

Gestão de custos no setor público: um estudo em um restaurante universitário**Cost management in the public sector: a study in a university restaurant**

Recebimento dos originais: 24/12/2018

Aceitação para publicação: 23/01/2019

Greicielle Macedo Moraes

Doutoranda em Administração pela Universidade FUMEC

Instituição: Universidade FUMEC

Endereço: Rua Cobre, nº 200, Bairro Cruzeiro, Belo Horizonte – MG, Brasil

E-mail: greicielle.morais@hotmail.com

Valdeci Ferreira dos Santos

Doutorando em Administração pela Universidade FUMEC

Instituição: Universidade FUMEC

Endereço: Rua Cobre, nº 200, Bairro Cruzeiro, Belo Horizonte – MG, Brasil

E-mail: valdeci.santos5@bol.com.br

Mário Teixeira Reis Neto

Doutor em Administração pela Universidade Federal de Minas Gerais

Instituição: Universidade FUMEC

Endereço: Rua Cobre, nº 200, Bairro Cruzeiro, Belo Horizonte – MG, Brasil

E-mail: reisnetomario@gmail.com

RESUMO

Nas últimas décadas, o cenário de atuação das organizações educacionais tem apresentado desafios e pressões, mediante a constante e acelerada transformação da sociedade. Nesse contexto, as Universidades também são pressionadas a se aperfeiçoar e apresentar competências para inovar seus padrões e reinventar-se. Precisam ainda desenvolver estratégias que proporcionem resultados sustentáveis em seus processos organizacionais e acadêmicos, uma melhor utilização dos recursos públicos, retornos satisfatórios e de qualidade para seu principal financiador, a sociedade. Nesse contexto, o artigo analisou como a gestão de custos pode contribuir para o processo decisório sobre a melhor aplicação dos recursos em um restaurante universitário, analisando os possíveis ganhos e a aplicabilidade do sistema de custeio baseado em atividades (ABC). Foi realizada uma pesquisa qualitativa e quantitativa. O estudo de caso assinalou que a Universidade necessita de um eficiente sistema de custeio, sendo que o método ABC pode contribuir para um melhor processo decisório a cerca da aplicação eficiente dos recursos públicos, além de identificar alguns gargalos nos processos, que limitam a implantação e utilização do Sistema de Custeio ABC como ferramenta de gestão em Instituições Públicas de Ensino Superior (IPES). A pesquisa contribuiu com a literatura, apontando questões específicas da gestão de custos em IPES, que carecem de maior número de estudos. Contribui também no âmbito gerencial, registrar um panorama da gestão de custos neste tipo de instituição. O artigo também apresenta as limitações do estudo e sugestões para pesquisas futuras.

Palavras-chave: Controle. Custeio ABC. Orçamento. Planejamento. Universidade.

ABSTRACT

In the last decades, the performance scenario of educational organizations has presented challenges and pressures, through the constant and accelerated transformation of society. In this context, universities are also under pressure to improve and present skills to innovate their standards and reinvent themselves. They also need to develop strategies that provide sustainable results in their organizational and academic processes, better use of public resources, satisfactory returns and quality for their main funder, society. In this context, the article analyzed how cost management can contribute to the decision making process on the best application of resources in a university restaurant, analyzing the possible gains and the applicability of the activity-based costing system (ABC). A qualitative and quantitative research was carried out. The case study pointed out that the University needs an efficient costing system, and the ABC method can contribute to a better decision-making process regarding the efficient application of public resources, besides identifying some bottlenecks in the processes, which limit the implementation and use of the ABC Costing System as a management tool in Public Institutions of Higher Education (IPES). The research contributed to the literature, pointing out specific issues of cost management in IPES, which require a greater number of studies. It also contributes in the managerial scope, to record an overview of the cost management in this type of institution. The article also presents study limitations and suggestions for future research.

Keywords: Control. ABC costing. Budget. Planning. University.

1 INTRODUÇÃO

As Instituições de educação superior cumprem um papel relevante para o desenvolvimento da sociedade, contribuindo para o desenvolvimento econômico, tecnológico, social, cultural, educativo e moral. É uma área de grande importância por conferir às pessoas conhecimento, desenvolvimento, autonomia e independência (ABREU, GUSKE E GARCIA, 2015). Para Chiau e Panucci Filho (2013) a educação superior nos países em desenvolvimento configura-se como uma relevante ferramenta de competição com os demais países.

No Brasil, desde o programa de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais (REUNI), com início em 2007, e depois com outros programas, o governo vem investindo na educação superior. No entanto, apesar de o governo federal apontar para a valorização da educação e a expansão das IPES, os recursos destinados às universidades públicas brasileiras nos últimos anos vêm diminuindo. Em 2017 o repasse de verbas às universidades federais foi o menor em sete anos, sendo que 90% das IPES operam com perdas reais em comparação a 2013. No período de 2013 a 2017, o repasse total garantido pelo Governo foi reduzido em 28,5%. (ANDIFES, 2018).

Com o foco na eficiência e eficácia para o cumprimento de sua missão e objetivos, essas instituições buscam se adequar às novas metodologias de gestão, a fim de garantir a sua sobrevivência, praticando avanços nos seus principais instrumentos de planejamento e controle de forma efetiva para seus recursos orçamentários, com uma visão mais promissora de eficácia e eficiência do gasto público (DIAS; SANTOS; BERUTH, 2016).

Ponderando que os recursos públicos são restritos e insuficientes, e que existe uma necessidade evidente de manutenção e melhoria das universidades, a gestão de custos torna-se uma

importante ferramenta de conhecimento e otimização no setor público. Nesse contexto, as ferramentas de gestão de custos podem contribuir para autoconhecimento da instituição, identificação e eliminação de gargalos na aplicação de recursos orçamentários, acompanhamento sistemático do volume de recursos aplicados em suas atividades fins e atividades meio, além da verificação da eficiência na utilização desses recursos (ABREU, GUSKE E GARCIA, 2015).

Assim, a gestão dos custos se mostra um valioso mecanismo de acompanhamento para os gestores, governantes e para a sociedade em geral, que poderá analisar com transparência os gastos em todos os processos que envolvem uma instituição (ZONATTO, CORDEIRO E SCAPIN, 2012). Neste sentido, essa pesquisa focou em demonstrar a relevância da ferramenta gestão de custos para uma instituição pública de ensino superior (IPES), em termos de melhor gestão dos recursos orçamentários.

Este artigo analisa, por meio de um estudo de caso, como a gestão de custos pode contribuir para o processo decisório sobre a melhor aplicação dos recursos orçamentários em um restaurante de uma IPES, por meio do sistema de custeio baseado em atividades (ABC). Além de descrever a percepção dos dirigentes da Universidade acerca da importância da gestão de custos para o processo decisório da instituição, apontando as contribuições da ferramenta para o gerenciamento do restaurante universitário.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Nesta seção são abordados temas relacionados com o contexto em que as IPES estão inseridas, assim como a importância que a gestão de custos desempenha para a gestão dessas instituições, em especial o sistema de custeio ABC.

2.1 O CONTEXTO DAS INSTITUIÇÕES PÚBLICAS DE ENSINO SUPERIOR BRASILEIRAS

A educação superior exerce um papel importante na sociedade, e tem como finalidade a formação intelectual, social e científica do indivíduo (COLOSSI, COSENTINO e QUEIROZ, 2001). Acrescentam ainda que a instituição de educação superior (IES) caracteriza-se pela estabilidade e durabilidade de sua missão, mas também pela sua estrutura complexa e rígida, centrada em normas e valores.

Para Laux e Pertschy (2014) a instituição universitária é uma organização complexa devido a sua multidimensionalidade e diversidade. Diante dessa complexidade e das constantes transformações sociais e culturais que acarretam mudanças significativas no processo educacional, a administração universitária vem ganhando força e reconhecimento, pois, são exigidas novas

formas de gestão, maior flexibilidade organizacional, melhores e mais participativos sistemas decisórios (COLOSSI, COSSENTINO e QUEIROZ, 2001).

A busca por um projeto de universidade de qualidade, de geração do conhecimento e de atendimento das necessidades sociais, vem se intensificando em um contexto de pressões geradas pela globalização, em que essas instituições estão inseridas (CUNHA, 2014). Com o esforço cada vez mais intensificado das nações em procurar atender o binômio que envolve a quantidade e qualidade da educação superior, a democratização da educação superior ganha força nos últimos anos (CUNHA, 2014). Essa democratização da educação, por meio da melhoria de acesso da população à qualificação, para Saraiva e Nunes (2011) é uma das formas de redução das desigualdades, juntamente com alcance aos níveis salariais mais adequados.

Partindo dessa perspectiva e após várias décadas de expansão da educação pela via privada no Brasil, instalou-se entre os anos de 2008 a 2013 um crescente investimento na educação superior pública, com pressupostos de que a educação impulsiona o desenvolvimento social e econômico, favorecendo maior equilíbrio no contexto da diversidade do país (CUNHA, 2014). Inúmeros desafios são apontados para que se atinja uma educação superior capaz de atender às demandas de qualidade, uma delas relaciona-se à garantia do financiamento, especialmente para o setor público (UNESCO, 2013).

No atual cenário brasileiro, as instituições de ensino superior, principalmente as públicas, foco desse estudo, vivem além de uma reorganização para se adequar ao processo de expansão pelo qual passaram recentemente, também enfrentam o desafio de obter cada vez menos financiamentos para suas despesas de custeio e investimentos, e ao mesmo tempo uma pressão por apresentarem-se eficientes e efetivas em sua atuação, suas finalidades e papéis perante a sociedade (ANDIFES, 2018).

Para tanto, acrescentam Peter et al., (2003) que organizações complexas carecem de informações bem estruturadas, uma delas é a informação de custos que para De Souza (2008) é um fator preponderante para o sucesso da gestão orçamentária, planejamento, controle operacional e para a tomada de decisões estratégicas.

2.2 GESTÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

Para as organizações o planejamento e controle de custos é algo constante e necessário na melhoria ou manutenção do seu desempenho. Para De Souza et al. (2011) o planejamento e controle dos custos além de garantir a sustentabilidade financeira, ou seja, um equilíbrio financeiro, também proporciona subsídios no processo decisório, evidenciando as melhores condições para obter um bom desempenho.

Assim como as empresas privadas, entende-se que o setor público também se vê pressionado a controlar seus custos e apresentar melhores resultados para o seu principal financiador, a sociedade. Nesse sentido, destaca Santos (2011) que o setor público também preza pela importância de conhecer seus custos como forma de medir o desempenho de programas do governo. Assim, a gestão de custos configura-se como uma relevante ferramenta para superar os desafios encontrados pelas IPES, como mudanças sociais e políticas, além da sua utilidade no processo decisório.

Para Souza et al. (2011) um dos objetivos da gestão de custos é apresentar os custos para a tomada de decisão, que são informações cruciais aos gestores na escolha da melhor alternativa para manutenção das atividades com um menor custo, sem que, contudo, haja perda de qualidade. A gestão de custos contribui para o fornecimento de serviços públicos de qualidade para um maior número de cidadãos possível e com um menor montante de recursos exequível (ABREU, GUSKE E GARCIA, 2015).

Nesse sentido, entende-se que o gerenciamento de custos pode melhor direcionar a aplicação dos recursos, sem perda de qualidade dos serviços ofertados, em outras palavras, o foco está na qualidade dos gastos de recursos públicos. Como o objetivo do setor público não é a obtenção de lucros, a busca pelo controle dos custos estaria mais voltada para uma eficaz aplicação dos recursos e a promoção de uma eficiente distribuição dos gastos públicos (PEREIRA E SILVA, 2003; BONANCIM E ARAÚJO, 2010).

Nas organizações públicas de ensino superior, conforme afirmam Zonatto, Cordeiro e Scapin (2012), entende-se que a gestão de custos desempenha um papel importante, haja vista que, o gestor ao conhecer melhor as informações que podem impactar a organização educacional, seja positiva ou negativamente, essa pode direcionar melhor suas ações e estabelecer um ponto de equilíbrio para suas atividades.

2.3 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade de custos nasce após a revolução industrial e vem da necessidade de melhores e mais precisas informações que auxiliassem no processo de tomada de decisão mais assertiva. Neste momento as empresas passaram por um aumento expressivo na sua capacidade de produção, identificando nessa fase a necessidade de integração entre materiais e esforços, denominada custos (BRUNI e FAMÁ, 2004).

Com o desenvolvimento das empresas e conseqüente expansão do processo de produção, com a utilização de maior número de máquinas e demais recursos produtivos, os custos tornaram-se mais complexos e dinâmicos de serem medidos, para tanto, surgem as complexas metodologias de apuração que dão origem à contabilidade de custos (VIEIRA, 2010).

Para De Souza et al. (2011) a contabilidade de custos pode ajudar na formação do planejamento estratégico, tático e operacional, contribuindo para atingir os objetivos organizacionais, além, de proporcionar direcionamentos na formulação de estratégias, por permitir análises dos pontos fortes e fracos, oportunidades e riscos inerentes à organização. Nessa perspectiva, a entidade pública que tiver conhecimento dos custos de seus processos e atividades, poderá ter o maior controle no sentido de evitar desperdícios, corrupção, melhorar a eficiência em seus serviços e avaliar se os mesmos estão atendendo as necessidades mínimas exigidas.

Assim, De Souza et al. (2011) apontam os custos para controle como outra função importante da ferramenta gestão de custos, apesar de complexa. Mas o fato é que essa função auxilia os gestores na identificação de cada atividade, seus custos e falhas inerentes, que podem ser estudadas e minimizadas. A exemplo, os autores citam o restaurante, que implementando um bom sistema de custos, consegue trazer como benefício o controle e gerenciamento de seus gastos, criando elementos favoráveis a uma boa administração. Destaca-se a mensuração como ferramenta importante para controle das atividades e de seus custos na entidade, incidindo no desenvolvimento dos objetivos traçados pela administração, por meio do planejamento, monitoramento, avaliação e correção dos processos.

Nesse sentido, compreende-se que a contabilidade de custos desempenha diversas funções importantes para identificar e registrar os custos que incorrem nos processos e operações, das quais são gerados os produtos e serviços de uma organização, contribuindo para as tomadas de decisões das empresas. Portanto, De Souza et al. (2011) frisam que a contabilidade deve corresponder aos seus objetivos primários, exercendo suas funções básicas de:

- Determinação do lucro: fornecer dados de custo para aferição dos lucros, por meio dos dados contábeis, tornando-os claros e úteis à gestão;
- Controle das operações: fornecer relatórios, informações e orçamentos que proporcionam embasamento para comparações entre o previsto e realizado;
- Tomada de decisões: fornecendo informações para análise e planejamento sobre a produção, objetivando a eficiência e eficácia dos processos.

Para Souza et al. (2011) ao conceituar custos é necessário analisar como os mesmos se comportam para que seu entendimento proporcione suporte ao planejamento e tomada de decisão dos administradores. Portanto, apresentam algumas terminologias que podem alterar os processos de gestão de custos, conceituando-as como se segue:

Gastos: dispêndios financeiros para obtenção de um serviço ou produto, que podem ser classificados em custos ou despesas a depender de sua alocação nos produtos ou serviços.

Investimentos: são os gastos com aquisição de bens e/ou bens de uso com o objetivo futuro de integração ao processo de produção ou ainda com a finalidade de um possível consumo.

Despesas: são os gastos atribuídos pelo consumo de bens e utilização de serviços, nas áreas comercial, financeira, administrativa, ou seja, áreas operacionais, visando à obtenção de receita.

Custos: são os gastos relativos à produção de bens ou serviços pela entidade, como a obtenção de matérias-primas, alocação de mão-de-obra, aluguéis etc.

Dessa forma, entende-se que compreender todos esses conceitos e aplicações pode evitar confusões conceituais e melhorar a clareza sobre as terminologias usadas na gestão de custos, e as suas funções básicas.

Acrescentam Backer (1974); Martins (2010) e Bruni (2004) ser de fundamental relevância diferenciar os gastos que ocorrem em todo o processo de funcionamento das organizações, tornando necessário conceituá-los e compreendê-los para melhor entendimento do comportamento de cada um nos sistemas de custeios.

2.4 SISTEMAS DE CUSTEIO

Os sistemas de custeio tradicionais consistem no custeio por absorção e o custeio variável. Esses sistemas de custeio alocam e analisam os custos por centro de custos ou departamento, considerando estes como os responsáveis pelos custos, e ao mesmo tempo seguem a estrutura organizacional para definir esses centros. Além disso, os sistemas de custeio tradicionais classificam os custos em fixos ou variáveis, diretos ou indiretos (MARTINS, 2010).

Entende-se dessa forma que a grande diferença entre os dois métodos é que enquanto o primeiro apropria todos os custos de produção, fixos e variáveis, diretos e indiretos, aos produtos, o segundo apropria todos os custos variáveis de produção, querem diretos ou indiretos, tratando os custos fixos como despesas do período.

Corroboram com esse entendimento De Souza et al. (2011) ao frisarem que no custeio por Absorção, os custos fixos e os custos variáveis são atribuídos ao produto ou serviço e nenhuma atenção particular é dada para a classificação de custos como fixos ou variáveis. Enquanto o Custeio Direto ou Variável englobam apenas os custos que variam diretamente com o volume, materiais diretos, mão-de-obra direta e custos indiretos variáveis.

Os sistemas convencionais de custos medem com precisão os recursos que são consumidos proporcionalmente a produção. Contudo, existem nas organizações muitos outros recursos que ocorrem em atividades que não se relacionam com o volume produzido, assim apresenta distorções quando utilizado critérios dos sistemas de custeio tradicionais (COGAN, 2000). Entretanto, as

distorções e falhas nos critérios adotados pelo custeio tradicional contribuem para o surgimento do *Activity Based Costing* - Custeio baseado em atividades - ABC.

Portanto, o ABC surge com a necessidade de novas técnicas, representando uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. Este sistema tem como fundamento básico a busca do princípio da causa, ou seja, procura identificar de forma clara, por meio de rastreamento, o agente causador do custo, para lhe imputar o valor (MARTINS, 2010).

2.4.1 Sistema ABC - *Activity Based Costing*

O sistema ABC tem como finalidade ponderar com maior precisão as atividades desenvolvidas em uma empresa. Utiliza direcionadores para alocar as despesas indiretas aos produtos e serviços de forma mais real. O ABC baseia-se no princípio de que não é o serviço ou produto que consomem recursos, mas sim que os recursos são absorvidos pelas atividades e estas são consumidas pelo produto ou serviço (ABBAS, 2001).

Assim sendo, observa-se que diferentemente dos métodos tradicionais, o sistema ABC proporciona a identificação dos custos do processo ponta a ponta, se concretizando em um controle gerencial relevante. Segundo Cogan (2000), o ABC poderá apresentar resultados precisos sempre que a organização utilizar grande quantidade de recursos indiretos em seu processo de produção e por sua vez, dispor de uma significativa diversificação em produtos ou serviços e processos produtivos.

No desenvolvimento de estudo sobre o sistema ABC, Struett (2005) ressalta que a empresa é um conjunto de atividades composta por processos e tarefas, que transforma os recursos internos em produtos ou serviços que agregam valor ao negócio. Dentro dessa análise é possível avaliar a eficácia da organização, mediante a avaliação da relação custo versus benefício de cada atividade, dos processos e dos produtos ou serviços.

Complementa Botelho (2006) que esse conjunto de atividades pode receber uma classificação diferenciada de acordo com o valor agregado de cada uma, por exemplo: atividades de alto valor agregado, atividades necessárias ao negócio e atividades de baixo ou nenhum valor agregado. Acrescenta a seguir a uma conceituação de cada classificação supracitada:

- Atividades de alto valor agregado: se referem as quais na percepção do cliente são fundamentais em termos de diferenciação frente aos produtos ou serviços já existentes no mercado;
- Atividades necessárias ao negócio: correspondem a todas aquelas que são indispensáveis ao processo produtivo, sem as quais a organização não consegue operar;

- Atividades de baixo ou nenhum valor agregado: consistem em todas que não proporcionam um valor agregado ao produto ou serviço e, além disso, também não impedem a operação eficiente da empresa.

Nesse sentido entende-se, que o ABC busca aprimorar a apropriação dos custos, a partir de uma concepção da empresa enquanto conjunto de atividades que absorvem recursos necessários ao processo produtivo. Contudo, afirma Struett (2005) que o ABC está baseado na visão sistêmica da empresa e na fragmentação da cadeia de prestação de serviços ou de produção, em atividades que são desenvolvidas para a sua realização. A ideia central de como acontece o sistema de custeio ABC pode ser vista na Figura 01.

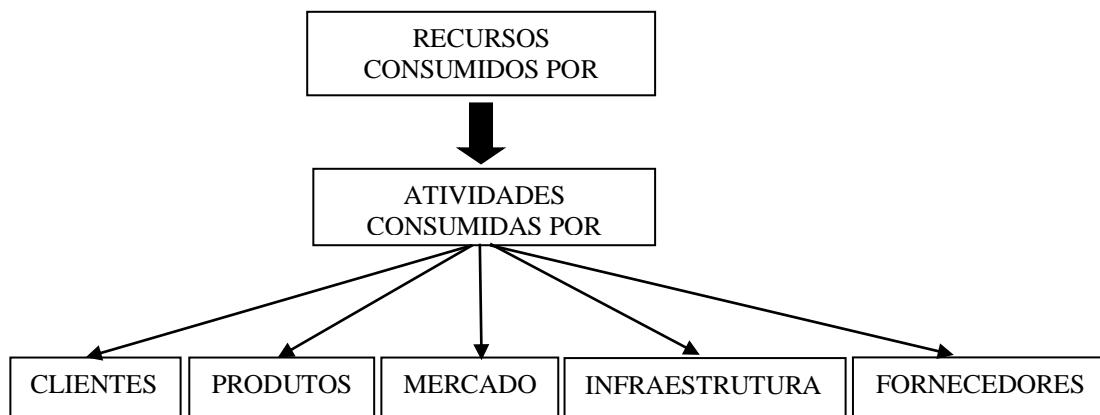


Figura 1 - Estrutura representativa do custeio ABC. Fonte: Elaborado pelos autores

O sistema ABC apresenta vantagens e desvantagens a serem observadas na sua adoção. Entre as vantagens estão: o ABC proporciona melhorias nas decisões gerenciais, deixando de ter produtos ou serviços subcusteados e supercusteados; permite definir metas de custos mais realistas, derivadas de um planejamento estratégico (COGAN, 2000); o sistema ABC propicia vantagens como: entendimento das causas geradoras de custos; análise detalhada das atividades que compõem o processo; análise crítica das atividades que agregam e não agregam valor; mensuração do desempenho (STRUETT, 2005).

Apesar do sistema ABC se apresentar como o aprimoramento dos demais sistemas de custeio tradicionais, apresenta como desvantagens o fato do sistema de informações de custos pelo método ABC é bastante complexo, por envolver e relacionar diversos recursos; demanda um esforço organizacional e financeiro muito elevado além de demandar uma estruturação rígida do sistema de informações (COGAN, 2000).

5 METODOLOGIA DA PESQUISA

Trata-se de um estudo de caso para a análise dos custos no contexto de um restaurante de uma universidade federal. Os dados foram coletados por meio de entrevistas semiestruturadas com técnicos e gestores do restaurante universitário. Também foram utilizados documentos disponíveis ao público, como os relatórios de gestão, processos de licitações, processo de compras e regulamentos disponíveis no site da organização. Os dados foram organizados de forma qualitativa e quantitativa, os quais se apresentam estruturados e analisados textualmente, em quadros, figuras e gráficos para melhor exposição do conteúdo analisado.

6 APRESENTAÇÃO DOS DADOS, ANÁLISE E RESULTADOS

A IPES estudada conta com três restaurantes universitários com produção própria, e um restaurante terceirizado. São servidas mais de 900 mil refeições por ano, sendo uma média de 3.700 refeições por dia. Seu funcionamento se dá de segunda a sexta, durante o período letivo e não letivo, com poucas paradas semestrais para manutenção e pequenos reparos. A refeição é fornecida conforme orientação técnica e nutricional, com porcionamento adequado e padronizado, limitado a uma bandeja, um copo de suco e uma fruta por comensal.

As refeições são servidas em bandejões, em sistema *self-service*, exceto para a carne que um funcionário fica responsável por servir. A refeição contempla um cardápio diferente todos os dias, com opção de vegetariano, além de acompanhar uma sobremesa, doce ou fruta, e um copo de suco artificial servido em vasilhame próprio do usuário.

Para o acesso ao restaurante é necessário apresentar o ticket que é adquirido em cantinas localizadas no campus universitário. Os valores dos tickets são de R\$ 5,00 para servidores, R\$ 3,00 preço para os alunos de graduação e pós-graduação, e valores categorizados para os alunos em vulnerabilidade socioeconômica, que participam do programa de assistência estudantil. Os estudantes carentes são classificados na categoria A que tem direito a refeição gratuita, categoria B para apenas 25% do valor de R\$3,00, categoria C paga 50% do valor, e na categoria D que paga 75% do valor, conforme Quadro 1.

Classificação	Especificação da Bolsa Alimentação	Valor da Bolsa (por refeição)	Valor da Refeição (para o estudante)
Categoria A	Integral (100%)	R\$ 3,00	R\$ 0,00
Categoria B	Parcial (75%)	R\$ 2,25	R\$ 0,75
Categoria C	Parcial (50%)	R\$ 1,50	R\$ 1,50
Categoria D	Parcial (25%)	R\$ 0,75	R\$ 2,25

Quadro 1 - Quadro de Preços do Restaurante Universitário. Fonte: Dados da Pesquisa.

O restaurante possui duas unidades na sede principal, e mais duas unidades fora de sede em outras duas cidades. A produção da refeição é feita em apenas uma unidade e é distribuída para as

outras duas unidades, sendo que uma delas, pela longa distância, é terceirizada. O local de uma das unidades é alugado, no entanto, toda a infraestrutura, equipamentos, móveis e utensílios são de propriedade e mantidos pela universidade. Os Restaurantes contam com uma área total construída de 3.634 M², discriminadas a seguir no Quadro 2.

Setor	Área (m ²)
Restaurante A (localizado fora da Sede)	261
Restaurante B (localizado fora da Sede)	424
Restaurante C (Sede)	2.119
Restaurante D (Sede)	830

Quadro 2 - Área Construída dos Restaurantes Universitários. Fonte: Dados da pesquisa.

Para a coleta de dados e informações foram realizadas 03 reuniões com a nutricionista e a equipe de servidores que fazem o controle de estoques, pedidos e outros serviços para todas as unidades dos RUs. A primeira função da observação e das entrevistas, de forma semiestruturada, foi identificar os macros processos e atividades do Restaurante Universitário. Dessa forma, é apresentado na Figura 2 o esquema com os principais processos do Restaurante para facilitar a identificação e mensuração dos custos das refeições.

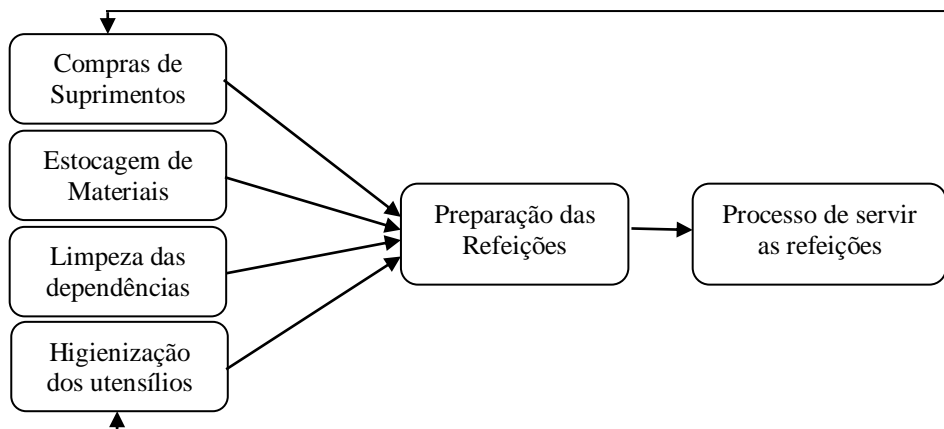


Figura 2 - Processo de Fornecimento de Refeições no Restaurante Universitário. Fonte: Elaborado pelos autores

Os principais custos que envolvem as atividades demonstradas na Figura 2 são separados em três categorias, a saber: Gêneros alimentícios (grãos, carnes, sucos, frutas, pães e laticínios, e outros); Mão-de-obra efetiva e terceirizada (toda a mão-de-obra utilizada pelo RU); Custos indiretos (consumo de gás, energia elétrica, água, material de limpeza, e outros diversos materiais e contratos).

A apuração dos custos médios mostra uma evolução irregular em função dos dias trabalhados dos RUs, como apresentado no . Essa irregularidade é ocasionada em períodos de férias e greves que o número de refeições diminui significativamente, no entanto, a estrutura de custos fixos é mantida.

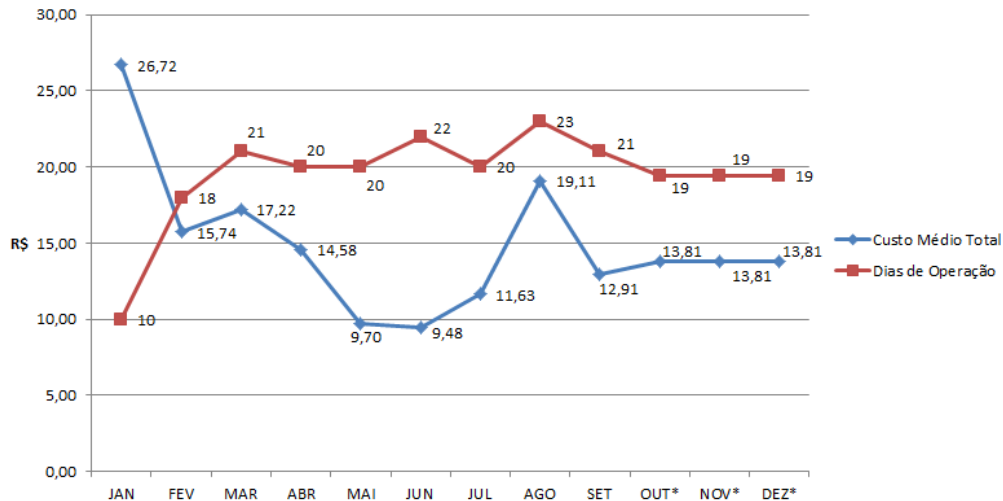


Gráfico 1 - Evolução dos Custos comparada aos dias de funcionamento. Fonte: Dados da pesquisa.

Essa evolução e detalhamento dos custos de todas as possíveis atividades foram realizados em uma planilha, o que possibilitou verificar o custo total e o custo unitário por refeição. Dessa forma, são apresentados os principais componentes dos custos. Os maiores custos dos Restaurantes Universitários estão concentrados em gêneros alimentícios representados por 42,01%, e mão de obra com 36,70%, conforme apresentado no Gráfico 2.

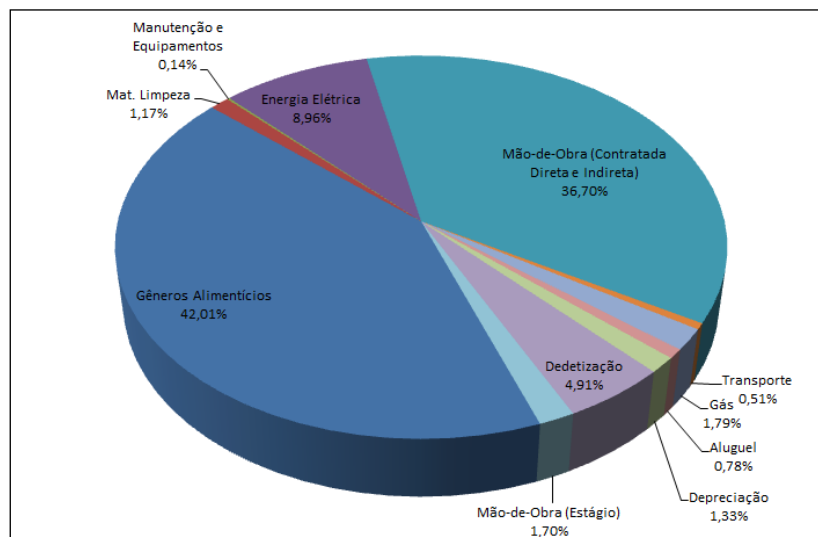


Gráfico 2 - Principais componentes do Custo do Restaurante Universitário. Fonte: Dados da pesquisa.

A mão de obra dos Restaurantes é dividida em duas categorias, uma com servidores efetivos de carreira e outra com funcionários terceirizados. A utilização das duas categorias se deve ao fato do número de servidores de carreira não ser suficiente e como são cargos extintos na esfera federal, quando se aposentam os mesmos não são repostos, problema esse que é sanado com a terceirização dos cargos extintos. O contrato é feito por meio processo licitatório de postos de trabalho, com carga horária e cargos específicos para atendimento às atividades das unidades de RUs.

A tendência é que a mão de obra efetiva nesse setor deixe de existir, já que a maioria estão em processo de aposentaria, dessa forma o percentual de custos dessa categoria representa apenas 25%, conforme demonstrado no Gráfico 3.

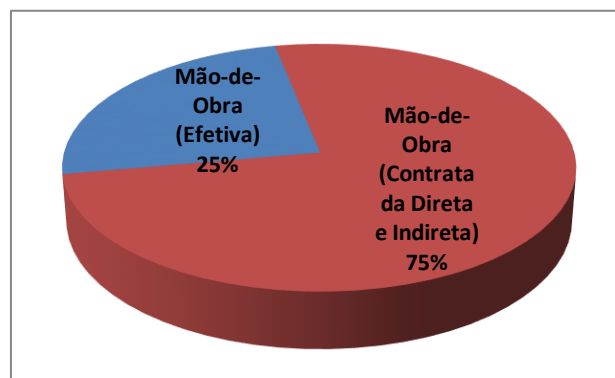


Gráfico 3 - Custos com Mão de Obra Efetiva e Contratada. Fonte: Dados da pesquisa.

Além disso, contam também com estagiários que complementam a mão de obra necessária no atendimento dos usuários dos RUs, por exemplo, no momento de servir ou porcionar os alimentos.

O restaurante universitário possui uma estrutura de custos fixos significativos, o que exige um investimento anual médio de R\$ 8.6 milhões. Além disso, foram identificadas dificuldades na manutenção dos equipamentos nele instalados, principalmente a corretiva, já que não existem as manutenções preditivas e preventivas devido à insuficiência e irregularidade de repasses dos recursos orçamentários para tal demanda, segundo os gestores. Como exemplo foi relatada a dificuldade de manter as manutenções em dia para os fornos combinados, painéis de pressão, e outros equipamentos essenciais para a produção das refeições.

Também foram relatadas problemas no processo de compras, já que por ser uma IES pública, precisa passar pelos trâmites de licitações, e em se tratando de gêneros alimentícios, principalmente, enfrentam dificuldades de especificação dos produtos de tal modo, que as contratadas entreguem produtos com estrita qualidade.

Outro fator enfrentado são os reequilíbrios constantes de preços solicitados pelos contratados devido ao cenário econômico e inflação. O processo de compras é efetuado pelo setor

de suprimentos, no qual os profissionais não são dedicação exclusiva para compras dos restaurantes, e atendem outras demandas de compras da Universidade como um todo.

Quanto ao levantamento dos dados para compor os custos obteve-se algumas outras dificuldades, a saber:

- 1) Quase 10% do custo total necessitou ser estimado, sendo parte desses as despesas com água e a energia elétrica, dado a ausência de medidores fixos de consumo individuais nos restaurantes;
- 2) Alguns contratos contemplam a universidade como um todo, como contratos de manutenção predial e dedetização, não havendo distinção clara e específica para o custo dos RUs;
- 3) Não existe um sistema de controle de receitas dos restaurantes que poderia ser feito por meio da Guia de Recolhimento da União – GRU cobrança, a qual possui um maior número de informações sobre a receita recolhida. Atualmente, a receita é recolhida com uma GRU simples, o que dificulta a identificação segura dessas receitas;
- 4) As greves constantes, também foi um relato de dificuldade, já que o consumo de refeições diminui consideravelmente, mas os custos fixos se mantêm, já que os contratos são anuais e só é permitido pela legislação, lei 8.666/93, a supressão até 25%, o que prejudica o andamento dos contratos e a programação das compras;
- 5) Outro problema relatado é a impossibilidade de gestão da mão de obra terceirizada, uma vez que a mesma só pode ser feita por meio de prepostos, o que dificulta a comunicação. E isso se intensifica cada vez mais, já que a mão de obra efetiva está em fase de aposentadoria, e como são cargos extintos da carreira pública a vaga não é repostada com um servidor efetivo, o que tem aumentado a terceirização.
- 6) Também foi relatado que o acompanhamento de custos específicos dos Rus até então não era feito nem pelo setor e tampouco pela administração, por dificuldades de sistemas de gestão para tal fim, e também de mão de obra treinada no assunto;
- 7) Identificou-se durante as visitas um rigoroso padrão de qualidade que é acompanhado diretamente pela Nutricionista Chefe. Tanto no armazenamento dos gêneros alimentícios, como na produção das refeições e higienização dos alimentos e dos espaços;
- 8) Outro relato foi a recente decisão de comprar os gêneros alimentícios de pequenos agricultores da região, de acordo com a Lei 11.947/2009 que estabelece o mínimo de 30% dos recursos aplicados nesses elementos devem ser destinados à agricultura familiar, isso traz benefícios devido ser produtos orgânicos e, portanto, mais saudáveis. Mas relatam também contratemplos por não encontrar produtos em quantidade suficiente, assim como os produtos tem saído mais uma vez e meia mais caros.

- 9) Também impacta as receitas, segundo os gestores, os movimentos de catraca livre sendo o RU um instrumento de manifestações dos alunos;
- 10) Não foram identificadas medidas de acompanhamento dos desperdícios, e os rejeitos são doados para uma associação sem fins lucrativos. Uma medida de economia adotada foi a substituição dos copos descartáveis, e cada usuário deveria levar o seu copo.

Estes foram os principais pontos identificados na entrevista feita aos gestores, e também na observação realizada durante as visitas às instalações dos restaurantes que mantêm uma produção própria.

A universidade não adota nenhum tipo de sistema de custeio, e as informações são controladas por sistemas independentes, como o sistema de requisições de materiais, e por planilhas. Até então não é prática da instituição acompanhar seus custos, principalmente no que se referem aos RUs.

Com coleta de dados e observação realizada foi possível constatar que a instituição ainda não possui uma organização suficiente para o sistema ABC. Dessa forma, para conhecer os custos médios de cada refeição foi utilizado a princípio o sistema por absorção, que apesar de ser uma metodologia tradicional, para Martins (2010), o custeio por absorção se caracteriza pela apropriação de todos os custos das funções de fabricação, administração e vendas de todos os bens e serviços produzidos, sejam eles direto ou indiretos, fixos ou variáveis, ou seja, os custos do ciclo operacional interno são apropriados aos portadores finais dos custos.

Com o método foi possível identificar o custo da refeição servida no RU, assim como o volume total de recursos despendidos nessa atividade. Desse modo, não verifica-se nenhum prejuízo com o método por absorção em termos de rateios dos custos, já que se trata de apenas um produto, nesse caso a refeição. Porém, o método é limitado já que não permite a identificação dos custos por atividades ou processos, e conseqüentemente não proporciona a visualização de gargalos ou pontos de melhorias.

A indicação é que a Instituição realize os esforços necessários para a implementação do Sistema de Custeio ABC, que possui algumas vantagens em relação ao método por absorção, dentre elas, Andrade et al. (2010) destacam: as informações gerenciais mais fidedignas; menor necessidade de arbitrariedade dos rateios; atende aos Princípios Fundamentais de Contabilidade por ser similar ao custeio por absorção; obriga a implantação, permanência e revisão de controles internos; proporciona melhor visualização dos fluxos dos processos; identifica, de forma mais transparente, onde estão consumindo mais recursos; identifica o custo de cada atividade em relação aos custos totais da entidade; a possibilidade de identificação de atividades com custos altos e que não agregam valor ao produto, bem como atividades que podem ser otimizadas e reduzir custos.

Segundo Martins (2010), a adoção da metodologia de custeio ABC requer uma cautelosa análise do sistema de controle interno da entidade, pois, sem este procedimento que contemple funções e atividades bem definidas, e fluxo dos processos, torna-se inviável a aplicação do ABC de forma eficiente e eficaz. Acrescenta Andrade (2010) que o sistema de custeio ABC demanda um alto nível de controles internos a serem implantados e avaliados; necessidade de revisão constante; leva em consideração muitos dados; informações são de difícil extração; necessidade de reorganização da empresa antes de sua implantação; necessidade de formulação de procedimentos padrões.

Nessa perspectiva, sugere-se a implementação de controles mais eficientes nos Restaurantes Universitários, que possam organizar e separar os custos para a devida implantação do sistema ABC, para tanto recomenda-se o modelo abaixo:

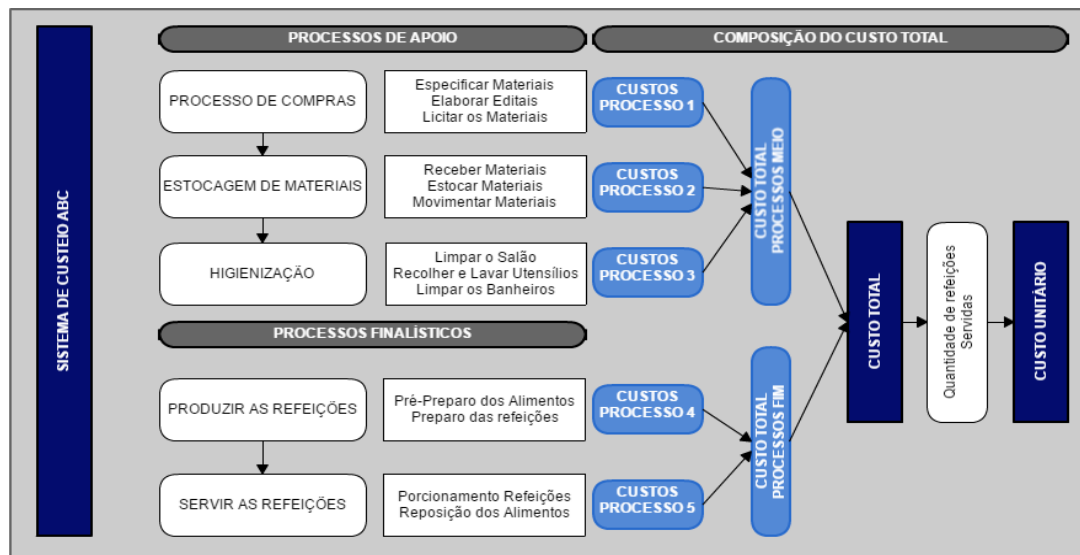


Figura 3 - Fluxo do Custeio ABC para o Restaurante Universitário. Fonte: Elaborado pelos autores.

Portanto, além da organização das atividades e seus controles para a adoção do sistema de custeio ABC, conforme proposta na Figura 3, recomenda-se ainda que: os contratos de dedetização contemplem os M² a serem dedetizados separados por setor, de forma a facilitar a identificação desse custo para o RU; instalação de um medidor fixo nos prédios dos Rus para identificar a energia elétrica consumida pelos mesmos de forma mais precisa; implantação de um sistema de controle de receitas, por meio da GRU cobrança, para tornar mais clara a arrecadação e melhorar o controle; adotar um sistema de controle de saída de congelados dos freezers; elaborar um plano de manutenção e substituição dos equipamentos, para evitar altos consumos de energia elétrica e; adotar medidas para redução de desperdícios de comidas junto aos usuários.

Outra análise relevante que pode ser feita é a comparação do custo de manter a produção própria e a de terceirizar, já que com esse último modelo poderia a instituição despender maiores esforços em suas atividades fim que é o ensino, pesquisa e extensão. Ainda poderia eliminar problemas como a demora na manutenção de equipamentos, melhora na compra de gêneros alimentícios, e também evitar que parte do processo seja terceirizado, mas sem possibilidades de gestão direta, e a outra mantida com pessoal efetivo, dificultando a comunicação e o fluxo das atividades.

7 CONCLUSÃO

O desenvolvimento da presente pesquisa proporcionou a identificação e evidenciação dos principais enigmas encontrados na gestão dos Restaurantes Universitários, que estão muito além dos problemas orçamentários e financeiros que as universidades estão enfrentando.

As dificuldades encontradas na gestão dos Restaurantes Universitários estão associadas às ferramentas de gestão e gestão dos processos. Entre elas está o controle dos custos e melhor gestão dos aportes de recursos nesse setor, o que impacta as informações estratégicas e a gestão orçamentária como um todo na Universidade.

A falta de preparo dos gestores setoriais e também da não importância dada às necessidades das ferramentas de gestão de custos, é um dos percussores das complexidades encontradas no levantamento dos custos das atividades. Dessa forma, a realidade financeira e contábil, principalmente no que se refere à unidade analisada, é complexa e obscura devido a completa falta de mecanismos para apuração dos custos por atividades.

Existe a percepção dos dirigentes da universidade acerca da importância da gestão de custos para o processo decisório da instituição, além da necessidade premente da adoção de um sistema de custeio eficiente, para que possam tomar as decisões sobre a melhor aplicação dos recursos com base em indicadores claros e concisos dos custos de cada setor e atividade.

O estudo mostra a importância de se conhecer todos os processos desenvolvidos dentro de um setor e quais os seus custos, de forma a proporcionar uma melhor gestão desses processos, permitindo identificar em quais atividades é possível a otimização, em quais processos existem distorções, gargalos e se é possível enxugá-los e obter ganhos efetivos em termos de eliminação de retrabalhos e custos.

A recomendação do sistema de custeio ABC para o controle de custos do Restaurante Universitário se dá pela importância desse sistema, em virtude das informações gerenciais que auxiliam no processo decisório, como a identificação pormenorizada dos custos das atividades, que proporcionam aos gestores atribuírem responsabilidades aos responsáveis pelas mesmas, o

acompanhamento e correções devidas nos processos internos da entidade, ao mesmo tempo em que possibilita a implantação e/ou aperfeiçoamento dos controles internos da entidade.

A obtenção de custos detalhados pode permitir aos gestores análise e estudos aprofundados sobre a manutenção de atividades meios ou a terceirização das mesmas, o que seria mais vantajoso ou que proporcionaria um melhor custo/benefício para a universidade, no que tange a gestão dos Restaurantes Universitários.

A pesquisa contribuiu com a literatura, apontando questões específicas da gestão de custos em universidades, que carecem de maior profundidade e número de estudos. Contribui também no âmbito gerencial, ao identificar os gargalos nos processos, que limitam a implantação e utilização do Sistema de Custeio ABC como ferramenta de gestão em Instituições Públicas de Ensino Superior, mais especificamente em um restaurante universitário. A limitação do estudo está em analisar apenas um setor de uma universidade pública, o que impossibilita generalizações. Sugere-se para futuras pesquisas a análise e comparação de mais de uma entidade e os seus sistemas de custos, de forma a obter um melhor aprofundamento do tema.

REFERÊNCIAS

ABBAS, Kátia. **Gestão de custos em organizações hospitalares**: 2001. 155 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

ABREU, A. L.; GUSKE, A. C.; GARCIA, R. L. Análise de Custos: Uma Comparação Entre duas Universidades Públicas do Sul do Brasil. In: *Convenção de Contabilidade*, 15, 2015, Rio Grande do Sul. **Anais...** Bento Gonçalves: 2015.

ANDIFES, Associação Nacional dos Dirigentes das Instituições Federais de Ensino Superior. Disponível em: <http://www.andifes.org.br/repasses-mec-para-universidades-federais-chegam-ao-menor-patamar-em-sete-anos/>. Acesso em: 11 ago. 2018.

ANDRADE, N. de A.; BATISTA, D. G.; SOUSA, C. B. **Vantagens e Desvantagens da Utilização do Sistema de Custeio ABC**. 2010. p. 1-14. Disponível em: <http://files.andreamorim.webnode.com/200000040-8791b888c0/ARTIGO%20CUSTEIO%20ABC.pdf>. Acesso em: 14/04/2017.

BACKER, Morton; JACOBSEN, Lyle E. **Contabilidade de custos: um enfoque de administração de empresas**. Rio de Janeiro: Mc Graw-Hill, 1974. 410p.

BONACIM, C. A. G.; ARAUJO, A. M. P. Gestão de custos aplicada a hospitais universitários públicos: a experiência do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da USP. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 903-931, 2010.

BOTELHO, Ernani Mendes. **Custeio baseado em atividades – ABC: uma aplicação em uma organização hospitalar universitária**. 2006. 349 f. Tese (Doutorado) - Universidade Federal de São Paulo, Faculdade de economia, administração e contabilidade, São Paulo.

BRASIL, **Lei. 8.666, de 21 de junho de 1993**. Dispõe sobre normas para licitações e contratos da administração pública.

BRASIL. **Lei nº 11.947 de 16 de junho de 2009**. Dispõe sobre o atendimento da alimentação escolar e do Programa Dinheiro Direto na Escola aos alunos da educação básica.

BRUNI, A. L. **Gestão de custos e formação de Preços**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2004. 551p.

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na HP 12C e Excel**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CHIAU, A. V.; PANUCCI-FILHO, L. Custos nas instituições federais de ensino superior: análise comparativa entre duas universidades federais do sul do Brasil. **Revista Iberoamericana sobre Calidad, Eficacia y Cambio em Educación**, v.12, n. 1, p. 55-71. Madri, 2014. Disponível em: < <https://repositorio.uam.es/handle/10486/661489> >. Acesso em: 10 ago. 2018.

COGAN, Samuel. **Activity Based Costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial**. São Paulo: Pioneira, 2000.129p.

COLOSSI, N.; CONSENTINO, A.; QUEIROZ, E. G. de. Mudanças no contexto do ensino superior no Brasil: uma tendência ao ensino colaborativo. **Revista FAE Business School**. v. 4. n.1, p.49-58, 2001.

CUNHA, Maria Isabel da. A QUALIDADE E ENSINO DE GRADUAÇÃO E O COMPLEXO EXERCÍCIO DE PROPOR INDICADORES: É POSSÍVEL OBTER AVANÇOS? **Avaliação: Revista da Avaliação da Educação Superior**, v. 19, n. 2, 2014.

DE SOUZA, Erica Xavier et al. Implantação de um Sistema de Custos no Setor Público: um Estudo de Caso em um Hospital de Ensino do Nordeste Brasileiro. **VIII SEGeT – Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia** – 2011.

DE SOUZA, Marcos Antônio et al. A gestão pública por resultados e avaliação de desempenho. In: **Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**. 2008.

DIAS, A. B.; SANTOS, V. A.; BEIRUTH, A. X. Consistência das estratégias de instituições de ensino superior: Um estudo baseado na percepção dos stakeholders utilizando-se do Balanced Scorecard. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, n. 10, v 4, 2016, 431-448.

LAUX, R. O; PERTSCHY, G. L. Gestão Universitária ou “Gestação” Universitária? Desafios Pendentes. In: Colóquio Internacional de gestão universitária, 14, 2014, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 2014.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2010. 388p.

PEREIRA, J. R. T.; SILVA, A. C. A importância da implantação de sistema de custo para a gestão do setor público. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 10, 2003. **Anais...** 2003.

PETER, M. DA G. A; PESSOA, M. N. M; PINHO, R. C. DE S; PETER, F. A. **Sistema de apuração de custos das universidades federais brasileiras: uma análise crítica**, 2003. Disponível em <http://portelas.s.unipampa.edu.br/cpecg/files/2011/08/sistema-apura%C3%A7%C3%A3o-de-custos-nas-ifes.pdf> Acesso em: 14.02.2017.

SANTOS, Welinton Vitor dos. **Sistema de informação de custos do Governo Federal: Modelo conceitual, solução tecnológica e gestão do sistema**. 2011.

SARAIVA, Luiz Alex Silva; DE SOUZA NUNES, Adriana. A efetividade de programas sociais de acesso à educação superior: o caso do ProUni. **Revista de Administração Pública**, v. 45, n. 4, p. 941-964, 2011.

SOUZA, Aurélio Aragão et al. A IMPORTÂNCIA DA ÉTICA PARA O PROFISSIONAL CONTÁBIL. **Cadernos de Graduação Ciências Humanas e Sociais, Aracaju**, v. 13, n. 14, p. 11-27, 2011.

STRUETT, Mirian Aparecida Micarelli. **Custeio baseado em atividades em laboratórios de análises clínicas**: estudo de caso em um hospital filantrópico. 2005. 166 f. Dissertação (Mestre em Administração) - Universidade Estadual de Maringá, Londrina.

UNESCO. 2013. Panorama e diagnóstico da oferta e qualidade da Educação Superior brasileira. **Projeto CNE/UNESCO 914BRZ1136**. Brasília: UNESCO/CRUB. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/index.php?option=com_docman&view=download&alias=13944-produto-1-senso-educ-superiorpdf&category_slug=setembro-2013pdf&Itemid=30192> Acesso em: 07 abr. 2017.

VIEIRA, Eusélia Paveglio. Iniciação a contabilidade de custos. **Apostila Contabilidade de Custos I Ijuí: Unijui**, v. 2, 2010.

ZONATTO, Vinicius Costa da Silva; CORDEIRO, Adilson; SCARPIN, Jorge Eduardo. Práticas de gestão de custos em uma instituição de ensino superior: uma análise a luz da teoria da agência. In: CONTECSI-International Conference on Information Systems and Technology Management. **Anais...** 2012. p. 1095-1112.