-sustentabilidade da incubadora.....	85
5.4	Orientações aos empreendedores das empresas incubadas e dos empreendimentos pré-incubados.....	92
6	CONCLUSÕES	94
6.1	Síntese do estudo	94
6.2	Considerações finais.....	95
6.3	Limitações e proposta para outros trabalhos.....	97
	REFERÊNCIAS	99
	BIBLIOGRAFIA CONSULTADA	105

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

A revolução tecnológica dos últimos anos tem provocado grandes mudanças no contexto industrial. As empresas perante essa realidade têm despendido esforços para se manterem em um mercado cada vez mais concorrido e inovador.

Conforme Beuren, Sousa e Raupp [2006]

as dificuldades levaram as pessoas a usarem sua criatividade e a empreenderem. Ao não conseguirem recolocação no mercado buscaram alternativas para sobreviverem, muitas vezes criando o seu próprio negócio e conseqüentemente constituindo pequenas empresas.

A forma de empreender através desse tipo de empresas pôde ser percebida primeiramente na Inglaterra, após a primeira guerra mundial, na década de 1920, quando através de pesquisas descobriu-se que os pequenos negócios eram criados por empreendedores e geravam mais empregos que as grandes organizações. (DOLABELA, 1999).

Contudo, “o empreendedor tem mais chances de sucesso quando planeja e testa seus produtos e serviços.” O apoio e as orientações para iniciar um negócio podem ser encontrados nas universidades e em empresas especializadas; nas assessorias, como as do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE); nas incubadoras de empresas. Todas essas alternativas podem ser custeadas por programas governamentais e privados de estímulo ao empreendedorismo. (FILION *et al.*, 2000, p.277).

O motivo para isso é claro, afirmam Filion *et al.* (2000, p.277):

o estímulo a um programa de formação de empreendedorismo inicia um processo de desenvolvimento regional através da criação de micro e pequenas empresas que se planejado e articulado por meio de incubadoras de empresas, pode ter grande impacto em toda uma nação.

Segundo dados da Associação Nacional de Entidades Promotoras de Empreendimentos de Tecnologias Avançadas (ANPROTEC) (2007), existem no Brasil cerca de 400 incubadoras que articulam mais de 6300 empresas, entre incubadas, associadas e graduadas. Estas empresas geraram mais de 33 mil postos de trabalhos altamente qualificados e produzem inovações reconhecidas nacional e internacionalmente e geram impostos anuais que já representam mais do que o dobro do que já foi investido pelo país nas incubadoras em toda a história do movimento.

Dada a importância das incubadoras de empresas para o processo de criação de renda, faz-se necessário que os seus gestores tenham à disposição informações relevantes e tempestivas, sobre custos, de modo que estas lhes forneçam subsídios para otimizar o seu desempenho na busca da auto-sustentabilidade, como também para orientar os empreendedores.

Estas informações podem ser fornecidas pela Contabilidade de Custos, através de relatórios gerados a partir do sistema de custeio mais adequado à estrutura de cada incubadora.

Percebe-se através dos estudos realizados, que o conhecimento e o aperfeiçoamento das práticas gerenciais são fatores relevantes para a continuidade das organizações contemporâneas, das quais as incubadoras fazem parte. Sendo assim, uma eficiente gestão de custos pode auxiliar no controle e na tomada de decisões trazendo respostas de importância para as perguntas como a seguinte:

Como utilizar a análise de custos na busca da sustentabilidade financeira?

1.2 Objetivos

Nesta seção são apresentados o objetivo principal e os objetivos delineadores da pesquisa, aqui denominados de objetivos específicos.

1.2.1 Objetivo principal

Analisar os custos de uma incubadora de empresas visando prover informações gerenciais que lhe permitirão a mensuração dos recursos necessários a sua auto-sustentabilidade.

1.2.2 Objetivos específicos

- 1- Levantar informações referentes aos recursos econômicos e financeiros da incubadora;
- 2- Apropriar os gastos de funcionamento com base no sistema de custeio pleno;
- 3- Disponibilizar aos empreendedores dos negócios pré-incubados e das empresas incubadas orientações sobre os gastos necessários a gestão e sobrevivência do negócio após a graduação.

1.3 Relevância do estudo

O movimento de incubadoras de empresas vem crescendo significativamente nas últimas décadas. Essas entidades de apoio aos micro e pequenos empreendedores têm um papel importante para a sociedade, uma vez que as empresas assistidas por elas têm maiores chances de sobrevivência e assim promovem o desenvolvimento econômico e social.

Segundo o SEBRAE do Estado de Minas Gerais (2006) as incubadoras de empresas são mecanismos utilizados para promover e estimular a criação de micro e pequenas empresas. E que por sua vez, promovem o desenvolvimento sócio-econômico, “na medida em que são potencialmente capazes de induzir o surgimento de unidades produtivas que geram grande parte da produção industrial e criam a maior parte dos postos de trabalho no país.”

De acordo com Baêta (1999, p. 30) as incubadoras de empresas, “são organizações que abrigam empreendimentos nascentes, geralmente oriundos de pesquisa científica, cujo projeto implica inovações”.

No Brasil as empresas nascidas fora do ambiente de uma incubadora, segundo o SEBRAE-MG (2006), apresentam taxa de mortalidade de 80% antes de completarem o primeiro ano de funcionamento, enquanto os empreendimentos que passam pelo processo de incubação têm chances maiores de sobrevivência.

Estatísticas de incubadoras americanas e européias indicam que a taxa de mortalidade entre empresas que passam pelo processo de incubação é reduzida a 20%, contra 50% detectado entre empresas nascidas fora do ambiente de incubadora.

No Brasil, estimativas já apontam que a taxa de mortalidade das micro e pequenas empresas que passam pelas incubadoras também fica reduzida a níveis comparáveis aos europeus e americanos. (SEBRAE-MG, 2006).

Entre as várias razões que ocasionam essa elevada taxa de mortalidade, o SEBRAE (2006) detectou problemas gerenciais como a principal.

Sendo assim, este estudo se propõe a contribuir com as incubadoras no levantamento dos gastos necessários ao seu funcionamento e orientação aos empreendedores incubados e pré-incubados.

Segundo Santos (2005, p. 27) “a análise de custos, no sentido amplo, tem por finalidade mostrar os caminhos a serem percorridos na prática da gestão profissional de um negócio.”

Ainda conforme Santos (2005, p. 27) “é notório que a ausência de informações e análise de custos e resultados, em qualquer entidade, nos dias atuais, poderá resultar em fracasso do negócio.”

A administração das empresas precisa se “municar de informações de planejamento e controle de custos e lucros para enfrentar os concorrentes que comercializam produtos semelhantes no mercado.” (SANTOS, 2005, p. 27).

1.4 Delimitação do estudo

O presente estudo teve como delimitação a análise dos custos necessários à gestão das incubadoras de empresas.

Essas informações podem servir de orientação aos empreendedores abrigados, promovendo-lhes conhecimentos referentes aos gastos necessários ao funcionamento da empresa após a graduação.

Para isso foram levantados os gastos efetivamente desembolsados, e também foram estimados os gastos com aluguel, energia elétrica, água, mão-de-obra, entre outros que são cedidos pela Universidade que é a principal instituição de fomento da incubadora.

1.5 Estrutura do trabalho

Esta dissertação está organizada em seis capítulos que desenvolvem os seguintes assuntos:

O **Capítulo I**: faz a introdução ao trabalho contextualizando o tema que norteou o problema da pesquisa; demonstra os objetos, relata a relevância e a delimitação do estudo.

O **Capítulo II**: refere-se à revisão da literatura sobre o tema definido e delimitado, enfatizando conceitos e características base para o desenvolvimento da pesquisa e alcance dos resultados.

O **Capítulo III**: descreve a metodologia, os domínios da pesquisa, a forma de levantamento de dados e as limitações do método escolhido.

O **Capítulo IV**: apresenta a incubadora de empresas objeto dessa pesquisa, sua caracterização, o público alvo, os benefícios e características do programa de incubação e seu planejamento estratégico.

O **Capítulo V**: relata e analisa as informações obtidas com a pesquisa em conformidade com o seu objetivo.

O **Capítulo VI**: expõe as conclusões obtidas após a análise da pesquisa, apresenta as limitações encontradas durante o seu desenvolvimento e sugestões para outros trabalhos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Empreendedorismo e as pequenas empresas

Nos últimos anos em decorrência da desestabilização da economia gerada pelo fenômeno da globalização, muitas empresas de grande porte para se manterem no mercado, tiveram que procurar alternativas para aumentar a competitividade e reduzir os custos. Como consequência dessa realidade o índice de desemprego aumentou. Sem alternativas ex-funcionários dessas empresas começaram a montar seus próprios negócios. Esse fato é um dos motivos que explica o movimento crescente na criação de pequenas empresas no Brasil e no mundo. Outra razão se baseia na mudança de comportamento: em lugar de procurar emprego, prefere-se gerá-lo por conta própria. Qualquer que seja a causa, o empreendedorismo está em evidência, seja por necessidade ou por oportunidade.

2.1.1 Empreendedorismo

Empreendedorismo é uma palavra que não existe no dicionário da língua portuguesa. Segundo Dolabela (1999) este termo é um neologismo que se originou da tradução da palavra *entrepreneurship*.

O Conselho Regional de Administração de São Paulo - CRASP (2008) esclarece que o termo empreendedorismo é originário da palavra francesa *entrepreneur*, que pode ser entendida como alguém que inicia seu próprio negócio, especialmente quando ele envolve riscos. Em inglês, passou a ser *entrepreneurship*, cuja tradução é empreendimento.

Para Hisrich e Peters (2004), a palavra *entrepreneur* traduzida literalmente significa “aquele que está entre ou intermediário”.

Já para Dornelas (2005) este vocábulo no idioma português pode ser traduzido por empreendedor, e significa “aquele que assume riscos e começa algo novo”.

As traduções trazidas por estes autores estão embasadas na história do desenvolvimento do empreendedorismo, que ao longo dos séculos foi entendido e definido de formas diferentes e contemporaneamente este termo é utilizado para “designar os estudos relativos ao empreendedor, seu perfil, suas origens, seu sistema de atividades, seu universo de atuação.” (DOLABELA, 1999, p.43).

Conforme o CRASP (2008) empreendedorismo é uma palavra nova. Apesar disso, a história possui registros que demonstram que o empreendedorismo e o próprio empreendedor existem desde os primórdios, porém, não eram designados dessa forma.

A ciência relata como sendo o primeiro exemplo de empreendedorismo o comportamento de Marco Pólo, que na época era denominado intermediário devido a sua maneira de trabalhar. Ele criava rotas comerciais para o Extremo Oriente, com a finalidade de vender mercadorias, e para isso buscava parceria com uma pessoa que possuía dinheiro para financiar a viagem e os bens que iria vender. Este financiador, conhecido na atualidade como capitalista de risco, corria risco de forma passiva, enquanto, o comerciante sofria todos os riscos físicos e emocionais. (HISRICH; PETERS, 2004).

Percorrendo a história, na idade média, segundo estes mesmos autores, o termo empreendedor foi utilizado para definir aquele que participava ou administrava grandes projetos de produção, como obras arquitetônicas, castelos e fortificações, prédios públicos, abadias e catedrais. Como os recursos eram geralmente fornecidos pelo governo não havia risco para o indivíduo que gerenciava tais projetos.

Foi no século XVII, que a relação assumir riscos e empreendedorismo desenvolveu-se. Neste período o empreendedor firmava um contrato com o governo para execução de serviços ou fornecimento de produtos, pertencendo exclusivamente a ele os lucros ou os prejuízos obtidos no negócio. Passou então a ser diferenciado o empreendedor, pessoa que corria riscos, do capitalista, sujeito que fornecia o capital. Richard Cantillon, escritor e economista renomado deste século, foi um dos

primeiros a perceber esta distinção, sendo considerado por muitos como um dos criadores do termo empreendedorismo. (DORNELAS, 2005).

Segundo Baêta, Borges e Tremblay (2005), empreendedorismo tomou diferentes conotações, sendo utilizado em ambientes da área econômica, administrativa e social. Os autores constroem uma ligação de empreendedorismo com identificação e exploração de oportunidades econômicas, esta abordagem ganhou espaço no meio acadêmico. Outra referência ao termo empreendedorismo tem o foco no relacionamento do mesmo com o termo criação. Morris (1998, *apud* BAÊTA; BORGES; TREMBLAY, 2005) referencia empreendedorismo com criação de riquezas, criação de empresas, criação de inovação, criação de mudança, criação de empregos, criação de valor e criação de crescimento. Desta forma, o termo empreendedorismo leva a algumas interpretações sobre as ações que o mesmo representa. Sendo assim, pode-se descrever alguns tipos de empreendedorismo.

Com a revolução industrial no século XVIII, segundo Dornelas (2005), o capitalista e o empreendedor foram definitivamente diferenciados. A exemplo tem-se Thomas Edison, que para realizar suas pesquisas referentes a eletricidade e a química, precisou de ajuda de investidores para financiá-las.

2.1.1.1 Diferenças e semelhanças entre o administrador e o empreendedor

Dornelas (2005) descreve que todo empreendedor deve ser fundamentalmente um bom administrador para obter sucesso, mas nem sempre um administrador competente é um empreendedor.

Dornelas (2005, p.31) explica que a “abordagem clássica ou processual, com foco na impessoalidade, na organização e na hierarquia, propõe que o trabalho do administrador ou a arte de administrar concentre-se nos atos de planejar, organizar, dirigir e controlar.”

Stewart (1982) acreditava que o trabalho dos administradores é semelhante ao dos empreendedores, já que compartilham de três características principais: demandas, restrições e alternativas.

A teoria de Kotter (1982) trata das características dos administradores, que quando eficientes, criam e modificam agendas, estabelecendo metas e planos para a empresa e desenvolvem redes de relacionamentos cooperativos para implementá-los.

Já a teoria de Mintzberg (1986) aborda o trabalho gerencial, estabelecendo papéis aos gerentes, os quais foram assim definidos:

- Interpessoais: representante, líder e ligação;
- Informacionais: monitor, disseminador e interlocutor;
- Decisórios: empreendedor, solucionador de distúrbios, alocador de recursos e negociador.

Mintzberg (1986) identifica o empreendedor como um possível papel do administrador; mas, para Dornelas (2005, p. 32) o empreendedor é um administrador, que possui “diferenças consideráveis em relação aos gerentes ou executivos de organizações tradicionais, pois os empreendedores são mais visionários que os gerentes.”

O empreendedor de sucesso possui características extras, além dos atributos do administrador, e alguns atributos pessoais que, somados a características sociológicas e ambientais, permitem o nascimento de uma nova empresa [...]. De uma idéia, surge a inovação, e desta, uma empresa. (DORNELAS, 2005, p.32).

Os empreendedores de sucesso têm as seguintes características:

- São visionários;
- Sabem tomar decisões;

- São indivíduos que fazem a diferença;
- Sabem explorar ao máximo as oportunidades;
- São determinados e dinâmicos;
- São dedicados;
- São otimistas e apaixonados pelo que fazem;
- São independentes e constroem o próprio destino;
- Ficam ricos;
- São líderes e formadores de equipes;
- São bem relacionados (networking);
- São organizados;
- Planejam, planejam, planejam;
- Possuem conhecimento;
- Assumem riscos calculados;
- Criam valor para a sociedade.

Dolabela (1999, p.68) afirma que ainda não é possível “determinar com certeza se uma pessoa vai ou não ser bem-sucedida como empreendedora, mesmo que tenha características encontradas nos empreendedores de sucesso.” No entanto, presume-se que terá melhores condições de empreender aquela pessoa que possuir características e aptidões normalmente encontradas em empreendedores de sucesso.

Para alguns pesquisadores do empreendedorismo, segundo Dolabela (1999), a administração de empresas está contida no empreendedorismo, isto porque a ciência da administração trabalha com o gerenciamento, instruindo pessoas para operacionalizar sistemas já existentes, capacitando-as para otimizá-los e desenvolvê-los. Portanto, o empreendedor precede o administrador no âmbito dos

processos referentes às organizações. Desta forma, sem o empreendedor não haverá a função gerencial.

Enquanto o administrador necessita de alguém para criar e oferecer condições para exercer o seu trabalho, o empreendedor, segundo Fillion (1991, *apud* DOLABELA, 1999, p.75), é aquele “que imagina, desenvolve e realiza visões.” “Em outras palavras, acredita que pode realizar seu próprio sonho, julgando-se capaz de mudar o ambiente em que está inserido.” (DOLABELA, 1999, p. 59-60).

2.1.1.2 Empreendedorismo no Brasil

Os estudos no Brasil sobre empreendedorismo são recentes. Relata Dolabela (1999) que o primeiro curso sobre este tema surgiu em 1981, na Escola de Administração de Empresas da Fundação Getúlio Vargas em São Paulo. E foi na década de 1990 que, segundo Dornelas (2005, p.26), o movimento do empreendedorismo começou a tomar forma, “quando entidades como SEBRAE (Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas) e SOFTEX (Sociedade Brasileira para Exportação de Software) foram criadas.”

O SEBRAE é uma instituição que oferece ao pequeno empresário brasileiro, o apoio necessário para iniciar seu próprio negócio, bem como consultorias de como gerenciá-lo.

Já a SOFTEX é uma entidade que “foi criada com o intuito de levar as empresas de software do país ao mercado externo, por meio de várias ações que proporcionavam ao empresário de informática a capacitação em gestão e tecnologia.” (DORNELAS, 2005, p. 26).

Com os diversos programas criados pela SOFTEX junto às incubadoras de empresas e as universidades, inicialmente com os cursos de computação e informática, o tema empreendedorismo começou a tomar força na sociedade brasileira, permitindo o surgimento de conceitos antes não conhecidos, como plano de negócios (*business plan*), levando o Brasil a ser considerado como uma das

potências em desenvolvimento dos maiores programas de ensino de empreendedorismo de todo o mundo. (DORNELAS, 2005).

Entre os programas criados pela SOFTEX, segundo Dornelas (2005, p. 18) encontram-se o Programa Brasil Empreendedor, do governo Federal, “instituído em 1999, que teve como meta inicial a capacitação de mais de um milhão de empreendedores brasileiros na elaboração de planos de negócios, visando à captação de recursos junto aos agentes financeiros do programa” e o grande crescimento do movimento de incubadoras de empresas no Brasil.

Este movimento, que inclui os parques tecnológicos, influencia de forma expressiva a economia brasileira; as incubadoras que em 1988 eram duas, chegou em 2006 a 377, apoiando 5.618 empresas entre graduadas, incubadas e associadas e que faturaram juntas cerca de R\$ 1,5 bilhão, gerando no total mais de 28.000 empregos diretos. (ANPROTEC, 2005, 2006).

O resultado obtido através do estudo realizado anualmente pelo Global Entrepreneurship Monitor (GEM) apontou o Brasil, no ano de 2000, como o país que “possuía a melhor relação entre o número de habitantes adultos que começam um novo negócio e o total dessa população: 1 em cada 8 adultos.” (DORNELAS, 2005, p. 28).

Através dos estudos do GEM também foi possível identificar dois tipos empreendedores, os que empreendem por oportunidade e os que o fazem por necessidade.

O empreendedorismo de oportunidade, é aquele em que o “empreendedor visionário sabe onde quer chegar, cria uma empresa com planejamento prévio, tem em mente o crescimento que quer buscar para a empresa e visa a geração de lucros, empregos e riqueza.” Esta forma de empreendedorismo geralmente promove riqueza para a região em que a empresa está inserida.

O empreendedorismo de necessidade é o tipo mais comum em países em desenvolvimento como o Brasil, acontece quando por falta de opção, pelo fato do

indivíduo estar desempregado e não ter alternativas de trabalho, inicia o seu próprio negócio, as vezes na informalidade, sem planejamento, e que por isso costuma fracassar bastante rápido, não gerando desenvolvimento econômico. (DORNELAS, 2005, p. 28).

Bêta, Borges e Tremblay (2005) propõem ainda a existência do empreendedorismo tecnológico. Neste tipo de empreendedorismo existe uma característica especial para o empreendedor, que é o fato de o mesmo ter uma necessidade de uma alta qualificação, sendo esta em termos de formação acadêmica e profissional. Mas a principal caracterização deste é o relacionamento direto com a inovação, esse processo culmina na criação de tecnologia. Mas nem o fato da maior qualificação do empreendedor garante a sobrevivência do empreendimento.

Entre as maiores causas da mortalidade precoce das micro e pequenas empresas o SEBRAE do Paraná (2006) destaca a falta de preparo gerencial de seus empreendedores.

2.1.2 Pequenas empresas

No Brasil, segundo Dolabela (1999, p.30), “até o final dos anos 1970, o Estado e as grandes empresas eram considerados os únicos suportes econômicos relevantes para a sociedade.” Porém, o endividamento crescente dos governos, o uso cada vez maior de tecnologia nos processos produtivos, o aumento da concorrência dos mercados dado pela globalização, determinaram uma mudança de cenário onde uma nova economia, que tem o saber como fator determinante de valor para as empresas, modificou as estruturas de uma cultura econômica e empresarial. As empresas privadas tiveram que produzir mais com menos empregados e diminuir gastos e as empresas governamentais procuraram diminuir os seus déficits, reduzindo custos e redimensionando seus quadros de pessoal.

Foi a partir desse cenário que as micro e pequenas empresas começaram a surgir em maior número e a ganhar importância na economia brasileira através da geração de empregos, de renda e de desenvolvimento regional.

Na atualidade, segundo o SEBRAE do Estado de São Paulo (2009 a), no Brasil existem 5,1 milhões de empresas. Desse total, 98% são micro e pequenas empresas (MPEs). Os pequenos negócios (formais e informais) respondem por mais de dois terços das ocupações do setor privado e 20% do PIB (Produto Interno Bruto).

As micro e pequenas empresas se apresentam mais ágeis, flexíveis, pouco burocráticas, dispostas a assumir riscos, adaptam-se facilmente e reagem mais rapidamente às novas demandas de mercado. Em contrapartida, são consideradas vulneráveis, porque possuem insuficiência de capital próprio, receitas irregulares, reduzida economia de escala, falta de liquidez, ausência de garantias reais para captar financiamentos, pouca experiência em gestão, frágil estrutura de comercialização e pouca visibilidade de mercado. (ANPROTEC, 2003).

Enfrentar o mundo dos negócios requer, cada vez mais, planejamento e gestão adequada do empreendimento. Pesquisa realizada pelo SEBRAE, em 2004, revelou que 49,4% das empresas não ultrapassam dois anos de existência, 56,4% morrem com até três anos e 59,9% não passam de quatro anos no mercado. (SEBRAE-PR, 2006).

Entre as maiores causas para essa mortalidade precoce estão falhas gerenciais, como por exemplo, falta de planejamento na abertura do negócio e falta de conhecimento sobre gestão. A pesquisa aponta que boa parte dos proprietários, 47%, iniciou o negócio sem nenhuma experiência ou conhecimento direto do ramo. Entre as empresas extintas, 32% não procuraram qualquer tipo de assessoria para o gerenciamento da empresa. (SEBRAE-PR, 2006).

Muitas dessas falhas gerenciais são consequências de um desconhecimento da legislação tributária referente ao negócio, por isso os empreendedores devem buscar os conhecimentos sobre o tratamento tributário de suas empresas.

2.1.2.1 Tratamento tributário e classificação das micro e pequenas empresas

O Governo Federal brasileiro visando propiciar um ambiente favorável ao crescimento e fortalecimento das micro e pequenas empresas, aprovou em 1996 a lei nº 9.317 que institui o Simples Federal estabelecendo um novo regime tributário para as microempresas e empresas de pequeno porte que consiste no pagamento de forma simplificada e menos onerosa de impostos e contribuições. Segundo esta legislação a classificação de uma empresa em microempresa ou em empresa de pequeno porte é determinada com base em seu faturamento anual. Esta lei estabeleceu que a pessoa jurídica optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES, terá que apresentar receitas dentro dos limites estabelecidos e atender as demais normas previstas na legislação. (HIGUCHI *et al.*, 2005).

No ano de 1999, a lei nº 9.841/99 criou o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte assegurando a essas empresas benefícios nos âmbitos administrativo, tributário, previdenciário, trabalhista, creditício e de desenvolvimento empresarial. (HIGUCHI *et al.*, 2005). Igualmente ao SIMPLES determinou como critério de classificação das empresas como microempresa e empresa de pequeno porte os valores das receitas anuais, que segundo o SEBRAE-SP (2009b) são:

- Microempresa: pessoa jurídica com receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 433.755,14;
- Empresa de pequeno porte: pessoa jurídica com receita bruta anual a partir de R\$ 433.755,15 a R\$ 2.133.222,00.

Na prática, os limites de receitas aceitos são os determinados pelo regime do SIMPLES. (HIGUCHI *et al.*, 2005).

Em julho de 2007 a lei nº 9.317 de 2006 que criou o Simples Federal foi revogada pela lei complementar nº 123/2006, que trouxe diversas alterações, mas, da mesma forma determinando um tratamento exclusivo de benefícios para as pequenas empresas. Denominado por Simples Nacional e popularmente conhecido como

Super Simples, este regime também considera como microempresa e empresa de pequeno porte as pessoas jurídicas que auferirem receitas anuais em conformidade com os limites impostos em seus artigos. Os valores vigentes são os demonstrados no QUADRO 1. (SEBRAE-SP, 2009a).

QUADRO 1

Classificação das micro e pequenas empresas segundo o faturamento anual

Porte	Simples Nacional	Exportação
Microempresas	Até R\$ 240 mil	Até US\$ 200 mil para comércio e serviços. Até US\$ 400 mil na indústria.
Empresas de Pequeno Porte	Acima de R\$ 240 mil até R\$ 2,4 milhões	Acima de US\$ 200 mil até US\$ 1,5 milhão para comércio e serviços. Acima de US\$ 400 mil até US\$ 3,5 milhões na indústria.

Fonte: SEBRAE-SP, 2009a.

O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes tributos (HIGUCHI *et al.*, 2009):

1. Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);
2. Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);
3. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);
4. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS);
5. Contribuição para o PIS/Pasep;
6. Contribuição para a Seguridade Social (cota patronal);

7. Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS);
8. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

As empresas não enquadradas no regime tributário do Simples Nacional estão sujeitas ao pagamento dos mesmos tributos abrangidos por esse regime, porém nas formas de tributação do Lucro Real ou do Lucro Presumido.

Além da legislação federal, também as leis estaduais e municipais estabelecem tratamentos diferenciados para as pequenas empresas.

Outra forma de definir o porte de uma pessoa jurídica foi estabelecida pelo SEBRAE, que classifica uma empresa, em micro, pequena, média ou grande de acordo com o número de empregados (QUADRO 2).

QUADRO 2

Classificação das empresas por número de empregados

Porte / Setor	Indústria	Comércio e Serviços
Microempresas	Até 19	Até 9 empregados
Empresas de Pequeno Porte	De 20 a 99	De 10 a 49
Médias	De 100 a 499	De 50 a 99
Grandes	500 ou mais	100 ou mais

Fonte: SEBRAE-SP, 2009a.

Tais classificações são importantes para parametrização dos sistemas de gestão das empresas em relação às suas obrigações tributárias. Este fato gera conhecimento. Em se tratando de empreendimentos em seu início este conhecimento se torna fator decisivo para a perpetuação da empresa. Neste cenário, surgem as incubadoras de empresas, com o objetivo de auxiliar essas organizações.

2.2 Incubadoras de empresas

Uma incubadora de empresas é uma forma interessante de estímulo ao empreendedorismo na medida em que fortalece e prepara pequenas empresas para sobreviver no mercado. Mais da metade das micro, pequenas e médias empresas, fecha as portas até o terceiro ano de vida, segundo dados do SEBRAE (2005). Uma incubadora de empresas busca oferecer as pequenas empresas apoio estratégico durante os primeiros anos de existência.

2.2.1 Conceituação

A palavra *incubar* significa, segundo Ferreira (1977), proteção para o desenvolvimento do embrião e nascimento da ave. Sendo assim, conforme conceituação de Hurley (2002, p.53, citado por BEZZERRA, 2007), *incubar* empresas é de forma bastante simples, “manter condições favoráveis para causar desenvolvimento”.

Medeiros e Medeiros (1994, p.325, *apud* SCHMITT, 2005), referem-se a incubadora como sendo um espaço “especialmente configurado para transformar idéias em produtos, processos ou serviços”. Nesse linear de pensamento, Furtado (1995, citado por BAÊTA, 1999, p.31), descreve que uma incubadora visa “colocar a disposição dos empregados um centro, em que se possa desenvolver uma idéia brilhante, um novo serviço ou produto”.

Oliveira e Marques (2008) fazem o seguinte relato sobre incubadoras de empresas:

um ambiente com muitas salas, umas maiores outras menores, lado a lado em pequenos prédios ou galpões marca o visual das incubadoras de empresas. Dentro delas, a gestação de algo novo que, como nas incubadoras destinadas a chocar ovos, espera-se, cresça forte e saudável.

Segundo, Baêta (1999, p. 30) as incubadoras de empresas, em particular as que incubam empresas de base tecnológica, “são organizações que abrigam empreendimentos nascentes, geralmente oriundos de pesquisa científica, cujo projeto implica inovações”. Dessa forma, estas organizações, para Finer e

Holberton (2002, apud BEZERRA, 2007, p.53) inicialmente oferecem “espaço físico e equipamentos cedidos por grandes universidades para professores e estudantes com idéias promissoras de negócios, sendo que, no caso de sucesso, a universidade recebe parte dos lucros da nova empresa”.

Entretanto, segundo Medeiros *et al.* (1992, apud BAÊTA, 1999), as incubadoras de empresas no Brasil, surgiram primordialmente vinculadas à universidade ou a centros de pesquisa, porém, posteriormente foram apoiadas por outras entidades.

O Programa Nacional de Apoio a Incubadoras de Empresas (PNI), mantido pelo Ministério da Ciência e Tecnologia - MCT , define incubadora da forma a seguir:

Uma Incubadora é um mecanismo que estimula a criação e o desenvolvimento de micro e pequenas empresas industriais ou de prestação de serviços, de base tecnológica ou de manufaturas leves por meio da formação complementar do empreendedor em seus aspectos técnicos e gerenciais e que, além disso, facilita e agiliza o processo de inovação tecnológica nas micro e pequenas empresas. Para tanto, conta com um espaço físico especialmente construído ou adaptado para alojar temporariamente micro e pequenas empresas industriais ou de prestação de serviços e que, necessariamente, dispõe de uma série de serviços e facilidades [...]. (BRASIL, 2008).

O apoio oferecido aos negócios abrigados pelas incubadoras, segundo o PNI inclui espaço físico individualizado, espaço físico para uso compartilhado, recursos humanos e serviços especializados que auxiliem as empresas incubadas em suas atividades, capacitação, formação e treinamento de empresários-empresendedores nos principais aspectos gerenciais, acesso a laboratórios e bibliotecas de universidades e instituições que desenvolvam atividades tecnológicas.

A Associação Nacional de Entidades Promotoras de Empreendimentos Inovadores - ANPROTEC (2008a) traz o seguinte conceito para incubadora de empresas:

É um local especialmente criado para abrigar empresas oferecendo uma estrutura configurada para estimular, agilizar, ou favorecer a transferência de resultados de pesquisa para atividades produtivas. Para isso a Incubadora oferece apoio gerencial e técnico (serviços de recepção e secretaria, salas de reunião, Internet, telefone, etc.) e

uma gama de serviços que propiciam excelentes oportunidades de negócios e parcerias, para que você desenvolva seu projeto/empresa.

Para a Rede Mineira de Inovação (RMI) (2008a) “as incubadoras de empresas são espaços estruturados para apoiar a geração e o desenvolvimento de novas empresas.” E ainda, conforme esta associação, “o apoio da incubadora se dá através de consultorias específicas nas áreas técnicas e de gestão e da disponibilização de espaço físico para instalação da empresa”.

2.2.2 Contextualização histórica

Segundo a ANPROTEC (2008b), o primeiro processo de incubação de empresas surgiu em 1959 no estado de Nova Iorque nos Estados Unidos.

Naquela época, segundo essa associação, uma das fábricas da Massey Ferguson fechou e várias pessoas ficaram desempregadas. Porém, as instalações desta fábrica foram vendidas para Joseph Mancuso, que por sua vez, decidiu sublocar o espaço para pequenas empresas que estavam iniciando suas atividades e ainda compartilhar equipamentos e serviços, como secretária, contabilidade, vendas, marketing entre outros.

Com essa iniciativa, foi possível reduzir os gastos de funcionamento das empresas instaladas, proporcionado com isso um aumento da competitividade.

Uma empresa que comercializava aves foi uma das primeiras a se instalar na antiga fábrica e por isso, aquele espaço passou a ser chamado de “incubadora”.

Já nos anos 70, na região do Vale do Silício (EUA), as incubadoras surgiram visando incentivar universitários recém-graduados a difundirem suas inovações tecnológicas, e ainda ofereciam auxílio para que estes aprimorassem o seu lado empreendedor.

Para isso, foi criada uma estrutura de apoio aos novos empreendedores que recebeu o nome de incubadora de empresas. Essa terminologia foi dada, pois o apoio que as empresas iniciantes recebiam, era semelhante a uma incubadora que

ao abrigar um recém-nascido proporcioná-lhe as condições necessárias a sua sobrevivência.

Então, para que as empresas nascentes se fortalecessem, era oferecida a elas, através de parcerias, uma estrutura física que além de ofertar um espaço específico para cada uma delas, também ofertava-lhes serviços de consultorias nas áreas gerencial, administrativa, jurídica, comunicacional e tecnológica, que favorecia o surgimento e a continuidade de uma nova empresa, sem o volume de capital necessário.

No Brasil, as primeiras incubadoras surgiram na década de 80, quando por iniciativa do então presidente do Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq), Professor Lynaldo Cavalcanti, cinco fundações tecnológicas foram criadas, em Campina Grande (PB), Manaus (AM), São Carlos (SP), Porto Alegre (RS) e Florianópolis (SC). (ANPROTEC, 2008b).

Após a implantação da Fundação Parque de Alta Tecnologia de São Carlos (ParqTec) em dezembro de 1984, começou a funcionar a primeira incubadora de empresas no Brasil, a mais antiga da América Latina, com quatro empresas instaladas, sendo que nessa década quatro incubadoras foram constituídas no país, nas cidades de São Carlos (SP), Campina Grande (PB), Florianópolis (SC) e Rio de Janeiro. (ANPROTEC, 2008b).

Mas, foi somente em 1987, com a realização do Seminário Internacional de Parques Tecnológicos, que as incubadoras foram consolidadas. Neste mesmo ano surgiu a ANPROTEC, representando não só as incubadoras de empresas, mas todo e qualquer empreendimento que utilizasse o processo de incubação para gerar inovação no Brasil. (ANPROTEC, 2008b).

Conforme dados da ANPROTEC (2006) o movimento brasileiro de incubadoras de empresas vem crescendo gradativamente a cada ano, alcançando em 2006 o número de 377 incubadoras em operação (GRAF. 1).



GRÁFICO 1 – Evolução do movimento brasileiro de incubação.
 Fonte: ANPROTEC, 2006.

As incubadoras brasileiras desenvolveram uma cultura própria, que serve na atualidade de exemplo para o mundo. (UNIVERSIA, 2008).

2.2.3 Áreas de atuação e tipos de incubadoras

As especificidades dos empreendimentos apoiados por uma incubadora definirão a sua área de atuação, como também a estrutura a ser disponibilizada e os tipos de serviços a ser oferecidos.

As incubadoras de empresas de base tecnológica foram as precursoras no Brasil. E mesmo após o surgimento de outras categorias, ainda representam 40% do total de incubadoras existentes no país, segundo a ANPROTEC (2005).

Essa associação relata que no ano de 2004 as incubadoras de base tecnológica representavam 55% do total, passando em 2005 para 40%. Essa informação leva a reflexão de que as incubadoras dos tipos tradicionais, mistas, culturais, sociais, agronegócios e de serviços estão em forte crescimento, conforme pode ser observado no GRAF. 2.

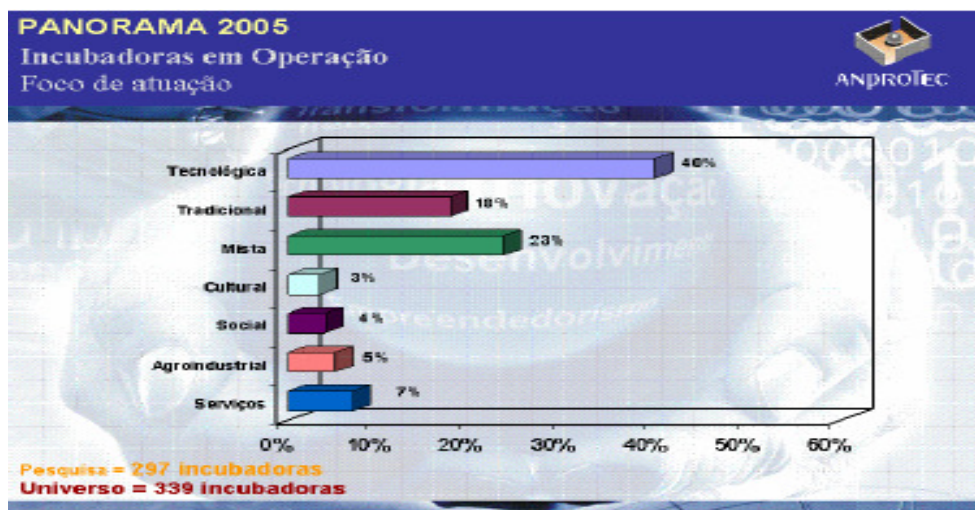


GRÁFICO 2 – Classificação das incubadoras – Tipo.
Fonte: ANPROTEC, 2005, p.6.

O SEBRAE-SP (2008a) classifica as incubadoras de empresas como incubadoras de base tecnológica, de setores tradicionais, mistas e temáticas. A IDISC Toolkit (2008) – ferramenta de acesso a informações sobre empreendedorismo, incubação de empresas, entre outros, além dos tipos já classificados pelo SEBRAE-SP, traz também as seguintes perspectivas sobre a classificação de uma incubadora: Cultural, Social e de Agronegócios. As especificações de cada uma delas podem ser observadas no QUADRO 3.

QUADRO 3
Tipos e especificação de incubadoras

Tipos de incubadoras	Especificação
Base tecnológica	Reúne empresas cujos produtos, serviços ou processos possuem alto valor agregado devido a utilização de algum tipo de tecnologia ou de pesquisas científicas. Geralmente reúne empreendimentos nos setores de informática, biotecnologia, química, mecânica de precisão, etc.
Setores tradicionais	Abriga empresas de setores tradicionais da economia, as quais detêm tecnologia largamente difundida e as utilizam para agregar valor aos seus produtos, serviços ou processos.
Mista	Composta por empresas de base tecnológicas e de setores tradicionais.
Cultural	Apoia empreendimentos na área da cultura, como música, escultura, fotografia, cinema, eventos etc.
Social	Apoia empreendimentos oriundos de projetos sociais, ligados aos setores tradicionais, cujo conhecimento é de domínio público e que atende à demanda de emprego e renda e de melhoria da qualidade de vida da comunidade.
Agronegócios	Abriga empreendimentos agropecuários.
Setorial ou Temática	Reúne empresas de um mesmo segmento.

Fonte: SEBRAE-SP, 2008b; IDISC Toolkit, 2008, adaptado.

2.2.4 Processo e estágios de incubação e desincubação

A primeira fase de um processo de incubação de empresas é a de seleção. A empresa ou empreendimento aprovado nessa etapa são submetidos aos estágios de incubação e desincubação, conforme ilustra a FIG. 1. (SEBRAE–SP, 2008b).

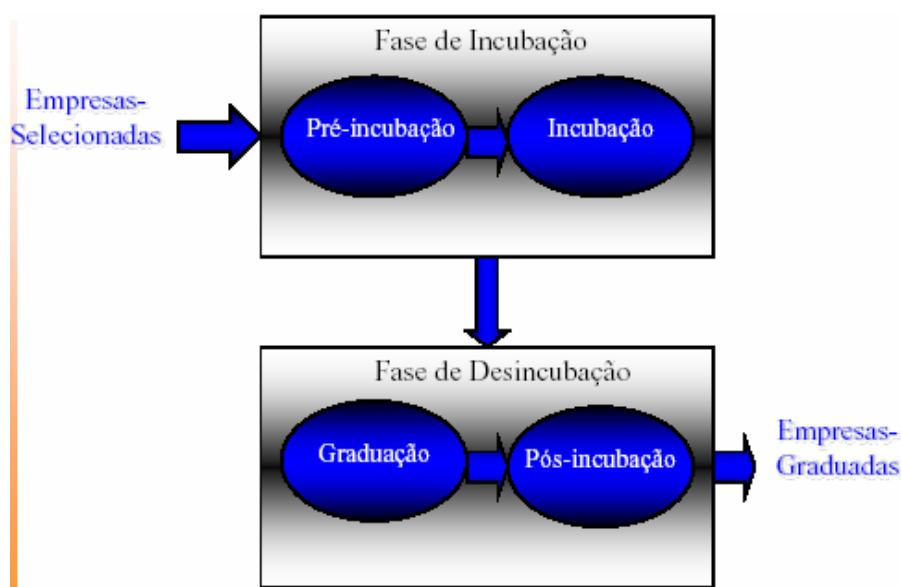


FIGURA 1 – Fases (estágios) de incubação e desincubação
Fonte: SEBRAE–SP, 2008b.

O empreendimento na modalidade de pré-incubação normalmente não tem um Plano de negócios consistente, não está constituído juridicamente e, muitas vezes não existe um produto ou serviço pronto para ser oferecido. (SEBRAE–SP, 2008b). Uma das preocupações dos gestores das incubadoras de empresas com a fase de pré-incubação ou pré-residência é com a cobrança de mensalidades que ajudam a pagar os custos dos serviços oferecidos, uma vez que, é comum os empreendimentos neste estágio, não terem faturamento, já que muitos ainda não são empresas de fato. Por isso, as incubadoras visando cobrar valores possíveis de serem pagos pelos novos empreendedores buscam alternativas de redução de custos, como por exemplo, a utilização de serviços dos parceiros. (SEBRAE–SP, 2008b).

O estágio de incubação é o período em que a empresa irá se consolidar, estruturando-se organizacionalmente e ampliando sua participação no mercado. (SEBRAE–SP, 2008b).

Terminado o período de incubação vem a fase de desincubação ou graduação da empresa. Para que essa aconteça existem alguns critérios utilizados. Em grande parte das incubadoras, um destes critérios é o tempo de incubação determinado através das normas estabelecidas para esta fase do processo. No Brasil a fase de incubação varia de 12 a 36 meses. A empresa aprovada pelo programa de incubação recebe o título de empresa graduada. (SEBRAE-SP, 2008a, 2008b).

As empresas após a graduação - fase de pós-incubação - poderão continuar participando de treinamentos, eventos, feiras e rodadas de negócios promovidos pela incubadora, na condição de empresas associadas (SEBRAE-SP, 2008a).

Os estágios e os processos a serem implementados a cada empresa ou empreendimento abrigados serão definidos de acordo com as necessidades de cada um. O grau de complexidade da área de atuação dos mesmos, além de nortear o tipo de orientação e acompanhamento que a incubadora deverá oferecer, também poderá determinar a necessidade de um estágio de pós-incubação. (SEBRAE-SP, 2008b).

Dessa forma, não necessariamente a empresa ou o empreendimento terá que passar por todos os estágios ou modalidades de incubação e desincubação.

Neste contexto, o SEBRAE-SP (2008b) apresenta a seguinte modelagem do processo de incubação (FIG.2).

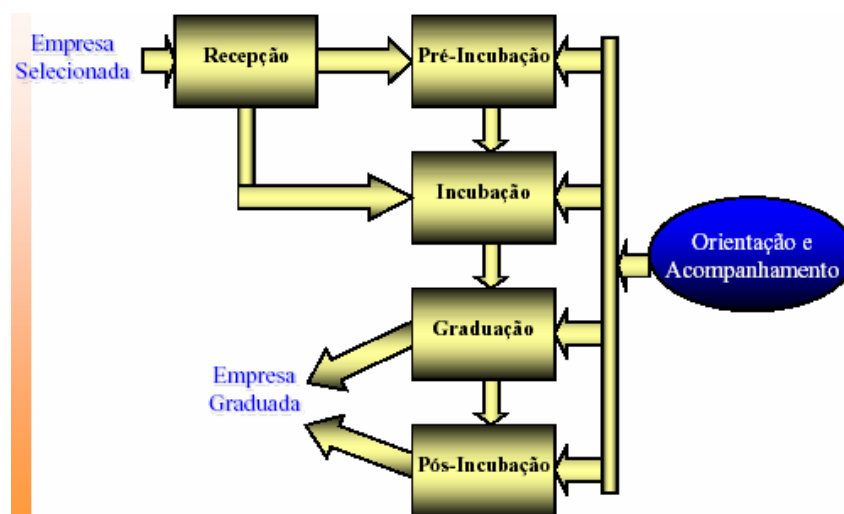


FIGURA 2 – Modelagem do processo de incubação
Fonte: SEBRAE-SP, 2008b.

A FIG. 2 representa a sequência de cada uma das fases dos processos de incubação e desincubação descritos e apresentados anteriormente.

2.2.5 Sustentabilidade

As incubadoras de empresas necessitam de recursos para cobrir os gastos necessários à manutenção das suas atividades de apoio a novas idéias e a novos empreendimentos, sejam eles de origem nacional ou internacional, advindos de fontes governamentais ou privadas. (ALBUQUERQUE, 2009).

No Brasil, segundo Albuquerque (2009) as incubadoras são mantidas pelas suas receitas próprias, provenientes da participação das empresas e dos empreendimentos abrigados e pelos recursos custeados por programas governamentais e privados de estímulo ao empreendedorismo; entre os governamentais podem ser citados os do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) e os da Financiadora de Estudos e Projetos (FINEP).

Os recursos providos pelo governo são obtidos através de convênios ou concursos. No caso dos convênios, é estabelecida uma parceria entre a incubadora e a entidade que a financia como o SEBRAE, o CNPq e a Fundação Araucária. Em geral, estes convênios são para promover o desenvolvimento e aprimoramento das incubadoras, que estão por sua vez, gerando tecnologia e desenvolvendo a economia. Outra forma de obtenção de recursos governamentais é através de contratos ou mesmo financiamento específico de entidades do governo como secretarias e ministérios. (ALBUQUERQUE, 2009). Estes recursos são pleiteados também por universidades e centro de pesquisas que possuem projetos de auxílio ao empreendedorismo.

Há no Brasil uma grande tendência das incubadoras serem criadas e mantidas por universidades e centros de pesquisa no intuito de auxiliarem na implementação de empreendimentos e empresas cujos produtos ou serviços sejam inovadores. Aproximadamente 87% das incubadoras, que já somam 393 unidades no país, estão ligadas formal ou informalmente a ambientes acadêmicos de onde saem muitos dos

candidatos a empreendedores. (OLIVEIRA; MARQUES, 2008). Após a criação da incubadora a universidade ou centro de pesquisa busca, junto ao governo, recursos para viabilização dos trabalhos propostos.

No caso das incubadoras tecnológicas, o vínculo formal é mais elevado, no ano de 2002 chegou a 82%. A maior parte das relações formais, 54%, é estabelecida com universidades públicas, e a grande maioria, 66% das incubadoras localiza-se nas proximidades das universidades, o que denota potencial de sinergia e valoriza aspectos de governança no âmbito local. (LAHORGUE, 2008).

Segundo Lahorgue (2008) o movimento inicial de incubadoras foi dado por políticas públicas, mas as universidades foram as “organizações que mais se destacaram como promotoras da criação de incubadoras de base tecnológica, situação que mantêm até hoje.” Para que haja continuidade dessa criação seus fundadores têm dependência financeira junto a entidades parceiras e linhas de crédito governamentais.

No entanto, a relação de dependência financeira das incubadoras com as entidades gestoras tende a diminuir. Na avaliação feita pelo CNPq dos resultados do edital PNI 02/2003, em 2006, constatou-se a preocupação com a sustentabilidade entre as incubadoras de empresas. (LAHORGUE, 2008).

Entre elas, 17% cobrem pelo menos 31% dos custos operacionais com recursos próprios. Apesar disso, existe ainda uma grande dependência das entidades gestoras, as quais cobrem mais de 31% dos custos operacionais para 62% das incubadoras. Estes números ressaltam a importância para o movimento de incubadoras de entidades como o SEBRAE, FINEP e o CNPq. As participações dessas instituições na cobertura dos gastos operacionais das incubadoras estão demonstradas na TAB.1. (ANPROTEC, 2005).

TABELA 1

Participação de entidades parceiras s na cobertura dos gastos das incubadoras

ENTIDADES PARCEIRAS	QUANTIDADE DE INCUBADORAS	RECURSOS RECEBIDOS PARA COBERTURA DE GASTOS OPERACIONAIS
SEBRAE	54%	maior que 31%
FINEP	19%	maior que 31%
CNPq	5%	31%

Fonte: ANPROTEC, 2005.

Um dos motivos pela busca da auto-sustentabilidade pode ser observado na citação de Oliveira e Marques (2008, p.5), que relata a subserviência devido a dependência financeira:

“As incubadoras são altamente dependentes das instituições que as apóiam e isso cria laços de subserviência à estratégia dos apoiadores”, diz o professor Sergio Azevedo Fonseca, do Departamento de Administração Pública da Faculdade de Ciências e Letras da Universidade Estadual Paulista (Unesp) em Araraquara. [...]”.

A eliminação da dependência pode ser promovida pela auto-suficiência. Para resolver a questão da auto-sustentabilidade, as incubadoras têm desenvolvido algumas ações, “embora ainda incipientes relacionadas à criação de associações de empresas, cardápio de serviços, maior relacionamento com as empresas graduadas, criação de “bancos” de consultores voluntários, entre outros.” (LAHORGUE, 2008, p. 8).

Um modelo de sustentabilidade de incubadoras adotado nos Estados Unidos e praticado na Incubadora de Empresas de Rio Claro, estado de São Paulo no Brasil, conforme Pace (2009) refere-se ao da *empresa âncora*, tratada pelos norte-americanos como *Anchor Tenant*.

Esta incubadora, segundo Pace (2009) possui três grandes empresas que são intituladas de empresas âncoras, e recebem “tratamento diferenciado das demais empresas menores, isto é, pagam separadamente à administração da Incubadora e não usufruem de todos os esforços de capacitação.” As demais empresas incubadas, menores, que estão inseridas no Programa de Empreendedorismo do

SEBRAE, principal fonte de sustentação da incubadora, contribuem somente com o rateio dos custos da Incubadora; as empresas âncoras pagam valores fixos; com estes valores a incubadora mantém o valor do rateio das empresas menores em patamares mais baixos, salda compromissos, e faz investimentos em benfeitores com os recursos excedentes de caixa.

Na busca da sustentabilidade financeira as incubadoras podem encontrar uma melhor eficiência utilizando a análise de custo como ferramenta.

2.3 Custos

A globalização da economia ao romper com as referenciadas fronteiras financeiras e econômicas gerou um ambiente de extrema competição para as organizações de todo o mundo, exigindo dos empresários uma postura mais eficaz, abrangente e competitiva. Perante essa realidade, os executivos passaram a buscar o aprimoramento contínuo das práticas gerenciais a fim de garantirem a sobrevivência e o crescimento das empresas. (OLIVEIRA; PEREZ JR., 2005).

A necessidade de um excelente gerenciamento dos custos de produção de bens e serviços é uma dessas práticas gerenciais que têm preocupado a maioria dos empresários contemporâneos, pois muitas empresas ainda passam por dificuldades de ajustamento e readequação de seus custos e preços. A Contabilidade de Custos, que no pretérito surgiu em consequência das necessidades das empresas em avaliar seus estoques e apurar o resultado, atualmente presta duas funções muito importantes na contabilidade gerencial: a utilização dos dados de custos para **auxílio ao controle** e para a **tomada de decisões**. (SANTOS, Joel, 2005; SANTOS, José *et al.*, 2006, v. 22).

2.3.1 Histórico e contextualização da Contabilidade de Custos

Segundo Martins (2003) até a Revolução Industrial no século XVIII, praticamente só existia a Contabilidade Financeira ou Geral, que foi desenvolvida na Era Mercantilista e que estava preparada para atender as empresas comerciais. Naquela época, a apuração do custo era bastante simples; as empresas adquiriam suas

mercadorias para revenda de pessoas ou grupos de pessoas que as fabricavam de forma artesanal. No final de um determinado período, contavam-se os estoques em termos físicos e o Contador levantava o valor pago por item estocado. Com esses dados, ele utilizava-se de uma fórmula clássica para obter o custo de venda das mercadorias: computava o valor de estoques iniciais, somava-o ao valor de compras no período e subtraía dessa operação o valor dos bens que ainda restavam nos estoques. Essa forma de valoração dos estoques e apuração do custo é também utilizada nos tempos atuais, podendo ser encontrada nas demonstrações de resultado das empresas comerciais, sendo assim apresentada:

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO (DRE)

Vendas Líquidas

(-) Custo das Mercadorias Vendidas

Estoque Inicial

(+) Compras

(-) Estoque Final

(=) Lucro Bruto

(-) Despesas

Comerciais (Vendas)

Administrativas

Financeiras

Resultado Antes do Imposto de Renda

Com o advento das indústrias, as empresas que surgiram dessa profunda modificação do sistema produtivo, passaram a ter necessidades de controles mais complexos no processo de avaliação de seus estoques. Uma vez que as empresas passaram a industrializar os produtos objeto do seu negócio, além dos preços das compras, os valores pagos pelos fatores de produção deveriam ser agregados ao produto fabricado. A partir dessa era, iniciou-se uma fase de adaptação e transformação dos critérios de avaliação de estoques, a fim de adequá-los às empresas industriais. (MARTINS, 2003).

2.3.1.1 Da Contabilidade de Custos à Contabilidade Gerencial

Com o surgimento das indústrias, Martins (2003, p. 21) afirma que a preocupação inicial dos Contadores, Auditores e Fiscais foi a de fazer da “Contabilidade de Custos uma forma de resolver seus problemas de mensuração monetária dos estoques e do resultado, não o de fazer dela um instrumento de administração.”

Porém, com o crescimento das empresas, e o público externo adquirindo cada vez mais títulos dessas corporações, a Contabilidade de Custos passou a ser vista como uma eficiente forma de auxílio no desempenho de sua nova missão: a gerencial. (MARTINS, 2003).

Dessa forma, a Contabilidade de Custos passou a ter duas funções relevantes na Contabilidade Gerencial: a de auxílio ao controle e a de ajuda a tomada de decisões. (SANTOS, José *et al.*, 2006, v. 22; SANTOS, Joel, 2005; MARTINS, 2003).

Na função de auxílio ao Controle, a missão mais importante da Contabilidade de Custos é a de fornecer dados para a organização de padrões, orçamentos e outras formas de previsão, e em um estágio imediatamente posterior verificar se os valores definidos anteriormente foram realizados. (MARTINS, 2003).

Quanto à tomada de decisões, sua função é de uma importância ímpar, pois a Contabilidade de Custos promove a “alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às conseqüências de curto e longo prazo sobre medidas de introdução ou corte de produtos, administração de preços de venda, opção de compra ou produção”, entre outros. (MARTINS, 2003).

Segundo Leone (2000), a visão gerencial dos custos completa-se no momento em que se visualizam custos na empresa como um centro processador de informações, que recebe ou obtém dados, acumula-os de forma organizada, analisa-os, interpreta-os, produzindo informações de custos para diversos níveis gerenciais (FIG. 3).

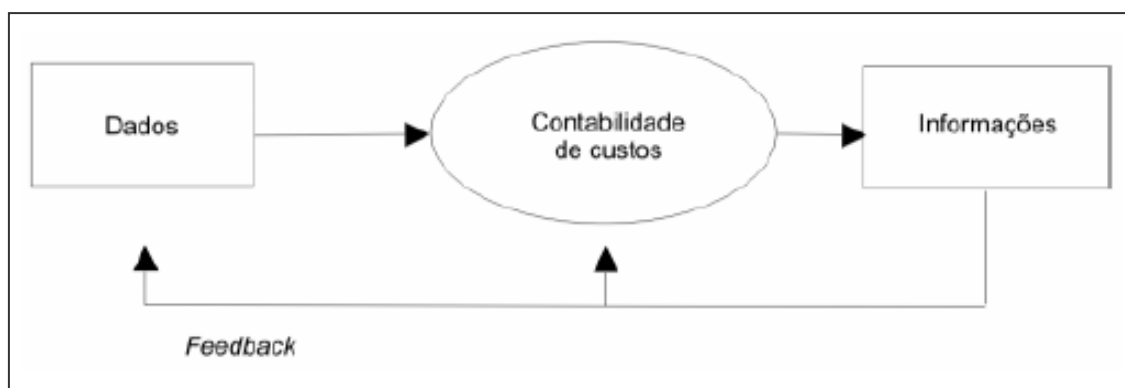


FIGURA 3 – Contabilidade de Custos como centro processador de informações
 Fonte: LEONE, 2000, p. 21.

A evolução da Contabilidade de Custos percorreu diversas fases desde a Revolução Industrial: de mera auxiliar na avaliação de estoques e apuração do resultado em sua origem, transformou-se em instrumento de grande valor no controle e nas decisões gerenciais. (MARTINS, 2003).

Com o crescente aumento da competitividade que vem ocorrendo com a maioria dos mercados, sejam eles industriais, comerciais ou de serviços, as empresas não podem mais estabelecer seus preços de venda apenas com base nos custos incorridos, é preciso praticar preços com base no mercado em que atuam; dessa forma, o conhecimento dos custos é fundamental para saber se, dado o preço, o produto é rentável; ou, se não rentável, se é possível reduzir custos e conseqüentemente o preço de venda. (MARTINS, 2003).

Perante essas perspectivas, a Contabilidade vem estabelecendo sistemas de informações mais eficientes para a gestão de custos. Mas, Custos é apenas uma das vertentes da Contabilidade Gerencial, pois essa pressupõe-se de uma amplitude maior, pois contempla as Contabilidades Financeira, a de Custos e a Gerencial, além do sistema de orçamento. (MARTINS, 2003).

2.3.1.2 A Contabilidade de Custos em empresas não industriais

Com a ampliação das funções da Contabilidade de Custos, também as entidades não industriais, como instituições financeiras, empresas comerciais, firmas de prestação de serviços e de outros segmentos, passaram a servir-se mais das

informações dessa área contábil. O conhecimento do custo do seu negócio, apesar dessas empresas trabalharem praticamente sem estoque, passou a inferir nas tomadas de decisões e de controle. (MARTINS, 2003).

Mas, conforme relata Martins (2003) é comum a idéia de que Custos é aplicado apenas as empresas industriais, o que pode ser compreendido se conhecido a origem histórica da Contabilidade de Custos. Fato é que as entidades de outros segmentos são produtoras de utilidades, e assim possuem custos.

Enfim, um sistema de gestão de custos é importante a todas as organizações, independentemente do segmento de mercado em que atuam e do seu tamanho, seja ele pequeno, médio ou grande. O que às vezes acontece, adverte Fillion *et al.* (2000), como as pequenas empresas costumam terceirizar seus serviços contábeis, acabam não implementando um sistema de apuração de custos. Em consequência o preço de venda de seus produtos e serviços não é formado de forma precisa, levando muitas empresas a trabalharem com margem de lucro muito pequena ou até mesmo com resultado negativo.

2.3.2 Aspectos conceituais da Contabilidade de Custos

Conforme Santos *et al.* (2006, v.22) a Contabilidade de Custos está inserida em uma área da Contabilidade, denominada Contabilidade Gerencial, ou, ainda, Contabilidade Administrativa. E por isso, a Contabilidade de Custos pode ser considerada como:

um sistema cujo objetivo é proporcionar à administração da empresa o registro do custo dos produtos, a avaliação dos estoques que geralmente representam valor material em relação ao ativo, bem como proporcionar a análise do desempenho da empresa. (SANTOS *et al.*, 2006, p.13, v.22).

Todavia, a Contabilidade de Custos também vem a ser integrada com a Contabilidade Financeira para atender às alterações ocorridas na legislação do Imposto de Renda com base no Decreto-lei nº. 1.598/77, no que se refere à avaliação dos estoques de produtos prontos, produtos em elaboração e de matérias-primas. (SANTOS *et al.*, 2006, v. 22).

Um sistema de custos deverá atender, especialmente, a duas necessidades, segundo Santos *et al.* (2006, p. 13, v. 22):

- gerencial ou administrativa, em que o custo é executado para atender às necessidades da empresa;
- fiscal, em que o custo é executado para atender à legislação vigente do Imposto de Renda, sob pena de perdas financeiras quando arbitrar valores ao seu estoque.

É importante ressaltar, uma vez que a Contabilidade de Custos está interligada à Contabilidade Financeira, a distinção entre elas.

A Contabilidade Financeira, também denominada Contabilidade Societária, tem de acordo com Santos *et al.* (2006, p. 14, v. 22), como função o seguinte:

- a escrituração e o registro dos fatos contábeis;
- o atendimento a determinadas exigências legais e fiscais, a exemplo da escrituração e do registro de livros obrigatórios, elaboração da declaração de Imposto de Renda da pessoa jurídica etc.;
- o controle dos valores patrimoniais;
- o fornecimento de informações à administração e outras partes interessadas (acionista, governo, público) sobre a situação patrimonial e o resultado do exercício.

Já a Contabilidade de Custos, possui as seguintes funções específicas, conforme Santos *et al.* (2006, p. 15):

- determinar o valor das existências físicas de materiais diretos, produtos em elaboração e produtos acabados, notadamente para fins de inventário;

- determinar os custos unitários de produtos e serviços, tendo como uma das finalidades a formação dos preços de venda dos mesmos;
- controlar a eficiência gerencial;
- apurar o resultado de curto prazo.

A economia interna da empresa é uma das principais preocupações da Contabilidade de Custos; por isso faz parte das suas tarefas o acompanhamento da produção de bens e da prestação de serviços, sobretudo por meio da recuperação dos custos através das receitas. Dessa forma, realiza as análises econômicas necessárias para a informação da administração. “Para isso, é necessário que ela não fique restrita às normas legais e fiscais, bem como ao formalismo imposto à Contabilidade Financeira pela legislação societária”. (SANTOS *et al.*, 2006, p. 15, v. 22).

2.3.3 Objetivos da análise de custos

A informação sobre os custos dos produtos fabricados, das mercadorias vendidas e dos serviços prestados é muito importante para a gestão de uma empresa, pois possibilita acompanhar os gastos efetivos, realizar cálculos prospectivos, orçar resultados, regular a produção, definir a política de investimentos, a política de vendas, a política de compras e ainda a gestão dos estoques. (FERREIRA, 2007). Cabe lembrar, que para a efetivação de todas essas demandas, e conseqüentemente a obtenção de uma visão mais clara da Contabilidade de Custos, primeiramente deve-se identificar as funções do gestor da empresa, que segundo Santos *et al.* (2006, p.11, v. 22) envolve as seguintes tarefas:

- planejar os objetivos e os meios para alcançar os mesmos;
- promover e supervisionar a execução dos planos;

- controlar, isto é, comparar os resultados realizados com as metas e efetuar as correções necessárias;
- tomar as decisões necessárias para a implantação das funções citadas anteriormente.

A prática dessas tarefas demanda de informações que podem ser extraídas do ambiente externo, com o mercado, finanças, dados técnicos, ou da própria empresa. Sendo que, os dados econômicos estabelecidos dentro da organização, normalmente são formados por quatro setores (SANTOS *et al.*, 2006, p. 12, v. 22).

- Contabilidade Financeira (contabilidade societária);
- Contabilidade de Custos (contabilidade interna);
- Orçamento da empresa (planificação);
- Análise econômico-financeira (estatística).

Pode-se considerar, com base neste contexto, que a análise de custos “é um instrumento gerencial que interfere nos quatro setores de informações, fornecendo, de um lado, dados para os mesmos e, de outro lado, interpretando os dados e informações obtidos.” (SANTOS *et al.*, 2006, p. 12, v. 22).

Para Santos (2005, p.27, v. 22) “a análise de custos, no sentido amplo, tem por finalidade mostrar os caminhos percorridos na prática da gestão profissional de um negócio.”

Atualmente, a expressão Contabilidade Gerencial, é utilizada, de acordo com Santos *et al.*, (2006, p. 12, v. 22) “para designar o sistema de análise de custos e resultados, utilizando e agregando os dados fornecidos pelos quatro setores, com a finalidade de tornar mais eficiente a função gerencial.”

Santos *et al.*, (2006, p. 12, v. 22), cita que em termos metodológicos, existem diversas áreas de aplicação da análise de custos, especialmente:

- classificação dos custos;
- exame e análise do comportamento dos custos;
- planejamento do custo (orçamento do custo);
- cálculo de custos unitários (produtos, serviços etc.);
- análise do custo de determinadas operações (processos técnicos, de distribuição, operações financeira etc.).

2.3.4 Terminologia da teoria de custos

A teoria contábil referente a custos possui uma terminologia específica, não obstante, na prática, por vezes, é utilizada de forma equivocada. Essa linguagem não é um consenso entre os empresários e os profissionais das diversas áreas, porém, é aceita pela maioria dos autores e estudiosos do tema e fundamental para a compreensão da teoria que envolve a apuração dos custos de produção dos bens e serviços. (OLIVEIRA; PEREZ JR., 2005).

Este estudo não tem a pretensão de trazer todos os conceitos e terminologias da área de custos, entretanto, procurou-se apresentar as definições mais abordadas na literatura contábil.

- a) Desembolso** – Segundo Martins (2003, p. 25) é o “pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço.” Sendo que, esse pagamento pode ser efetuado de formas distintas: antecipado, a vista ou a prazo.
- b) Gastos** – Martins (2003, p. 24) define gastos como sendo a “compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade

(desembolso), sacrifício esse por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro).”

Já para Oliveira e Perez Jr. (2005, p. 30), a definição de gastos abrange o “consumo genérico de bens e serviços ou, em outras palavras, os fatores de produção. Os gastos ocorrem a todo o momento e em qualquer setor de uma empresa, seja ela comercial, seja industrial, seja prestadora de serviços.”

São exemplos de gastos segundo Oliveira e Perez Jr. (2005, p. 31):

- matéria-prima consumida no processo produtivo;
- material de expediente consumido no processo administrativo;
- serviços de frete consumidos no processo de venda;
- energia elétrica consumida na área industrial.

Oliveira e Perez Jr. (2005, p. 31), fazem a seguinte citação em relação a diferença entre gastos e desembolso:

É importante não confundir gastos com desembolsos. Frequentemente ouvimos as pessoas dizerem “gastei muito dinheiro”. Na realidade, o dinheiro não é gasto, ele é desembolsado. O que é gasto, ou seja, consumido, são os bens e serviços obtidos por meio do desembolso passado, presente ou futuro.

Dependendo da aplicação, o **gasto** poderá ser qualificado em **investimento, custos, despesas e perdas**.

c) Investimento – “Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro (s) período(s).” (MARTINS, 2003, p. 25).

Um investimento pode ser compreendido, dessa forma, como sendo os bens e os direitos que constituem o ativo da empresa, e que segundo Ludícibus e Marion (2008) representam os meios pelos quais a administração irá gerir a entidade.

d) Custo – é o consumo de ativos necessários para a produção do produto ou para a colocação da mercadoria à disposição dos clientes no estabelecimento comercial de forma que a empresa alcance os seus fins específicos, expressos em termos monetários, ou para a prestação de serviços aos clientes. (SANTOS, *et al.*, 2006, v. 22).

Já Martins (2003) conceitua custo como sendo o gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços. É reconhecido no momento da sua utilização em fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço. São caracterizados, tecnicamente, como custos, porque são gastos com a atividade fim.

E para exemplificar sua teoria Martins (2003) relata que a matéria-prima foi um gasto em sua aquisição que imediatamente se tornou investimento, e assim ficou durante o tempo de sua estocagem; no momento de sua utilização na fabricação de um bem, surge o custo da matéria-prima como parte integrante do bem elaborado. Este, por sua vez, é de novo um investimento, já que fica ativado até sua venda.

e) Despesa – “Bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas. Portanto, as despesas estão vinculadas às atividades meio.” (MARTINS, 2003, p. 25).

Oliveira e Perez Jr. (2005, p. 32) definem despesa como sendo “os gastos relativos aos bens e serviços consumidos no processo de geração de receitas e manutenção dos negócios da empresa”. E assim como Martins (2003), também afirmam que todas as despesas estão diretamente ou indiretamente associadas à realização de receitas. O QUADRO 4 demonstra exemplos referentes a essa teoria:

QUADRO 4

Despesas incorridas diretamente e indiretamente em relação às receitas

Receitas realizadas	Despesas incorridas diretamente	Despesas incorridas indiretamente
Receitas de vendas	- Impostos sobre vendas: IPI, ICMS, PIS e Cofins; - Custos das mercadorias ou produtos vendidos; - Fretes e comissões.	- Propaganda e publicidade; - Faturamento e cobrança; - Aluguéis e depreciação de imóveis utilizados na administração; - Móveis e utensílios; - Despesas gerais de vendas.
Receitas de serviços	- Impostos sobre serviços : ISS, PIS e Cofins; - Custos dos serviços prestados; - Comissões.	- Propaganda e publicidade; - Faturamento e cobrança; - Aluguéis e depreciação de imóveis utilizados na administração; - Móveis e utensílios; - Despesas gerais de vendas.
		- Despesas incorridas para administrar o processo gerador de receitas.
Receitas financeiras		- Despesas incorridas para financiar o processo gerador de receitas.
		- Despesas de impostos sobre lucros gerados das receitas realizadas.

Fonte: OLIVEIRA; PEREZ JR., 2005, p. 33.

As despesas são itens que reduzem o Patrimônio Líquido e que têm essa característica de representar sacrifícios no processo de obtenção de receitas.

Todos os custos que são ou foram gastos se transformam em despesas quando da entrega dos bens ou serviços a que se referem e são denominadas de custos de vendas na demonstração do resultado, relatório contábil que apresenta as receitas e despesas da entidade em um determinado período, para diferenciar-se das demais despesas. (MARTINS, 2003).

f) Perda – “Bem ou serviço consumido de forma anormal ou involuntária.” (MARTINS, 2003, p. 26).

Segundo Martins (2003) não se confunde com despesa e nem com custo, exatamente por sua característica de anormalidade e involuntariedade; não se tem uma perda com intenção de obter receita.

Oliveira e Perez Jr. (2005, p. 36) esclarece que perdas são “gastos anormais ou involuntários que não geram um novo bem ou serviço e tampouco geram receitas e são apropriados diretamente no resultado do período em que ocorrem.”

Exemplos comuns segundo Martins (2003) são perdas com incêndios e obsolescência de estoques.

2.3.5 Classificação dos gastos

Com base na conceituação e segregação dos gastos entre investimentos, custos, despesas e perdas, torna-se importante em seguida, para o correto gerenciamento das empresas, identificar esses gastos em relação ao seguinte:

- se for possível conhecer a quantidade exata que cada produto ou serviços absorveu de gastos, estes serão classificados como diretos; caso contrário, ou seja, se não houver uma medida objetiva estes serão identificados como indiretos ;
- os gastos que variarem de acordo com o volume das atividades produtivas, serão considerados como variáveis; e os que não sofrerem essa variação em fixos.

2.3.5.1 Custos diretos e indiretos

Segundo Santos *et al.* (2006, p.55, v. 22) “consideram-se como *custos diretos* todos aqueles que são diretamente imputáveis ao produto ou serviço – unidade de custos , isto é, mensuráveis em relação à mesma, a exemplo do consumo de matéria-prima, mão-de-obra direta etc.”

Para Oliveira e Perez Jr. (2005) os custos diretos são aqueles que podem ser quantificados e identificados aos produtos ou serviços e valorados com relativa facilidade, pois não necessitam de critérios de rateios para serem alocados aos produtos fabricados ou aos serviços prestados.

As palavras de Martins (2003, p. 48) são bastante esclarecedoras ao relatar que “alguns custos podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo (quilogramas de materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão-de-obra utilizadas e até quantidade de força consumida)”.

Sendo assim, os custos que não oferecem condição de uma medida objetiva e que para serem alocados aos produtos precisam de alguma forma de estimativa, são denominados de *custos indiretos*. (MARTINS, 2003).

Oliveira e Perez Jr. (2005, p. 75) se referem aos custos indiretos como sendo “aqueles custos que, por não serem perfeitamente identificados nos produtos ou serviços, não podem ser apropriados de forma direta para as unidades específicas, ordens de serviço ou produto, serviços executados etc.”

2.3.5.2 Despesas diretas e indiretas

Assim como os custos diretos, as *despesas diretas* são aquelas que podem ser facilmente quantificadas e apropriadas; entretanto para as despesas a relação é estabelecida com as receitas de venda e de prestação de serviços. (OLIVEIRA; PEREZ JR., 2005).

Esse conceito define que para cada venda realizada, seja de um bem ou de um serviço, é possível identificar as despesas incorridas diretamente a eles.

As despesas diretas em relação às receitas de vendas são: as despesas referentes ao custo de aquisição ou de produção do bem ou do serviço vendido, os tributos incidentes sobre a venda, as comissões de vendedores e as despesas de entrega (frete) e seguro de transporte.

As demais despesas, aquelas que não podem ser identificadas com precisão com as receitas geradas, são denominadas de *despesas indiretas*.

Despesas administrativas, despesas financeiras e despesas com imposto de renda e contribuição social, são exemplos deste tipo de gasto.

2.3.5.3 Custos fixos e variáveis

Santos *et al.* (2006, p.55, v. 22) consideram como custos fixos aqueles “custos cujo montante independe do nível de atividade da empresa, isto é, são os custos que não se alteram quando o nível de atividade aumenta ou se reduz, a exemplo dos aluguéis, salários do supervisor de produção, seguros patrimoniais etc.”

Estes autores ainda complementam o conceito trazido, relatando que os custos fixos podem sofrer alterações dependendo do caso, o que não significa que deixarão de ter essa especificidade. Por exemplo, para a produção de mil peças, uma determinada empresa necessita de um galpão para colocar as máquinas; já para a produção de quatro mil peças terá que alugar outro galpão para instalar as novas máquinas.

A citação de Oliveira e Perez Jr. (2005, p. 67) corrobora com as considerações trazidas anteriormente quando relatam que os custos fixos são aqueles que “permanecem constantes dentro de determinada capacidade instalada, independentemente do volume de produção.”

Pode-se assegurar dessa forma que “uma alteração no volume de produção para mais ou para menos não altera o valor total dos custos fixos”. (OLIVEIRA; PEREZ JR., 2005, p. 67).

A afirmativa acima é antônima as características de custos variáveis. Segundo Martins (2003, p. 49), o valor global de consumo dos materiais diretos por um determinado período depende diretamente do volume de produção. “Quanto maior a quantidade produzida, maior seu consumo.”

Oliveira e Perez Jr. (2005, p. 71) definem assim custos variáveis: “São aqueles custos que mantêm uma relação direta com o volume de produção ou serviço e, conseqüentemente, podem ser identificados com os produtos.”

Santos *et al.* (2006, p.62, v. 22) conceituam custos variáveis como sendo “todos os custos cujo total depende do nível de atividade, isto é, crescem ou decrescem junto com o nível de atividade [...]”

Enfim, pode-se perceber que há um consenso entre os autores, no sentido de que o total dos custos variáveis cresce à medida que o volume de atividades ou produção aumenta.

Oliveira e Perez Jr. (2005) explicam essa variação trazendo o exemplo da matéria-prima que é um componente de custo que varia proporcionalmente ao volume de produção. Se uma indústria consome um metro quadrado de couro para produzir um par de sapatos, a quantidade deste componente fabril irá aumentar ou diminuir conforme a quantidade produzida. (QUADRO 5).

QUADRO 5
Custo variável com matéria-prima

Produção do período	Consumo de couro por unidade	Consumo total de couro
1.000 pares	1 metro	1.000 metros
1.200 pares	1 metro	1.200 metros
1.500 pares	1 metro	1.500 metros

Fonte: OLIVEIRA; PEREZ JR., 2005, p. 72.

2.3.5.4 Despesas fixas e variáveis

Os custos com a aquisição e com a produção de bens e as receitas de vendas das empresas variam de um período para o outro, às vezes para mais e outras para menos. No entanto, há despesas que mesmo com essas inconstâncias, permanecem sem alteração, ou seja, havendo ou não produção ou venda, elas são devidas, como acontece com as despesas de salários e encargos sociais dos funcionários administrativos, com as despesas de água e de luz do escritório, com

as despesas financeiras, e outras diversas. A esse tipo de gasto, intitulou-se por despesas fixas.

Oliveira e Perez Jr. (2005, p. 69) referem-se a estas despesas como aquelas “que permanecem constantes dentro de determinada faixa de atividades geradoras de receitas, independentemente do volume de vendas ou de prestação de serviços.”

Outra categoria de despesas, a de despesas variáveis, representa aquelas que analogicamente aos custos variáveis, variam proporcionalmente às alterações no volume de receitas. (OLIVEIRA; PEREZ JR., 2005).

Como exemplo de despesas variáveis tem-se os tributos incidentes sobre o faturamento, as comissões dos vendedores sobre as vendas de bens e serviços, os gastos com o faturamento e as cobranças das vendas a prazo.

O fato que leva essas despesas a serem classificadas como variáveis é o de que elas só existirão se houver a realização de vendas.

Por isso, essas despesas podem ser identificadas com as receitas geradas e facilmente quantificadas, conforme afirmam Oliveira e Perez Jr. (2005).

2.3.6 Sistemas de custeio

A correta identificação dos custos e das despesas a cada unidade produzida ou serviço oferecido, bem como das mercadorias adquiridas é necessária para que a entidade possa conhecer os seus gastos em relação às vendas, tomar decisões e controlar o que foi determinado. Os sistemas de custeios, que são formas ou métodos de apropriação de custos e de despesas tratam do processamento dos dados e das informações mais adequadas às necessidades da empresa para esse fim. Segundo Martins (2003, p.36) “Custeio significa apropriação de Custos.” Assim, existem custeio por absorção, custeio direto ou variável, custeio pleno ou integral, custeio baseado em atividades, entre outros.

É importante ressaltar e lembrar, que muitas vezes a bibliografia de custos utiliza conceitos e termos específicos das empresas industriais, mas que de fato são aplicados a todos os segmentos de mercado. Portanto, os métodos de custeio são aplicáveis a todos os tipos de empresas, industrial, comercial ou prestação de serviços.

2.3.6.1 Custeio por absorção

O custeio por absorção, conforme relata Ferreira (2007), pode ser encontrado na literatura com outras denominações, como custeio pleno ou custeio convencional, custeio tradicional, custeio global, custeio total ou custeio integral. Porém, a terminologia custeio por absorção é considerada a mais adequada, pelo fato de que os custos industriais são absorvidos na sua totalidade pelos bens produzidos.

Martins (2003, p. 37) relata que o custeio por absorção “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos.” (FIG. 4 e 5).

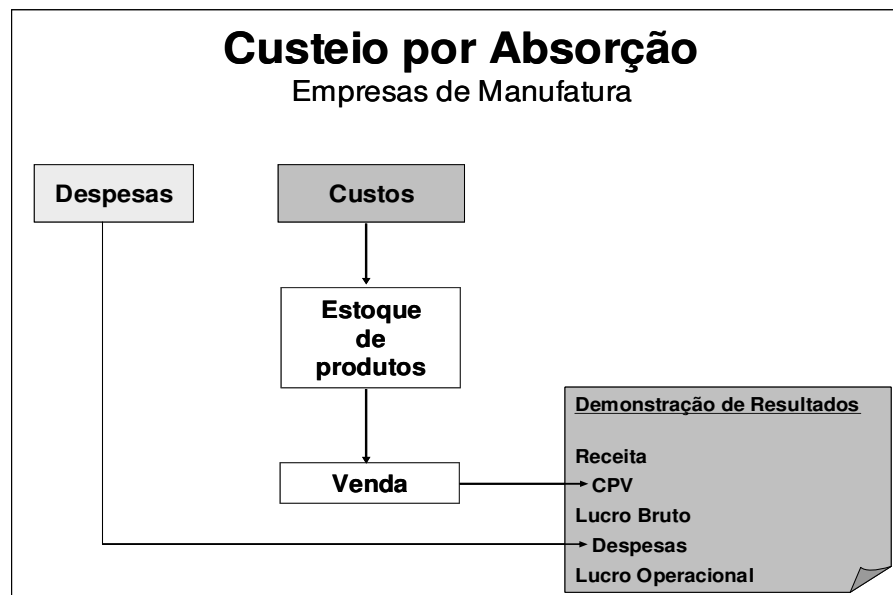


FIGURA 4 – Custeio por absorção – empresas de Manufatura
Fonte: MARTINS, 2003, p. 37.

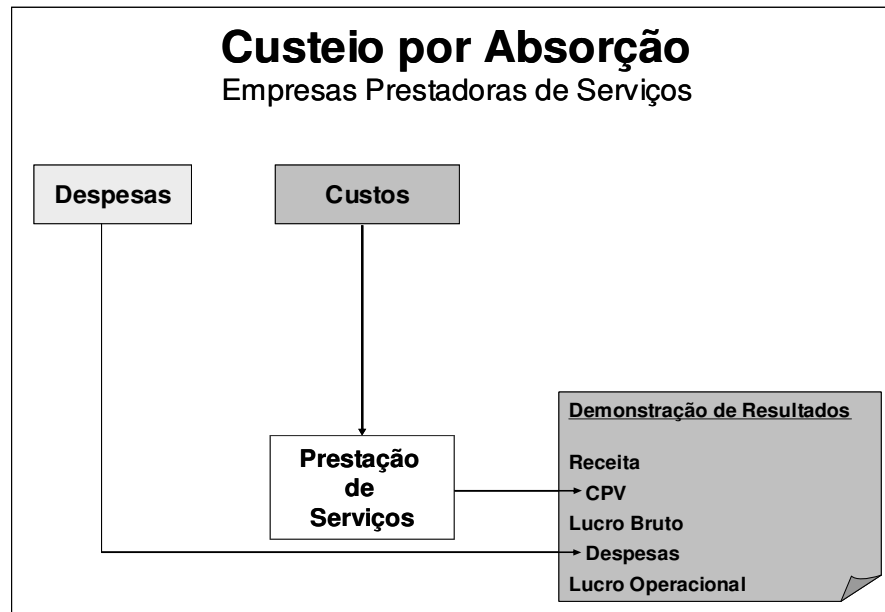


FIGURA 5 – Custeio por absorção– empresas prestadoras de serviços

Fonte: MARTINS, 2003, p. 37.

O conceito de Martins (2003) sobre o custeio por absorção especifica de forma genérica os custos, enquanto Santos *et al.* (2006, v. 22), definem analiticamente este gasto ao descreverem que nesse tipo de custeio todos os custos são apropriados aos produtos ou aos serviços, tanto os fixos como os variáveis, ou então tanto os diretos como os indiretos.

Oliveira e Perez Jr. (2005, p.123) também definem igualmente esse critério de apropriação de custos, ao afirmarem que no “custeio por absorção, todos os custos de produção são alocados aos bens ou serviços produzidos, o que compreende todos os custos *variáveis, fixos, diretos e indiretos.*”

Ferreira (2007, p. 158) corrobora com estes autores ao definir que “esse critério considera como componentes do custo industrial todos os elementos direta ou indiretamente ligados à produção.”

Acrescenta ainda que esse método apropria todos os custos à produção de um determinado período, sendo que, os gastos não ligados à produção serão excluídos, como acontece com as despesas.

Segundo, Oliveira e Perez Jr. (2005), ao separar as despesas dos custos deve-se apropriá-las diretamente ao resultado do exercício.

A principal característica do custeio por absorção é a separação dos gastos entre custos e despesas. As despesas operacionais e as despesas relativas ao custo das vendas, tecnicamente denominadas de custos de vendas, são apropriadas ao resultado do período, enquanto os custos relativos aos produtos em elaboração e aos produtos acabados que não tenham sido vendidos são ativados nos estoques destes produtos.

A FIG. 6 retrata a segregação entre custos e despesas, para apurar resultados com base no custeio por absorção e demonstrar os estoques de produtos em elaboração e de produtos acabados ativados.

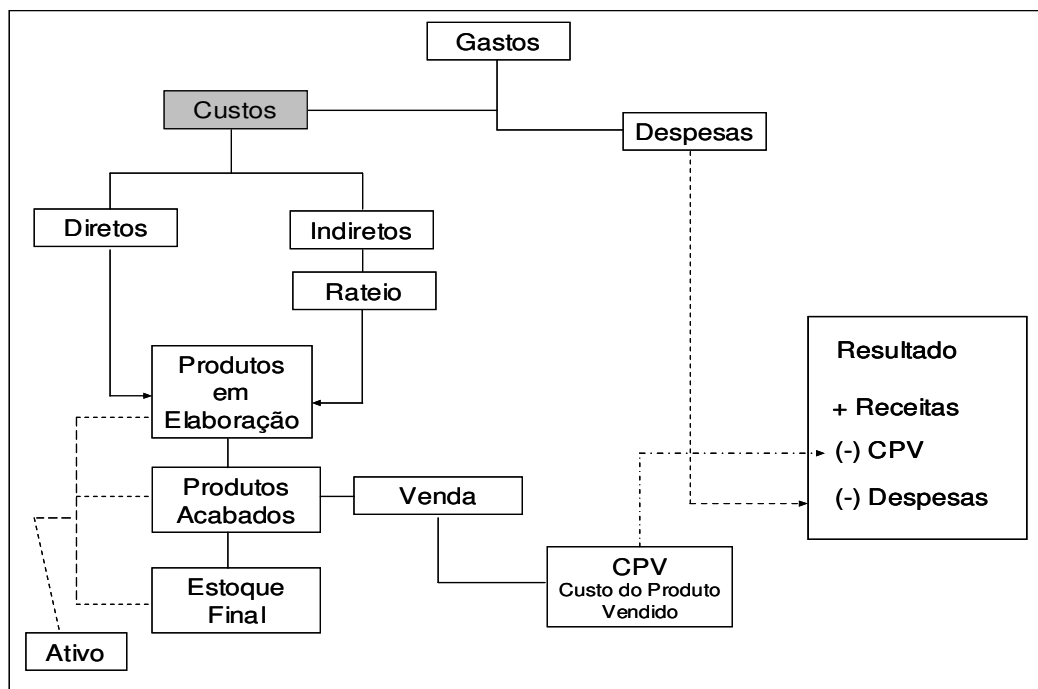


FIGURA 6 – Fluxo global de custos e despesas no custeio por absorção
Fonte: OLIVEIRA; PEREZ JR., 2005, p. 123, adaptado.

Esse sistema oferece dados para a formação do preço de vendas, o chamado preço de dentro para fora, porém, com o visível aumento da competitividade, à medida que avança a globalização da economia, quem dita preços, não é mais a composição dos custos, e sim o mercado. (SANTOS *et al.*, 2006, v. 22).

Entretanto, o custeio por absorção tem outras abrangências além do preço de venda, além de ser um dos sistemas aceitos pela legislação tributária brasileira do imposto de renda. (SANTOS *et al.*, 2006, v. 22).

2.3.6.2 Custeio direto (ou custeio variável)

O custeio direto ou variável é definido por Martins (2003, p.198) como aquele em que “só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado, para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis”.

Segundo Ludícibus, Martins e Gelbcke (2008) como nesse sistema os custos fixos não são considerados na avaliação dos estoques em processo e acabados, não é um critério plenamente consagrado. Porém, é um método que tem inúmeros méritos, particularmente para fins gerenciais, por permitir melhor análise do desempenho empresarial.

Portanto, este sistema só considera como custo do produto os custos variáveis utilizados no processo produtivo, sendo assim, os custos fixos são considerados como se fossem despesas do período, pois estes custos independem do volume de produção.

2.3.6.3 Custeio pleno (ou custeio integral)

Santos (1999, p.66) descreve que o sistema de custeio pleno ou integral “caracteriza-se pela apropriação de todos os custos e despesas aos produtos fabricados. Esses custos e despesas são custos diretos e indiretos, fixos e variáveis, de comercialização, de distribuição, de administração em geral etc”.

Esse método é também conhecido no Brasil pela sigla RKW que é a abreviação da expressão alemã *Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit* e que segundo Ludícibus, Martins e Gelbcke (2008, p. 379) é o método que “consiste em ratear, aos produtos, todos os *gastos* da empresa; não só custos mas também despesas comerciais,

administrativas e até mesmo as despesas financeiras e os juros sobre o capital próprio são incluídos.”

Segundo Santos *et al.* (2006, v.23) nesse sistema, aos produtos, às mercadorias e aos serviços, além dos custos, também são imputadas as despesas. A FIG. 7 representa a formação do custo integral:

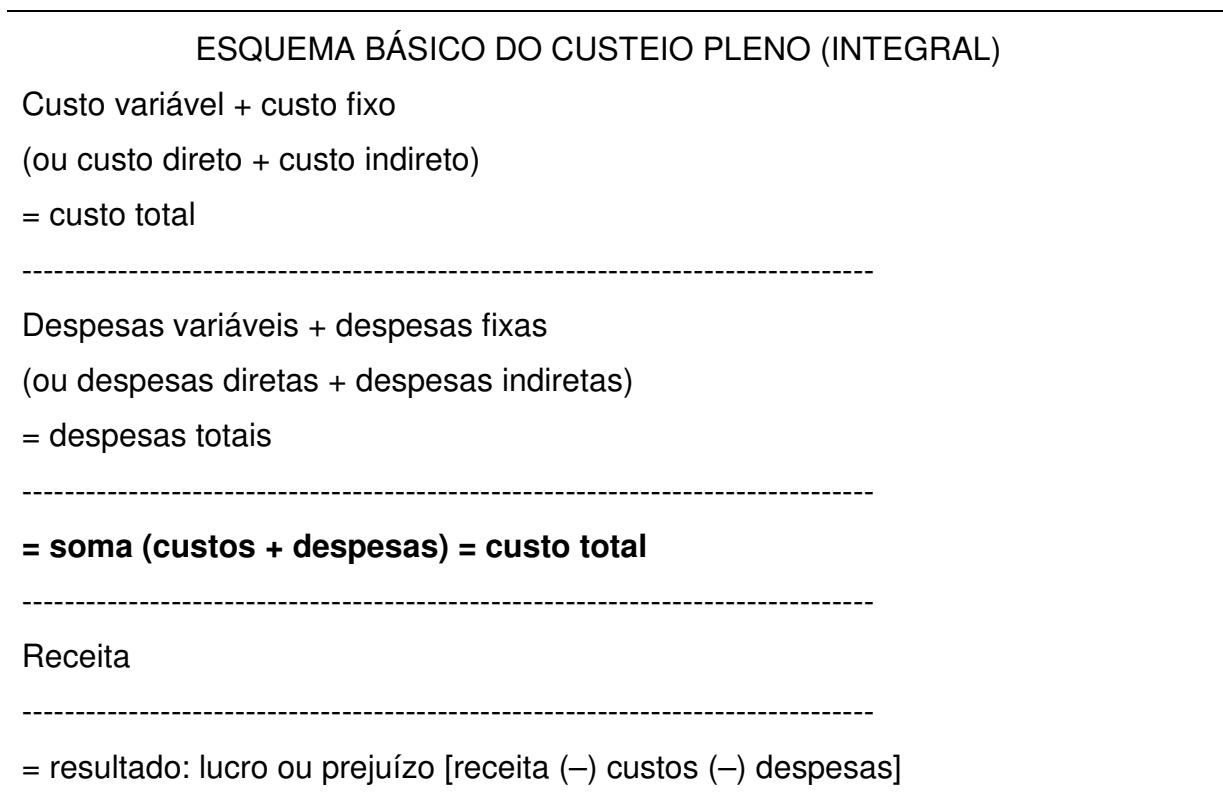


FIGURA 7 – Esquema básico do custeio pleno ou integral

Fonte: SANTOS *et al.* (2006, p. 61, v23), adaptado.

Santos *et al.* (2006, p. 62, v.23) exemplificam o custeio por pleno ou integral, através da simulação dos seguintes dados:

Empresa: Ômega;

- Receita de vendas \$ 100.000;
- Consumo de matéria-prima \$ 15.000;
- Mão-de-obra direta \$ 25.000;

- Custos indiretos de fabricação variáveis \$ 10.000;
- Custos indiretos de fabricação fixos \$ 2.000;
- Despesas indiretas de administração \$ 7.000;
- Despesas de distribuição \$ 3.000;
- Despesas de vendas \$ 11.000.

Assim, no custeio pleno ou integral, o custo total dos produtos e o resultado são calculados de acordo com o apresentado na FIG. 8.

Matéria - prima	15.000	
Mão-de-obra direta	25.000	
Custos indiretos de fabricação	<u>12.000</u>	(10.000+2.000)
Custo de produção	52.000	
Despesas administrativas	7.000	
Despesas de distribuição	3.000	
Despesas de vendas	<u>11.000</u>	
Despesas totais	21.000	
Custo total do produto	73.000	(52.000 + 21.000)
Receita de venda	100.000	
Custo total do produto	<u>(73.000)</u>	
Resultado (Lucro)	27.000	

FIGURA 8 – Exemplificação do custeio pleno ou integral

Fonte: SANTOS *et. al* (2006, p. 61, v23), adaptado.

O custeio pleno ou integral conforme Beuren, Sousa e Raupp (2006) é basicamente utilizado para fins de controle dos custos e análise gerencial. Sua importância está em auxiliar o gestor no controle e planejamento do total dos custos e despesas, bem como facilita a minimização dos gastos totais de uma empresa num determinado período.

2.3.6.4 Custeio baseado em atividades (ABC)

Kaplan e Cooper (1998, p.94 *apud* BEUREN, SOUSA e RAUPP, 2006) definem o custeio baseado em atividades (*Activity Based Costing* – ABC) como:

um mapa econômico das despesas e da lucratividade da organização baseado nas atividades organizacionais. Um sistema de custeio baseado em atividades oferece às empresas um mapa econômico de suas operações, revelando o custo existente e projetado de atividades e processos de negócios que, em contrapartida, esclarece o custo e a lucratividade de cada produto, serviço, cliente e unidade operacional.

Padoveze (2000 citado por BEUREN, SOUSA e RAUPP, 2006) destaca que o custeio baseado em atividades atribui primeiro os custos para as atividades, e depois aos produtos, baseado no uso das atividades, e depois das atividades de cada produto. O custeio baseado em atividades é fundamental no conceito: produtos consomem atividades, atividades consomem recursos.

O sistema de custeio baseado em atividades, segundo Martins (2003), opera com **três formas de alocação dos custos**:

1. alocação direta faz-se quando existe uma identificação clara, direta e objetiva de certos itens de custos com certas atividades;
2. rastreamento, feito com base na identificação da relação entre a atividade e a geração dos custos; e
3. rateio realizado apenas quando não há a possibilidade de utilizar nem a alocação direta nem o rastreamento.

Para o rastreamento dos custos o sistema utiliza os direcionadores de custos ou *cost drivers*, que é a causa que determina a ocorrência de uma atividade, ele é a verdadeira causa básica dos custos. Nakagawa (1994, p.74 *apud* BEUREN, SOUSA e RAUPP, 2006) define *cost driver* como:

uma transação que determina a quantidade de trabalho (não a duração) e, através dela, o custo de uma atividade. Definido de outra maneira, *cost driver* é um evento ou fator causal que influencia o nível e o desempenho de atividades e o consumo resultante de recursos.

Segundo Beuren, Sousa e Raupp (2006) “este sistema não substitui o sistema tradicional para fins de avaliação de estoques. Portanto, o custeio baseado em atividades é utilizado para fins gerenciais, como suporte ao processo de tomada de decisões.”

Com a revisão da literatura, através das importantes contribuições dos autores citados e da metodologia adotada viabiliza-se a obtenção dos objetivos principal e específicos em relação a análise de custos de uma incubadora de empresas.

3 METODOLOGIA

Este capítulo apresenta o tipo de pesquisa utilizada, a definição da unidade de análise e observação, o método de coleta de dados, a análise e tratamento dos dados e as limitações do método escolhido.

3.1 Caracterização da pesquisa

A presente pesquisa, relacionada com a busca de variáveis inerentes à gestão de custos de uma incubadora e sua sustentabilidade, caracteriza-se, baseado em seu objetivo, como uma pesquisa explicativa, que visa “identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos”. (GIL, 2002, p. 42). Ainda segundo Gil (2002) este tipo de pesquisa é a que mais aprofunda na busca do conhecimento da realidade.

Esta pesquisa também é amparada por um caráter descritivo, pois extrapola a simples enumeração de variáveis e suas relações, e pretende determinar a natureza desta relação. Segundo Gil (2002,0p.43) “uma pesquisa explicativa pode ser a continuação de outra descritiva, posto que a identificação dos fatores que determinam um fenômeno exige que este esteja suficientemente descrito e detalhado”.

O delineamento desta pesquisa é constituído pelo estudo de caso, que é seu método de pesquisa. Segundo Yin (2001) o estudo de caso, bem como outras estratégias de pesquisa, concebe uma maneira de averiguar uma situação prática seguindo-se uma estruturação pré-estabelecida. Isto se faz através de consideração de todas as estratégias traçadas de uma maneira múltipla. Este processo é parte de um repertório utilizado para realizar pesquisas em ciências sociais a partir da qual o pesquisador pode estabelecer os procedimentos a se desenvolver de acordo com a situação própria à sua pesquisa.

Conforme Yin (2001), a preferência pelo uso de estudo de casos deve ser utilizada quando o estudo suporta eventos em que é possível se fazer observações diretas,

aplicação de questionários e entrevistas sistemáticas. Este delineamento é mais adequado à investigações de fenômenos contemporâneos inseridos em um contexto real, em que os limites entre o fenômeno e o contexto são visivelmente percebidos. O autor diz que o estudo de casos é comumente um método de pesquisa específico para estudos exploratórios, mas que há possibilidade de seu uso em estudos explicativos, descritivos e causais. O que proporciona esta flexibilidade é a forma de coleta de dados que deve adaptar-se aos objetivos e às especificidades de cada estudo.

Desta forma, o método de estudo de caso se encaixa aos propósitos almejados pela presente pesquisa, sendo identificada e estabelecida a unidade de análise e observação.

3.2 Unidade de análise e observação

Como objeto desta pesquisa foi selecionado a Incubadora de Empresas de Design - IED - da Universidade do Estado de Minas Gerais, localizada em Belo Horizonte. Foram sondadas diversas incubadoras e a IED foi a que se demonstrou mais interessada na pesquisa e disposta a colaborar com o necessário, em relação ao fornecimento de dados e informações para a composição da pesquisa.

Foram consultados e observados, sobre seus processos de gestão da incubadora, os três componentes da equipe gestora, sendo um coordenador, uma gestora e uma administradora. Também foram observadas as variáveis relacionadas a gastos realizados por cada uma das oito empresas incubadas e dos seis empreendimentos pré-incubados, em relação à incubadora.

3.3 Método de coleta de dados

A coleta de dados se deu através de análise documental e observação participativa. Na primeira forma foi consultado: notas fiscais de compras, contas de telefone, água e luz, folhas de pagamento da equipe gestora, relatórios de bens imobilizados, gastos com serviços de informática, eletricitas, zeladoria predial e orçamentos. Tal processo gerou relatórios detalhados sobre todos os gastos. Na segunda forma

foram observados os procedimentos adotados por cada um dos gestores, em relação às empresas e aos empreendimentos, e quanto tempo é gasto por cada um deles. Desta forma puderam-se gerar relatórios com o rateio de dedicação.

3.4 Limitação do método

O estudo de caso ou método monográfico, segundo Michel (2005), permite entender determinados fatos sociais, através do estudo de casos isolados ou de pequenos grupos e se diferencia por ser o estudo de uma unidade, como por exemplo, de um grupo social, de uma família, de uma instituição, de uma situação específica, de uma empresa, entre outros, com o objetivo de compreendê-los em seus próprios termos. Sendo assim, a limitação deste método pode estar no fato de os resultados e as conclusões obtidos serem específicos da incubadora de empresas estudada. Entretanto, o que é específico são os resultados e as conclusões da pesquisa quantitativa, pois a compreensão e a interpretação das informações geradas pela pesquisa qualitativa podem servir de inferências a outras incubadoras. De acordo com Gil (1999) o estudo de um caso em profundidade pode ser representativo de muitos outros ou mesmo de casos semelhantes.

4 APRESENTAÇÃO DA INCUBADORA DE EMPRESAS

Este capítulo descreve com base em informações cedidas pela equipe gestora da IED e pelo conhecimento adquirido durante a pesquisa de campo, a caracterização e o histórico da incubadora estudada, seu público alvo, o programa de Incubação e o planejamento estratégico para 2009-2010.

4.1 Caracterização e Histórico da IED

4.1.1 Caracterização

A IED - Incubadora de Empresas de Design da Universidade do Estado de Minas Gerais é uma instituição sem fins lucrativos, vinculada à Escola de Design da Universidade do Estado de Minas Gerais (UEMG), que ao longo desse trabalho será tratada apenas como Universidade, cuja finalidade é auxiliar na implementação de empreendimentos e empresas de design, cujos produtos – processos ou serviços sejam inovadores com foco, dentre outros, nas micro e pequenas empresas.

É representada, para todos os efeitos legais, pelas Entidades Gestoras:

- a) recursos humanos e físicos:

Escola de Design da Universidade do Estado de Minas Gerais

- b) recursos financeiros:

FRA – Fundação Renato Azeredo e/ou;

AADE – Associação dos Amigos da Escola de Design.

Tem os seguintes parceiros estratégicos:

- SECTES - Secretaria de Estado de Ciência, Tecnologia e Ensino Superior;
- SEBRAE-MG;
- CMD - Centro Minas Design;
- RMI - Rede Mineira de Inovação;
- SIMI - Sistema Mineiro de Inovação.

Sua equipe gestora é formada por um coordenador geral, por uma gestora e por uma administradora. Todos eles são funcionários da UEMG.

4.1.2 Histórico

A IED foi inaugurada em 2006 com a seleção de seis empreendimentos para a pré-incubação.

Mas, a ideia de sua constituição deu-se em 2003 com a criação do Centro Design Empresa através do edital do SEBRAE para Incubadora de Empresas de Design; e em 2005 ocorreu a idealização da Incubadora da Escola de Design, com uma nova sede.

Nos anos seguintes foram feitos outros editais para a seleção de novos empreendimentos e empresas:

2007 – Edital 01/2007:

Selecionados: 05 empresas/03 empreendimentos;

2008 – Edital 01/2008:

Selecionados: 03 empresas/06 empreendimentos;

2009 – Edital 01/2009

Selecionados: 03 empresas/06 empreendimentos.

Atualmente, o Programa de Incubação da IED mantêm sob sua tutela oito empresas incubadas e seis empreendimentos pré-incubados.

4.2 Empresas e empreendimentos apoiados

4.2.1 Distinção entre empreendimentos e empresas

A pré-incubação é segundo Filion *et al.* (2000, p.292) a “fase do processo que transita da idéia do produto ou serviço ao processo de seleção”; ao abrigar essas novas ideias a IED as denominam de Empreendimentos de design.

Esses empreendimentos normalmente não possuem personalidade jurídica própria, e, portanto não realizam nenhuma atividade econômica, pois para isso é necessário registrar seus instrumentos de constituição e alterações na Junta Comercial, órgão responsável pelo registro público de empresas mercantis e atividades afins. (IUDÍCIBUS; MARION, 2004).

No estágio de incubação, os empreendedores ou empresários desta fase, estão aptos a exercer “profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens e serviços. Para o exercício da atividade econômica o empresário deverá efetuar inscrição na Junta Comercial.” (IUDÍCIBUS; MARION, 2004, p 33).

Dessa forma os novos projetos participantes da fase de incubação, devem obrigatoriamente ser constituídos juridicamente, e, por conseguinte são designados por empresas.

4.2.2 Público alvo

A IED que tem como foco de atuação as empresas prestadoras de serviços de design, estabeleceu que os empreendimentos e empresas apoiadas por ela, devem ser formados por profissionais graduados em design de ambientes, gráfico e ou produto pela Escola de Design, devendo o quadro societário das equipes ser composto:

- MODALIDADE PRÉ INCUBAÇÃO: no mínimo 02(dois) e no máximo 03(três) integrantes, em sua maioria, na razão 2/3, graduados pela Escola de Design da UEMG, em período especificado em edital de convocação para seleção.
- MODALIDADE INCUBAÇÃO: no mínimo 02(dois) e no máximo 04(quatro) integrantes, em sua maioria, na razão 2/3, graduados pela Escola de Design da UEMG, em período especificado em edital de convocação para seleção.

4.3 Benefícios do programa de incubação da IED

A IED oferece aos empreendimentos e empresas abrigados, suporte em infraestrutura, apoio empresarial, capacitação gerencial, apoio técnico e divulgação para o desenvolvimento e maturação dos negócios, visando o alto nível de qualidade e sobrevivência das empresas de design.

4.4 Período de residência

Na pré-incubação, o período é de seis meses, podendo ser prorrogado por tempo igual; na fase de Incubação o estágio é de doze meses, podendo ser prorrogado por tempo equivalente.

4.5 Participação no programa de incubação da IED

Os empreendimentos e as empresas que fazem parte do programa de incubação devem seguir o Regimento Interno, o qual define regras de funcionamento da Incubadora de Empresas de Design.

Devem também aderir ao Termo de Adesão ao Programa de Incubação da IED, que formaliza o ingresso e a participação do empreendimento e ou da empresa selecionados através de edital, nas modalidades pré ou incubação respectivamente. Este documento institui deveres e direitos de ambas as partes, e condições de uso dos bens e serviços conforme Regimento Interno.

4.6 Planejamento estratégico para 2009-2010

4.6.1 Missão

Auxiliar na implementação e desenvolvimento de empreendimentos e empresas de design constituídos por profissionais graduados em design pela UEMG, por meio de subsídios em infra-estrutura, capacitação gerencial, apoio técnico e divulgação, objetivando o fortalecimento da atuação profissional do designer e a consolidação de micro e pequenas empresas de design, contribuindo para o desenvolvimento econômico, social e cultural do estado de Minas Gerais.

4.6.2 Visão

Ser referência em processos de incubação de Empreendimentos e Empresas de Design no Estado de Minas Gerais.

4.6.3 Valores

Entusiasmo; trabalho em equipe; confiança; respeito; profissionalismo; pró-atividade.

4.6.4 Negócios

- Abrigar novas idéias (Empreendimentos de design);
- Alimentar novos projetos (Empresas de design);
- Gerar negócios (Resultados).

4.6.5 Objetivo estratégico

Criar condições favoráveis para o desenvolvimento sustentável de negócios - empreendimentos e empresas prestadoras de serviços em design, pré e incubados pela IED:

1. Infraestrutura;
2. capacitação gerencial;
3. apoio técnico;
4. divulgação;
5. processos internos;
6. recursos financeiros.

5 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este capítulo relata a interação entre o estudo bibliográfico realizado e as informações obtidas durante a realização da pesquisa na incubadora objeto desse estudo, para analisar os custos de uma incubadora de empresas visando prover informações gerenciais que lhe permitirão a mensuração dos recursos necessários à sua auto-sustentabilidade.

5.1 Levantamento das informações referentes aos recursos econômicos e financeiros necessários a auto-sustentabilidade da incubadora

Para o levantamento dos custos operacionais existem vários sistemas de custeio que permitem a identificação dos gastos necessários ao funcionamento das instituições. Entre eles foi utilizado para o presente estudo o sistema de Custeio Pleno e o modelo escolhido é o proposto por Santos *et al.* (2006, p. 61, v. 23) adaptado com base na teoria de Santos (1999), que classifica os gastos em diretos e indiretos, fixos e variáveis.

A escolha por esse sistema de custeio se deu pelo fato de que ele permite a apropriação de todos os gastos aos bens ou serviços, não só os custos, mas também as despesas, permitindo a formação do custeio integral. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2008).

O custeio pleno ou integral é fundamentalmente utilizado para fins de controle dos custos e análise gerencial. Sua importância está em auxiliar o gestor no controle e planejamento do total dos custos e despesas, bem como facilita a minimização dos gastos totais de uma empresa num determinado período.

Com base na proposta desse sistema de custeio foram inventariados os custos e as despesas da incubadora estudada, a fim de promover-lhe informações que podem servir de apoio no processo de sustentabilidade.

O período pesquisado foi o de janeiro a junho de 2009, sendo os resultados apresentados, a média desses meses.

O processo de coleta dos dados através da análise de documentos se deu da seguinte forma:

O primeiro documento analisado foi o fluxo de caixa de onde pôde ser extraídas informações sobre as receitas da incubadora, referentes a mensalidades e a serviços de xérox, impressões e fax, cobradas das empresas incubadas e dos empreendimentos pré-incubados.

As mensalidades são cobradas a título de colaboração para os pagamentos de alguns dos gastos da incubadora. A outra receita serve para cobrir os custos dos materiais utilizados nos serviços citados. Estas duas receitas são as únicas fontes de recursos próprios da incubadora.

Do fluxo de caixa também foram retiradas informações sobre os gastos (custos e despesas) que são pagos com as receitas próprias, como serviços de informática, materiais de escritório e de limpeza, anuidade da RMI, manutenção do aparelho de fax, chaveiro, medicamentos.

Os gastos com pessoal são os compostos pelos salários e encargos da equipe gestora, funcionários da Universidade, e pelos valores referentes à terceirização de serviços gerais e recepção.

Foram analisadas as contas de água, energia elétrica e telefone. A conta de água é única para toda a Universidade, por isso, foi realizado o rateio relativo e proporcional ao espaço utilizado pela incubadora.

Outro documento consultado foi o de controle patrimonial, elaborado e fornecido pela Universidade. Com ele foi possível calcular a depreciação de todos os bens móveis da incubadora. As quotas de depreciação foram determinadas com base nos prazos de vida útil e nas taxas de depreciação instituídos pela Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal número 162, de 31 de dezembro de 1998. A

informação desse gasto além de demonstrar o desgaste presumível de cada bem, permite ao administrador planejar quanto e quando será necessário o investimento em novos bens, podendo assim buscar os recursos necessários com o menor custo financeiro.

Os gastos seguintes foram apresentados com base em orçamentos realizados, em empresas especializadas em cada item orçado. Este levantamento de dados se fez necessário para a construção de informações gerenciais de forma que a incubadora objeto desta pesquisa saiba quanto de recurso necessitará para atingir sua independência financeira, além de prover informações úteis para orientar os empreendedores das empresas incubadas e dos empreendimentos pré-incubados, sobre os gastos necessários a gestão e a sobrevivência do negócio quando saírem da incubadora.

A IED é estabelecida em um dos andares do prédio da Universidade. Para se estimar o valor do aluguel e do IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano do espaço utilizado, foi solicitado orçamentos a corretoras de imóveis, que forneceram os valores de locação e de IPTU de imóveis com características semelhantes ao da Incubadora e na mesma região em que ela está localizada, sendo acatada uma média dos valores.

O valor apresentado da internet é o custo orçado de internet rápida que atenderá às necessidades dos usuários da gestão da incubadora, das empresas incubadas e dos empreendimentos pré-incubados. Atualmente a internet utilizada é fornecida pela Universidade e compartilhada com todos os usuários.

Os gastos com consultorias e treinamentos que a Incubadora oferece aos empreendedores dos negócios incubados e pré-incubados foram estimados, com base em valores de mercado desses serviços, que atualmente são ofertados pelos seus parceiros estratégicos, como o SEBRAE.

A descrição dos gastos e receitas apresentados e seus respectivos valores são os apresentados na TAB. 2.

TABELA 2
Gastos e receitas totais
Média mensal do período de janeiro a junho de 2009

DESCRIÇÃO DOS GASTOS E RECEITAS	VALOR R\$
I. DESCRIÇÃO DOS GASTOS	
1. PESSOAL	
1.1 EQUIPE GESTORA	
1.1.1 SALÁRIOS	4.923,00
1.1.2 ENCARGOS SOCIAIS	0,00
1.1.3 PROVISÕES DE 13º SAL. E ENCARGOS	410,25
1.1.4 PROVISÕES DE FÉRIAS E ENCARGOS	547,00
1.1.5 BENEFÍCIOS E OUTROS CUSTOS	0,00
SUB TOTAL	5.880,25
2. PESSOAL - SERVIÇOS TERCEIRIZADOS	
2.1 Serviços Gerais	502,06
2.2 Recepcionista	649,88
SUB TOTAL	1.151,94
3. SERVIÇOS DE TERCEIROS	
3.1 Informática	375,00
3.2 Consultorias/Treinamentos	1.250,00
3.3 Manutenção aparelho de Fax	95,00
SUB TOTAL	1.720,00
4. GASTOS GERAIS	
4.1 Material de Escritório	273,16
4.2 Anuidade RMI	950,00
4.3 Chaveiro	9,00
4.4 Material de Limpeza	135,25
4.5 Medicamentos	15,87
4.6 Carimbos	100,00
4.7 Aluguel da Sede	2.760,00
4.8 IPTU	57,96
4.9 Água	91,39
4.10 Energia Elétrica	691,34
4.11 Telefone	455,26
4.12 Internet	150,00
4.13 Depreciação	825,57
SUB TOTAL	5.643,97
TOTAL DOS GASTOS	14.396,16
II. DESCRIÇÃO DAS RECEITAS	
1 Receitas Operacionais	
1.1 Empresas incubadas	1.232,00
1.2 Empreendimentos pré-incubados	306,00
2 Outras Receitas - Xerox, impressões, fax	76,45
TOTAL DAS RECEITAS	1.614,45
RESULTADO	(12.781,71)

Fonte: Dados da pesquisa

Todos esses gastos e receitas relacionados devem ser reclassificados de modo a atender os preceitos contábeis. Em cumprimento a esses preceitos e atendendo aos objetivos desse trabalho efetuou-se a reclassificação com base no sistema de custeio pleno.

5.2 Sistema de Custeio Pleno

Para a elaboração do custeio pleno, os gastos apresentados foram divididos entre custos e despesas e depois classificados em diretos e indiretos, fixos e variáveis (TAB. 3).

TABELA 3
Sistema de custeio pleno
Média mensal do período de janeiro a junho de 2009

(Continua)

DESCRIÇÃO DOS CUSTOS, DESPESAS E RECEITAS	VALOR R\$
I. DESCRIÇÃO DOS CUSTOS	
1.1 CUSTOS DIRETOS	
1.1.1 CUSTOS DIRETOS - FIXOS	
1.1.1.1 ALUGUEL DO ESPAÇO FÍSICO OCUPADO PELAS EMPRESAS INCUBADAS	1.320,00
1.1.1.2 ALUGUEL DO ESPAÇO FÍSICO OCUPADO PELOS EMPREENDIMENTOS INCUBADOS	480,00
1.1.1.3 IPTU DO ESPAÇO FÍSICO OCUPADO PELAS EMPRESAS INCUBADAS	27,72
1.1.1.4 IPTU DO ESPAÇO FÍSICO OCUPADO PELOS EMPREENDIMENTOS INCUBADOS	10,08
1.1.1.5 DEPRECIAÇÃO	621,50
SUB TOTAL	2.459,30
1.1.2 CUSTOS DIRETOS - VARIÁVEIS	
1.1.2.1 CONSULTORIAS/TREINAMENTOS	1.250,00
SUB TOTAL	1.250,00
TOTAL DOS CUSTOS DIRETOS	3.709,30
1.2 CUSTOS INDIRETOS	
1.2.1 CUSTOS INDIRETOS - FIXOS	
1.2.1.1 PESSOAL	
1.2.1.1.1 EQUIPE GESTORA	
1.2.1.1.1.1 SALÁRIOS	1.200,00
1.2.1.1.1.2 ENCARGOS SOCIAIS	0,00
1.2.1.1.1.3 PROVISÕES DE 13º SAL. E ENCARGOS	100,00
1.2.1.1.1.4 PROVISÕES DE FÉRIAS E ENCARGOS	133,33
1.2.1.1.1.5 BENEFÍCIOS E OUTROS CUSTOS	0,00
SUB TOTAL	1.433,33
1.2.1.2 CUSTOS GERAIS	
1.2.1.2.1 ENERGIA ELÉTRICA DAS EMPRESAS INCUBADAS	330,64
1.2.1.2.2 ENERGIA ELÉTRICA DOS EMPREENDIMENTOS INCUBADOS	120,23
SUB TOTAL	450,87
TOTAL DOS CUSTOS INDIRETOS	1.884,21
TOTAL GERAL DOS CUSTOS	5.593,50

TABELA 3
Sistema de custeio pleno
Média mensal do período de janeiro a junho de 2009

(Conclusão)

DESCRIÇÃO DOS CUSTOS, DESPESAS E RECEITAS	VALOR R\$
II. DESCRIÇÃO DAS DESPESAS	
2.1 DESPESAS DIRETAS	
2.1.1 DESPESAS DIRETAS - FIXAS	
2.1.1.1 INTERNET	150,00
SUB TOTAL	150,00
TOTAL DAS DESPESAS DIRETAS	150,00
2.2 DESPESAS INDIRETAS	
2.2.1 DESPESAS INDIRETAS - FIXAS	
2.2.1.1 PESSOAL	
2.2.1.1.1 EQUIPE GESTORA	
2.2.1.1.1.1 SALÁRIOS	3.723,00
2.2.1.1.1.2 ENCARGOS SOCIAIS	0,00
2.2.1.1.1.3 PROVISÕES DE 13º SAL. E ENCARGOS	310,25
2.2.1.1.1.4 PROVISÕES DE FÉRIAS E ENCARGOS	413,67
2.2.1.1.1.5 BENEFÍCIOS E OUTROS CUSTOS	0,00
SUB TOTAL	4.446,92
2.2.1.2 PESSOAL - SERVIÇOS TERCEIRIZADOS	
2.2.1.2.1 SERVIÇOS GERAIS	502,06
2.2.1.2.2 RECEPCIONISTA	649,88
SUB TOTAL	1.151,94
2.2.1.3 SERVIÇOS DE TERCEIROS	
2.2.1.3.1 INFORMÁTICA	375,00
2.2.1.3.2 MANUTENÇÃO APARELHO DE FAX	95,00
SUB TOTAL	470,00
2.2.1.4 DESPESAS GERAIS	
2.2.1.4.1 MATERIAL DE ESCRITÓRIO	273,16
2.2.1.4.2 ANUIDADE RMI	950,00
2.2.1.4.3 CHAVEIRO	9,00
2.2.1.4.4 MATERIAL DE LIMPEZA	135,25
2.2.1.4.5 MEDICAMENTOS	15,87
2.2.1.4.6 CARIMBOS	100,00
2.2.1.4.7 ALUGUEL DO ESPAÇO FÍSICO OCUPADO PELA ADMINISTRAÇÃO E ÁREAS COMUN	960,00
2.2.1.4.8 IPTU DO ESPAÇO FÍSICO OCUPADO PELA ADMINISTRAÇÃO E ÁREAS COMUN	20,16
2.2.1.4.9 ÁGUA	91,39
2.2.1.4.10 ENERGIA ELÉTRICA	240,47
2.2.1.4.11 TELEFONE	455,26
2.2.1.4.12 DEPRECIACÃO	204,08
SUB TOTAL	2.583,80
TOTAL DAS DESPESAS INDIRETAS	8.652,65
TOTAL GERAL DAS DESPESAS	8.802,65
CUSTO TOTAL	14.396,16
III. DESCRIÇÃO DAS RECEITAS	
1 Receitas Operacionais	
1.1 Empresas incubadas	1.232,00
1.2 Empreendimentos pré-incubados	306,00
2 Outras Receitas - Xerox, impressões, fax	76,45
TOTAL DAS RECEITAS	1.614,45
RESULTADO	(12.781,71)

Fonte: Dados da pesquisa

A apropriação dos custos e das despesas foi assim estabelecida:

- Custos diretos fixos:

Aluguel e IPTU: a determinação destes custos se deu através da multiplicação do valor de metro quadrado do aluguel e do IPTU, pela área ocupada por cada uma das empresas incubadas e dos empreendimentos incubados, conforme demonstra as TAB. 4 e 5.

TABELA 4
Calculo do custo com aluguel presumido

DESCRIÇÃO	m ²	VALOR m ²	VALOR TOTAL
Espaço físico ocupado pelas empresas incubadas	66	20,00	1.320,00
Espaço físico ocupado pelos empreendimentos incubados	24	20,00	480,00

Fonte: Dados da pesquisa

TABELA 5
Calculo do custo com IPTU presumido

DESCRIÇÃO	m ²	VALOR m ²	VALOR TOTAL
Espaço físico ocupado pelas empresas incubadas	66	0,42	27,72
Espaço físico ocupado pelos empreendimentos incubados	24	0,42	10,08

Fonte: Dados da pesquisa

Depreciação: foi efetuado o cálculo de depreciação dos bens que a incubadora cede em comodato às empresas e aos empreendimentos para utilização na atividade que cada um se propõe durante o período de residência. Entre outros bens, a cada um dos negócios residentes é cedido um microcomputador.

- Custos diretos variáveis:

Consultorias e treinamentos: o valor de R\$ 1.250,00 é a média mensal do investimento total de R\$ 15.000 anuais, estimados para consultorias e treinamentos na área financeira a serem ofertados aos empreendedores das empresas incubadas e dos empreendimentos pré-incubados.

- Custos indiretos fixos:

Salários da equipe gestora: foi determinado como custo indireto fixo o salário e encargos da administradora da IED; isto se deu pela análise das funções exercidas por ela estar ligadas diretamente ao objetivo fim da incubadora.

Energia Elétrica: para o rateio deste gasto foi feita uma medição de toda a área ocupada pela IED. Em um segundo momento realizou-se a alocação do custo com a energia elétrica proporcionalmente ao espaço físico utilizado por cada um dos negócios residentes na incubadora, conforme pode ser verificado nas TAB. 6 e 7.

TABELA 6
Área ocupada pela incubadora

DESCRIÇÃO	m²	%
Tamanho do espaço físico sede	138	100
Tamanho do espaço físico ocupado pelas empresas incubadas	66	48
Tamanho do espaço físico ocupado pelos empreendimentos incubados	24	17
Tamanho do espaço físico ocupado pela administração e áreas comum	48	35

Fonte: Dados da pesquisa

TABELA 7
Rateio da energia elétrica das empresas incubadas
e empreendimentos incubados

DESCRIÇÃO	VALOR R\$	%
Energia Elétrica total	691,34	100
Energia Elétrica das empresas incubadas	330,64	48
Energia Elétrica dos empreendimentos incubados	120,23	17

Fonte: Dados da pesquisa

- Despesas indiretas fixas:

Salários da equipe gestora: foram estabelecidos como despesas indiretas fixas os salários e encargos do coordenador e da gestora da IED.

Anuidade da RMI: o valor de R\$ 950,00 é referente a anuidade da contribuição a esta associação. Para encontrar o valor mensal a anuidade foi dividida por doze, chegando assim ao valor de R\$ 79,12.

Aluguel e IPTU: essas despesas foram determinadas multiplicando-se o valor de metro quadrado do aluguel e do IPTU, pelos espaços físicos ocupados pela administração e áreas comum, conforme é evidenciado nas TAB. 8 e 9.

TABELA 8

Cálculo da despesa com aluguel presumida

DESCRIÇÃO	m ²	VALOR m ²	VALOR TOTAL
Espaço físico ocupado pela administração e áreas comum	48	20,00	960,00

Fonte: Dados da pesquisa

TABELA 9

Cálculo da despesa com IPTU presumida

DESCRIÇÃO	m ²	VALOR m ²	VALOR TOTAL
Espaço físico ocupado pela administração e áreas comum	48	0,42	20,16

Fonte: Dados da pesquisa

Água: a conta de água consultada traz o valor geral do consumo referente a todo o prédio da Universidade que possui onze andares. Devido a isso, o valor dessa despesa foi rateado por andar, e o resultado dividido por dois, relativo a incubadora ocupar a metade de um andar, apropriando o valor de R\$ 91,39.

Energia elétrica: realizou-se a alocação dessa despesa proporcionalmente ao espaço físico utilizado pela administração e áreas comum conforme demonstrado na TAB. 6, chegando ao valor de R\$ 240,47 (TAB.10).

TABELA 10
Despesa com energia elétrica

DESCRIÇÃO	VALOR R\$	%
Energia Elétrica total	691,34	100
Energia Elétrica da administração e das áreas comum	240,47	35

Fonte: Dados da pesquisa

Depreciação: foi efetuado o cálculo de depreciação dos bens utilizados pela administração da incubadora.

Para as despesas listadas a seguir, não foram necessários nenhum critério de rateio:

- Despesas diretas fixas: Internet;
- Despesas indiretas fixas: serviços gerais; recepcionista; informática; manutenção do aparelho de fax; material de escritório; chaveiro; material de limpeza; medicamentos; carimbos; telefone.

Os custos, despesas e receitas de uma empresa, necessitam de controle e análise, a fim de se concluir e avaliar o desempenho como subsídio para novas decisões. (SANTOS, 2005).

5.3 Análises dos recursos econômicos e financeiros necessários a auto-sustentabilidade da incubadora

O levantamento dos custos e despesas da Incubadora estudada e a classificação desses gastos conforme a metodologia de Custeio Pleno, permitiu a construção de uma nova base de informações sobre os gastos de funcionamento da IED que poderão dar suporte no processo de busca da sua auto-sustentabilidade.

A análise do relatório de Custeio Pleno é um passo importante na avaliação geral da IED. Com base nesta análise, pode-se identificar e antecipar problemas, avaliar alternativas e, identificar caminhos para fazê-la fortalecer e prosperar.

Primeiramente foi analisada a relação entre receitas totais e gastos totais conforme demonstrado no GRAF.3. O valor das receitas totais é de R\$ 1.614,45 e dos gastos totais R\$ 14.396,16. Observa-se dessa forma que as receitas totais representam 11,21% do total dos gastos. Isso demonstra uma necessidade eminente de aumento nas receitas próprias da IED para que ela reduza sua dependência financeira e econômica das entidades gestoras. O resultado negativo de R\$ 12.781,71, obtido na subtração destas receitas pelos gastos totais, não significa que a incubadora trabalha com prejuízo, mas sim demonstra o valor fomentado pelas entidades gestoras para cobrir os gastos necessários ao seu funcionamento, equivalente a 88,79% desses gastos (GRAF. 4).

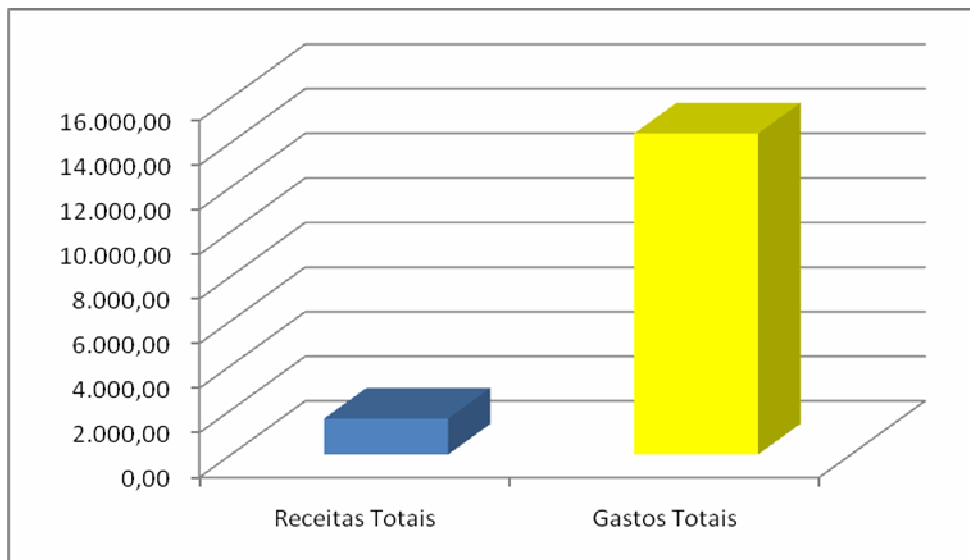


GRÁFICO 3 – Relação entre receitas totais e gastos totais.

Fonte: Dados da pesquisa.

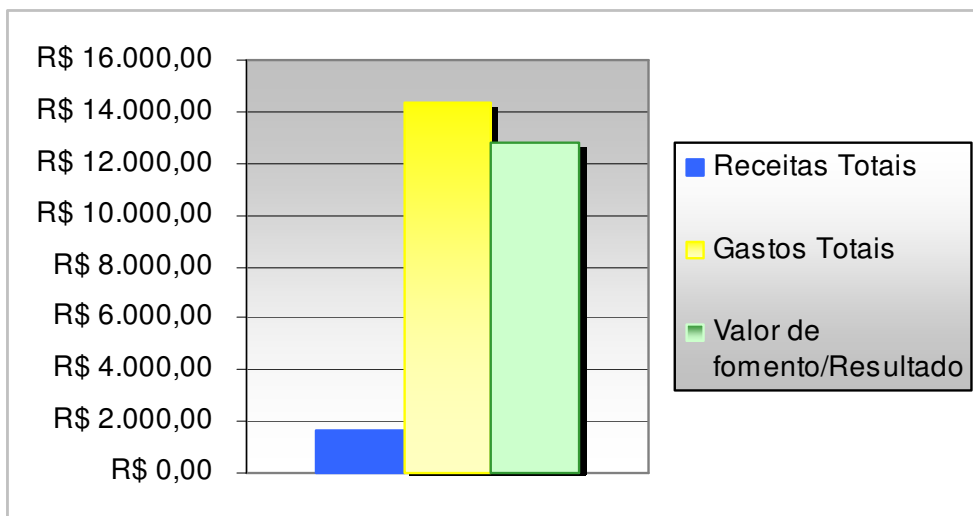


GRÁFICO 4 – Valor fomentado pelas entidades gestoras.

Fonte: Dados da pesquisa.

Outra análise efetuada é a relação entre as receitas próprias e as despesas e custos, pagos com estas receitas (GRAF. 5). Estes gastos e seus respectivos valores são:

- Informática, R\$ 375,00;
- Manutenção do aparelho de Fax, R\$ 95,00;
- Material de Escritório, R\$ 273,16;
- Anuidade RMI, R\$ 79,17;
- Chaveiro, R\$ 9,00;
- Material de Limpeza , R\$ 135,25;
- Medicamentos, R\$ 15,87;
- Carimbos, R\$ 100,00.

Estes custos e despesas totalizam R\$ 1.082,45, representando 67,05% das receitas totais próprias que são de R\$ 1.614,45. Apesar de essa análise apresentar um resultado positivo, este não é suficiente para cobrir os gastos com consultorias e treinamentos na área financeira, que se pretende liquidar com recursos próprios, no valor de R\$ 1.250,00 mensais. Este gasto representa uma insuficiência de recursos de 44,45% em relação às receitas próprias totais. Atualmente existe a dependência de oferta pelos parceiros, como o SEBRAE.

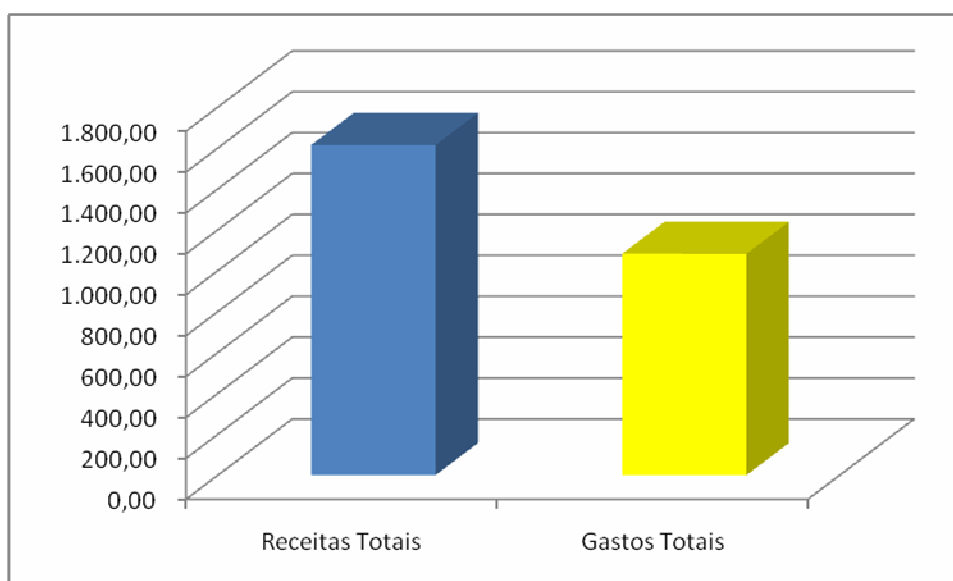


GRÁFICO 5 – Relação entre receitas totais próprias e gastos totais pagos com estas receitas.

Fonte: Dados da pesquisa.

Analisou-se também quanto de recurso financeiro a IED precisa para abrigar cada um dos empreendimentos e cada uma das empresas participantes de seu programa de incubação. Para fazer essa análise primeiramente foi elaborado o custeio pleno por empresa incubada e por empreendimento pré-incubado conforme demonstrado na TAB.11. Nesta análise verificou-se que a incubadora precisa por mês de R\$ 1.074,62 para cada uma das oito empresas incubadas e de R\$ 966,54 para cada um dos empreendimentos pré-incubados. Estes valores são referentes ao resultado da divisão dos gastos totais de cada empresa e de cada empreendimento abrigados pela quantidade de cada um desses negócios (TAB. 12).

TABELA 11
Sistema de custeio pleno por empresa incubada e por empreendimento pré-incubado
Média mensal do período de janeiro a junho de 2009

(Continua)

DESCRIÇÃO DOS CUSTOS, DESPESAS E RECEITAS	VALOR R\$	VALOR R\$
I. DESCRIÇÃO DOS CUSTOS	EMPRESAS	EMPREENDIMENTOS
1.1 CUSTOS DIRETOS		
1.1.1 CUSTOS DIRETOS - FIXOS		
1.1.1.1 ALUGUEL DO ESPAÇO FÍSICO OCUPADO PELAS EMPRESAS INCUBADAS	1.320,00	
1.1.1.2 ALUGUEL DO ESPAÇO FÍSICO OCUPADO PELOS EMPREENDIMENTOS INCUBADOS		480,00
1.1.1.3 IPTU DO ESPAÇO FÍSICO OCUPADO PELAS EMPRESAS INCUBADAS	27,72	
1.1.1.4 IPTU DO ESPAÇO FÍSICO OCUPADO PELOS EMPREENDIMENTOS INCUBADOS		10,08
1.1.1.5 DEPRECIAÇÃO *	355,14	266,36
SUB TOTAL		
1.1.2 CUSTOS DIRETOS - VARIÁVEIS		
1.1.2.1 CONSULTORIAS/TREINAMENTOS *	714,29	535,71
SUB TOTAL		
TOTAL DOS CUSTOS DIRETOS	2.417,15	1.292,15
1.2 CUSTOS INDIRETOS		
1.2.1 CUSTOS INDIRETOS - FIXOS		
1.2.1.1 PESSOAL		
1.2.1.1.1 EQUIPE GESTORA		
1.2.1.1.1.1 SALÁRIOS *	685,71	514,29
1.2.1.1.2 ENCARGOS SOCIAIS		
1.2.1.1.3 PROVISÕES DE 13º SAL. E ENCARGOS *	57,14	42,86
1.2.1.1.4 PROVISÕES DE FÉRIAS E ENCARGOS *	76,19	57,14
1.2.1.1.5 BENEFÍCIOS E OUTROS CUSTOS		
SUB TOTAL		
1.2.1.2 CUSTOS GERAIS		
1.2.1.2.1 ENERGIA ELÉTRICA DAS EMPRESAS INCUBADAS	330,64	
1.2.1.2.2 ENERGIA ELÉTRICA DOS EMPREENDIMENTOS INCUBADOS		120,23
SUB TOTAL		
TOTAL DOS CUSTOS INDIRETOS	1.149,69	734,52
TOTAL GERAL DOS CUSTOS	3.566,84	2.026,67

TABELA 11
Sistema de custeio pleno por empresa incubada e por empreendimento pré-incubado
Média mensal do período de janeiro a junho de 2009

(Conclusão)

DESCRIÇÃO DOS CUSTOS, DESPESAS E RECEITAS	VALOR R\$	VALOR R\$
II. DESCRIÇÃO DAS DESPESAS	EMPRESAS	EMPREENDIMENTOS
2.1 DESPESAS DIRETAS		
2.1.1 DESPESAS DIRETAS - FIXAS		
2.1.1.1 INTERNET *	85,71	64,29
SUB TOTAL	85,71	64,29
TOTAL DAS DESPESAS DIRETAS	85,71	64,29
2.2 DESPESAS INDIRETAS		
2.2.1 DESPESAS INDIRETAS - FIXAS		
2.2.1.1 PESSOAL		
2.2.1.1.1 EQUIPE GESTORA		
2.2.1.1.1.1 SALÁRIOS *	2.127,43	1.595,57
2.2.1.1.1.2 ENCARGOS SOCIAIS		
2.2.1.1.1.3 PROVISÕES DE 13º SAL. E ENCARGOS *	177,29	132,96
2.2.1.1.1.4 PROVISÕES DE FÉRIAS E ENCARGOS *	236,38	177,29
2.2.1.1.1.5 BENEFÍCIOS E OUTROS CUSTOS		
SUB TOTAL	2.541,10	1.905,82
2.2.1.2 PESSOAL - SERVIÇOS TERCEIRIZADOS		
2.2.1.2.1 SERVIÇOS GERAIS *	286,89	215,17
2.2.1.2.2 RECEPCIONISTA *	371,36	278,52
SUB TOTAL	658,25	493,69
2.2.1.3 SERVIÇOS DE TERCEIROS		
2.2.1.3.1 INFORMÁTICA *	214,29	160,71
2.2.1.3.2 MANUTENÇÃO APARELHO DE FAX *	54,29	40,71
SUB TOTAL	268,57	201,43
2.2.1.4 DESPESAS GERAIS		
2.2.1.4.1 MATERIAL DE ESCRITÓRIO *	156,09	117,07
2.2.1.4.2 ANUIDADE RMI * 950,00	45,24	33,93
2.2.1.4.3 CHAVEIRO *	5,14	3,86
2.2.1.4.4 MATERIAL DE LIMPEZA *	77,29	57,96
2.2.1.4.5 MEDICAMENTOS *	9,07	6,80
2.2.1.4.6 CARIMBOS *	57,14	42,86
2.2.1.4.7 ALUGUEL DO ESPAÇO FÍSICO OCUPADO PELA ADMINISTRAÇÃO E ÁREAS COMUM	548,57	411,43
2.2.1.4.8 IPTU DO ESPAÇO FÍSICO OCUPADO PELA ADMINISTRAÇÃO E ÁREAS COMUM	11,52	8,64
2.2.1.4.9 ÁGUA *	52,22	39,17
2.2.1.4.10 ENERGIA ELÉTRICA *	137,41	103,06
2.2.1.4.11 TELEFONE *	260,15	195,11
2.2.1.4.12 DEPRECIAÇÃO *	116,61	87,46
SUB TOTAL	1.476,46	1.107,34
TOTAL DAS DESPESAS INDIRETAS	4.944,37	3.708,28
TOTAL GERAL DAS DESPESAS	5.030,09	3.772,57
CUSTO TOTAL	8.596,92	5.799,24
III. DESCRIÇÃO DAS RECEITAS		
1 Receitas Operacionais		
1.1 Empresas incubadas	1.232,00	
1.2 Empreendimentos pré-incubados		306,00
2 Outras Receitas - Xerox, impressões, fax *	43,69	32,76
TOTAL DAS RECEITAS	1.275,69	338,76
RESULTADO	(7.321,24)	(5.460,47)

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota: Todos os gastos e receitas marcados por um asterisco foram rateados utilizando-se o mesmo critério: o valor do gasto e da receita foi dividido pelo número total de negócios abrigados (14) e o resultado foi multiplicado pela quantidade de empresas (8) e de empreendimentos (6). Os critérios de rateio dos demais gastos e receitas são os descritos na seção 5.1 Sistema de Custeio Pleno.

TABELA 12
Custo unitário por empresas incubadas e empreendimentos pré-incubados
Média mensal do período de janeiro a junho de 2009

	Custo unitário por empresa	Custo unitário por empreendimento
GASTOS TOTAIS (R\$)	8.596,92	5.799,24
QUANTIDADE DE EMPRESAS INCUBADAS	8	
QUANTIDADE DE EMPREENDIMENTOS PRÉ-INCUBADOS		6
TOTAL		
CUSTO UNITÁRIO (R\$)	1.074,62	966,54

Fonte: Dados da pesquisa.

A análise do resultado de cada empresa e de cada empreendimento, no valor de R\$ 915,15 e R\$ 910,08 respectivamente, demonstra o valor promovido pelas entidades gestoras para cobrir os gastos necessários ao funcionamento de cada um desses negócios (TAB. 13).

TABELA 13
Resultado por empresas incubadas e empreendimentos pré-incubados
Média mensal do período de janeiro a junho de 2009

DESCRIÇÃO	VALOR R\$	
	EMPRESA	EMPREENDIMENTO
Receitas Totais	159,46	56,46
Gastos Totais	(1.074,62)	(966,54)
RESULTADO	(915,15)	(910,08)

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota: Os valores das receitas totais foram determinados dividindo-se cada uma das receitas totais demonstradas na TAB. 11 pela quantidade de empresas (8) e de empreendimentos (6), respectivamente.

As informações contidas na TAB. 13 permitiram à elaboração da seguinte análise: as receitas auferidas pela IED com cada empresa incubada representam 14,84% dos gastos totais necessários para mantê-la em seu programa de incubação. E as dos empreendimentos pré-incubados 5,8%. Esses dados percentuais reforçam a necessidade de aumento das receitas próprias da incubadora de modo a torná-la auto-suficiente.

Os GRÁF. 6 e 7 ilustram a relação entre as receitas auferidas de cada empresa incubada, R\$ 159,46 e de cada empreendimento pré-incubado, R\$ 56,46 com os gastos respectivos de R\$ 1.074,62 e R\$ 966,54.

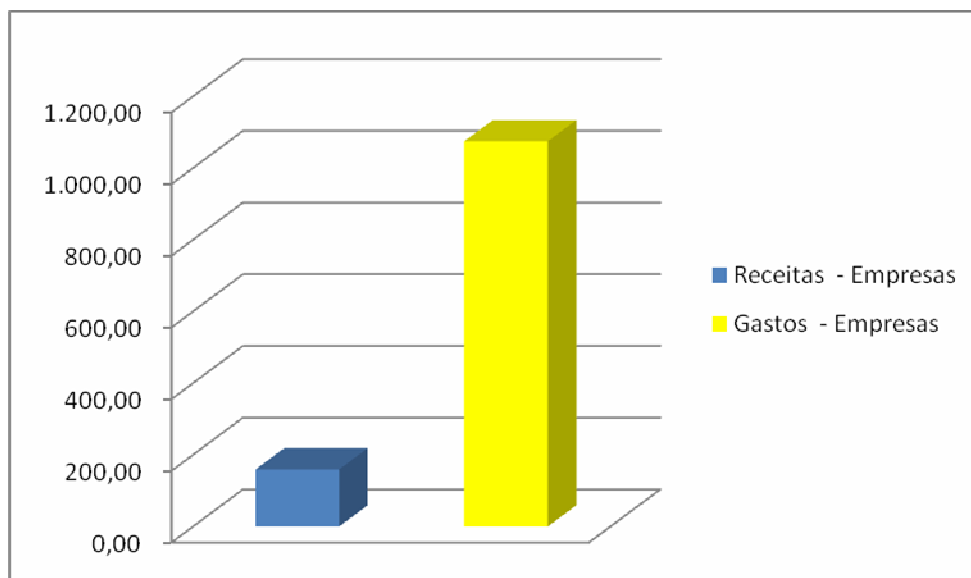


GRÁFICO 6 – Relação entre receitas auferidas das empresas e gastos respectivos.

Fonte: Dados da pesquisa.

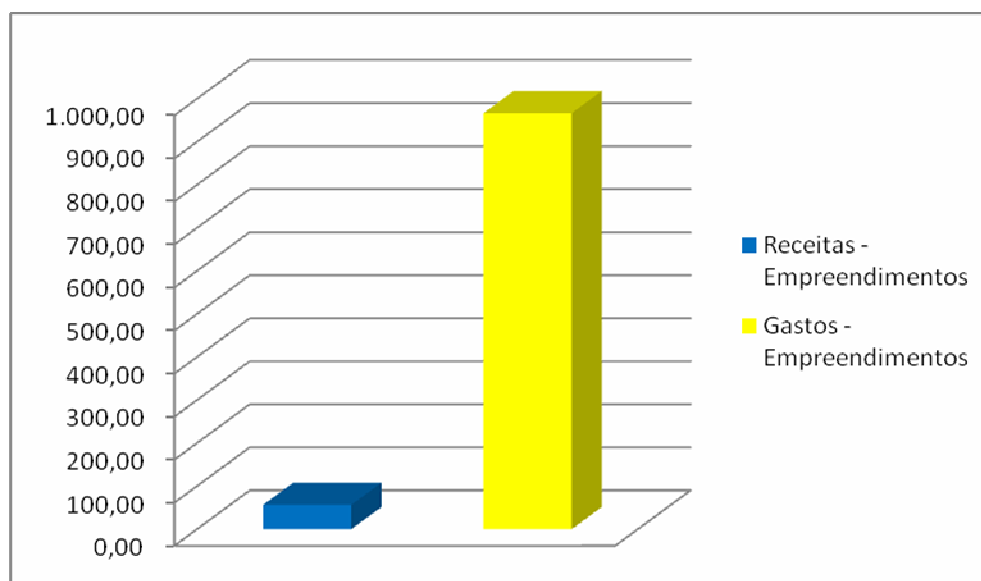


GRÁFICO 7 – Relação entre receitas auferidas dos empreendimentos e gastos respectivos.

Fonte: Dados da pesquisa.

Segundo observação feita junto aos empreendedores das empresas e empreendimentos apoiados, os mesmos indicaram que não conhecem plenamente todos os gastos envolvidos na gestão de seus negócios. Essa situação **inferi** que não havendo o apoio da incubadora a viabilidade dos negócios será abalada.

5.4 Orientações aos empreendedores das empresas incubadas e dos empreendimentos pré-incubados

A análise dos custos é muito importante para a gestão das empresas. Segundo Oliveira e Perez Jr. (2005, p. 13) “a sobrevivência das organizações depende cada vez mais das praticas gerenciais de apuração, análise, controle e gerenciamento dos custos de produção dos bens e serviços, principalmente no atual ambiente de extrema competição.”

O lucro, necessário para sobreviver no Regime Capitalista, é apurado do excedente de receitas totais sobre os custos totais. Mas, se o empreendedor não conhece o custo do seu negócio, não terá como afirmar se o seu empreendimento é lucrativo. (SANTOS, 2005).

Para saber por quanto um produto, mercadoria ou serviço deve ser vendido é preciso ter ciência de quais são seus custos e seus respectivos valores. Embora o preço de venda seja mais relacionado com fatores externos à empresa, do que propriamente a seu custo, o preço obtido a partir do custo é uma referência valiosa para comparar com o preço do mercado e determinar a conveniência ou não de vender pelo preço que o mercado estiver disposto a pagar. (OLIVEIRA; PEREZ JR., 2005; SANTOS, 2005).

Portanto, os empreendedores devem buscar o conhecimento sobre os gastos necessários a sobrevivência de seus negócios. Entre esses gastos, se podem citar os da IED, levantados pela pesquisa, como por exemplo, gastos com pessoal, consultorias e treinamentos, manutenção de equipamentos, material de escritório e limpeza, aluguel, água, luz, telefone, internet e depreciação.

Além dos gastos da incubadora, necessários à manutenção das empresas e dos empreendimentos abrigados, os empreendedores devem conhecer também os gastos inerentes as suas atividades fins. Nesta mesma abordagem, estes empreendedores devem ter ciência de todos os tributos relativos ao seu segmento de mercado.

Considerando os tributos do setor de serviços, área em que atuam as empresas e os empreendimentos apoiados pela IED, tem-se os seguintes:

- ISSQN - Imposto sobre serviços de qualquer natureza;
- Imposto de Renda;
- CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro;
- PIS - Programa de Integração Social;
- COFINS - Contribuição social sobre faturamento;
- INSS - Instituto Nacional de Seguridade Social;
- FGTS - Fundo de Garantia por Tempo de Serviço;

Embora as empresas e os empreendimentos apoiados pela IED não arcarem durante o período de incubação e pré-incubação, com os gastos totais referenciados anteriormente, já que contribuem com o equivalente a 11,21% desses gastos, conforme já demonstrados no GRAF. 4. É importante que os empreendedores os conheçam, considerando-os em sua totalidade, para fins de análise e tomada de decisão, como por exemplo, a formação do preço de venda de seus serviços, além de planejar os recursos financeiros que serão necessários à sobrevivência do negócio quando deixarem de ser apoiados pela incubadora.

Em suma, os empreendedores devem ampliar seus conhecimentos sobre a gestão dos negócios com o objetivo de torná-los financeiramente viáveis e capazes de se adaptar ao mercado após o período de permanência na incubadora.

6 CONCLUSÕES

6.1 Síntese do estudo

O movimento das incubadoras de empresas vem se destacando pela sua contribuição no processo de desenvolvimento regional à medida que favorece a criação e consolidação de micro e pequenas empresas. As organizações geradas nas incubadoras têm mais chances de sobrevivência e são responsáveis pela criação de produtos inovadores reconhecidos nacional e internacionalmente, além de gerarem postos de trabalho. Os impostos anuais gerados por essas entidades já representam mais do que o dobro do investimento feito pelo Brasil nas incubadoras em toda a sua história (ANPROTEC, 2007). Todas essas informações demonstram a importância das entidades de fomento para o movimento. É nesse contexto que essa pesquisa trouxe o estudo de caso da Incubadora de Empresas de Design da Universidade do Estado de Minas Gerais.

Essa investigação, a partir da revisão da literatura sobre, empreendedorismo, pequenas empresas, incubadoras de empresas e custos, veio responder à seguinte pergunta: Como utilizar a análise de custos na busca da sustentabilidade financeira?

Esse questionamento surgiu a partir da observação de um cenário onde as incubadoras estão, cada vez mais, segundo a ANPROTEC (2005) buscando a sua independência financeira em relação às entidades gestoras. A análise de custos é uma ferramenta estratégica de auxílio às incubadoras na determinação de quanto precisam para se tornarem auto-suficientes, além de prover-lhes informações para a capacitação gerencial dos empreendedores apoiados.

Utilizando-se do sistema de custeio pleno, conforme modelo proposto por Santos *et al.* (2006, p. 61, v. 23) adaptado com base na teoria de Santos (1999), foram feitas análises dos custos e despesas e verificado que as receitas próprias da incubadora não são suficientes para cobrir todos os gastos necessários ao seu funcionamento.

6.2 Considerações finais

Através da análise documental e da observação participativa foram identificados os gastos de funcionamento e as receitas próprias da Incubadora de Empresas de Design da Universidade do Estado de Minas Gerais. Os dados gerados por essa identificação permitiram que se levantassem informações referentes aos recursos econômicos e financeiros necessários a auto-sustentabilidade da incubadora, cumprindo assim com um dos objetivos específicos da pesquisa.

No levantamento dos gastos da IED, além das despesas e dos custos pagos com sua receita própria, foram considerados também os providos pelas entidades de fomento. O aluguel e o IPTU do espaço em que a incubadora funciona, foram presumidos, assim como os gastos com pessoal, incluindo os com a equipe gestora e serviços terceirizados, água, luz, telefone, internet, móveis, computadores e equipamentos. Todos estes gastos são assumidos pela Universidade. Além destes, presumiu-se os gastos com consultorias e treinamentos que atualmente são municiados pelos parceiros estratégicos da incubadora. Os gastos fomentados pela Universidade e pelas entidades parceiras representaram, durante o período pesquisado, 88,79% das despesas e dos custos totais da incubadora necessários ao seu funcionamento. Este número revela não apenas o quanto a IED é dependente de seus parceiros, como também ressalta a importância destes para a sua sobrevivência.

Considera-se que o objetivo principal dessa pesquisa que teve como base a análise dos custos da Incubadora de Empresas de Design da Universidade do Estado de Minas Gerais visando promover-lhe informações gerenciais que lhe permitirão a mensuração dos recursos necessários a sua auto-sustentabilidade, foi plenamente atingido com o auxílio dos resultados obtidos pelos objetivos específicos.

Utilizando o sistema de custeio pleno, em cumprimento ao objetivo da pesquisa, a apropriação dos gastos levantados entre despesas fixas diretas e indiretas, custos diretos fixos e variáveis e custos indiretos fixos, permitiu averiguar quanto custa para a incubadora receber em seu programa de incubação, cada empresa e cada empreendimento apoiado; além disso, foi verificada a participação de cada um de

seus tutelados em sua receita própria. Com essas informações foi possível estabelecer a relação entre o quanto custa o suporte em infra-estrutura, apoio empresarial, capacitação gerencial, apoio técnico e divulgação, oferecido aos empreendedores abrigados e a participação deles nesse processo. A cobrança de mensalidades e de outras receitas que proporcionalmente aos gastos totais equivalem a 14,84% para as empresas, e a 5,8% para os empreendimentos, reforçam a missão da Incubadora que é de auxílio na implementação e no desenvolvimento de empresas e empreendimentos de design constituídos por profissionais graduados em design pela UEMG.

A informação proporcionada pela pesquisa sobre os gastos necessários ao funcionamento da IED, também pode servir de orientação aos empreendedores abrigados, ajudando-os a compreender a importância da análise de custos para o seu negócio. Uma eficiente gestão de custos pode ajudar os empreendedores a fazer de suas empresas, empreendimentos mais lucrativos e financeiramente viáveis. É importante também que o empreendedor conheça as despesas e os custos inerentes às atividades-fins de sua empresa. Com essas orientações cumpre-se o último objetivo específico desse trabalho que é o de prover aos empreendedores dos negócios pré-incubados e das empresas incubadas orientações sobre os gastos necessários à gestão e sobrevivência do seu negócio após a graduação.

Com o levantamento de dados realizado na pesquisa, pôde-se concluir que as receitas próprias da Incubadora IED não são suficientes para cobrir os gastos necessários ao seu funcionamento. Portanto, a sua sobrevivência ainda depende dos recursos providos pelas entidades gestoras e pelos parceiros estratégicos.

Entretanto, a sustentabilidade da IED passa por aquisições de ativos intangíveis, como por exemplo, a dignificação de cidadãos proporcionada pelo trabalho desenvolvido em seus empreendimentos. Além disso, outro fator importante é a aquisição de conhecimento pelas entidades gestoras, empresas e empreendimentos apoiados. Em particular, o conhecimento sobre gestão adquirido pelas empresas apoiadas faz com que haja uma redução no risco de mortalidade dessas empresas. Com a ação das Incubadoras, a sociedade tem ganhos importantes como a geração

de empregos e tributos, entre outros, gerados pelas empresas apoiadas. Estes tributos podem ser redirecionados, pelo governo, ao movimento das incubadoras de empresas. Desta forma novas empresas surgirão, alimentando o ciclo econômico e social regional, e conseqüentemente nacional, gerando riquezas para a sociedade.

Contribuições da pesquisa

Pessoalmente a pesquisa contribuiu para o aprimoramento de conceitos sobre contabilidade de custos e para o conhecimento teórico e prático referente às incubadoras de empresas. Contribuição esta que representa oportunidades futuras de oferta de consultorias na área de custos a estas entidades e aos empreendedores apoiados por elas.

Para a academia este estudo contribui com uma abordagem pouco utilizada para a análise das incubadoras, e assim reciprocamente, uma vez que a sustentabilidade das incubadoras de empresas pode ser viabilizada pela teoria abordada, através da análise de custos e sua aplicação prática.

6.3 Limitações e proposta para outros trabalhos

As conclusões apresentadas neste trabalho, com base no estudo de caso da Incubadora de Empresas de Design da Universidade do Estado de Minas Gerais, não podem ser determinantes para todas as incubadoras de empresas. Os resultados obtidos não podem ser generalizados, mas podem servir de referência para a análise do modelo aplicável as práticas gerenciais.

Outra limitação desse trabalho está no fato de haver poucas obras que tratam dos conceitos e procedimentos financeiros referentes às incubadoras de empresas.

Outra dificuldade está em obter informações atualizadas de fontes fidedignas. A pesquisa mais recente, realizada pela ANPROTEC, é do ano de 2006.

Sugestões de pesquisa

Como proposta para futuros trabalhos, sugere-se uma análise de custos comparativa entre incubadoras sem fins lucrativos e com fins lucrativos. A legislação brasileira trata de forma diferenciada as instituições que objetivam lucros, onerando mais estas do que aquelas.

Outra sugestão para estudos futuros, é a de medir o impacto que os recursos próprios das incubadoras e os fomentados pelas entidades gestoras provocam no processo de desenvolvimento regional, através dos tributos gerados pelas empresas apoiadas.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Mariana Hoffmann. **Captação de diferentes recursos para incubadoras de empresas.** Disponível em <
<http://www.cp.cefetpr.br/empreendedor/seminario/download/posteres/Poster%2020%20-%20Captacao%20de%20recursos%20para%20incubadoras.doc> > Acesso em 22/03/2009.

ANPROTEC. **Perguntas e Respostas.** 2008a. Disponível em <
<http://www.anprotec.org.br/publicacao.php?idpublicacao=117>>. Acesso em 19/09/2008.

ANPROTEC. **Histórico do setor de incubação de empresas no Brasil e no mundo.** 2008b. Disponível em <
<http://www.anprotec.org.br/publicacaoconhecacas2.php?idpublicacao=80>
 >. Acesso em 19/09/2008.

ANPROTEC. **Aventura do Possível.** 2007. Disponível em <
http://www.anprotec.org.br/ArquivosDin/Aventura_do_Possivel_pdf_23.pdf> Acesso em 19/09/2008.

ANPROTEC. **Panorama 2006.** Disponível em: <
http://www.anprotec.org.br/ArquivosDin/Graficos_Evolucao_2006_Locus_pdf_59.pdf
 >. Acesso em 19/09/2008.

ANPROTEC. **Panorama 2005.** Disponível em: <
http://www.anprotec.org.br/ArquivosDin/Panorama_2005_pdf_11.pdf>. Acesso em 28/10/2008.

ANPROTEC. **Panorama 2003.** Disponível em: <
<http://www.anprotec.org.br/publicacaopanorama.php?idpublicacao=54>>. Acesso em 28/10/2008).

BAÊTA, Adelaide Maria Coelho. **Geração e Transferência de Tecnologia: O Papel das Incubadoras de Empresas de Base Tecnológica.** Revista IEL, jan. 2005.

BAÊTA, Adelaide Maria Coelho; BORGES, Candido Vieira; TREMBLAY, Diane-Gabrielle. **Empreendedorismo internacional nas incubadoras: perspectivas e desafios.** Revista de Negócios, Blumenau, v. 10, n.2, p.72-87, abr./jun. 2005.

BAÊTA, Adelaide Maria Coelho. **O Desafio da Criação: Uma análise das incubadoras de empresas de base tecnológica.** Petrópolis: Vozes, 1999.

BEUREN, Ilse Maria; SOUSA, Marco Aurélio Batista de; RAUPP, Fabiano Maury. **Um estudo sobre a utilização de sistemas de custeio em empresas brasileiras.** 2006. Disponível em : <
<http://74.125.47.132/search?q=cache:7iSs9HggGUoJ:eco.unne.edu.ar/contabilidad/costos/VIIIcongreso/110.doc+%22CUSTEIO+PLENO%22+%22INTEGRAL%22&cd=4&hl=pt-BR&ct=clink&gl=br>>. Acesso em 25/04/2009.

BEZERRA, Cicero Aparecido. **Um Modelo de Indicadores Estratégicos da Sustentabilidade Organizacional de Incubadoras de Empresas de Base Tecnológica**: Aplicações em Incubadoras de Pequeno Porte no Estado do Paraná. 2007. 300 f. Tese (Doutorado) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2007.

BRASIL. Instrução Normativa SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998. Brasília, DF, 2002. Disponível em < [http://www.receita.fazenda.gov.br/LegislacaoAcesso em /Ins/Ant2001/1998/in16298.htm](http://www.receita.fazenda.gov.br/LegislacaoAcesso%20em%20Ins/Ant2001/1998/in16298.htm)>. 26/07/2009.

BRASIL. Ministério da Ciência e Tecnologia. **Programa Nacional de Apoio a Incubadoras de Empresas**. Disponível em < <http://ftp.mct.gov.br/prog/empresa/pni/conceitos.htm>>. Acesso em 19/09/2008.

CRASP – Conselho Regional de Administração de São Paulo. **GEM – Global Entrepreneurship Monitor – 2006**. Disponível em < http://www.crasp.com.br/convivencia/empreend_inovacao/GEM%202006.doc>. Acesso em 21/11/2008.

DOLABELA, Fernando. **Oficina do Empreendedor**. 6. ed. São Paulo: Ed. de Cultura, 1999.

DORNELAS, José Carlos Assis. **Transformando idéias em negócios**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

FERREIRA, Aurélio Buarque H. **Minidicionário Aurélio**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1977.

FERREIRA, José Antônio Stark. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

FILION, Louis Jacques *et al.*. **Boa Idéia! E agora?** São Paulo: Cultura Editores Associados, 2000.

FILION, Louis Jacques. **O planejamento do seu sistema de aprendizagem empresarial**: Identifique uma visão e avalie o seu sistema de relações. ERA – Revista de Administração de Empresas, FGV, São Paulo, julho/setembro 1991, p. 31 (3): 63-71.

FINER, Barbara; HOLBERTON, Phil. **Incubators**: there and back. Journal of Business Strategy. West Yorkshire: Thompson Financial, v.23, n.3, p.23-25, mai/jun 2002.

FURTADO, M.A., 1995, **Fugindo do quintal**: Empreendedores e incubadoras de empresas de base tecnológica no Brasil. Tese de doutorado, EAESP/FGV, São Paulo.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. São Paulo: Atlas, 1999.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Gelso Hiroyuki. **Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e prática**. 34. ed. São Paulo: IR Publicações, 2009.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Gelso Hiroyuki. **Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e prática**. 30. ed. São Paulo: IR Publicações, 2005.

HISRICH, Robert D.; PETERS, Michael P.. **Empreendedorismo**. Tradução de Lene Belon Ribeiro. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2004.

HISRICH, Robert D.; PETERS, Michael P.. **Entrepreneurship**. Boston: Irwin McGraw-Hill. 4. ed. 1998.

HURLEY, Kevin. **Incubator building**. *Economic Development Journal*. Washington: International Economic Development Council, v.1, n.2, p.53-56, 2002.

IDISC TOOLKIT. **Criação e Planejamento de Incubadoras: Estruturação da Incubadora**. Disponível em < <http://www.idisctoolkit.net/s/display?idArea=8&id=58>>. Acesso em 30/09/2008.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade: para o nível de graduação**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Curso de Contabilidade para não Contadores**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Contabilidade Comercial: atualizado conforme o novo Código Civil**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

KAO, J.J. **Entrepreneurship, creativity and organization**, New Jersey: Prentice Hall, Englewood Cliffs, 1989.

KAPLAN, Robert S., COOPER, Robin. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 1998.

KIRZNER, I.M.. **Competition and entrepreneurship**. Chicago: Chicago University Press, 1973.

KETS DE VRIES, M. "**Creative rebels with a cause**", in: Birley, S. e Muzyka, D. (orgs.), *Mastering Enterprise*, Financial Times/Pitman: Londres, 1997.

KOTTER, J.P.. "**What effective general managers really do**". *Harvard Business Review*. Novembro/dezembro de 1982, vol. 60, n. 6, p. 156-167.

LAHORGUE, M. A. . **Incubadoras de empresas no Brasil**: quadro a partir das avaliações realizadas no período de 2000-2007. In: Jornadas Latino-Americanas de Estudos Sociais, das Ciências e das Tecnologias, 2008, Rio de Janeiro. VII ESOCITE, 2008.

LEONE, George. **Custos**: planejamento, implantação e controle. São Paulo: Atlas, 2000.

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

MEDEIROS, José Adelino; MEDEIROS, Lucília Atas. **Incubadoras de empresas**: balanço da experiência brasileira. In: XVIII SIMPÓSIO DE GESTÃO DA INOVAÇÃO TECNOLÓGICA, 1994, São Paulo. Anais. São Paulo: 1994, p. 321-340.

MICHEL, Maria Helena. **Metodologia e Pesquisa Científica em Ciências Sociais**. São Paulo: Atlas, 2005.

MINTZBERG, H. **Trabalho do executivo**: o folclore e o fato. Coleção Harvard de Administração. São Paulo: Nova Cultural, 1986, n. 3, p. 5-57.

MORRIS, M.. Entrepreneurial intensity: suitable advantage for individuals, organizations and societies. Loudon: Quorum, 1998.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC**: custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1994.

OLIVEIRA, Marcos de; MARQUES, Fabrício. **Nascedouro de negócios**. Pesquisa FAPESP. Edição Impressa 145 - Março 2008. Disponível em <<http://www.revistapesquisa.fapesp.br/?art=3479&bd=1&pg=1&lg=>> Acesso em 22/03/2009.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JR., José Hernandez. **Contabilidade de Custos para não Contadores**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2005.

PACE, João Henrique. **Empresa âncora**: a inovação na sustentabilidade de uma incubadora tradicional. Disponível em <<http://www.incubadora-rioclaro.com.br/arquivos%20para%20download/Short%20Paper.doc>> Acesso em 22/03/2009.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. São Paulo: Atlas, 2000.

PEREIRA, E. G.; PEREIRA, T. G. **Planning and Implementation of Business Incubators**. Brasília: ANPROTEC, 2002.

REDE MINEIRA DE INOVAÇÃO. **Vitrine da Inovação**: Dúvidas frequentes. Disponível em <<http://www.vitrinedainovacao.com.br/handler.php?action=duvidas&perg=3>>. Acesso em 22/09/2008 (a).

REDE MINEIRA DE INOVAÇÃO. **RMI NEWS**: Clipping. Disponível em <http://www.rmi.org.br/app/clipping.php?&id_clipping=36>. Acesso em 29/09/2008 (b).

SANTOS, Joel J. . **Análise de custos**: remodelado com ênfase para sistema de custeio marginal, relatórios e estudos de caso. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

SANTOS, José Luiz dos *et al.*. **Fundamentos de Gestão Estratégica de Custos**. São Paulo: Atlas, 2006. (Coleção resumos de contabilidade; v. 23).

SANTOS, José Luiz dos *et al.*. **Fundamentos de Contabilidades de Custos**. São Paulo: Atlas, 2006. (Coleção resumos de contabilidade; v. 22).

SANTOS, Roberto Vatan dos. **Modelagem de sistemas de custos**. Revista do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo. São Paulo, ano IV, n. 7, p. 62-74, abr. 1999.

SCHMITT, Claudia Lunkes. **Incubadora como Fator Competitivo para Empresas Nascentes**: O Caso da Incubadora Tecnológica da FEEVALE. 2005. 131f. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), Santa Maria, 2005.

STEWART, R.. **A model for understanding managerial jobs and behavior**. *Academy of Management Review*. 1982, v.7, n. 1, p.7-13.

SEBRAE. **Sobrevivência das Micro e Pequenas Empresas**. 2005. Disponível em <<http://www.sebrae.com.br/customizado/estudos-e-pesquisas/estudos-e-pesquisas/sobrevivencia-das-micro-e-pequenas-empresas>>. Acesso em 20/01/2009.

SEBRAE-MG. **Por que implantar**. 2006. Disponível em <http://www.sebraemg.com.br/Geral/VisualizadorConteudo.aspx?cod_conteudo=211&cod_areaconteudo=158&cod_pasta=182&navegacao=PARA_SUA_EMPRESA/Planeje_sua_Empresa/Incubadora_de_Empresas>. Acesso em 31/05/2009.

SEBRAE-PR. **Agência SEBRAE de Notícias do Paraná**. 2006. Disponível em <http://www.sebraepr.com.br/portal/page/portal/PORTAL_INTERNET/ASN_AGENDA/ASN_PAUTA?_dad=portal&_pauta=3366>. Acesso em 20/01/2009.

SEBRAE-SP. **As micro e pequenas empresas na economia**. 2009a. Disponível em <http://www.sebraesp.com.br/conhecendo_mpe/mpe_numero/pequena_empresa_economia>. Acesso em 20/01/2009.

SEBRAE-SP. **Conhecendo as MPEs**. 2009b. Disponível em <http://www.sebraesp.com.br/faq/criacao_empresa/criacao_empresa/mpe_epp>. Acesso em 20/01/2009.

SEBRAE-SP. **Ação Inovação - Incubadoras**: Perguntas Frequentes. 2008a. Disponível em <http://www.sebraesp.com.br/inovacao_tecnologia/incubadora_empresa/perguntas_frequentes>. Acesso em 26/09/2008.

SEBRAE-SP. **Ação Inovação - Incubadoras**: Curso de Capacitação Entidades Gestoras de Incubadoras. 2008b. Disponível em <http://www.sebraesp.com.br/principal/sebrae%20em%20ação/incubadoras/documentos.../curso_sebrae_sp_sao_carlos_final.pdf>. Acesso em 26/09/2008.

SCHUMPETER, J. **The teory of economic development**. Harvad University Press, 1949.

UNIVERSIA-BRASIL. **Empreendedorismo**. Disponível em <<http://www.universia.com.br/materia/materia.jsp?materia=8739>>. Acesso em 28/08/2008.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em Administração**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

YIN, R. K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

FRANÇA, Júnia Lessa; VASCONCELLOS, Ana Cristina de; colaboração: MAGALHÃES, Maria Helena de Andrade; BORGES, Stella Maris. **Manual para normalização de publicações técnico-científicas**. 8. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Ed. UFMG, 2007.

REA, Louis M.; PARKER, Richard A.. **Metodologia de Pesquisa**: do planejamento à execução. São Paulo: Pioneira, 2002.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 22.ed.. São Paulo: Cortez, 2006.