



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS  
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO  
E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

**CONSUELO BARRETO MARTINS DE MELO**

**OS CUSTOS NA GESTÃO PÚBLICA: UM ESTUDO SOBRE OS  
CUSTOS DO ALMOÇO DO RESTAURANTE UNIVERSITÁRIO DA  
UFCG – CAPUS SOUSA/PB**

**SOUSA - PB  
2011**

**CONSUELO BARRETO MARTINS DE MELO**

**OS CUSTOS NA GESTÃO PÚBLICA: UM ESTUDO SOBRE OS  
CUSTOS DO ALMOÇO DO RESTAURANTE UNIVERSITÁRIO DA  
UFCG – CAPUS SOUSA/PB**

**Monografia apresentada ao Curso de  
Especialização em Gestão e  
Administração Pública, do Centro de  
Ciências Jurídicas e Sociais da  
Universidade Federal de Campina  
Grande, como requisito parcial para  
obtenção do título de Especialista  
em Gestão e Administração Pública.**

**Orientadora: Professora Esp. Rubasmate de Sousa Santos.**

**SOUSA - PB  
2011**

**CONSUELO BARRETO MARTINS DE MELO**

**OS CUSTOS NA GESTÃO PÚBLICA: um estudo sobre os custos do almoço no restaurante universitário da UFCG - CAMPUS DE SOUSA/PB.**

Esta monografia foi dita como adequada para a obtenção do grau de Especialização em Gestão Pública, e aprovada pela banca examinadora designada pela Coordenação do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande – PB.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Rubasmate dos Santos Sousa - Orientadora

---

Prof. Msc. Edjane Esmenina Dias - Examinadora

---

Prof. Dr<sup>a</sup> Maria da Luz Olegário - Examinadora

## DECLARAÇÃO DE AUTENTICIDADE

Por este termo, eu, abaixo assinado, assumo a responsabilidade de autoria do conteúdo do referido Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado: Os Custos na Gestão Pública: um estudo sobre os custos do almoço no restaurante universitário da UFCG - Campus de Sousa/PB, estando ciente das sanções legais previstas referentes ao plágio. Portanto, ficam, a instituição, o orientador e os demais membros da banca examinadora isentos de qualquer ação negligente da minha parte, pela veracidade e originalidade desta obra.

Sousa, 30 de abril de 2011.

---

Consuelo Barreto Martins de Melo  
Orientando

*Dedico esta monografia a minha família  
que direta ou indiretamente me deu apoio para que eu chegasse até aqui.*

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço à Deus por mais uma realização em minha vida.

"Que ninguém se engane, só se consegue a simplicidade através de muito trabalho"

Clarice Lispector

## RESUMO

As constantes mudanças na economia mundial exigem das organizações públicas ações gerenciais cada vez mais eficazes na realização de melhores serviços com menores recursos, por ser um sistema que necessita ser efetivo e eficiente na gestão dos seus recursos financeiros, por promover o desenvolvimento econômico do país. Assim, para medir a eficiência das atividades da administração pública, torna-se fundamental o conhecimento dos sistemas e a compreensão dos métodos de custeio. No entanto, no setor público o custo não está relacionado com a receita, pois seu financiamento é proveniente do recolhimento de impostos pagos pela sociedade, já que esse tipo de instituição presta serviços e não visa obter lucro. Diante do exposto, esta pesquisa foi desenvolvida através do seguinte objetivo geral: Identificar qual o custo médio do almoço servido no restaurante universitário da UFCG- Campus Sousa/PB, ano de 2010. De forma que, esse objetivo foi alcançado, obtendo como resultado o custo médio do almoço de R\$ 7,02 (sete reais e dois centavos). De acordo com os dados analisados, observa-se que 96% dos custos do almoço são custos diretos, destes, 68% estão relacionados ao custo com gêneros alimentícios. Dessa forma, esse estudo pode beneficiar a administração do campus analisado, pois gera a possibilidade de comparar o custo da prestação dessa atividade em períodos diferentes. Concluindo, diante do exposto que, para chegar a uma redução nos gastos do restaurante, a gestão administrativa do campus deve verificar se os recursos financeiros destinados ao RU estão realmente sendo aplicados de forma adequada.

**Palavras Chave:** Gestão Pública; Custos no Setor Público; Almoço Universitário.



## ABSTRACT

The constant changes in the world economy of public organizations require management actions more effective in achieving better services with fewer resources, being a system that needs to be effective and efficient in managing their financial resources in promoting economic development in the country. Such, about to measure the efficiency from the activities of the board of directors public, she becomes - if fundamental the knowledge from the systems and the understanding from the methods of cost. However, in the public sector the cost is not connected with the income, since his financing is originating from the retirement of taxes paid for the society, since this type of institution helps and does not aim to obtain profit. In view of the foregoing, this research was developed through the following General Objective: To identify what is the average cost of breakfast is served in the restaurant university the UFCG- Sousa/PB, Year of 2010. So that this goal was met, as result, the average cost of R\$ 7.02 for lunch (seven dollars and two cents). According to the data analyzed, it was observed that 96% of the cost of lunch is direct costs, of whom 68% are related to the cost of foodstuffs. In this form, this study can benefit the administration of the analyzed campus, since it produces the possibility to compare the cost of the installment of this activity in different periods. In conclusion, in view of the foregoing that, to arrive at a reduction in the expenditures of the restaurant, the administrative management of the campus must verify if the financial resources to be spent RU are actually being applied properly.

**Key Words:** Public Management, Public Sector Cost, Lunch University.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>13</b>
<b>1.1 Tema e Problemática .....</b>	<b>13</b>
<b>1.2 Justificativa.....</b>	<b>15</b>
<b>1.3 Objetivos.....</b>	<b>15</b>
<b>1.4 Metodologia.....</b>	<b>16</b>
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO.....</b>	<b>18</b>
<b>2.1 O Estado e o Desenvolvimento.....</b>	<b>18</b>
2.1.1 A Reforma da Gestão Pública.....	19
2.1.1.1 <i>O Modelo de Gestão Pública por Resultados.....</i>	22
2.1.2 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASPs.....	24
<b>2.2 A CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL .....</b>	<b>26</b>
2.2.1 A Contabilidade de Custos Aplicada no Setor Público.....	27
2.2.1.1 <i>Classificação dos Custos.....</i>	30
2.2.2 Problemas no Sistema de Informação e na Alocação dos Custos Indiretos Administrativos.....	32
<b>2.3 A Gestão Pública das Instituições de Ensino .....</b>	<b>34</b>
<b>3 DESCRIÇÃO DOS DADOS.....</b>	<b>35</b>
<b>4 CONCLUSÃO.....</b>	<b>39</b>
<b>REFERENCIAS.....</b>	<b>40</b>

## 1 INTRODUÇÃO

As constantes mudanças na economia mundial exigem das organizações públicas ações gerenciais cada vez mais eficazes na realização de melhores serviços com menores recursos. No entanto, observa-se que a prestação de serviços tornou-se um fator bastante crítico para a administração pública no Brasil, pela falta de conhecimento e a resistência à adoção dos instrumentos necessários para uma possível melhoria dos serviços.

Entende-se que a Organização Pública é um sistema formalmente estruturado que necessita ser efetivo e eficiente na gestão dos seus recursos públicos, por promover o desenvolvimento econômico do país. Dessa forma, a decisão do gestor deve recair nas alternativas que demandem uma quantidade de recursos menor e realizem um benefício maior e com qualidade.

### 1.1 Tema e Problemática

Para medir a eficiência das atividades da administração pública, é fundamental o conhecimento dos sistemas e a compreensão dos métodos de custeio. Apesar de ser ainda um assunto novo na área pública, torna-se relevante para as organizações públicas conhecer seus custos, e com isso, contribuir para a sua eficiência na aplicação dos recursos públicos, principalmente, destinados ao setor de educação e a assistência estudantil (SLOMSKI, 2007).

Assim, de uma simplificação no processo que obedece a decisões de natureza política, ou seja, a economia não se move mecanicamente, devendo-se mencionar a evidência nos custos econômicos da administração pública. De modo que, tais custos, nos países desenvolvidos, manifestam-se pela divulgação de sistema de idéias antidemocráticas, em reação ao aumento do desemprego, da criminalidade, da incerteza e do sentimento de impotência em face das crises internacionais.

Para Martins (2006), custos são todos os bens consumidos na produção de outros bens. E quando se pensa em custos, quase sempre se forma uma relação com o preço de uma mercadoria ou serviço. No entanto, no setor público o custo não está relacionado com a receita, pois seu financiamento é proveniente do recolhimento de impostos pagos pela sociedade, já que esse tipo de instituição presta serviços e não visa obter lucro.

Mesmo sem a intenção de gerar lucros, a contabilidade de custos torna-se importante para setor público, pois é através das informações do custo de suas atividades que se obtém um controle na aplicação correta dos seus recursos. Uma vez que, a administração pública vem sofrendo mudanças significativas, quanto à evidenciação das informações, que passam a influenciar no domínio dos acontecimentos econômicos de receitas, despesas, custos, entre outros.

Observa-se que esse é um novo modelo de gestão pública, em que a ação está centrada na avaliação de desempenho dos serviços prestados (SLOMSKI, 2003). Nesse aspecto, existe a necessidade de um sistema de informações que oriente o gestor, já que há dinheiro a ser gerenciado e despesas a serem realizadas, orçamento a serem preparados e observados e a obrigação de usar os recursos sabiamente (HORNGREN et. al., 2004 *apud* ALMEIDA e ALBERTON, 2005).

Aplicando esse método de custeio à educação, pode-se dizer que tudo que compõe para a formação de uma escola (os equipamentos, o prédio, os alunos, professores, funcionários e o restaurante universitário) possuem custos, porque suas atividades são alternativas para a realização do objetivo fim, que é o ensino. Possibilitando saber quanto se gasta com um aluno no restaurante universitário, no intuito de eliminar os desperdícios originários da incorreta utilização dos recursos financeiros. Diante do exposto, esta pesquisa foi desenvolvida através da seguinte problemática: Qual o custo médio do almoço servido no restaurante universitário da UFCG- Campus Sousa/PB?

## 1.2 Justificativa

No momento em que se buscam modelos de gestão no setor público, permanece a necessidade de mensurar o custo do almoço nas instituições de ensino, com o objetivo de buscar informações que possa contribuir para o uso eficiente dos recursos de que dispõem as universidades em suas diversas unidades.

Assim, a necessidade de calcular o custo do almoço no RU no campus de Sousa-PB, tem o intuito de conhecer as informações detalhadas com relação à assistência estudantil oferecida pelo governo federal. Também, com o intuito de dar continuidade a uma pesquisa feita nesse mesmo restaurante no ano de 2009, realizada por Veras, aluna de graduação em Ciências Contábeis, no qual, foi identificado o custo geral das refeições servidas nesse RU, entre o café da manhã, almoço e jantar. Sentindo a necessidade de detalhar esse custo e encontrar o valor aproximado apenas do almoço.

E dessa forma, é que optou por fazer esta pesquisa, pela força que há na contabilidade de custos em gerar informação sobre os custos dos serviços, e aplicada ao setor público, esse sistema poderá contribuir para a melhoria no emprego dos recursos.

Tornando-se importante para a instituição e seus gestores obter essa informação, já que se observa que não existem nesse setor conhecimentos detalhados sobre esse serviço prestados aos discentes. Que possa vir a ajudar nas decisões tomadas e no controle à assistência estudantil prestada pela universidade.

### 1.3 Objetivos

**Objetivo Geral:** Identificar qual o custo médio do almoço servido no restaurante universitário da UFCG- Campus Sousa/PB, ano de 2010.

**Objetivos Específicos:**

- ✓ Compreender o conceito de custos na gestão pública;
- ✓ Descrever os elementos que compõem o custo do almoço;
- ✓ Apurar o custo do almoço servido aos discentes no RU;
- ✓ Comparar o resultado com uma pesquisa já realizada, em 2009, no qual foi encontrado o custo médio da refeição global (café da manhã, almoço e jantar).

### 1.4 Metodologia

Metodologia é o procedimento sistemático de como uma pesquisa é desenvolvida. Uma vez que, é relatado desde a percepção do problema de pesquisa em um determinado contexto, até o tratamento e análise do resultado. Assim, a pesquisa tem como finalidade averiguar o homem e seu meio, para explicar fatos que ocorrem, ocorreram ou possam vir a ocorrer em sua vida (SOARES, 2007).

Quanto aos objetivos, para que se pudessem atingi-los, foi realizado um estudo do tipo descritivo, uma vez que, esse tipo de estudo objetiva evidenciar as características de um objeto de estudo. Foi realizada, também, uma pesquisa exploratória, pois esse tipo de pesquisa tem como objetivo oferecer uma análise e uma aproximação de um determinado fenômeno que é pouco explorado, esclarecendo as idéias (GONSALVES, 2007).

Quanto aos procedimentos adotados foi utilizada a pesquisa bibliográfica, no qual essa pesquisa obtém dados através de fontes secundárias, tais como materiais publicados: livros, teses, revistas, entre outros. Foi utilizada também, a pesquisa documental, que conforme o citado autor é semelhante à bibliográfica, fundamentando-se na utilização de materiais que ainda não receberam um tratamento analítico (SOUZA e FIALHO, 2007). E, a pesquisa de campo, pois esse tipo de pesquisa estuda um caso particular (GONSALVES, 2007).

Quanto à abordagem do problema, para esclarecer os pontos investigados, utilizou-se a pesquisa qualitativa que possibilita analisar e identificar os principais aspectos do objeto estudado. Segundo Gonsalves (2007), esse tipo de pesquisa preocupa-se com a compreensão e a interpretação dos fatos.

A coleta dos dados foi realizada, tendo como objeto de estudo, o Restaurante Universitário da UFCG – Campus de Sousa – Paraíba. Foram realizadas entrevistas não estruturadas nos setores de gerência do RU, no setor financeiro e na assistência social do Campus. Os custos coletados no estudo referem-se ao exercício de 2010, no período de março a dezembro. A metodologia dos cálculos utilizada foi feita com base no estudo de Veras (2009).

Os custos são classificados como diretos e indiretos, além de fixos e variáveis, devendo ser bem definidos dentro de uma instituição. Conforme Ferreira (2007) essa definição é com relação ao produto que está sendo produzido, buscando identificar conceitos para poder calcular o custo desses produtos e a quantidade de insumos que foram utilizados dentro um período estimado.

Diante disso, sabe-se que o Restaurante Universitário recebe vários custos diretos e indiretos e para que fosse possível alcançar o preço médio unitário da refeição, nos custos indiretos foi utilizado o critério de rateio (com isso, os custos totais encontrados foram divididos pelo total de almoço servido).

Quando os custos não podem ser medidos de forma direta há necessidade de ser realizada uma distribuição, que é o caso dos custos indiretos. No qual, são os gastos que contribuem de maneira indireta para a produção do produto (MARTINS, 2006). Ou seja, são aqueles que não podem ser alocados diretamente a cada produto, sendo passíveis de rateio para que possam se integrar, como exemplo: energia, manutenção do prédio e equipamentos.

Algumas informações foram adquiridas através do Relatório Financeiro Anual do Campus, de forma que só constam despesas com material de limpeza e expediente, manutenção do restaurante, despesas alimentícias (não evidencia as quantidades das mercadorias). As demais, como quantidade de produtos utilizados pra fazer o almoço, foram adquiridos no setor gerencial do próprio RU.

Os dados foram coletados e analisados, sendo apresentados em forma de tabelas e gráficos, buscou com essa pesquisa, um detalhamento do custo real do almoço servido no restaurante universitário. Uma vez que, já foi realizada, em 2009, uma pesquisa nesse mesmo RU, encontrando apenas o custo global das refeições: café da manhã, almoço e jantar.

Nesse caso, foi considerado apenas os custos diretos e indiretos gastos para fazer o almoço diário, entre eles: gêneros alimentícios, funcionários que ficam no horário de almoço, material de limpeza e a energia gasta nesse período.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 O Estado e o Desenvolvimento

Com a revolução industrial, o investimento tornou-se uma condição de sobrevivência dos empresários, pois os mesmos tinham como objetivo o de obter lucros através da produtividade e da inovação. Só que para que isso acontecesse segundo Pereira (2005, p. 5), *foi necessário desenvolver um grande número de instituições que se consubstanciaram na formação dos Estados-nação.*

Com essa formação, a sociedade passou a contar com uma matriz para as demais instituições formais, no qual tornou-se a fonte do direito positivo legalizado pela sociedade. As instituições são, portanto, fundamentais em uma sociedade, pois promove o desenvolvimento econômico e social. Além de atingir os objetivos políticos como, por exemplo, de acordo com Pereira (2005, p.7 e 8): *a ordem pública, a liberdade, o bem-estar e a justiça.* O autor ainda acrescenta que:

As instituições são importantes para o desenvolvimento econômico em primeiro lugar porque o Estado, [...] é uma instituição capaz de promover uma estratégia de desenvolvimento. [...] Em segundo lugar, porque o estado é a matriz das demais instituições, que poderão ser favoráveis ou um impedimento ao desenvolvimento. Em terceiro lugar, porque o mercado competitivo é uma construção social, é a principal instituição e a principal estratégia que uma sociedade usa para promover seu desenvolvimento. Em quarto porque, para que o mercado funcione e os investimentos se realizem, é preciso que as instituições assegurem a propriedade e o contrato. [...] Por isso, além de defender a concorrência no mercado, as instituições e as políticas econômicas [...] devem buscar corrigir suas falhas do mercado [...].

Diante disso, observa-se que as falhas do mercado são mais determinadas a partir de uma definição sobre o que é um mercado bem-sucedido, para isso acontecer é necessário que esse mercado exista e que todos os consumidores e produtores ajam de forma competitiva. Uma vez que, o mercado é uma estrutura de alocação dos recursos econômicos de uma sociedade através de trocas livres entre compradores e vendedores.

Um dos elementos fundamentais para um bom funcionamento do mercado é a possibilidade de que seus administradores ajam de forma competitiva. Um dos pressupostos para que isso ocorra é a perfeita transmissão de informação sobre preço e qualidade dos produtos e serviços oferecidos (GELIS FILHO, 2006). Assim, percebe-se que a função do



governo incide em garantir as informações sobre qualidade e preço de produtos e serviços de maneira a aumentar a competitividade do mercado e a economia do país.

### 2.1.1 A Reforma da Gestão Pública

Com a chegada de D. João VI no Brasil, por volta de 1808, foi iniciado o processo de organização dos orçamentos e da contabilidade no país, visando obter informações para atender as necessidades internas, obter um maior controle na cobrança dos impostos nos portos. E, também, fornecê-las à Inglaterra, por causa das exigências contratuais para a concessão de empréstimos solicitados por D. João (FORTES, 2006).

O autor ainda menciona que naquela época foi adotada uma contabilidade organizada empregando o método de partidas dobradas e os livros: diário, razão e contas-correntes. Com o intuito, de tornar realidade a utilização da contabilidade moderna na Administração Pública que orientasse e controlasse os atos da gestão. No Quadro1 são evidenciados fatos e normas que se destacaram, no decorrer dos anos, com relação às reformas na gestão pública.

Com isso, percebe-se que a administração pública brasileira passou por profundas mudanças nas últimas décadas. Começando assim uma nova era na sua gestão, principalmente relacionado com o orçamento. Uma vez que, o controle dos gastos públicos, permitirá a avaliação do desempenho dos agentes públicos e, um adequado gerenciamento dos recursos públicos na geração de bens e serviços.

Uma dessas mudanças foi à criação da Emenda Constitucional nº 19 de 4 de junho de 1998, que visa o controle das finanças em busca da eficiência gerencial e de uma gestão eficaz. Para Martins (2006, p. 313):

Controlar significa conhecer a realidade, compará-la com o que se esperava ser, localizar divergências e tomar medidas visando à sua correção. [...] para se chegar ao Controle, importante se torna a identificação dos Custos por departamentos ou células onde foram incorridos.

De modo que, esse novo modelo de Gestão Pública implica numa ação planejada e transparente, prevenindo riscos e correção de desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

**Quadro 1 - Fatos e Normas da Reforma na Administração Pública**

Ano do acontecimento dos Fatos ou Normas Brasileiras	Características
1827	Através da reclamação do imperador, foi organizado um novo sistema de contabilidade, pois o existente não era considerado perfeito.
1828	Através de lei especial, os orçamentos da receita e das despesas tornaram-se mais regular e as contas de arrecadação foram prestadas anualmente.
1830	Através de lei votada pelo Poder Legislativo foi instituído o Tribunal do Tesouro Nacional.
1832	Foi expedido o regulamento para a escrituração das tesourarias do Império, no qual, foi considerado o primeiro código de contabilidade, feito pelo presidente do Tribunal do Tesouro Público.
1850	Houve uma nova reforma no Tesouro Público Nacional pelo Poder Legislativo.
1868/1873	Foi novamente reorganizado o Tesouro Público Nacional.
1891	Foram reorganizados os serviços de Administração Federal, dando ao Ministério da Fazenda atribuições para dirigir o serviço geral de Contabilidade da União.
1898/1909	Houve uma reorganização das repartições da fazenda e novas modificações introduzidas na Administração Geral da Fazenda.
1914	A escrituração dos atos e fatos administrativos se resumiu em livros Caixa.
1919	Foi criado o Decreto nº 13.746 para aplicação de normas contábeis em todas as repartições arrecadoras e pagadoras da União.
1921	Através do Decreto nº 15.210 foi criada a Contadoria Central da República como a diretoria do Tesouro Nacional.
1922	Foi promulgada a Lei nº 4.536 que organizou o Código de Contabilidade da União. Também foi criado o Decreto nº 15.783 que aprovou o Regulamento da Contabilidade Pública.
1924	Com o Decreto nº 16.650 foi organizado a Contadoria Central e aprovado seu regulamento com 123 artigos, no intuito de obter um controle na Administração Pública.

Fonte: Adaptado de Fortes (2006).

Observa-se ainda que, a Constituição de 1988 trouxe inovações ao controle de execução orçamentária e financeira, tais como, exemplificadas por Fortes (2006): a unificação dos orçamentos; a implantação da conta única; um controle interno em cada poder e um externo para ser executado pelo poder Legislativo; a necessidade de transparência dos gastos públicos; e uma Lei Complementar para definir a responsabilidade na gestão fiscal.

Assim, o tema da gestão adquire cada vez mais centralidade no âmbito das Organizações Modernas, comentam Mauss e Souza (2008). No qual, dentro de um ambiente dinâmico, importantes alterações podem ser observadas na Gestão Pública, entre elas, citadas pelos autores, existe: a nova Lei de Responsabilidade Fiscal, a adoção de novas tecnologias gerenciais nesse setor e a implantação do sistema de custos em toda a Administração Pública.

Em 2000, foi criada a Lei Complementar nº 101, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, no qual, observa-se que a mesma já estava prevista na Constituição de 1988 como uma das inovações do controle orçamentário público. Que segundo Fortes (2006), essa lei complementar veio dispor sobre as normas de finanças voltadas a responsabilidade fiscal e aplicada à União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios.

Essas esferas governamentais viram-se na obrigação de ajustarem suas respectivas organizações contábeis tendo uma forma de sistema de controle. Com ações planejadas e transparentes, que possibilitam o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência de limites e condições estabelecidos pela lei.

Observa-se que essa lei tem como objetivo o de praticar uma administração mais gerencial e eficiente, com controle fiscal e avaliação e análise dos custos. Ajudando a evitar o desperdício dos recursos, os desvios e as corrupções. E não substitui e nem revoga a Lei nº 4.320/64, que normaliza as finanças públicas no País, mas impõe uma série de regras e limitações, para bem gerir os recursos.

Com isso, as entidades públicas são obrigadas a apurar o seu resultado econômico e disponibilizar essas informações, buscando eficiência e eficácia em suas atividades dentro dos programas governamentais e reforçando a responsabilidade na gestão fiscal, com ações em que se previnam riscos e corrijam os desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, apoiando-se em quatro pontos: o planejamento, o controle, a transparência e a responsabilização, como premissas básicas.

Diante do exposto, observa-se que a discussão sobre Gestão Pública é relevante por apresentar processos regulados pelo Governo em diferentes áreas como à saúde, agricultura, educação, tecnologia e principalmente, o desenvolvimento. Torna-se relevante ainda, por cumprirem atividades sociais e não lucrativas.

#### 2.1.1.1 O Modelo de Gestão Pública por Resultados

O planejamento estratégico torna-se o foco de uma gestão por resultados, no qual propicia os meios para a avaliação de desempenho e controle eficiente das atividades e resultados planejados pelo gestor. Na visão de Matus (1997 *apud* Mauss e Souza, 2008, p.73):

Planejar é refletir para agir e mudar o rumo do futuro. É sinônimo de conduzir conscientemente. Portanto, ou planejamos ou somos escravos da circunstância. Negar o planejamento é negar a possibilidade de escolher o futuro, é aceitá-lo seja ele qual for. Planejamento e ação devem ser inseparáveis. A ação não planejada é mera improvisação de caráter reativo que visa unicamente atacar os problemas já evidentes. Portanto, de aplicação muito específica e localizada; possui assim um caráter defensivo e ineficaz em termos amplos.

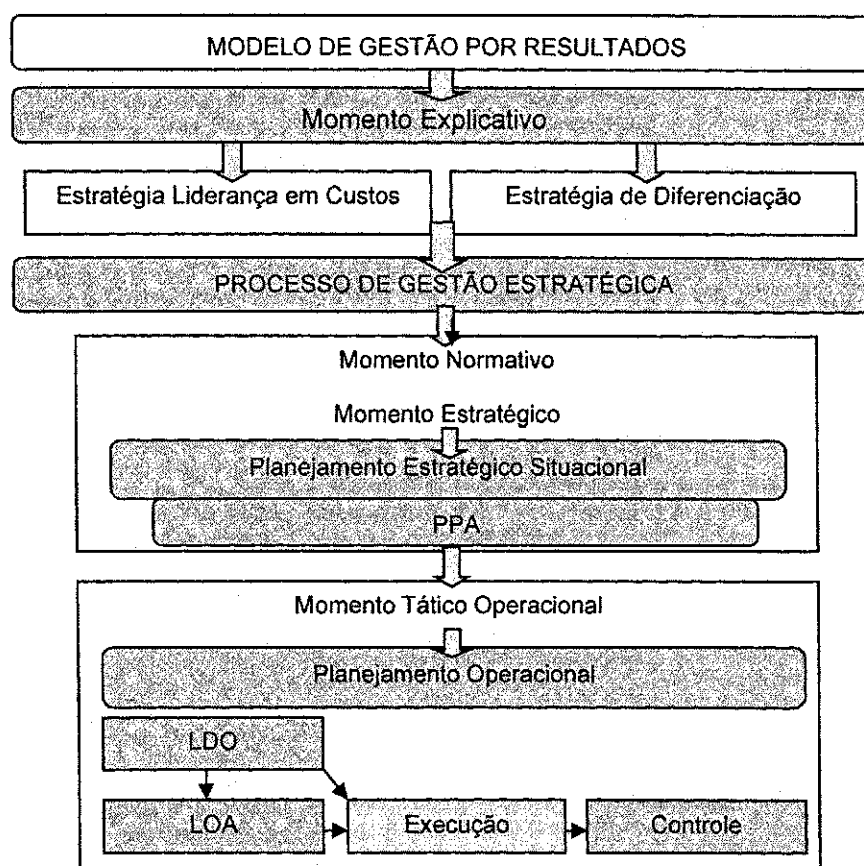
Por isso, as decisões dos administradores devem está voltadas para a prestação de serviços com planejamento e melhor qualidade, buscando aproveitar bem dos recursos disponíveis, no intuito de contribuir com a sociedade. Tornando-se necessário um modelo de gestão por resultados que vise à forma como são realizados as atividades e os serviços públicos.

Assim, entende-se que a base de um processo de gestão estratégica no setor público deve ser um planejamento situacional estratégico, no qual são constituídos cenários para orientar a atuação futura visando alcançar o objetivo desejado. Sendo um processo contínuo e dinâmico que sofre influências externas e protege as organizações das ameaças ambientais, além de ajudá-las a aproveitar as oportunidades (MATUS, 1997 *apud* MAUSS e SOUZA, 2008).

Dessa forma, observa-se que com a prática contínua de um modelo de gestão, é possível verificar como está sendo aplicados os recursos públicos, além de mostrar qual é o retorno obtido na execução dessas atividades. Observa-se, que com isso, o Governo pode

verificar como está a eficácia dos serviços organizacional e se o resultado econômico vai ser positivo a longo prazo. De acordo com Mauss e Souza (2008), isso acontece porque cada gestor torna-se responsável pela sua unidade e é avaliado pela sua contribuição dentro organização.

Os mesmo autores explicam o gestor pode fixar a estratégia genérica que orientará suas ações durante toda a execução dos planos. Assim, o processo de gestão estratégica é iniciado, e que irão compor o planejamento estratégico situacional que integrará o Plano Plurianual – PPA da organização. E, em cada ano civil, o PPA será desdobrado em planejamentos operacionais formados nas: Lei das Diretrizes Orçamentárias – LDO e Lei Orçamentária Anual – LOA, obtendo como resultado o controle das atividades propostas. Esse procedimento pode ser analisado na Figura 1.



**Figura 1 – Modelo de Controle das Atividades no Setor Público**  
 Fonte: Adaptado de Mauss e Souza (2008).

Percebe-se que todo esse processo possibilita uma transparência dos serviços públicos a sociedade. Assim, a informação de custos deve ser utilizada nesse processo de planejamento e controle operacional com o objetivo de ajudar na tomada de decisões.

### 2.1.2 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASPs

As novas demandas sociais estão exigindo um novo padrão de informações de modo a facilitar, a adequada interpretação dos fenômenos patrimoniais do setor público, na busca de acompanhar o processo orçamentário e o fluxo financeiro. E isso levou o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) a criar as NBCASPs.

Considerando a dimensão e a diversidade da estrutura da Administração Pública do Brasil, foi criado um modelo participativo, através do desenvolvimento de um Grupo Assessor das NBCASPs, com a realização de audiências públicas e debates entre as partes interessadas para a construção dessas Normas no setor público.

Segundo Maria Clara Cavalcante, Contadora e Presidente do CFC (2007), nesse processo de caráter democrático e mobilização, reuniu-se o CFC, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), os Tribunais de Contas dos Estados e Municípios, as Instituições de Educação Superior (IESs), e outras entidades para estatais, além de representantes dos governos federal, estaduais e municipais. Que juntos deram origem a esse conjunto de Normas, através da Resolução nº 1.111/2007, que interpreta os Princípios Contábeis ao Setor Público (conforme Quadro 2).

**Quadro 2 – Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do Setor Público**

<b>Princípios</b>	<b>Característica Contábil</b>	<b>Perspectivas Setor Público</b>
<b>Entidade</b>	Reconhece o patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial.	A autonomia patrimonial tem origem na destinação social do patrimônio e a responsabilidade pela obrigatoriedade da prestação de contas pelos agentes públicos.
<b>Continuidade</b>	A continuidade ou não da Entidade, bem como a sua vida definida devem ser consideradas quando da classificação e avaliação das alterações patrimoniais.	Na entidade pública, a continuidade está vinculada ao estrito cumprimento da destinação social do seu patrimônio, ou seja, refere-se a tempestividade se dá enquanto persistir sua finalidade.
<b>Oportunidade</b>	Refere-se a tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e suas alterações, que seja feito de imediato, independente das causas que as originaram.	Para este setor, torna-se base indispensável à integridade e a fidedignidade dos registros, atos ou fatos contábeis que possam afetar o patrimônio da entidade.
<b>Registro pelo Valor Original</b>	Os componentes devem ser registrados pelos valores originais das transações, expresso a valor presente na moeda do País.	Os registros dos atos e fatos serão considerados o valor original dos componentes patrimoniais, não confundindo o seu custo histórico.
<b>Atualização Monetária</b>	Os efeitos de alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis por meio do ajuste dos valores dos componentes.	Na hipótese de que o consenso em torno da mensuração dos elementos patrimoniais identifique e defina os valores de aquisição, produção, doação ou até valores obtidos mediante outras bases.
<b>Competência</b>	As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrem, independente do recebimento ou pagamento.	Nesse setor, deve reconhecer as transações e os eventos na ocorrência dos fatos geradores, devendo ser contabilizados por competência, com efeitos evidenciados nas demonstrações financeiras.
<b>Prudência</b>	A adoção do menor valor para os componentes do Ativo e do maior valor para o Passivo, sempre que apresentem alternativas igualmente válidas.	Não deve levar a excessos ou a situações classificáveis como manipulação dos resultados, ocultação do passivo, super ou subavaliação de ativos.

Fonte: Portal do CFC (2007).

Assim, percebe-se que o conjunto dessas Normas e Técnicas Brasileiras da Contabilidade decorrem de seus conceitos e procedimentos de avaliação e mensuração, registro e divulgação de demonstrações contábeis aplicados ao Setor Público, no intuito de proporcionar o controle social e a prestações de contas.

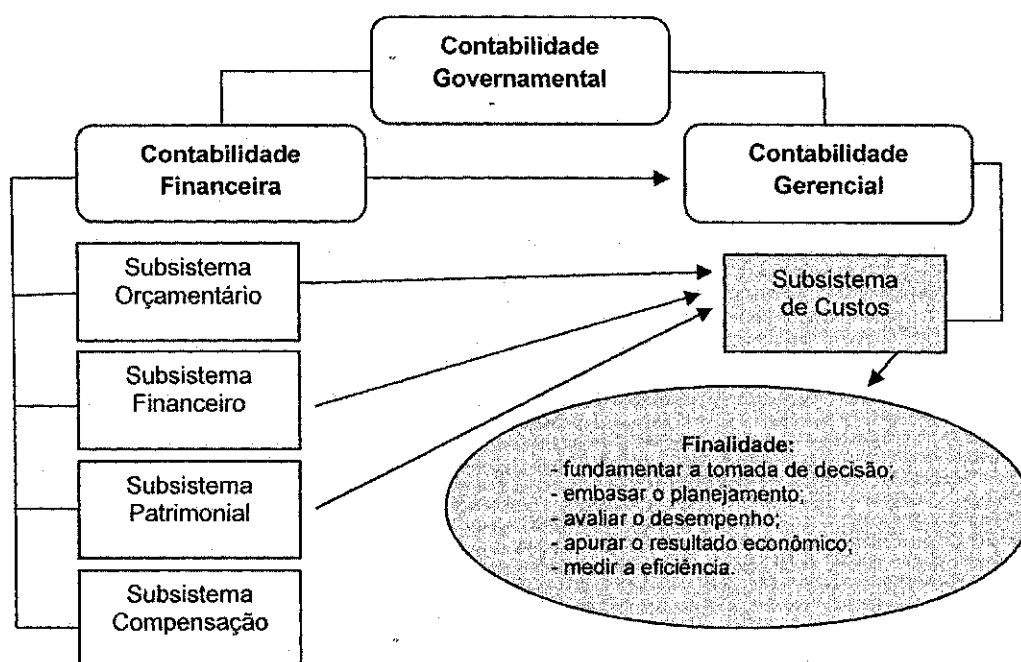
## 2.2 A CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL

A Contabilidade Pública, também conhecida como Contabilidade Governamental, tem como objetivo a análise e interpretação do resultado econômico das instituições públicas. Porém, seus usuários internos não tinham interesse em interpretar as informações fornecidas pela contabilidade em função da complicação na forma apresentada, que exige conhecimentos técnicos.

Mauss e Souza (2008), as informações públicas atuais não geram uma satisfação para o controle operacional de suas atividades, motivo esse, que é causado pela falta de integração entre os setores de orçamento, planejamento e contabilidade. No entanto, houve a necessidade de criar instrumentos que evidenciem os resultados de uma forma mais útil, e fornecesse informações importantes que servissem de base para certas tomadas de decisão e controle dos recursos públicos.

A Lei 4.320/1964, que normatiza a Contabilidade Governamental, determina que seu sistema seja subdividido em quatro subsistemas: financeiro, orçamentário, patrimonial e compensação. No qual vem a integrar-se com o subsistema de custos, sendo relacionado de forma paralela tornando-se um quinto subsistema governamental.

Conforme é apresentado na Figura 2:



**Figura 2 – Estrutura do sistema de informação contábil público**  
**Fonte: Mauss e Souza (2008, p.8)**

Percebe-se que essa estrutura não altera a classificação atual estabelecida pela legislação vigente, pois apenas *a complementa e cria informações necessárias para melhor gestão pública* (Mauss e Souza, 2008, p.23). Ocasionalmente beneficiando que possibilita uma prestação de contas mais ampla e permite um controle na avaliação de aspectos econômicos a formação gerencial.

Conforme Almeida (2005 – p.3):



No combate a idéia de alguns críticos que afirmam que a contabilidade de custos não teria serventia para as organizações governamentais, em função de existir a obrigatoriedade da prestação dos serviços, a contabilidade de custos pode demonstrar até que ponto ele é deficitário, e até que ponto poderia se empregar outros meios mais baratos para realizá-los, além do fato que saber o custo das atividades realizadas, serve para realização do planejamento e do orçamento público.

Observa-se que o setor público precisa de instrumentos gerenciais que determinem os gastos e evitem resultados inesperados, pois os gestores não utilizam as informações de custos com base nas decisões diárias. Já que, através de um sistema de custeio eficaz, as informações processadas tornam-se relevantes e confiáveis.

Com isso, essas informações evidenciam até que ponto um serviço público é deficitário e como poderia utilizar outros meios mais baratos para realizá-los (MAUSS e SOUZA, 2008). Portanto, existiu a preocupação em desenvolver e utilizar um sistema de custos, que está presente atualmente em vários níveis governamentais.

### 2.2.1 A Contabilidade de Custos Aplicada no Setor Público

A Contabilidade de Custos surgiu na Revolução Industrial no século XVIII, tendo em vista a necessidade de avaliar os estoques no setor industrial e identificar o valor dos produtos fabricados e vendidos, no qual os contadores se restringiam a contabilizar apenas os custos reais. Sendo dividida em: Contabilidade de Serviços e Contabilidade Industrial. Ferreira (2007, p.1) menciona que: *é comum, todavia, o uso do gênero no lugar da espécie.* E esclarece:

Como a Contabilidade de Serviços é pouco estudada e aplicada em nosso País, é comum o uso da expressão "Contabilidade de Custos" no sentido de gastos relativos à atividade industrial somente. Muitos autores adotam a denominação Contabilidade de Custos mesmo quando abordam exclusivamente a Contabilidade Industrial.

Assim, observa-se que a Contabilidade de Serviços refere-se aos gastos na prestação de serviços, em diversas atividades, tais como: escolas, bancos, entre outros. Com isso, uma escola deve controlar os custos com salários de professores, materiais consumidos, energia elétrica, aluguel, entre outros, que são custos da manutenção de cada uma de suas turmas.

Com isso, a contabilidade de custos passou a ser um importante sistema de informações interna, já que houve um aumento da concorrência e uma maior exigência por parte dos clientes.

De acordo com Mauss e Souza (2008, p. 2):

Nas organizações públicas, a meta principal é a geração do chamado "Valor Público" [...] envolve tanto aspectos tangíveis (serviços prestados à população), como intangíveis (imagem que a população tem da Administração Pública). [...] que permitirá a Administração Pública contribuir no sentido de aumentar o grau de satisfação dos usuários/cidadãos, instituições e sociedade. Assim, é relevante equacionar, de forma eficaz, a relação entre despesas/gastos, ativos públicos e valor público e suas relações com a satisfação dos usuários/cidadãos, das instituições e da sociedade.

Diante do exposto, surge a gestão de custos aplicada ao setor público, que ajudará para mensurar e analisar a eficiência e eficácia governamental no intuito de melhorar o desempenho da administração pública, informando seus custos e o retorno dos investimentos. Já que existe a necessidade constante de reduzir os déficits públicos nas três esferas de governo, cortar custos deve constituir-se na maior preocupação dos governantes.

No que se referem à decisão tomada pelos gestores, as informações de custos transformam-se em dados relevantes para resultados de curto e longo prazo nas atividades desse setor, dando suporte aos gestores que precisam de informações para a realização de suas metas.

No Brasil, os gestores públicos não utilizam com frequência dessas informações de custos como base para a tomada de decisões, no entanto, observa-se que desde 1964, com a publicação da Lei Federal nº 4.320 (que se refere à Contabilidade Pública), em seu art. 85 e 99 já legislava a respeito desse assunto, no qual vinha impor que:

**Art. 85** - Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

**Art. 99** - Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum.

Nota-se que o art. 99 faz referência aos custos industriais, e isso, deixa de lado a maior parte da administração pública. Nesse sentido, para corrigir esse problema, o Decreto-Lei nº 200/1967 que trás reformas administrativas no setor público, em seu art. 79, que trata da obrigatoriedade da contabilidade apurar os custos dos serviços para evidenciar os resultados da gestão (SILVA, *et. al*, 2007).

Na década de 80, o governo tenta novamente incluir a contabilidade de custos na gestão pública, através do Decreto nº 93.872/1986. No art. 137 menciona que:

**Art. 137.** A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão (Dec.-lei nº 200/67, art. 69).

**§ 1º** A apuração do custo dos projetos e atividades terá por base os elementos fornecidos pelos órgãos de orçamento, constantes dos registros do Cadastro Orçamentário de Projeto/Atividade, a utilização dos recursos financeiros e as informações detalhadas sobre a execução física que as unidades administrativas gestoras deverão encaminhar ao respectivo órgão de contabilidade, na periodicidade estabelecida pela Secretaria do Tesouro Nacional.

**§ 2º** A falta de informação da unidade administrativa gestora sobre a execução física dos projetos e atividades a seu cargo, na forma estabelecida, acarretará o bloqueio de saques de recursos financeiros para os mesmos projetos e atividades, responsabilizando-se a autoridade administrativa faltosa pelos prejuízos decorrentes.

Percebe-se que há décadas existia a necessidade de se apurar os custos e evidenciar quais os resultados da gestão pública, de forma que esses custos seriam apurados por projetos e atividades tendo o orçamento como base.

No entanto, pode-se afirmar que não existe uma preocupação dos gestores com esses dispositivos legais, pois mesmo que a lei direcione a obrigação da utilização das informações de custos na administração e isso não vem acontecendo. Apesar de que, as instituições públicas são obrigadas a apurar o seu resultado econômico e disponibilizar essas informações para a sociedade. Conforme Art. 50, § 3º, a LRF que determina: *A administração pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.*

Observa-se ainda, que os gestores possuem dificuldades na redução de seus gastos administrativos por não utilizarem um sistema de controle adequado. Conforme Mauss e Souza (2008) existe grande dificuldade para se estruturar um sistema de custos que realmente seja adequado e eficaz para esse setor. Uma vez que, não existem informações detalhadas sobre a forma de como deve ser implantada esse sistema na administração pública e, isso acontece devido à reduzida oferta de estudos técnicos e cursos de treinamentos, que auxiliem uma aplicação teórica e prática no âmbito público.

Slomski (2007) corrobora afirmando que o tema custos e resultado econômico em entidades públicas têm apresentado poucos estudos que viabilizem sua aplicação na prática do serviço público. Sendo necessário que os gestores conheçam os custos em suas entidades, com o objetivo de tomar as melhores decisões nos serviços prestados.

No entanto, sabe-se que a Contabilidade de Custos é capaz de auxiliar os gestores públicos nos progressos de desempenho e execução da missão do Estado, proporcionando melhores condições de vida para a sociedade. Pois, com o controle dos custos, sobram recursos para serem desenvolvidas outras atividades ou melhorar os serviços já prestados.

### 2.2.1.1 Classificação dos Custos

Os custos são classificados como diretos e indiretos, além de fixos e variáveis, o Quadro 4 mostra o conceito de cada um desses custos, na visão dos autores: Martins (2006) e Ferreira (2007).

**Quadro 3 – Conceito sobre a classificação dos custos na visão de vários autores**

<b>Classificação dos Custos</b>	<b>Martins (2006)</b>	<b>Ferreira (2007)</b>
<b>Diretos</b>	Consiste nos materiais diretos alocados a cada produto/serviço, exemplo: matéria-prima e mão-de-obra direta. Tem a propriedade de ser mensuráveis de maneira prática, porque há uma medida objetiva de seu consumo.	São os custos apropriados diretamente a cada produto fabricado, sem a necessidade de rateios ou estimativas, podendo facilmente ser identificados no produto.
<b>Indiretos</b>	São os gastos que contribuem de maneira indireta para a produção do produto/serviço. Sendo passíveis de rateio para que possam se integrar, como exemplo: energia, manutenção do prédio e equipamentos.	São aqueles apropriados aos produtos fabricados mediante rateios ou estimativa, por não poderem ser identificados de forma precisa no produto.
<b>Fixos</b>	Existindo ou não produção, ele vai existir na empresa, pois não variam independente do volume de atividade da empresa, permanecendo constante. Assim, num período têm seu montante fixado não em função de oscilações na atividade.	São os custos cujos valores totais independem da quantidade produzida. Exemplo: o seguro e o aluguel da fábrica.
<b>Variáveis</b>	Quanto maior a quantidade produzida, maior seu consumo. Portanto quanto mais consume de materiais diretos no processo de fabricação, mais aumentará o consumo dos custos variáveis.	São aqueles cujos os valores totais variam de acordo com a quantidade produzida. Exemplo: matéria-prima, mão-de-obra direta.

Fonte: Adaptado Martins (2006) e Ferreira (2007).

Esses custos devem ser bem definidos dentro de uma instituição, buscando identificar conceitos para poder calcular o custo dos produtos e a quantidade de insumos que foram utilizados dentro um período estimado.

### 2.2.2 Problemas no Sistema de Informação e na Alocação dos Custos Indiretos Administrativos

A realidade atual evidencia que o governo e a sociedade não sabem quanto custam os serviços públicos e como conseqüência não se sabe se a gestão está sendo eficiente. No entanto, de acordo com Fortes (2006), desde a década de 80, que o Governo Federal enfrenta uma desorganização no sistema de informação federal, que impediam de gerir adequadamente os recursos públicos, e com isso, buscou alternativas para solucionar esse problema.

Dessa forma, o autor relaciona alguns desses problemas, que foram considerados pelo Governo como os mais relevantes da época, evidenciados no Quadro 4:

**Quadro 4 – Problemas considerados relevantes pelo Governo**

<b>Problemas encontrados no Sistema de Informações Federal</b>
Sistemas de acompanhamento da execução orçamentária e financeira, exercidos na sua grande maioria, por registros manuais;
Dificuldade na obtenção de informações gerenciais em todos os níveis da Administração, pois existia um intervalo de 60 dias entre o encerramento mensal e a atualização das informações orçamentárias e financeiras;
A Contabilidade Pública era utilizada apenas para cumprir as formalidades legais junto ao Tribunal de Contas da União;
Existia incompatibilidade dos dados em decorrência da diversidade de informações e das várias interpretações sobre cada conceito que compreendia o processo de tomada de decisões;
A administração de caixa era dificultada pelo estoque inativo de moedas, decorrente de inúmeras contas bancárias na esfera do Governo.

**Fonte: Adaptado de Fortes (2006).**

Percebe-se que, o Governo preocupado em obter informações que ajudem a melhorar a gestão pública através de sua modernização, busca a integração do sistema com o objetivo de acompanhar e controlar sua execução orçamentária, financeira até mesmo a patrimonial.

O que caracteriza um vínculo de sua administração com os interesses da população e que pode garantir os direitos da coletividade e principalmente da gestão pública. Uma vez que, a administração pode significar não só a prestação de serviços, mas também o de governar com o objetivo de obter um resultado favorável a sociedade.

Nesse sentido, foi implantado, em 1987, o Sistema de Administração Financeira do Governo federal – SIAFI, no qual que o sistema foi informatizado de forma a seguir com procedimentos lógicos, principalmente, na tabela do Plano de Contas. Podendo ser utilizado tanto pelas empresas públicas como as de sociedades mistas para processar a execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil, com a intenção de obter informações e um maior controle sobre o planejamento financeiro evitando, com isso, déficits (FORTES, 2006).

Outro problema identificado pelo Governo foi com relação à implantação da Contabilidade de Custos no setor público, pois tinha o intuito de melhorar ainda mais o sistema de informações, de forma a evidenciar os resultados da gestão, como já foi explicado antes. Mas, apesar de ser importante para o Governo a implantação desse

método, observaram-se dificuldades com o processo de alocação dos custos indiretos encontrados nos serviços e atividades executadas pelos setores públicos.

Silva *et al* (2007), destaca que o processo de alocação dos custos, seja para as atividades ou para as unidades organizacionais, tem sido muito questionado Por existir duas deficiências com o uso desse método, entre elas: podem ocorrer decisões errôneas e arbitrariedade da alocação desses custos. Uma vez que, a alocação é considerada algo que prejudica a tomada de decisões e como conseqüências, as informações obtidas não deveriam ser utilizadas para fins gerenciais.

O autor ainda explica que, as decisões errôneas dar-se pelo fato de uma receita corrente ter resultado maior e com isso, gera um superávit corrente para o projeto. Assim, a cada ano, ao ser avaliado esse resultado pelo superávit, o gestor pode concluir que o resultado da sua gestão é positivo. E dessa forma, a alocação errônea dos custos, poderia induzir esse gestor a decisões indesejáveis para a sociedade. Caso, a despesas de capital fosse alocado na medida em que ocorresse uma demanda social pelo serviço público, provavelmente o resultado seria negativo.

Esse problema decorre da existência dos denominados custos comuns, ou seja, custos que se relacionam com mais de um objeto e com isso, não existe um critério de alocação que possa ser considerado defensável, na opinião de Silva *et al* (2007). Diante do exposto, o autor orienta que num processo de alocação, o especialista em custos deve selecionar um critério que não tenha uma relação de causa ou efeito com o objeto de custos, como os insumos (material, despesa com pessoal e instalações).

Mauss e Souza (2008, p.41), acrescentam que *não existe um sistema de custos pronto e que sirva de modelo para toda e qualquer entidade*, sendo necessário adaptar cada sistema de acordo com a complexidade e necessidades operacional. Os autores ainda afirmam que os custos são acumulados no sistema financeiro e depois são alocados aos objetos de custeio e que o nível de detalhes irá refletir na estrutura da organização.

### **2.3 A Gestão Pública das Instituições de Ensino**

A grande elevação dos custos da educação superior, nos últimos anos, tem feito com que a maioria dos estabelecimentos de ensino busque recursos para continuar a existir. No entanto, quando este recurso é dado sem mecanismos adequados de controle e desempenho, ele elimina as pressões do mercado que seria a principal garantia de qualidade do sistema, sem necessariamente introduzir nele as características que seriam mais distintivas do setor público.

Para Silva, *et.al.* (2007, p 165):

O custo por aluno na instituição pública é, antes de tudo, uma preocupação com o uso dos recursos públicos no desenvolvimento de pessoas que irão decidir sobre o destino dos recursos arrecadados pelo governo em suas diversas esferas.

Com isso, de acordo com os autores, o estabelecimento de ensino começou a se preocupar com o custo de suas atividades, uma vez que se constitui em um centro de ensino, pesquisa e extensão. Uma vez que, a falta de controle dos custos em uma instituição está relacionada não somente na sua administração, mas também na sociedade, pois, seus recursos são públicos.

Silva, Morgan e Costa (2003) evidenciam que o Tribunal de Contas da União (TCU) estabeleceu oito indicadores que podem ser usados na avaliação das instituições, entre eles: custo corrente por aluno; relação aluno pelo número de professores e funcionários; relação entre número de créditos cursados e número de alunos; índice de qualificação do corpo docente; entre outros.

Assim, a comparabilidade no emprego de uma metodologia para todas as instituições pode ocorrer divergências nos custos apurados ocorridos de características diferentes de cada entidade, sendo necessário considerar diferenças culturais e econômicas entre as unidades. Entende-se que alguns recursos nas universidades são destinados à responsabilidade social, para a realização de projetos na assistência estudantil.



### 3 DESCRIÇÃO DOS DADOS

Observa-se que na UFCG existem 04 restaurantes, situados 1 em cada campus, entre eles: Campina Grande, Patos, Sousa e Cajazeiras. Tendo a finalidade de fornecer refeições (almoço e jantar) totalmente gratuitas para alunos que necessitam desse tipo de assistência estudantil.

A instituição ainda mantém residências destinadas aos estudantes de baixa renda familiar, para alunos que vêm de outras localidades. De forma que, esses alunos residentes contam também com a assistência alimentar como: café da manhã, almoço e jantar, totalmente gratuito e controlado pela gerencia do RU do campus. Durante o final de semana e feriados, o restaurante fornece os genéricos alimentícios necessários para que as refeições sejam feita em cada residência, e durante o período de aula, esses estudantes fazem as refeições no RU (almoço e jantar).

Conforme a Assistência Social do campus de Sousa, a permissão do auxílio alimentício e residencial é fundamentada em critério socioeconômico de cada aluno, a partir da Renda Individual Relativa (RIR). Conforme dados fornecidos pela UFCG, a RIR é avaliada subtraindo-se da renda familiar total as despesas com aluguel, educação e saúde, dividindo-se o restante pela quantidade de pessoas da família.

Dessa forma, a ordem de atendimento ao aluno segue o respectivo critério: estudante com RIR de até um salário mínimo; estudante com RIR entre um e dois salários mínimos; e estudante com RIR acima de dois salários mínimos.

No entanto, essa pesquisa limitou-se apenas aos custos do restaurante do campus de Sousa, buscando detalhar uma pesquisa já realizada nesse mesmo RU em 2008, realizada por Veras. No qual foi encontrado o valor da refeição global de R\$ 5,57. Diante disso, verificou-se a necessidade de identificar o custo por cada refeição, assim, esse estudo limita-se a calcular apenas os custos diretos e indiretos utilizados no almoço diário do RU.

As informações obtidas tiveram como base o próprio RU (fornecidas pela gerencia) e o Relatório Financeiro (que consta apenas os valores e o tipo de gênero alimentício comprados nas notas de empenho), o período analisado foi de março até dezembro de 2010. Avaliando os dois períodos letivos, 2010.1 e 2011.2, sendo calculados 206 dias em que foi fornecido o almoço no RU (já que o atendimento é de segunda a sexta, das 11:30 às 13:30hs), eliminando os feriados, finais de semana e os dias de recesso no mês de julho.

A equipe de trabalho é composta por funcionários efetivos da UFCG e por uma empresa terceirizada. O trabalho com mão-de-obra é dividido em duas equipes, uma para o almoço e outra para o jantar. E nesse caso, cada equipe fica responsável tanto para

preparar as refeições como pela realização da limpeza dos equipamentos em geral e do próprio restaurante, nos seus respectivos horários. Desse modo, foi identificado que durante o horário de almoço trabalham 5 funcionários, com o salário de R\$ 530,00 cada, entre eles:

- 01 – Cozinheira;
- 02 – Copeira;
- 02 – Auxiliar de Cozinha.

Em 2010, foram servidas 57.788 refeições de um modo geral (entre café da manhã, almoço e jantar). Porém, só no RU, durante o período letivo, foi servido 20.658 almoços. A Tabela 1 evidencia os elementos que compõem a refeição (almoço) e seus respectivos custos médios.

**Tabela 1 – Os Elementos compõem o Almoço e seus Custos**

Fonte: Dados obtidos no RU (2010)		DIRECIONADORES ALMOÇO	CUSTO ANUAL
		Gêneros Alimentícios	98.937,68
	Gás de Cozinha	2.760,00	
	Material de Limpeza	1.936,40	
	Mão-de-Obra Efetiva e Terceirizada	40.527,30	
	Energia	1.256,60	
	<b>TOTAL DOS CUSTOS ANUAL</b>	<b>145.417,98</b>	

Lembrando que não foram incluso nos cálculos dos direcionadores a manutenção e depreciação do restaurante e de seus móveis, nem o material de copa e cozinha, ou seja, seus utensílios. Além dos gastos de água, telefone, material de expediente (esses dois últimos são utilizados no escritório da gerencia), pela falta de informações adequadas ou pela acumulação de gastos em uma única conta no campus.

Os gêneros alimentícios são considerados materiais diretos, pois são os produtos que compõe as refeições, como: cereais, carnes, frango, peixe, frutas, verduras, temperos, sucos, entre outros produtos que foram utilizados para fazer o almoço. Conforme dados obtidos pela gerencia do RU e relatório financeiro, durante o ano de 2010, obteve o valor de R\$ 98.937,68, diante disso, essa quantia foi dividida pela quantidade de almoço servido 20.658, chegando ao custo médio R\$ 4,78 por almoço.

Com relação aos custos indiretos utilizados na preparação desses almoços e na limpeza do RU, foi utilizado o rateio tendo como base sempre, o número de almoço servido

no período. Os produtos indiretos utilizados e na limpeza foram: detergente, sabão em pó, água sanitária, desinfetante, lã de aço, esponja, entre outros materiais de limpeza. Assim, de acordo com as informações obtidas, o valor anual desses materiais de limpeza é de R\$ 1.936,40, que dividido pela quantidade de almoço servido, obtém o custo médio de R\$ 0,09 centavos por refeição.

Foi identificado que o gasto anual de gás de cozinha é de R\$ 2.760,00, baseando a distribuição desse consumo pelo número de almoços, chega a um custo médio unitário de R\$ 0,13 centavos.

Com relação à mão-de-obra, entende-se que pode ser direta porque está relacionada ao gasto com pessoal que trabalha diretamente sobre o almoço que está sendo produzido. Obtendo a quantia de R\$ 40.527,30, para a distribuição desse custo em 20.658 almoços, foi apurado o custo unitário de R\$ 1,96 por almoço.

A energia elétrica consumida no RU, a conta é unificada com a da sede do campus, nesse caso, foi necessário fazer um rateio com base na potência de cada equipamento existente no restaurante (evidenciado na Tabela 2).

**Tabela 2 – Potência de cada Equipamento do RU**

QUANT	EQUIPAMENTOS	POTENCIA	TEMPO HORAS	UTILIZAÇÃO NA SEMANA	KW CONSUMIDOS
3	Ventilador Teto	750 w	4	5	15,0
1	Televisão	15 w	2	5	1,5
12	Lâmpadas Fluorescentes	40 w	5	5	1,0
1	Geladeira 280L	800 w	24	7	13,44
1	Frizzer 4 Pts	1100 w	24	7	18,48
1	Geladeira Industrial	2400 w	24	7	40,32
1	Moedor Elétrico	500 w	1	3	15
1	Liquidificador Industrial	450 w	1	5	22,5
<b>TOTAL DE Kwh</b>					<b>127,24</b>

Fonte: Informações do RU (2010) e Veras (2009).

Assim, para apuração do consumo no período letivo (2010.1 e 2010.2) de 206 dias, foi utilizado como base o cálculo da pesquisa já realizada por Veras (2009), modificando apenas o tempo de horas utilizadas de cada equipamento no período estudado na pesquisa atual. Com isso, foi identificado a frequência e o tempo de uso de cada aparelho na preparação diária do almoço.

Com base nessas informações, o total de Kwh consumido durante a semana foi de 127,24 a um preço de R\$ 0,33561 – Kw-(valor base 2010), obtém o total em reais e de R\$ 42,70, o que representa um valor por dia de R\$ 6,10.

Esse valor diário é multiplicado pela quantidade de dias em que o restaurante esteve em funcionamento no período estudado: 206 dias. Chegando a uma média do consumo de energia no período de R\$ 1.256,60. Esse valor foi dividido pela quantidade de almoços servidos apenas no RU de 20.658, o que resultou no valor de R\$ 0,06 por almoço.

**Tabela 3- Resultado do Custo Médio por Almoço**

DESCRIÇÃO DOS CUSTOS	TOTAL UNITARIO R\$
Materiais Diretos – Gêneros Alimentícios	4,78
Materiais Indiretos - Limpeza	0,09
Materiais Indiretos – Gás GLP	0,13
Materiais Indiretos – Energia	0,06
Mão-de-obra Direta - Pessoal	1,96
<b>TOTAL DOS CUSTOS POR ALMOÇO</b>	<b>7,02</b>

Fonte: Resultado da Pesquisa (2010)

Diante do exposto, com a apuração dos custos diretos e indiretos consumidos no RU, foi possível a identificar o valor do custo médio final por almoço servido de R\$ 7,02, como está evidenciado na Tabela 3. Esse valor pode variar de um dia para outro, conforme alterações no cardápio e na quantidade de alunos que recebem a assistência estudantil. Porém, esse foi o resultado médio no ano estudado (2010), em que todos os custos diretos e indiretos foram analisados de forma separada e somados para obter esse resultado final. Esse método foi utilizado na pesquisa também de Veras (2009).

## 4 CONCLUSÃO

O objetivo dessa pesquisa foi o de identificar qual o custo médio do almoço servido no restaurante universitário da UFCG- Campus Sousa/PB, ano de 2010. De forma que, esse objetivo foi alcançado, obtendo como resultado o custo médio do almoço de R\$ 7,02 (sete reais e dois centavos).

De acordo com os dados analisados, observa-se que 96% dos custos do almoço são custos diretos. Destes, 68% estão relacionados ao custo com gêneros alimentícios, 28% são custos com funcionários efetivos e terceirizados que fazem parte da equipe escala pra fazer o almoço durante a semana.

Diante disso, pode-se dizer que os custos diretos são os mais significativos, desta forma, se for necessário um controle mais detalhado para redução de custo no RU, esses custos diretos devem receber um estudo mais detalhado.

No entanto, os custos indiretos foram apenas de 4% desses gastos em 2010. Na pesquisa realizada por Veras (2009), esses custos chegaram a um percentual de 7,38%. Com isso, observa-se que a instituição não tem muito conhecimento sobre esses custos e que necessita de um sistema de custeio apropriado para melhorar o controle do restaurante.

Dessa forma, esse estudo pode beneficiar a administração desse campus, pois gera a possibilidade de comparar o custo da prestação dessa atividade em períodos diferentes; ou conforme Veras (2009), verificar se não há desperdícios, perda de insumos em alguns casos, ou até mesmo ociosidade em outros.

Além de poder verificar qual o custo-benefício de se obter um restaurante universitário. Uma vez que, na pesquisa realizada por Veras (2009) foi encontrado um custo global de 5,57 por refeição. E agora, num estudo mais detalhado, observa-se que só o custo do almoço é de R\$ 7,02. Percebe-se ainda, de acordo com os relatórios financeiros de 2008 e 2010, que o Orçamento Anual, destinado ao restaurante, aumentou para 53% de um ano para outro e 13,22% nas refeições servidas.

Concluindo, diante do exposto que, para chegar a uma redução nos gastos do restaurante, a gestão administrativa do campus deve verificar se os recursos financeiros destinados ao RU estão realmente sendo aplicados de forma adequada.

## REFERENCIAS

ALMEIDA, André Graf de; ALBERTON, Luiz. **Gestão de custos na administração pública: aplicação em secretarias municipais de saúde**. Anais IX Congresso Internacional de Custos - Florianópolis, SC – 2005.

BRASIL. LEI nº 4.320, de 17 de Março de 1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Brasília, DF.

BRASIL - LEI COMPLEMENTAR Nº 101, DE 4 DE MAIO DE 2000 \_ **Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF DOU de 5.5.2000**. Disponível em: [http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/downloads/lei\\_responsabilidade/lc101\\_2000.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/downloads/lei_responsabilidade/lc101_2000.pdf). Acesso em 23 de setembro de 2009.

FERREIRA, Ricardo J. **Contabilidade de Custos: Teoria e Questões Comentadas**. 4ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2007.

FORTES, João. **Contabilidade Pública: orçamento público e lei de responsabilidade fiscal. Teoria e Prática**. 9ª Ed. Revisada, Atualizada e Ampliada. Brasília: Franco e Fortes, 2006.

GELIS FILHO, A. **Análise comparativa do desenho normativo de instituições reguladoras do presente e do passado**. Revista da Administração Pública – RAP, Rio de Janeiro, 40(4): 589-613, Jul./Ago. 2006.

GONSALVES, Elisa Pereira. **Iniciação a Pesquisa Científica**. 4ª Edição. Revisada e Ampliada. Campinas/SP: Alínea, 2007.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9ª Ed. São Paulo: Editora Ferreira, 2006.

MAUSS, César Volnei; SOUZA, Marcos Antônio de. **Gestão de Custos Aplicada ao setor Público: Modelo para Mensuração e Análise da Eficiência e Eficácia Governamental**. São Paulo: Atlas, 2008.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. GABINETE DO MINISTRO. **PORTARIA NORMATIVA Nº 39, DE 12 DE DEZEMBRO DE 2007**. Institui o Programa Nacional de Assistência Estudantil - PNAES. Disponível em: [http://portal.mec.gov.br/arquivos/pdf/portaria\\_pnaes.pdf](http://portal.mec.gov.br/arquivos/pdf/portaria_pnaes.pdf). Acessado em: 15 de novembro de 2009.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. **Instituições, Bom, Estado, e Reforma da Gestão Pública**. Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado – REFE. Salvador. Instituto de Direito Público da Bahia, nº 1, março, 2005. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br>. Acesso em: 05/04/2011.

SILVA, César Augusto Tibúrcio; MORGAN, Beatriz Fátima; COSTA, Patrícia de Souza. **Desenvolvimento e Aplicação de Uma Metodologia para Cálculo do Custo-aluno de Instituições Públicas de Ensino Superior: Um Estudo de Caso.** Anais X Congresso Brasileiro de Custos. Vila Velha - Espírito Santo, 2003.

SILVA, César Augusto Tibúrcio (Org) *et. al.*; **Custos no Setor Público.** Ed. UnB. Brasília, 2007.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

\_\_\_\_\_. **Controladoria e Governança na Gestão Pública.** 1ª Ed. 2 Reimpressão. São Paulo: Atlas, 2007.

SOARES, Yara Magaly Albano. **Uma Análise dos Indicadores de Desempenho das Instituições Federais de Ensino Superior, na Visão de Diferentes Usuários.** Dissertação apresentada como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis da UnB, UFPB, UFPE e UFRN. Natal – RN, 2007.

SOUZA, Antonio Carlos de; FIALHO, Francisco Antonio Pereira; OTANI, Nilo. **TCC Métodos e Técnicas.** Florianópolis: Visual Books, 2007.

VERAS, Maria de Lourdes Marques. **O Custo de uma Refeição no Restaurante Universitário da UFCG - Campus de Sousa/PB, no Ano de 2008.** Disponível na biblioteca da UFCG, campus Sousa/PB: UFCG/CCJS, 2009.