

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ECONOMIA**

GUSTAVO LEAL MARTINS

**ANÁLISE DO ATUAL SISTEMA DE CUSTOS NOS RESTAURANTES
UNIVERSITÁRIOS E ESTUDO DAS DIRETRIZES PARA SEU
APERFEIÇOAMENTO NA UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
(UFRGS)**

Porto Alegre

2018

GUSTAVO LEAL MARTINS

**ANÁLISE DO ATUAL SISTEMA DE CUSTOS NOS RESTAURANTES
UNIVERSITÁRIOS E ESTUDO DAS DIRETRIZES PARA SEU
APERFEIÇOAMENTO NA UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
(UFRGS)**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Economia da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Economia, modalidade profissional, área de concentração: Economia.

Orientador: Prof. Dr. Fabian Scholze Domingues

Porto Alegre

2018

CIP - Catalogação na Publicação

Martins, Gustavo Leal

Análise do atual sistema de custos nos restaurantes universitários e estudo das diretrizes para seu aperfeiçoamento na Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS) / Gustavo Leal Martins. -- 2018.

81 f.

Orientador: Fabian Scholze Domingues.

Dissertação (Mestrado) -- Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Ciências Econômicas, Programa de Pós-Graduação em Economia, Porto Alegre, BR-RS, 2018.

1. Custos. 2. Administração Pública. 3. Economia Pública. 4. Instituição de Ensino Superior. I. Domingues, Fabian Scholze, orient. II. Título.

GUSTAVO LEAL MARTINS

**ANÁLISE DO ATUAL SISTEMA DE CUSTOS NOS RESTAURANTES
UNIVERSITÁRIOS E ESTUDO DAS DIRETRIZES PARA SEU
APERFEIÇOAMENTO NA UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
(UFRGS)**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Economia da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Economia, modalidade profissional, área de concentração: Economia.

Aprovada em: Porto Alegre, 15 de maio de 2018.

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr. Fabian Scholze Domingues – Orientador

UFRGS

Prof. Dr. Hélio Henkin

UFRGS

Prof. Dr. Eugenio Lagemann

UFRGS

Prof. Dr. Cassio da Silva Calvete

UFRGS

“Tem cuidado com os custos pequenos! Uma pequena fenda afunda barcos grandes” – Benjamin Franklin

“Aquilo que não se pode medir, não se pode melhorar” – William Thomson

RESUMO

O presente trabalho analisou a conjuntura que nos deparamos para obtenção de dados nos sistemas de informação disponíveis que estimam o valor da refeição dos Restaurantes Universitários (RUs) da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Revendo a missão institucional de desenvolver educação superior com excelência e compromisso social, num período de agravamento da crise financeira, surgiu a necessidade de implantar as novas normas de contabilidade aplicada ao setor público, junto aos avanços tecnológicos na geração de dados computacionais para aferir o grau de eficiência e economicidade nas ações desenvolvidas pelos gestores públicos da Universidade. A metodologia utilizada foi a revisão literária que embasa as avaliações e análise da conjuntura dos RUs da UFRGS. Como resultado, identificamos a necessidade indispensável do aperfeiçoamento das diretrizes do sistema de informação de custos na UFRGS.

Palavras-chave: Custos. Administração Pública. Economia Pública. Instituição de Ensino Superior

Cód.JEL: A12; H21; H83; I23; M48

ABSTRACT

The present work analyzed the conjuncture that we face to obtain data in the available information systems that estimate the value of the meal served in University Restaurants (URs) of the Federal University of Rio Grande do Sul (UFRGS). Reviewing the institutional mission of developing college education with excellence and social commitment, in a period of worsening financial crisis, emerged the need to implement new rules of accounting applied to the public sector, along with technological advances in generation of computational data to assess the degree of efficiency and economy in actions developed by the public managers of the University. The methodology used was the review of the literature that bases the evaluations and analysis of the conjuncture of URs. As a result, we identified the indispensable need to improve the guidelines of the cost information system at UFRGS.

Keywords: Costs; Public Administration; Public Economy; College Education

Research Institutions

Code JEL: A12; H21; H83; I23; M48

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Ciclo de Políticas Públicas	16
Figura 2 - Estrutura básica de receitas e despesas da UFRGS.....	18
Figura 3 - Passo a Passo da Informação de Custos	28
Figura 4 - Modelo Sistêmico de Mensuração de Custos	30
Quadro 1 - Ferramentas para refinamento dos custos.....	31
Figura 5 - Diagrama de Insumo-Produto	38
Quadro 2 – Contratos de Manutenção Direta ou Indiretamente Vinculados com os Restaurantes Universitários	57
Quadro 3 – Contratos de Mão de Obra Direta ou Indiretamente Vinculados com os Restaurantes Universitários	64

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Média de refeições em números absolutos por tipos de usuário no ano 2015	44
Tabela 2 - Número de usuários por mês, ano de 2016	44
Tabela 3 - Síntese das despesas estimadas e reais do sistema de RUs (jan.2015 até set. 2016)	47
Tabela 4 - Contratos de serviços e manutenção (exercícios 2015 e 2016).....	47
Tabela 5 - Custos com pessoal dos RUs no ano de 2015	50
Tabela 6 - Custos com pessoal dos RUs no ano de 2016	51
Tabela 7 - Custos com pessoal da Divisão de Alimentação no ano de 2015	52
Tabela 8 - Custos com pessoal da Divisão de Alimentação no ano de 2016	53
Tabela 9 - Telefonia Restaurantes Universitários.....	55
Tabela 10 - Material de Consumo Imediato	69
Tabela 11 - Material estocado (2015 - 2016).....	70

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CAPES	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CEEE	Companhia Estadual de Energia Elétrica do Rio Grande do Sul
CPD/UFRGS	Centro de Processamento de Dados da UFRGS
CGU	Controladoria Geral da União
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CNPq	Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico
FAURGS	Fundação de Apoio da Universidade Federal do Rio Grande do Sul
FEENG	Fundação Empresa-Escola de Engenharia da UFRGS
GERTE	Gerência de Serviços Terceirizados
GRU	Guias de Recolhimento da União
IDC	Indicadores de Desempenho de Custos
IFRS	Instituto Federal do Rio Grande do Sul
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MEC	Ministério da Educação
MF	Ministério da Fazenda
NBC T	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica
NBC TSP	Norma Brasileira de Contabilidade no Setor Público
PDI	Plano de Desenvolvimento Institucional
PEC55	Proposta de Emenda Constitucional nº 55
PNAES	Programa Nacional de Assistência Estudantil
PRAE	Pró Reitoria de Assuntos Estudantis
PROGESP	Pró-Reitoria de Gestão de Pessoal
PROCOM /UFG	Serviço de Nutrição da Pró-Reitoria de Assuntos da Comunidade Universitária da Universidade Federal de Goiás
PROGESP	Pró-Reitoria de Gestão de Pessoal
PROPLAN	Pró-Reitoria de Planejamento e Administração
PRAE	Pró-Reitoria de Assistência Estudantil
RMAs	Registros de Movimentação de Almoxarifado
RCPGs	Relatórios Contábeis de Propósitos Geral das Entidades do Setor Público
RUs	Restaurantes Universitários

SAM/UFRGS	Sistema de Almoxarifado da UFRGS
SAP/UFRGS	Sistema de Patrimônio da UFRGS
SEI	Sistema Eletrônico de Informações
SCISP	Sistema de Informação de Custos no Setor Público
SERPRO	Serviço Federal de Processamento de Dados
SIADS	Sistema Integrado de Administração de Serviços
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SIAPE	Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos
SIC	Sistema de Informação de Custos
SIORG	Sistema de Organização e Inovação Institucional do Governo Federal
SPA	Sistema de Planejamento e Administração
SPIUnet	Sistema de Gerenciamento do Patrimônio Imobiliário de uso especial da União
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
SUINFRA	Superintendência de Infraestrutura Universidade Federal do Rio Grande do Sul
TG	Tesouro Gerencial
TCU	Tribunal de Contas da União
UGR	Unidade Gestora de Recursos
UFRGS	Universidade Federal do Rio Grande do Sul

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
2	POLÍTICAS PÚBLICAS PARA DESENVOLVER EDUCAÇÃO SUPERIOR COM EXCELÊNCIA E COMPROMISSO SOCIAL NUM PERÍODO AGRAVANTE DE CRISE FINANCEIRA	16
3	A NECESSIDADE OU OBRIGATORIEDADE DE CUMPRIR AS NORMAS EXISTENTES PARA MENSURAÇÃO DE UM PRODUTO OU FORNECIMENTO DE UM SERVIÇO DA UNIVERSIDADE	20
4	SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DANDO APOIO FUNDAMENTAL PARA DEFINIÇÕES ESTRATÉGICAS NA INSTITUIÇÃO	24
5	SISTEMAS DE INFORMAÇÃO DE DADOS ADEQUADO PARA MENSURAR CUSTOS	29
6	CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO: CUSTOS COMO IMPORTANTE FERRAMENTA PARA TOMADA DE DECISÕES DO GESTOR PÚBLICO	34
7	CASO PRÁTICO – RESTAURANTES UNIVERSITÁRIOS DA UFRGS	41
7.1	ESTIMAÇÃO DO NÚMERO MÉDIO DE USUÁRIOS (N)	43
7.2.	ESTIMAÇÃO DA DESPESA TOTAL (JANEIRO DE 2017 E SETEMBRO DE 2016)	45
7.2.1	Mão-de-obra direta de servidores da UFRGS nos RUS e na divisão de alimentação (DAL)	49
7.2.2	Energia elétrica e água	54
7.2.3	Telefone	54
7.2.4	Contratos de mão-de-obra e manutenção	56
7.3	MATERIAIS DE PRODUÇÃO – REGISTRADOS NO SISTEMA DE ALMOXARIFADO - SAM	69
7.4	MATERIAIS DE CONSUMO DIRETO – SISTEMA DE ALMOXARIFADO – SAM	69
7.5	SUGESTÕES e RECOMENDAÇÕES	70
8	CONCLUSÃO	73
	REFERÊNCIAS	76
	BIBLIOGRAFIA CONSULTA	81

1 INTRODUÇÃO

“Depois de uma manhã inteira de aulas, que tal matar a fome com delícias como a misteriosa Torta Preguiçosa, a famosa Massa Primavera e a não menos desejada Torta a Jato? E o melhor: tudo isso por apenas R\$ 1,30!”
UFRGS – Pró-Reitoria de Graduação – Guia do Calouro

A Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS) manteve, por mais de 22 anos, os preços da refeição nos seus restaurantes universitários, os quais vigoraram até setembro de 2017, conforme Portaria UFRGS nº 3117 de 12 de julho de 1995.

Um possível motivo foi apresentado no *Jornal da Universidade* em junho de 2006:

[...] por interesse político das administrações, que entendem que a alimentação é um dos principais itens da manutenção dos estudantes, especialmente os de baixa renda. [...] A Pró-Reitoria de Planejamento (PROPLAN) aloca recursos para subsidiar o valor dessas refeições com verba da própria instituição, num esforço para manter esse item importante da assistência estudantil. (NOVO SISTEMA..., 2017).

Justificável esse posicionamento da Reitoria ao fazer uma conexão com a explicação técnica do Serviço de Nutrição da Pró-Reitoria de Assuntos da Comunidade Universitária (PROCOM) da Universidade Federal de Goiás (UFG) sobre a alimentação para os estudantes:

Uma alimentação saudável garante todos os nutrientes necessários ao adequado desempenho físico e mental. Assim, qualquer indivíduo saudável, que tenha suas necessidades nutricionais atendidas é capaz de desenvolver atividades que demandam esforço e concentração de forma apropriada. (UFG, 2016)

Contudo, a crise financeira no país atinge a administração pública desde 2014, agravando-se com a aprovação da Proposta de Emenda Constitucional nº 55 (PEC55), que limita o teto dos gastos públicos. A educação passará a obedecer ao limite desta emenda Constitucional a partir deste ano, 2018. A preocupação com a situação da nova realidade orçamentária foi apresentada à comunidade acadêmica através de artigo publicado no *Jornal da Universidade*, em novembro 2016, quando foi elaborado um prognóstico do impacto da PEC 55 na Universidade, para os próximos anos:

Se há menos recursos, teremos um esforço de racionalização que vai prejudicar a Universidade. Vai ser necessário, provavelmente, cortar as principais despesas de custeio. [...] Então, já temos três anos sucessivos de expectativa de redução de orçamento de custeio e capital. Ou seja, já estamos partindo de uma base baixa. E se a partir daqui essa contenção só irá crescer em termos nominais (com base no IPCA), o resultado será uma situação de muita restrição. [...] Consideramos, portanto, o congelamento proposto na PEC uma medida muito rígida, porque tende a reduzir progressiva e cumulativamente as disponibilidades orçamentárias de custeio e de capital para Universidade. - Professor Dr. Hélio Henkin, Pró-reitor de Planejamento e Administração (PROPLAN).

As universidades federais oferecem a oportunidade de uma formação de altíssima qualidade financiada com recursos públicos. Além disso, as atividades de pesquisa e extensão dependem em grande proporção desses mesmos recursos. Contingenciamentos e restrições significam perdas de oportunidades de formação e chances reduzidas de desenvolvimento científico e tecnológico, impactando diretamente sobre a maneira como se dá a relação entre universidade e sociedade. – Professor Dr. Rui Vicente Oppermann, Reitor da UFRGS. (PROGNÓSTICO..., 2016).

Além dos percalços percebidos pela alta gestão da Universidade, os órgãos de fiscalização passaram a cobrar, dos gestores citados, que comprovem o retorno de suas ações. O Tribunal de Contas da União (TCU) solicita, desde 2015, que a UFRGS explique melhor o quadro de informações sobre custo de produtos e serviços presente no *Relatório de Gestão - Exercício de 2014*, um quesito ainda a ser respondido e recobrado anualmente até a presente data. Concomitantemente, a Controladoria Geral da União (CGU), no *Relatório de Auditoria Anual de Contas - Exercício de 2015* orientou que a Universidade cumprisse adequadamente sua **missão institucional**. Para tanto, será necessário que no caso específico dos Restaurantes Universitários (RUs) a UFRGS:

ii) apure o custo por refeição produzida nos restaurantes universitários e cobre dos servidores que os frequentam o referido valor, de forma a descaracterizar a ocorrência de subsídio nas refeições comercializadas pelos restaurantes universitários. (CGU, 2015).

Revendo o Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI 2016-2026), percebemos que a **missão da UFRGS** é “desenvolver educação superior com excelência e compromisso social, formando indivíduos, gerando conhecimento filosófico, científico, artístico e tecnológico, capazes de promover transformações na sociedade” e sua visão até 2026 é “ser uma Universidade reconhecida pela sociedade como de excelência em todas as áreas de conhecimento em âmbito nacional e internacional”.

Analisando a conjuntura pela qual passa a Universidade e, considerando que a UFRGS mantinha a mesma tabela de preço dos RUs desde 1995, não é difícil concluir

que esta equação não fecha. Uma crise financeira nacional que se agrava desde 2014, afetando toda a estrutura da Universidade, a PEC do Teto dos Gastos Públicos e a cobrança dos órgãos fiscalizadores de informações gerenciais de custos e diretrizes de planejamento da gestão e a readequação nos seus atos e fatos, implicam a busca de soluções que passam por estudos gerenciais, financeiros e de custos.

Como equalizar todas estas demandas?

Uma das possíveis soluções para atender essas demandas é aferir os custos incorridos pela administração pública e adotar critérios de avaliação e mensuração da eficiência e eficácia da qualidade do gasto público baseados em seus custos, para obter informações sobre a realidade da instituição, desde a entrada dos recursos até os produtos e serviços entregues à sociedade.

Esta possibilidade de solução está embasada em normatização, tecnologia computacional, contabilidade e estrutura organizacional da autarquia, incluindo, os funcionários “de linha” e da alta gestão. Pontos que consideramos básicos, obtidos na experiência profissional como servidores da Universidade, foram examinados, através do estudo que fizemos intitulado *Estimativa do Custo de Produção do Sistema de Restaurantes Universitários da UFRGS (2015 – 2016)*, requisitado pelo Pró-Reitor, da Pró-Reitoria de Planejamento e Administração (PROPLAN). Este estudo tinha como objetivo compreender a situação dos RUs da UFRGS frente aos seus custos e, assim, também, atender a demanda da CGU já referida. Este trabalho proporcionou efeitos práticos como consta nos artigos divulgados para comunidade acadêmica e para sociedade gaúcha:

NOVO SISTEMA DE ACESSO E PRODUÇÃO É IMPLANTADO NOS RUs. [...] a Pró-Reitoria de Assuntos Estudantis (PRAE) junto com a Pró-Reitoria de Planejamento e Administração (PROPLAN) desenvolveu um estudo para calcular o preço de custo de uma refeição dos RUs e assim saber quanto cobrar de servidores, terceirizados e visitantes. (NOVO SISTEMA..., 2017, p. 3).

UFRGS COMEÇA IMPLANTAÇÃO DE PAGAMENTO POR BOLETO EM RUs. Mudanças em restaurantes universitários se iniciam no início do segundo período letivo, com previsão de aplicação progressiva nas unidades (UFRGS COMEÇA..., 2017).

VALOR DO RU DA UFRGS SUBIRÁ MAIS DE 400% PARA SERVIDORES E TERCEIRIZADOS. Valor subirá de R\$ 1,75 para R\$ 9,10; Estudantes seguirão pagando R\$ 1,30 por refeição (VALOR..., 2017).

Os apontamentos dos órgãos fiscalizadores, a constante atualização das instruções normativas, a crise financeira que obriga o contingenciamento dos gastos públicos e a experiência profissional no trabalho prestado para a PROPLAN sobre custos dos restaurantes da UFRGS justificam o tema escolhido para esta dissertação de mestrado do Curso de Mestrado Profissional em Economia.

O objetivo deste trabalho consiste em analisar a conjuntura que nos deparamos para obtenção de dados nos sistemas de informação disponíveis para estimar o valor da refeição dos RUs da UFRGS. Tendo como missão institucional desenvolver educação superior com excelência e compromisso social, num período de agravamento da crise financeira, reforça-se a necessidade e/ou obrigatoriedade de cumprir as normas existentes para mensuração de custos de um produto ou o fornecimento de um serviço prestado pelo poder público, que será possível com as mudanças das normas de contabilidade aplicada ao setor público, ligado aos avanços tecnológicos na geração de dados computacionais. Essas mudanças fundamentam os apontamentos incisivos dos órgãos fiscalizadores para obtenção de dados confiáveis do sistema de RUs da UFRGS acerca dos seus insumos e da sua gestão, para aferir o grau de eficiência e economicidade nas ações desenvolvidas pelos gestores públicos da Universidade. Dessa forma, esperamos demonstrar a necessidade urgente de aperfeiçoar as diretrizes de sistema de custos na Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

O aperfeiçoamento do sistema de informação de custos – cuja análise dos RUs se constitui como um projeto piloto – permitirá auxiliar a alta gestão da Universidade na obtenção tempestiva das informações de custos de toda a estrutura da UFRGS, em seus diferentes níveis de granularidade, como unidades acadêmicas e institutos. Tal sistema pode, no longo prazo, chegar do valor por curso ofertado até a estrutura mais peculiar e minuciosa de informações que forem de interesse dos gestores, permitindo determinar custos unitários dos diferentes “produtos” da Universidade, além das refeições, como custo por aluno de graduação, de custo de despesas compulsórias como consumo de água, energia elétrica e outros, custo de aluno de pós-graduação, custo dos projetos de pesquisa, atividades de extensão, auxílio estudantil, da refeição oferecida nos restaurantes universitários, etc.

A metodologia adotada foi à revisão da literatura, referente à Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), legislações pertinentes, sistemas de informação, sistema de apropriação de custos voltado à área educacional pública.

Esta revisão foi acompanhada por um levantamento de dados do sistema dos restaurantes universitários da UFRGS, possível de dar suporte às avaliações, e análise da conjuntura dos RUs da UFRGS cujos dados foram obtidos através do estudo quantitativo e aplicado previamente que fizemos referente à *Estimativa do Custo de Produção do Sistema de Restaurantes Universitários da UFRGS (2015 – 2016)*.

Este trabalho possui, além desta introdução, seis capítulos, que procuram apresentar diversos aspectos da problemática dos custos e como elas repercutem no funcionamento da instituição:

- a) políticas públicas para desenvolver educação superior com excelência e compromisso social num período agravante de crise financeira;
- b) a necessidade ou obrigatoriedade de cumprir as normas existentes para mensuração de custos de um produto ou o fornecimento de um serviço da Universidade;
- c) mensuração de custos como apoio fundamental para definições estratégicas na instituição;
- d) sistemas de informação de dados computacionais adequados para mensurar custos;
- e) a atualização da contabilidade pública aplicada ao setor público, importante ferramenta para tomada de decisões do gestor público para custo planejado na economia;
- f) apresentação do Caso Prático dos RUs da UFRGS.

Logo, com o objetivo de demonstrar que a mensuração de custos seria uma ferramenta extremamente necessária para a tomada de decisões dos gestores públicos, o qual será apresentado em cada um dos capítulos.

2 POLÍTICAS PÚBLICAS PARA DESENVOLVER EDUCAÇÃO SUPERIOR COM EXCELÊNCIA E COMPROMISSO SOCIAL NUM PERÍODO AGRAVANTE DE CRISE FINANCEIRA

Neste capítulo iremos apresentar a relevância do tema custos para os gestores públicos ao analisar o custo-benefício das políticas públicas com o propósito de melhorar o bem-estar da sociedade, um vez que, para este objetivo se concretizar, depende do equilíbrio entre os recursos disponíveis para financiar os gastos e a aplicabilidade dos mesmos, para atingir os planos traçados pelo governo. Com isso, iremos fazer uma conexão desse contexto das políticas públicas com a realidade que encontramos na UFRGS diante de sua missão e visão traçada em um período de crise financeira.

Vivendo um grave período de crise financeira, o qual obriga uma análise mais minuciosa do custo-benefício sobre as políticas públicas, traçadas na Universidade com base na missão de desenvolver educação superior com excelência e compromisso social em uma estrutura complexa que é UFRGS.

Todas as ações, metas e planos traçados pelo governo com intuito de alcançar o bem-estar da sociedade e o interesse público definem políticas públicas (CALDAS et al. 2008). A formulação dessas foi apresentada graficamente por Secchi (2013) através do ciclo das políticas públicas¹, conforme Figura 1.



Fonte: Secchi (2013, p.43).

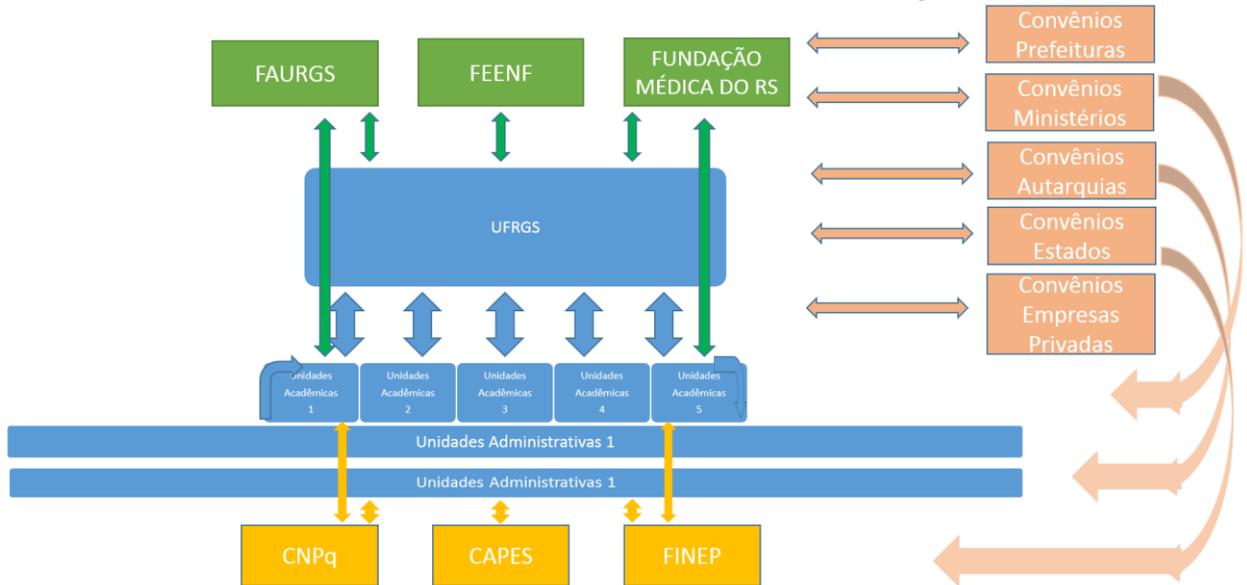
¹ Giambiagi e Além (2016, p.14) salientam que o governo intercede na economia quando há bens situados entre os bens privados e os bens públicos, os chamados “semi-públicos” ou “meritórios”. Estes bens são explorados pelo setor privado, mas por gerarem altos benefícios sociais e externalidades positivas o setor público passa a produzir total ou parcialmente esses bens, por exemplo, serviços de educação.

O conjunto de procedimentos, baseados na economia do bem-estar, guiam os gestores para as decisões a serem tomadas, referente às despesas públicas fazendo a análise de “custo-benefício” como destacada por Rosen e Gayer (2015). Nesta mesma linha, Frank e Bernanke (2012, p.8) afirmam que: “[...] a sociedade deverá praticar uma ação se, e somente se, o benefício extra de realizar aquela ação for pelo menos tão grande quanto o custo extra.”

Antes cabe definir, para os fins desse trabalho, o que é custo. Segundo Martins (2006, p.25), custo é o “[...] gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços [...]”. Essa definição se relaciona com a precisão de se saber o quanto de recursos econômicos é necessário para a elaboração de um produto ou o fornecimento de um serviço.

Como podemos demonstrar na Figura 2, as diferentes possibilidades de receitas e despesas da Universidade, mostrando no círculo cinza as unidades que obtém seus recursos primordialmente do Tesouro Nacional (fontes 100 e 120). Contudo, além dessas fontes de receita, a Universidade trabalha a execução orçamentária de seus projetos com as fundações de apoio, notadamente Fundação de Apoio da Universidade Federal do Rio Grande do SUL (FAURGS), Fundação Empresa-Escola de Engenharia da UFRGS (FEENG), Fundação Médica do Rio Grande do Sul. Adicionalmente, diversos projetos contam com convênios e execução descentralizada, importante fato gerador de receitas, mas que não aparecem mediante consultas simples à execução orçamentária da Universidade. Finalmente, a Universidade também conta com apoio direto e indireto das agências de pesquisa, como Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq) e a Financiadora de Estudos e Projetos (FINEP), que financiam programas de pós-graduação ou pesquisadores, de modo que, importantes fontes de receita não aparecem nos relatórios simples de execução orçamentária do governo federal, adicionando dificuldades a um sistema de apropriação de custos. Cumpre destacar que essa complexidade da estrutura de custos é particularmente acentuada na UFRGS, que possui longa e importante tradição de pesquisa, com uma grande variedade de fontes de receita extra orçamentárias.

Figura 2 - Estrutura básica de receitas e despesas da UFRGS



Fonte: Domingues e Martins (2016).

Dada à complexidade da execução orçamentária da UFRGS, optou-se por estudar a estrutura de custos de uma unidade que executasse somente recursos oriundos diretamente do Tesouro, pois os dados estariam completos para análise e apresentação da proposta do sistema de informação de custos. A unidade que foi utilizada como referência foram os Restaurantes Universitários (RUs) da UFRGS.

Mesmo assim, existe uma grande preocupação da vinculação da receita com as despesas nos RUs. Uma vez que tivemos dificuldades de obter os dados que demonstrassem o controle de planejamento dentro da UFRGS quanto aos recursos previstos para serem alocados nos RUs, e também uma quantificação prévia de refeições a serem servidas com a política de atendimento de refeições servidas na UFRGS, dado que a política da UFRGS quanto ao atendimento dos RUs é de caráter universal aos seus alunos. Salientamos que nesse ponto não entraremos no mérito, que no passado os servidores também eram subsidiados, ressaltando que, atualmente, os mesmos não são mais. Mas, a preocupação que ainda recai refere-se ao subsídio do valor da refeição no valor de R\$ 1,30 aos alunos que não estão cadastrados como beneficiários no Programa Nacional de Assistência Estudantil (PNAES), como apontou a CGU:

i) apure o custo por refeição e a quantidade de refeições destinadas aos beneficiários do PNAES, e aplique tais variáveis para calcular o montante de recursos financeiros do Programa a ser alocado nos restaurantes universitários, de modo que tais recursos atendam, exclusivamente, àqueles beneficiários. (CGU, 2015).

Há um desequilíbrio nos recursos financeiros na instituição prejudicando os atendimentos das demais políticas públicas como “desenvolver educação superior com excelência e compromisso social”, ainda mais num período de grave crise financeira. Situação enfatizada por Mauss (2008), que, com a crise financeira, há a urgência do poder público ter instrumentos adequados que torne viável a análise de custos, dessa forma evitaria cortes lineares e indiscriminados de verbas orçamentárias, também evitaria a realização de gastos supérfluos e excessivos, conseqüentemente, não prejudicaria a qualidade dos serviços essenciais.

3 A NECESSIDADE OU OBRIGATORIEDADE DE CUMPRIR AS NORMAS EXISTENTES PARA MENSURAÇÃO DE UM PRODUTO OU FORNECIMENTO DE UM SERVIÇO DA UNIVERSIDADE

Neste capítulo, apresentamos a trajetória da regulamentação da apropriação de custos na administração pública, que existe desde 1964 e vem sendo enfatizada em outras legislações subsequentes, mas que não são totalmente cumpridas. Conseqüentemente, o TCU estabeleceu providências urgentíssimas para que a administração pública se remodelasse, adequando-se às normas vigentes, pois, alegava-se que não existiam condições estruturais para registrar os atos e fatos administrativos com o foco em custos.

A regulamentação sobre a apropriação dos custos na administração pública, tem seu marco legal promulgado em 1964, pela Lei 4.320/1964, no seu Art. 85 prevê que “Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem a determinação dos custos dos serviços [...]” e no Art. 99 que “Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos [...]”. Com a promulgação dessa lei, passou-se a buscar uma melhor qualidade na gestão pública, no tocante à aplicação do gasto público.

Surgiram também outras normas que corroboram a intenção da Lei 4.320/1964 e dão maior eficácia à sua aplicação, tais como o Decreto lei nº 200/1967 art.79 “A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão. ” e o Decreto nº 93.872/1986, em seu Art.137, que prevê que “A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados de gestão.”. Ainda, no mesmo artigo, o § 1º descreve quais são os trâmites da apuração do custo e o § 2º quais as penalidades das unidades administrativas pela falta de informações de custos.

Não sendo suficiente, criou-se a Lei Complementar nº 101/2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, e prevê, no § 3º, do Art. 50, que a “Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. ”.

Portanto, conforme a legislação citada, os atos e fatos da gestão governamental devem ocorrer com base nas normas jurídicas, agindo de acordo com

os princípios administrativos definidos pelo art. 37 da CF/88 que relata que “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União [...] obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...]” com o único objetivo: o bem comum da coletividade administrada (SANTOS,2015). Cabe ressaltar que o não cumprimento é considerado crime, conforme a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 intitulada como a Lei de Improbidade Administrativa.

Diante disso, o Tribunal de Contas da União (TCU), no Acórdão nº1.078/2004, manifestou e determinou a adoção de providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistemas de custos que permita, entre outras, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira dos responsáveis. Para atender essa determinação foi criada uma Comissão Interministerial², através da Portaria Interministerial nº 945/2005 cujo objetivo era “[...]elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistema de Custos na Administração Pública Federal.”.

Como uma das atividades da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, é aprimorar sistemas de informações, que permitam realizar a contabilização dos atos e fatos de gestão e gerar informações gerenciais, e, conseqüentemente atender a demanda do TCU, a mesma ficou com a incumbência de produzir a versão inicial do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal em parceria com o Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO) em meados de 2009. Foi utilizado para tanto, as teses de doutorado de Nelson Machado³ e de Victor Branco de Holanda⁴, ambas de fundamental importância para a concepção e implantação do SIC do Governo Federal.

Concomitantemente, o Ministério da Fazenda (MF) publicou a Portaria MF nº 184/2008 que:

² Comissão Interministerial composta pela Secretaria de Orçamento Federal, Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos, Secretaria de Gestão, Secretaria de Recursos Humanos, Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional e Controladoria-Geral da União.

³ Tese de doutorado de Nelson Machado, "Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento e à contabilidade governamental".

⁴ Tese de doutorado de Victor Branco de Holanda, "Controladoria Governamental no contexto do governo eletrônico: uma modelagem utilizando o enfoque sistêmico e a pesquisa-ação na Coordenadoria de Controle Interno da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. (Brasil, 2008)

A STN, como responsável por essas diretrizes aplicadas no setor, e o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), esse com algumas atribuições como a fiscalização do exercício da profissão contábil e editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional. Logo, ambos STN e CFC trabalharam conjuntamente para essa confluência⁵. Esse conselho editou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC T 16 ou NBCTSP) em novembro 2008, e editou a Resolução CFC nº 1.366/2011 – aprovando a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público, em 2011.

Diante disso, a legislação da área de custos teve ainda mais respaldo com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC T 16 ou NBCTSP), com seus atributos de relevância, oportunidade, fidedignidade, comparabilidade, granularidade, utilidade, especificidade, adaptabilidade e valor social, que oportunizaram a readequação dos meios tradicionalmente utilizados para se obter informações do setor público, e com a NBC T 16.11, sendo obrigatória em todas as entidades do setor público, que tem como objetivo:

[...] mensurar, registrar e evidenciar os custos; apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhor desempenho dessas; apoiar a tomada de decisão em processos de produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço; apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados; apoiar programas de controle de custos e de melhoria da qualidade do gasto. (CFC,2011).

Apesar de toda a legislação desenvolvida para a área de custos do setor público, não encontramos a aplicação de mensuração de custos conforme as normas apresentadas acima no sistema de RUs da UFRGS no período 2015-2016 e mesmo no momento atual, quando escrevo essas linhas no início de 2018.

⁵ Salientando que até aquele período não existia um conjunto de normas com bases científicas, diferenciando a Ciência Contábil da legislação vigente, restrito para os profissionais de contabilidade atuantes no setor público.

Existem sistemas de informação de dados para fazer esta leitura, desenvolvidos pela própria Universidade, mas os dados não são armazenados, e não estão integrados de modo a alimentarem o sistema de informação de custos do governo federal, em atividade desde 2011. Já a contabilização dos atos e fatos da gestão na instituição para mensuração de custos não evoluiu internamente na instituição, indo de encontro a urgência e obrigatoriedade de se adotar NBC T16.11, que também existe desde 2011. Ainda não há centro de custos claros na organização e a sua constituição se faz urgente para esta “nova” realidade de gestão.

Portanto, já existem condições de começar a mensurar custos na Universidade conforme as normatizações, conseqüentemente, não seria uma situação de necessidade o cumprimento das mesmas, e sim uma obrigatoriedade.

4 SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DANDO APOIO FUNDAMENTAL PARA DEFINIÇÕES ESTRATÉGICAS NA INSTITUIÇÃO

Neste capítulo, veremos como a definição estratégica da instituição, neste caso, a UFRGS, é determinante para o êxito da efetividade do gasto público. Essa definição estratégica está bem amparada com uma das fundamentais ferramentas de governança: o Sistema de Informação de Custos no Setor Público (SCISP). Através de informações obtidas por este sistema é possível para a alta gestão obter informações adequadas e tempestivas para realizar a missão institucional que logrará excelentes frutos a serem colhidos. O novo formato, ainda incipiente na Universidade, e que foi constatado no estudo prévio feito nos RUs, da escolha dos objetos de custos da UFRGS, utiliza os dois primeiros quesitos propostos pela STN como reflexão.

Machado e Holanda (2010, p.792), mentores da concepção e implantação do SIC, consideram que “[...] a introdução de uma nova abordagem de gestão pública que prioriza a mensuração de custos, integra uma das etapas essenciais para a transformação do setor público lograr eficiência no uso de recursos públicos já escassos. ”. Os administradores do setor público necessitam de um conjunto de informações gerenciais para cumprir com eficiência, eficácia e efetividade as políticas públicas. Logo, fica evidenciado que a utilização de informações sobre os custos pelas organizações públicas é relevante para o desenvolvimento da gestão e aprimoramento da qualidade do gasto público. Como está ressaltado no Manual de Mensuração de Custos (BRASIL, 2015, p.13) que a mensuração dos custos no setor público tem por objetivo primordial subsidiar decisões governamentais e organizacionais que conduzam à alocação mais eficiente do gasto público.

Nesta mesma linha, a Câmara Técnica da Qualidade do Gasto Público já tinha documentado em set/2008 o seguinte:

[...] a avaliação da qualidade do gasto abrange um extenso conjunto de verificações que pode contemplar tanto os aspectos estratégicos da organização quanto os operacionais. Os aspectos estratégicos dizem respeito às escolhas realizadas pela organização⁶. Evidentemente, as definições estratégicas são as principais responsáveis pela efetividade do gasto. **Uma organização pública pode ser muito eficiente e realizar suas**

⁶Exemplificando os aspectos estratégicos como a definição de sua área de atuação, sua missão, seus propósitos, os clientes a serem atendidos, quais de suas necessidades serão atendidas a estrutura organizacional constituída para execução das tarefas, a cultura organizacional, os produtos a serem oferecidos aos cidadãos, dentre outras.

atividades com baixos custos e alta qualidade, mas será ineficaz se estiver tratando do problema errado, se fizer escolhas estratégicas inadequadas para a solução de problemas e atendimento à sociedade.

– Câmara Técnica da Qualidade do Gasto Público, coordenada pela SOF/MPOG (Manual de Mensuração de Custos (Brasil, 2015, p.8).

Essa preocupação, apontada acima, foi minimizada com a normatização da definição de governança no setor público⁷ compreender os mecanismos de liderança, estratégia e controle posto em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, como consta no Art.2, Inciso IX da Instrução Normativa Conjunta nº 01, de 10 de maio de 2016 da Controladoria Geral da União e Ministério do Planejamento que, conseqüentemente, aglutinou custos como instrumento de governança.

Ressaltando que as decisões estratégicas e os resultados obtidos com o auxílio das ferramentas de custos, como foi exemplificado na palestra de Vogado (2017) possibilitam:

[...] nas decisões estratégica descontinuar ou criar processos e atividades; apoiar a tomada de decisão; redimensionar a força de trabalho; adotar o custo da oportunidade de comprar ou alugar, produzir ou terceirizar; definir taxas e tarifas; planejamento baseado em consumo; custo realizado versus custo projetado e avaliação de desempenho; e conseqüentemente, os resultados fornecidos para os gestores com o uso de custos no setor público serão uma melhor avaliação pelos órgãos centrais; melhor alocação de pessoal; eliminar desperdício; comparabilidade; definir centros de responsabilidade; transparência e qualidade do gasto; melhor avaliação de políticas públicas; melhor definição de prioridades; contingenciamento com base em critérios; planejamento e orçamento; e governança da instituição. (Vogado, 2017)

Oportuno mencionar a preocupação do Ministério da Educação (MEC) em querer melhorar as decisões estratégicas, que em 2014 criou um Grupo de Trabalho para discutir o método que deveria ser utilizado para implantação do sistema de custos no seu ministério. Solicitou orientações com o estudioso Nelson Machado de como proceder. Ele sugeriu duas questões fundamentais, que deveriam ser respondidas antes de começar a elaboração do sistema de custos: “[...] quais são os objetivos dos custos da unidade e quais serviços foram e/ou serão entregues para a sociedade?”, atualmente, as orientações do STN solicitam o apoio e envolvimento da alta administração para refletir na escolha dos seus objetos de custos com os seguintes questionamentos:

⁷ **Governança no setor público:** compreende essencialmente os **mecanismos** de liderança, estratégia e controle **postos em prática** para **avaliar, direcionar e monitorar** a atuação da **gestão** com vistas à condução de políticas públicas e a prestação de serviços de interesse da sociedade.

- ✓ O que medir? Por que medir? Como medir?
- ✓ Como estão as fontes de dados do órgão? (sistemas de informação de dados do Governo Federal e, se for o caso, da instituição de dados para mensurar custos)
- ✓ Qual o escopo que será medido? (amplitude e priorização dos objetos)
- ✓ É viável sua mensuração?
- ✓ O que o órgão espera atingir com a informação de custos? (meta)
- ✓ Qual o plano de implementação? (disseminação, capacitação, unidade piloto?)
- ✓ Como será a divulgação e uso da informação de custos?

Além disso, cabe salientar a orientação do Conselho Federal de Contabilidade na NBC T 16.11 sobre a implantação de custos que:

[...] o processo de implantação do SICSP deve ser sistemático e gradual e levar em consideração os objetivos organizacionais pretendidos, os processos decisórios que usarão as informações de custos segmentados por seus diferentes grupos de usuários, bem como os critérios de transparência e controle social. (CFC, 2011).

Trazendo esse contexto do sistema informação de custos fornecendo apoio fundamental para definições estratégicas na instituição para nossa realidade que foram os RUs da UFRGS, observou-se que a administração teria que rever o seu ponto de vista sobre esse tema. Vamos concentrar a atenção nas duas primeiras perguntas que podem imediatamente ser respondidas do STN.

O que medir? Por que medir? Como medir?

A administração demonstrou que assimilou custos como ferramenta de gestão, porque em dois momentos, distintos, vieram solicitações dos órgãos de fiscalização, tanto do TCU como da CGU, como mencionado na introdução deste trabalho, sendo que o apontamento da CGU deflagrou a necessidade de fazer um estudo sobre mensurar custos dos RU. Da mesma forma fez o TCU questionamentos a serem respondidos no Relatório de Gestão da Universidade, ainda pendente de esclarecimentos. Logo, justifique-se a proposta deste trabalho no sentido de dar aporte à alta gestão Universitária para diretrizes de implantação do sistema de informação de custos, para a obtenção tempestiva das informações de custos.

Como estão as fontes de dados do órgão?

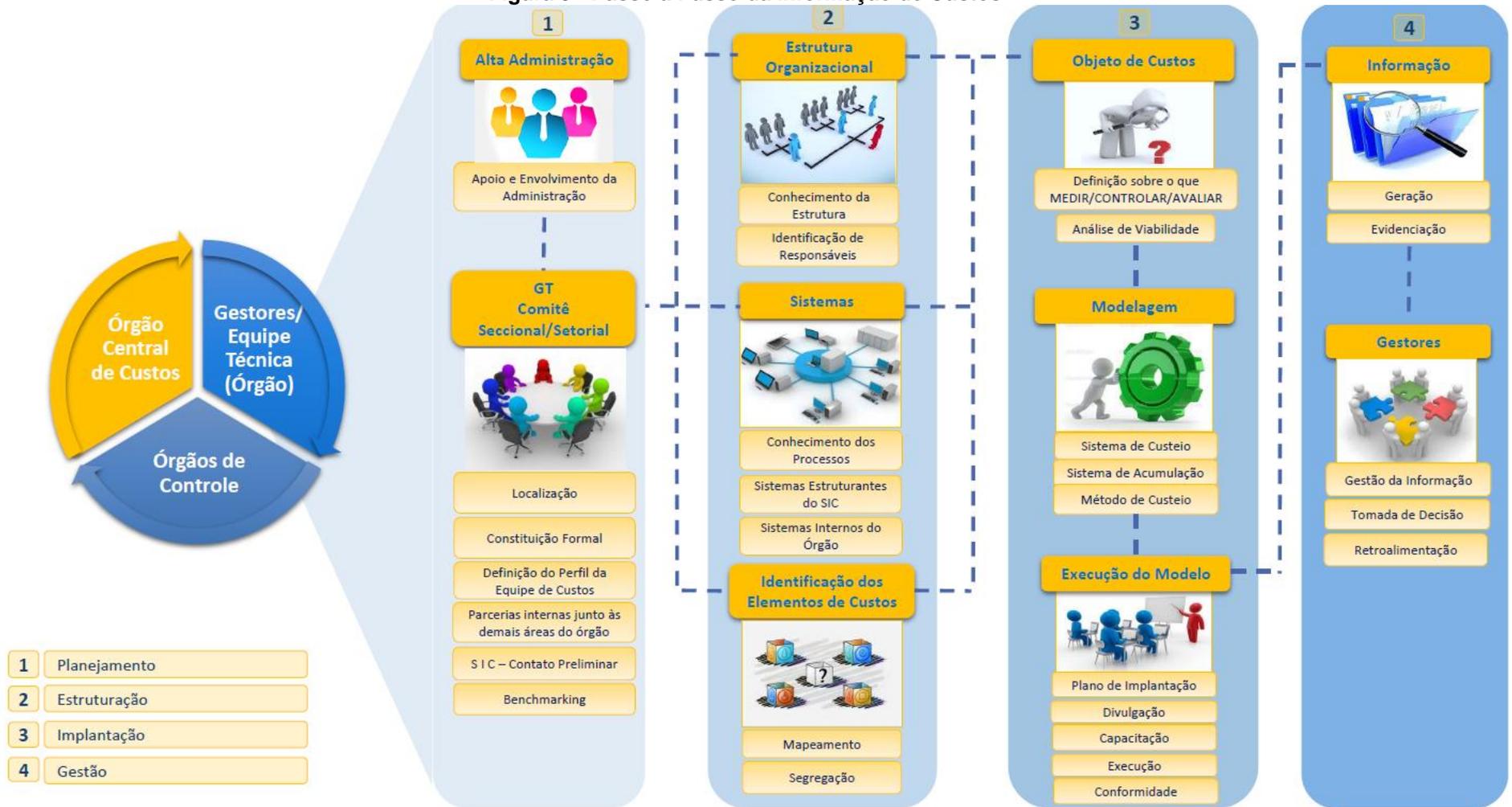
Atualmente a Universidade utiliza diversas fontes para obtenção dos dados de custos. Existem os sistemas do governo federal, especialmente o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), que permite a obtenção de

dados de execução financeira, assim como existem os sistemas desenvolvidos pela própria universidade, como o Sistema de Almoxarifado (SAM/UFRGS), o Sistema de Patrimônio (SAP/UFRGS) e o Sistema de Planejamento e Administração (SPA/UFRGS – “Sist. PROPLAN”), que não estão interligados entre si, nem com os sistemas do governo federal.

Situações que acabam também refletindo diretamente na contabilidade que também está num processo de mudanças devido à convergência para as normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público que também terá um capítulo aparte.

Diante disso, a questão da barreira cultural, resistência a inovações e a falta de comprometimento não se apresenta como problema localizado no sistema de RUs, mas em todas as estruturas da Universidade. Tem que haver um o trabalho em equipe, pois cada unidade da UFRGS precisa ter sua participação, uma vez que, embora pareçam homogêneas, existe uma série de particularidades em cada Unidade Gestora de Recursos (UGR). E ainda, segundo o que se pôde depreender da pesquisa feita até o momento, uma definição errada pode levar a uma alocação errônea dos dados, o que acarretará em um viés na mensuração dos custos da Universidade. Essa união de todas as unidades e da reitoria para obter respostas claras sobre os questionamentos do Nelson Machado e a equipe do STN que atualmente não está sendo possível diante das limitações encontradas. Cabe destacar e apresentar um organograma do panorama geral (Figura 3) sugerido pela STN dos passos a serem dados para uma implantação do Sistema de Informação de Custos (SIC).

Figura 3 - Passo a Passo da Informação de Custos



Fonte: Vogado (2017).

5 SISTEMAS DE INFORMAÇÃO DE DADOS ADEQUADO PARA MENSURAR CUSTOS

Observaremos neste capítulo que existe a possibilidade de obtermos mensuração de custos com o auxílio do arcabouço tecnológico, o qual atende pontualmente as legislações da área que possibilita o detalhamento das informações nas unidades, de modo a aperfeiçoar a gestão, auxiliando os gestores na realização das definições estratégicas dos seus órgãos para ter êxito da efetividade do gasto público.

O arcabouço tecnológico do governo federal está embasado nos seus sistemas estruturantes¹, “[...] os quais tem a finalidade de fornecer suporte tecnológico à operacionalização das atividades administrativas do Governo Federal.” (Albuquerque et al, 2013, p.430).

Até 2011, como já foi mencionado, não existia no Governo Federal uma estrutura de informações de dados que pudesse auxiliar para a mensuração de custos. Com objetivo de atender esta demanda foi concretizada com o trabalho conjunto da STN com a SERPRO, a criação do Sistema de Informação de Custos – SIC, que tratava-se de um sistema à parte para geração de relatórios de custos. Mas, em 2015 com a reformulação do sistema de relatórios gerenciais o SIAFI GERENCIAL, esse ampliado a sua gama de possibilidades de relatórios gerenciais, e também incorporando o SIC tornou-se o Tesouro Gerencial (TG).

Destaca-se que o TG na cadeia de sistemas do Governo Federal, elaborados pela SERPRO para governança, trabalha como sistema finalístico, oportunizando o cruzamento de todas as informações de dados, como físicos e financeiro obtidos através dos demais sistemas estruturantes. Além disso, todo o conteúdo obtido na cadeia sistemas do Governo Federal, ele trabalha com todas as informações em dois módulos um que extrai dados gerenciais e o outro. O Sistema de Informação de Custos (SIC). Ambos visam fornecer bases analíticas de comparação entre serviços prestados entre as instituições com características semelhantes, bem como

¹ Os principais sistemas estruturadores existentes no Governo Federal, para essa área, são os seguintes: Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento – (SIOP); Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais – (SIASG); Sistema de Cadastramento Unificado de Fornecedores – (SICAF); Sistema de Gestão de Pessoal (SIGEPE); Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – (SIAFI) o, Sistemas de Informações Organizacionais da Administração Pública Federal (SIORG), Sistema Integrado de Administração de Serviços (SIADS), Tesouro Gerencial (TG) todos desenvolvidos pelo Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO).

constituem base sólida e confiável para a análise da execução orçamentária e para o processo de elaboração da proposta orçamentária, também dos registros contábeis referente dos atos e fatos administrativos. Também, existe a possibilidade de exportar os dados via INFRASIC para os sistemas internos das unidades para o aprofundamento das informações locais.

Convém ressaltar que todos os sistemas do governo federal estão de qualquer forma interligados diretamente ou indiretamente com o Tesouro Gerencial, como podemos observar com na Figura 4. O Modelo Sistêmico de Mensuração de Custos, também conhecido como o SIC, utiliza-se da extração de dados dos sistemas estruturantes da Administração Pública Federal, tal como Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (SIAPE), SIAFI, Sistema de Gerenciamento do Patrimônio Imobiliário de uso especial da União (SPIUnet), Sistema de Organização e Inovação Institucional do Governo Federal (SIORG), Sistema Integrado de Administração de Serviços (SIADS) para a geração de informações.



Fonte: Vogado (2014).

É preciso enfatizar que os critérios adotados pela UFRGS precisam estar conforme as normatizações, orientações do STN e as normas contábeis vigentes, para poder usufruir das diversas ferramentas de refinamento dos custos² disponibilizado no Tesouro Gerencial, conforme demonstração no Quadro 1.

² Pode-se resumir cada um desses “conjuntos” de informação da seguinte maneira: (a) PLANO ORÇAMENTÁRIO (PO): Constitui uma identificação orçamentária de ação que tem por finalidade permitir que tanto a elaboração do orçamento quanto o acompanhamento físico e financeiro da execução ocorram num nível mais detalhado do que o subtítulo da ação; (b) PLANO INTERNO (PI): Instrumento de planejamento e de acompanhamento da ação programada, usado como forma de

Quadro 1 - Ferramentas para refinamento dos custos

Ferramentas	Sistema	Fases
Plano Orçamentário – PO	SIOP	Planejamento
Plano Interno – PI	SIAFI	Detalhamento do Crédito Orçamentário
Unidade Gestora Responsável – UGR	SIAFI	Detalhamento do Crédito Orçamentário
Detalhamento de Custos – DETACUSTO	SIAFI / CPR	Liquidação / Variações Patrimoniais

Fonte: Vogado (2014)

Para o trabalho realizado no sistema de RUs utilizaram-se os dados no Tesouro Gerencial e os sistemas de Almojarifado (SAM), de Patrimônio (SAP) e Sistema Planejamento e Administração (SPA conhecido como Sist. PROPLAN) de administração financeira, os três últimos foram desenvolvidos e são mantidos pelo Centro de Processamento de Dados (CPD/UFRGS). Cabe mencionar que os sistemas desenvolvidos pelo CPD não compartilham dados entre si, tampouco, com os sistemas da SERPRO, gerando assim, um retrabalho de alimentação dos dados em mais de um sistema de processamento dos mesmos, o que provoca perda de confiabilidade, fidedignidade e tempestividade das informações obtidas.

Entre as principais dificuldades encontradas na obtenção dos dados nos Restaurantes Universitários, destacamos:

- a) falta de interligação entre os sistemas de movimentação financeira e de almojarifado, SIAF e SAM, respectivamente. O grau de confiabilidade dos dados obtidos pelo Sistema de Materiais de Almojarifado – SAM referente ao consumo dos RUs é baixo, pois se observou ao longo do estudo registros (aproximadamente 5,60% do valor total), que não tiveram como destino final os RUs;
- b) os dados normalmente não são tempestivos, existe um “gap” devido à estrutura do processo burocrático, e também pela inclusão dos dados, a operacionalização dos mesmos, em locais diferentes e, principalmente, com

detalhamento de um projeto/atividade, de uso exclusivo de cada órgão; (c) UNIDADE GESTORA RESPONSÁVEL (UGR): É a unidade administrativa da estrutura estatutária ou regimental dos órgãos ou entidades do Governo Federal cujo titular responde pela autorização dos gastos, bem como pelo planejamento e acompanhamento das ações de programa de trabalho expresso no Orçamento Geral da União; (d) DETACUSTO (Detalhamento de Custo): Principal ferramenta de detalhamento de custos do SIC, que tem por finalidade permitir a alocação de custos, no Contas a Pagar e Receber (CPR) do SIAFI, em um nível mais detalhado. Além disso, possibilidade de detalhamento dos centros de custos no Novo CPR ou de agregação para posterior detalhamento em InfraSIC (sistemas internos da unidade).

diferença significativa nos períodos do lançamento no sistema da UFRGS e os dados armazenados nos sistemas do Governo Federal;

- c) os dados informados nos sistemas do Governo Federal são apenas os estritamente obrigatórios, não utilizando os demais campos disponíveis que dariam suporte nos relatórios gerenciais. O descaso no preenchimento dos mesmos, gerando informações errôneas nos relatórios do sistema do Tesouro Gerencial por falta de dados na ocasião do lançamento ou preenchimento equivocado;
- d) nos lançamentos apresentados nos últimos dias do ano, devido ao encerramento do exercício, as informações são preenchidas diretamente no sistema do Governo Federal e não alimentadas nos sistemas da UFRGS, fazendo com que a movimentação total do exercício do PROPLAN da UFRGS e os dados cadastrados nos sistemas do Governo Federal não sejam iguais;
- e) como a Universidade não utiliza a opção de centro de custos no sistema do Governo Federal, a instituição criou no SIAFI uma Unidade de Gestão Executora para movimentação do estoque dos RUs à parte da estrutura da UFRGS. A operacionalidade dentro da UFRGS, os processos burocráticos, a entrada de dados em diversos sistemas, sem utilização dos sistemas em sua capacidade máxima. Utilização do sistema oficial do Governo Federal, uma vez que, os órgãos fiscalizadores baseiam-se nestes dados informados para fazer suas auditorias, e, dessa forma, a UFRGS também poderia extrair e alimentar os sistemas internos com o INFRASIC, para outras análises gerenciais, que seriam a proposta da União. Importante ressaltar que a estrutura básica já está pronta. Assim, poderiam ser evitados a perda de dados e o retrabalho, aproveitando-se as mesmas informações que os órgãos fiscalizadores e a melhor análise voltada para a contabilidade gerencial e de custos;
- f) falta de inventários dos bens patrimoniais atualizados, não sendo possível obter os registros da redução do valor dos bens pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência, isto é, depreciação dos bens. Salientamos que a doutrina, quando trata da taxa de depreciação no setor público, menciona:

A definição das taxas a serem utilizadas no registro da depreciação está intrinsecamente relacionada com a estimativa da vida útil dos bens. [...] a taxa de depreciação consiste em um percentual que será aplicado ao valor depreciável para o registro de seu desgaste mensal. Nessa linha, é importante que seja editada norma local para definição das taxas, uma relação que contenha a estimativa da vida útil do ativo imobilizado. (BARBOSA, 2013, p.168).

Embora exista sistema de dados para mensurar custos, tal como o já referido SIC, o sistema de informação de dados, por si só, não é suficiente para a obtenção de informações de qualidade sobre custos na administração pública. Quantificar custos não se faz apenas através de *softwares*, mas, antes, requer a reorganização de toda a estrutura administrativa. Para tanto, deve-se rever a operacionalização dos dados conforme estabelece as normatizações legais e técnicas, como ferramenta de instrumento de governança para alcançar a eficácia no uso de recursos públicos.

Desse modo, o Tesouro Gerencial é o sistema mais satisfatório para obter informações para mensuração de custos nos dias atuais, além de estar em constantes atualizações. Atendendo pontualmente as legislações e que possibilitando o aprofundamento das suas informações via INFRASIC nos sistemas internos das unidades, mas com tudo isso ainda a UFRGS está incipiente nos dados operacionais para o aperfeiçoamento da gestão. necessidade o cumprimento das mesmas, e sim uma obrigatoriedade. Pois, existem diversos pontos que precisam ser revistos e organizados para atingir os objetivos do levantamento de custos, segundo a metodologia contábil vigente.

6 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO: CUSTOS COMO IMPORTANTE FERRAMENTA PARA TOMADA DE DECISÕES DO GESTOR PÚBLICO

Constataremos neste capítulo que as mudanças ocorridas devido à convergência para as normas internacionais de contabilidade aplicada no setor público, ressaltam que a informação contábil torna-se cada vez mais necessária para o planejamento econômico, como subentende-se na NBC TSP, que trata da Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público, apresentado nos Relatórios Contábeis de Propósitos Geral das Entidades do Setor Público (RCPGs). Seus dados amparam os gestores para tomada de decisões, principalmente, do custo real para análise do custo da oportunidade, tornando mais robusto o levantamento com a NBC T 16.11, que trata, exclusivamente, do Sistema de Informação de Custos. Desse modo, essa norma traz os elementos essenciais para sua formação, e sua implantação dará suporte que com os dados de mensuração de custos possibilitará a análise posterior como, por exemplo, com os Indicadores de Desempenho de Custos (IDC). No entanto, com estas mudanças, ainda existem desafios que o governo enfrenta no processo de mensuração de custos. Desafios esses que são mínimos perto do que se encontrou na análise do sistema de RUs, os quais serão examinados, detalhadamente no capítulo 7 relacionado ao estudo que fizemos da Estimativa do Custo de Produção do Sistema de Restaurantes Universitários da UFRGS (2015 – 2016).

Souza e Clemente (2007) destacam que as informações de custos contábeis são essenciais como ferramenta de dados para análise de custo planejado na economia. Com base nessa declaração, podemos reforçar sua essencialidade, vinculando as instruções que colaboraram para tornar realidade as mudanças na contabilidade aplicadas ao setor público, com enfoque internacional, a qual trouxe à NBC TSP a estrutura conceitual, a indispensabilidade ao citar os Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPGs), que fundamentam os processos decisórios, a prestação de contas e a responsabilidade (*accountability*), tais como:

- a) se a entidade prestou seus serviços à sociedade de maneira eficiente e eficaz;

- b) quais são os recursos atualmente disponíveis para gastos futuros, e até que ponto há restrições ou condições para a utilização dos mesmos;
- c) a extensão na qual tem mudado a carga tributária, que recai sobre os contribuintes, em períodos futuros para pagar por serviços correntes;
- d) se a capacidade da entidade para prestar serviços melhorou ou piorou, em comparação com exercícios anteriores.

Mas, frisa, com muita propriedade, que a ausência de tempestividade pode tornar a informação menos útil.

Outra inovação na contabilidade, que visa delinear as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: foi incluída uma normativa que trata, exclusivamente, da questão de custo, a NBC T 16.11. Sobre ela, o Manual de Mensuração de Custos (Brasil, 2015) esclarece que, para encontrar o valor do sacrifício econômico, ou o custo, deve-se utilizar um Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP), que deve estar apoiado em três elementos essenciais, redigidas na NBCT 16.11:

- a) sistema de acumulação¹: forma como os valores de custos são acumulados respeitando o fluxo físico-operacional do processo produtivo. Esse pode ocorrer de duas maneiras: por ordem de serviço ou produção, e de forma contínua;
- b) sistema de custeio²: modelo de mensuração da informação de custo podem ser custeados os diversos agentes de acumulação de acordo com diferentes unidades de medida, dependendo das necessidades dos tomadores de decisões;

¹ Sistemas de acumulação de custos no setor público ocorrem: a) Por ordem de serviço ou produção é o sistema de acumulação que compreende especificações predeterminadas do serviço ou produto demandado, com tempo de duração limitado. As ordens são mais adequadas para tratamento dos custos de investimentos e de projetos específicos, por exemplo, as obras e benfeitorias; b) De forma contínua é o sistema de acumulação que compreende demandas de caráter continuado e são acumuladas ao longo do tempo (NBCT 16.11).

² Sistema de custeio pode ser utilizado nas seguintes unidades de medida: a) Custos reais ou os custos históricos apurados a posteriori e que realmente foram incorridos; b) Custo estimado é o custo projetado para subsidiar o processo de elaboração dos orçamentos da entidade para determinado período; pode basear-se em simples estimativa ou utilizar a ferramenta do custo padrão; c) Custo padrão (standard) é o custo ideal de produção de determinado produto/serviço. (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13); d) Custo corrente Valores em dinheiro ou equivalentes em dinheiro que teriam de ser pagos se o ativo, ou ativos, equivalentes fossem adquiridos presentemente.

- c) método de custeio³: método de apropriação de custos e está associado ao processo de identificação e associação do custo ao objeto de custo, que está subdividido em:
- custeio direto: é o custeio que aloca todos os custos fixos e variáveis diretamente a todos os objetos de custos sem qualquer tipo de rateio ou apropriação;
 - custeio variável: que apropria aos produtos ou serviços apenas os custos variáveis e considera os custos fixos como despesas do período;
 - custeio por absorção: que consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos e serviços, isto é, debitar ao custo dos produtos todos os custos da área de fabricação sejam esses custos definidos, como custos diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, de estrutura ou operacionais;
 - custeio baseado em atividades: também chamado de ABC (Activity Based Costing), os recursos são atribuídos a cada atividade; em seguida, as atividades são atribuídas a objetos de custo com base no seu uso. O custo baseado em atividades reconhece os relacionamentos de causa dos responsáveis pelos custos das atividades. Também ameniza as distorções provocadas pelo uso do rateio usado na tradicional lógica de absorção dos custos;
 - custeio por atividade: considera que todas as atividades desenvolvidas pelas entidades são geradoras de custos e consomem recursos. Procura estabelecer a relação entre atividades e os objetos de custos por meio de direcionadores de custos que determinam quanto de cada atividade é consumida por eles.
 - custeio pleno que consiste na apropriação dos custos de produção e das despesas aos produtos e serviços.

Desses elementos essenciais, a orientação da equipe STN e Ministério da Fazenda, no Manual de Mensuração de Custos (Brasil, 2015), que o modelo

³A escolha do método deve estar apoiada na disponibilidade de informações e no volume de recursos necessários para obtenção das informações ou dados. As entidades podem adotar mais de uma metodologia de custeamento, dependendo das características dos objetos de custeio.

conceitual do sistema de informações de custos adotado na Administração Pública Federal é fundamentado nos seguintes elementos:

- a) sistema de acumulação de custos por processo⁴;
- b) sistema de custeio histórico⁵;
- c) método de custeio com predominância do direto, com rateio de alguns custos indiretos⁶.

Então, tem-se toda a estrutura de Sistema de Custos montada, com um conjunto de informações dos elementos de custos que compõe material para o gestor tomar suas decisões. Com isso, há a necessidade de utilizar Indicadores de Desempenho de Custos (IDC)⁷ para fazer a análise da gestão, os quais foram apresentados no Manual de Auditoria Operacional do TCU (TCU, 2010):

- a) economicidade⁸;
- b) eficiência⁹;
- c) efetividade¹⁰;

⁴Os serviços públicos estão mais próximos de uma lógica de continuidade, logo, o sistema de acumulação de custos mais adequado é o por processo. O sistema de acumulação “por ordem” se aplica nos casos de projetos, pois estes têm um prazo definido.

⁵Machado e Holanda (2010) observaram que, com o custo histórico, há integração entre os sistemas de custo, de orçamento e de contabilidade. Além disso, o sistema de custos deve fornecer as informações dos reais custos incorridos em um período.

⁶Nelson Machado e Victor Branco de Holanda afirmam que o método direto foi o escolhido para o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC). Este método tem vantagens como não conter qualquer tipo de rateio, o que facilita a avaliação da gestão pública, além da facilidade com o uso do sistema orçamentário, relação custo-benefício da informação favorável, pois é de baixo custo para treinamento, implementação e melhor acompanhamento do desempenho das políticas públicas, sem as intermináveis discussões a respeito dos custos gerais transferidos.

⁷Algumas das características dos indicadores de desempenho podem ser resumidas em: a) os indicadores representam o estado ideal ou desejável daquilo que se examina e sua utilidade depende da qualidade da fase de planejamento (definição de metas); b) previsões subestimadas podem apresentar conclusões distorcidas sobre o resultado da análise; c) os indicadores baseados nos relatórios de custos são parte complementar ao processo de tomada de decisões, e não devem ser analisados isoladamente; d) os sistemas de informação (SIC e sistemas internos do órgão) devem possuir fontes de dados adequadas e confiáveis; e) os indicadores são quantitativos, produzidos em atenção à tempestividade, objetividade, clareza e simplicidade na geração de informações.

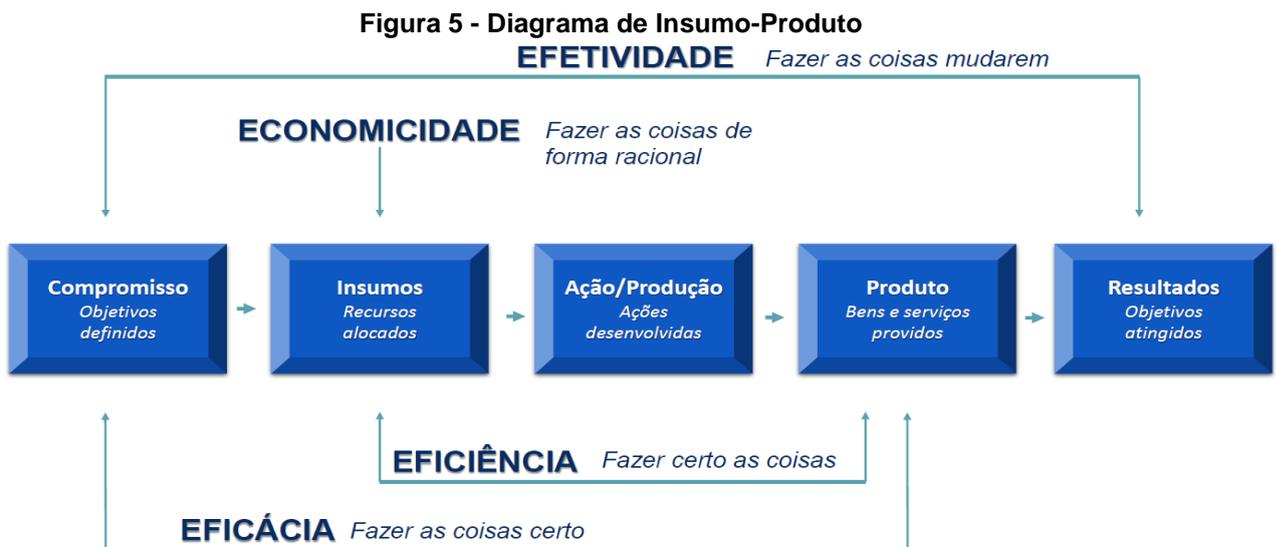
⁸Economicidade é a minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade. Refere-se à capacidade de uma instituição gerir adequadamente os recursos financeiros colocados à sua disposição.

⁹Eficiência: definida como a relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados para produzi-los, em um determinado período de tempo, mantidos os padrões de qualidade.

¹⁰Efetividade: diz respeito ao alcance dos resultados pretendidos, a médio e longo prazo. Refere-se à relação entre os resultados de uma intervenção ou programa, em termos de efeitos sobre a população alvo (impactos observados), e os objetivos pretendidos (impactos esperados), traduzidos pelos objetivos finalísticos da intervenção. Trata-se de verificar a ocorrência de mudanças na população-alvo que se poderia razoavelmente atribuir às ações do programa avaliado.

d) eficácia¹¹.

O diagrama intitulado Diagrama de insumo-produto, conforme TCU, no Manual de Auditoria Operacional, Figura 5, sintetiza as principais dimensões do desempenho e sua relação com as etapas do processo produtivo no setor público.



Fonte: TCU (2010)

Porém, antes do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade do setor público, a Lei nº 4.320/64, propiciava interpretações na contabilidade governamental para um enfoque mais voltado ao orçamento, acarretando prejuízo na evidenciação dos aspectos patrimoniais, gerando dificuldade de implantar o sistema de custos, uma vez que, não existia compreensão de como encontrar, alocar e entender os dados contábeis de encontro ao custo. Todavia, deve-se advertir que a contabilidade, por ser uma ciência, deve ater-se aos seus princípios, como o princípio da competência¹² para o registro dos atos e fatos contábeis¹³, este

¹¹Eficácia: é definida como o grau de alcance das metas programadas (bens e serviços) em um determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados, ou seja, a capacidade de prover bens ou serviços de acordo com o estabelecido no planejamento das ações.

¹²Princípio de competência: tem os valores contabilizados dentro do mês que ocorreu o fato Gerador, a data da realização, não importando quando vou pagar ou receber, mas sim quando foi realizado o ato.

¹³Registro dos fatos que afetam o patrimônio público segundo o regime de competência: as variações patrimoniais aumentativas (VPA) e as variações patrimoniais diminutivas (VPD) registram as transações que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido, devendo ser reconhecidas nos períodos

contexto explicativo na STN, no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e esta dificuldade elencada no manual de mensuração de custos (Brasil, 2015), está entre os três desafios que o governo enfrenta no processo de mensuração dos custos:

- a) dificuldade de utilizar informações do sistema orçamentário;
- b) regime orçamentário diverso do regime contábil¹⁴;
- c) o processo de alocação dos custos¹⁵.

Além dessas dificuldades destacadas, no próprio manual de mensuração de custos, cabe citar o destaque que consta na NBCT 16.11:

Os serviços públicos possuem características peculiares, tais como: universalidade e obrigação de fornecimento, encaradas na maioria das vezes como direito social, em muitas situações, têm apenas o estado como fornecedor do serviço (monopólio do Estado). O serviço público fornecido sem contrapartida ou por custo irrisório diretamente cobrado ao beneficiário tem (em sua grande maioria) o orçamento como principal fonte de alocação de recursos. (CFC, 2011)

Além dessas situações, nos deparamos com outras dificuldades na contabilidade que foram encontradas para calcular o custo unitário médio das refeições por mês ou por exercício nos RUs, e podemos destacar os seguintes fatores:

- a) encontraram-se despesas de exercícios anteriores não registradas, inadequadas/impróprias ao período que ocorreu realmente o fato;

a que se referem, segundo seu fato gerador, sejam elas dependentes ou independentes da execução orçamentária (Brasil, 2016).

¹⁴Os custos na Administração Pública são representados tanto por fatos resultantes, como independentes da execução orçamentária. Isso torna mais complexa a mensuração dos custos dos serviços públicos, pois necessita de ajustes na informação gerada pelo Sistema de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI. Nesse sentido, para a mensuração dos custos, a despesa liquidada é a mais próxima do conceito de gasto. Com isso, a despesa orçamentária liquidada se tornou o ponto de partida para a construção do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC). Esses gastos serão custos quando forem relativos ao consumo de bens ou serviços utilizados no exercício corrente e investimentos quando beneficiarem exercícios futuros. Os investimentos se transformam em custos nos exercícios subsequentes, quando do seu consumo (por exemplo, na depreciação dos bens móveis). Assim, nem toda despesa liquidada pode ser considerada custo, sendo necessários os ajustes para encontrar a informação de custos que se aproxime ao regime de competência. Conforme o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, os ajustes contábeis devem ser realizados em duas etapas: a) ajuste inicial, que consiste na identificação e carregamento de informações, baseadas em registros contábeis que trazem a informação orçamentária e não orçamentária, realizando ajustes por meio de acréscimos ou exclusões de dados, conforme modelo teórico de ajustes, voltados à contabilidade de custos aplicada ao setor público; b) exclusão de informações aderentes ao regime de competência.

¹⁵Esse problema decorre da existência dos denominados custos comuns, ou seja, custos que guardam uma relação com mais de um objeto de custo. Em algumas situações específicas, como é o caso dos denominados custos conjuntos, não existe um critério de alocação que possa ser considerado plenamente defensável. Para atender a esse desafio, o sistema deve ser versátil e permitir o uso de diversos critérios de alocação.

- b) a apropriação contábil da despesa em mês diferente do período que ocorreu os atos e fatos, isto é, procedimentos adotados que descumprem os princípios contábeis da oportunidade e da competência;
- c) a resistência de alguns, em sair da zona de conforto, do conhecimento do passado, com o choque nas mudanças na contabilidade aplicada ao setor público, muito evidente esta barreira cultural, criando situações e estruturas que não se enquadram de forma correta técnica e operacionalmente na situação atual para fazer os registros, para poder adotar os padrões que eram feitos no passado dos atos e fatos administrativos;
- d) devem ser registrados todos os atos e fatos administrativos, mas além de serem lançados muito após o fato ter ocorrido, nem todos foram registrados, ferindo completamente o princípio da oportunidade e da competência;
- e) como já foi citado o reflexo dos dados operacionais desvirtuados que acabam prejudicam profundamente a análise da contabilidade gerencial de custos;
- f) existe campo para contabilização por centro de custos no SIAFI, mas a UFRGS não tem como utilizar, por não ter inicializado um modelagem de uma estrutura de centro de custos interna, como nos deparamos, com os RUs, estão normalmente integrados na estrutura da Pró Reitoria de Assuntos Estudantis (PRAE) que além dos RUs, as casas dos estudantes, a parte administrativa da PRAE, sem mencionar que a maioria dos contratos vinculados estão contabilizados em outras locais como Superintendência de Infraestrutura Universidade Federal do Rio Grande do Sul (SUINFRA) e PROPLAN.

Diante disso, esses atos e fatos administrativos distorcem a apropriação contábil em termos de exercício e distorcem a apuração do mesmo os quais dificultaram para determinar a metodologia no estudo *Estimativa do Custo de Produção do Sistema de Restaurantes Universitários da UFRGS (2015 – 2016)*. Uma vez, que existem critérios, orientações doutrinarias e normativas; e mesmo assim a UFRGS está aquém para essas novas mudanças. Pois, existem diversos pontos que precisam ser revistos e organizados para atingir os objetivos do levantamento de custos, segundo a metodologia contábil vigente.

7 CASO PRÁTICO – RESTAURANTES UNIVERSITÁRIOS DA UFRGS

Neste capítulo serão apresentados os dados obtidos no trabalho intitulado *Estimativa do Custo de Produção do Sistema de Restaurantes Universitários da UFRGS (2015 – 2016)*, que consiste no estudo de caso na área de custos que auxilia a compreender melhor os problemas do atual sistema e permite vislumbrar melhorias na sua apropriação e no uso das informações para auxiliar a tomada de decisões da gestão superior da Universidade. Para tanto, analisou-se o número de usuários, as despesas e procurou-se estimar os gastos diretos e indiretos com produção de alimentos, gerenciamento do sistema de RUs e distribuição/disponibilização deste serviço à comunidade da UFRGS (alunos, servidores, terceirizados e visitantes), nos seis restaurantes que compõem o sistema da Universidade. Para estimar-se o custo unitário médio por refeição utilizou-se como base o período compreendido entre janeiro de 2015 a setembro de 2016.

A realidade encontrada nos RUs da UFRGS é demonstrada em cinco subcapítulos. O primeiro, apresenta o número de usuários do sistema de RUs; o segundo, a estimação da despesa total do período descrito anteriormente; o terceiro, os materiais de produção registrados no Sistema de Almojarifado – SAM; o quarto, os materiais de consumo direto também no SAM; e o quinto, um conjunto de sugestões e recomendações apontadas na época, de natureza gerencial e administrativa, com base nas informações obtidas para a realização daquele estudo, levando em consideração a possibilidade de alteração da forma de produção das refeições, via contratação de empresas terceirizadas.

Devido às inúmeras dificuldades na obtenção dos dados, devido aos já mencionados problemas no sistema de custos da Universidade, o cálculo do custo da refeição unitária média para o sistema de RUs realizou-se com base na seguinte fórmula, que estrutura o restante deste capítulo:

$$\text{Custo Médio da Refeição (CMR)} = \frac{\text{Despesa Total (DT)}}{\text{Quantidade de usuários (N)}}$$

Para obter o custo médio unitário da refeição optou-se, como será detalhado adiante, por calcular os *grandes números*, isto é o total de despesas e de usuários para o período compreendido entre janeiro de 2015 a setembro de 2016.

O valor estimado para a Despesa Total foi de R\$ 31.997.553 durante o período em análise. O total de usuários no ano de 2015 foi de 1.393.086 usuários/refeição e no ano de 2016 até setembro foi de 1.406.906 usuários/refeição, totalizando nos dois exercícios 2.799.992 usuários/refeição¹.

Dessa forma, o custo médio estimado da refeição, considerando os intervalos de tempo daquele estudo e as observações, detalhes e ressalvas das análises dos contratos, que serão feitas adiante, é:

$$\text{CMR}^2 = \frac{31.997.553}{2.799.992} = \text{R\$ } 11,43$$

$$\text{Custo Direto} = \frac{29.088.685}{2.799.992} = \text{R\$ } 10,39$$

A seguir, faremos a apresentação das planilhas e dos dados que permitiram chegar àquela conclusão. Também detalhamos as dificuldades encontradas para se adotar as metodologias usuais de apropriação das despesas e de custos, de modo que se fizeram necessárias diversas estimativas e cálculos por aproximação de despesas não diretamente apropriáveis, como água e energia elétrica, análise em detalhe dos Relatórios de Movimentação de Almojarifado (RMA), bem como dos contratos de mão de obra e de serviços.

A opção metodológica dos grandes números, em que o custo unitário médio é calculado a partir da razão entre despesa total e total de usuários num período de tempo determinado, se deve a diversos problemas, já apresentados em capítulos anteriores, como de apropriação contábil, organizacional e de gestão da Universidade, que dificultam as estimativas do custo médio mensal e do custo médio do exercício. Dessa forma, optou-se por estender a série de despesas relacionadas ao sistema de RUs o máximo possível – dentro de um horizonte de nível de preços aceitável – de modo que o resultado final fosse pouco influenciado por questões sazonais ou de competência, e assim, conseguirmos estimar com razoável grau de certeza o custo

¹ Total de usuários do Sistema de RUs obtido a partir de informações fornecidas pela Pró-Reitoria de Assuntos Estudantis (PRAE).

² CMR = Custo Médio da Refeição

unitário médio da refeição a despeito de questões de competência, sazonais³ ou contábeis específicas.

Tais questões técnicas, oportunamente apresentadas, foram suficientes para demonstrar distorções importantes nos valores médios, diários e mensais, ao longo do ano típico, constituindo-se uma razão a mais para utilizarmos a metodologia dos grandes números, sem que as distorções inflacionárias afetassem a análise.

O intervalo estipulado para apuração das despesas, em particular da apuração dos contratos de prestação de serviços e de contratação de mão de obra, dos Registros de Movimentação de Almoxarifado (RMAs), bem como da estimação das despesas indiretas é o intervalo de janeiro de 2015 a setembro de 2016, mas, conforme será apontado, em momento apropriado, diversos contratos possuem periodicidades diferentes o que impossibilita cálculos de custos mais apurados para o período em questão.

7.1 ESTIMAÇÃO DO NÚMERO MÉDIO DE USUÁRIOS (N)

O “N” é número médio diário de usuários do sistema de RUs. Para encontrarmos esse valor, utilizamos informações fornecidas pela Pró-Reitoria de Assuntos Estudantis, a unidade gestora do sistema de RUs, que possui controle de acesso mediante catracas, recebimento de valores e registro de usuários via cartão da UFRGS. O total de alunos beneficiários, não beneficiários, funcionários e terceirizados beneficiados constam nas Tabelas abaixo. Cabe destacar que, parte dos ingressantes no sistema de RUs não está inserida no sistema eletrônico, pois não possui carteira da UFRGS, o que dificulta o controle por meio do sistema eletrônico. Entre os principais grupos de usuários que utilizam o sistema de RUs, sem registro eletrônico, destacamos:

- a) funcionários terceirizados da própria UFRGS, que possuem um controle de acesso por bilhetes;
- b) alunos, servidores e terceirizados da Faculdade Federal de Ciências Médicas e da Saúde de Porto Alegre, mediante convênio;

³Já que, comportamento cíclico dos estoques, que correspondem *grosso modo* ao comportamento cíclico da própria universidade, com os dois meses iniciais de cada semestre contando com maior quantidade de usuários e maior volume de aquisição de compras diretas. A criação desses estoques superestima as despesas nesses períodos, enquanto subestima nos períodos em que as saídas são maiores do que as entradas no estoques e dispensas do sistema de restaurantes universitários.

- c) servidores e terceirizados do Hospital de Clínicas de Porto Alegre;
- d) alunos e servidores do Instituto Federal do Rio Grande do Sul (IFRS), mediante convênio;
- e) aposentados, conforme legislação.

É importante destacar que os convênios de acesso mencionado não levam em consideração a capacidade de produção do sistema de RUs e estão sendo fortemente subsidiados pela UFRGS, uma vez que não possuem contrapartidas. Sugerimos fortemente a revisão desses convênios e dos sistemas de acesso ao sistema de RUs, por outros meios de controle, que não o eletrônico. Desse modo, o total de usuários está subestimado na Tabela abaixo, fato que implica um denominador maior no cálculo do custo da refeição e, provavelmente, um custo unitário médio menor do que o estimado neste estudo. Todavia, outras variáveis agem em sentido contrário, como veremos adiante.

Tabela 1 - Média de refeições em números absolutos por tipos de usuário no ano 2015

Categorias	Total refeições/ano/ por categoria
Alunos beneficiários	210.051
Alunos não beneficiários	1.038.028
Servidores	74.935
Terceirizados	66.642
Outros	3430
Total	1.393.086

Fonte: UFRGS (2017)

O número total de usuários do sistema de RUs no ano de 2015 foi de 1.393.086, sendo 210.051 alunos beneficiários, com um total de 1.183.035 pagantes.

Já o número total de usuários no sistema de RUs no ano de 2016 até o mês de setembro, foi calculado com base na tabela abaixo:

Tabela 2 - Número de usuários por mês, ano de 2016

Mês	Usuários Beneficiários	Usuários Pagantes	Total Usuários
mar/16	36.227	217.475	253.702
abr/16	34.063	183.773	217.836
mai/16	35.702	191.713	227.415
jun/16	24.392	128.498	152.890
jul/16	16.494	98.890	115.384
ago/16	39.096	196.423	235.519
set/16	35.247	168.913	204.160
Total	221.221	1.185.685	1.406.906

Fonte: UFRGS (2017)

Conforme os dados da Tabela 2, acima, de janeiro a setembro de 2016 o sistema RUs da UFRGS teve um total de 1.406.906 usuários, com 1.185.685 pagantes e 221.221 alunos beneficiários. Desse modo, o 'N', utilizado como denominador para o cálculo do Custo Médio é a soma de 1.393.086 mais 1.406.906, totalizando 2.799.992 usuários ao longo do período abarcado por este estudo.

7.2 ESTIMAÇÃO DA DESPESA TOTAL (JANEIRO DE 2017 E SETEMBRO DE 2016)

A despesa total para o período deste estudo foi calculada a partir da análise quantitativa e qualitativa das despesas com pessoal, dos empenhos das despesas indiretas, dos contratos e relatórios de movimentação de almoxarifado (RMAs) para a produção, confecção e disponibilização de alimentos da UFRGS. Para sua estimação, foram utilizados dados das despesas diretas para produção e confecção de alimentos, o que incluiu uma análise de um conjunto extenso de contratos de mão de obra, aquisições de produtos e de serviços.

Essa análise trouxe dificuldades adicionais e imprevistas, uma vez que do total de contratos analisados - um número significativo atende outras unidades - alguns discretamente separáveis (como no caso de mão de obra e produtos), outros por rateio, outros ainda, como energia elétrica, sem possibilidade de rateio formal, consideradas as dificuldades encontradas com os medidores de energia elétrica, que não são separados para os RUs, e estão misturados com outras unidades (como no caso do RU1, que divide a conta de energia elétrica com a Casa do Estudante, ou do RU3, que divide a conta com todo o Campus do Vale). A mesma dificuldade foi encontrada na análise do consumo de água, que é uma fatura mensal para toda a Universidade em Porto Alegre, sem contar com o consumo compartilhado de energia elétrica e água com o Hospital de Clínicas de Porto Alegre. Desse modo, as despesas compartilhadas foram estimadas, enquanto as diretas foram efetivamente verificadas em detalhe e são consideradas 'verificadas'.

Contudo, é importante ressaltar que não foram considerados para o presente cálculo todos os custos com alimentação da UFRGS, pois envolveria a mensuração desses custos na Creche da UFRGS, no Colégio de Aplicação, no CECLIMAR, na

Colônia de Férias e no Restaurante Universitário localizado em Tramandaí, além dos serviços de copa realizados na reitoria e em algumas unidades.

Desse modo, os contratos de mão de obra e consumo de bens de consumo para essas unidades foram separados, mediante análise das efetividades nos processos de pagamentos dos respectivos contratos, e dos RMAs, uma vez que, alguns dos contratos são valores estimados, pois o que se menciona no contrato não corresponde às liquidações e aos pagamentos.

Adicionalmente, os valores estimados nesta seção não foram corrigidos pela inflação (faremos um exercício neste sentido ao final do relatório), fato que subestima o custo da refeição em termos de valores presentes.

A Tabela abaixo mostra a tabela síntese, com as principais categorias de despesas estimadas e verificadas, isto é, funcionários da UFRGS, Companhia Estadual de Energia Elétrica do Rio Grande do Sul (CEEE), água, telefone, contratos de mão de obra e manutenção, compra de alimentos, entre outras, relacionadas com os RUs. Como certas despesas administrativas são de difícil mensuração estimou-se uma taxa de Custos Administrativos de 10%, que corresponde aos custos indiretos de unidades administrativas, como PROPLAN, que faz as licitações, a execução financeira e o controle patrimonial, a Gerência de Serviços Terceirizados (GERTE), que cuida das empresas terceirizadas, Pró-Reitoria de Gestão de Pessoal (PROGESP), que faz a gestão de pessoal da UFRGS, Controladoria e Auditoria.

Apesar dos esforços empreendidos, não foi possível apropriar alguns custos importantes, como a adequação às normas da vigilância sanitária, depreciação dos equipamentos e estruturas, o custo de oportunidade dos espaços dedicados ao armazenamento e confecção de alimentos (despesas e cozinhas) e os custos com obras e reformas de conservação, adequação ou ampliação. Os custos com obras e reformas são apropriados pela Superintendência de Infraestrutura Universidade Federal do Rio Grande do Sul (SUINFRA) na forma de ordens de serviço, e, apesar de solicitação, não recebemos informações sobre o total de obras e reformas realizadas pela SUINFRA nas dependências dos RUs, para nosso período de análise. Assim, essas despesas não foram incorporadas na Tabela Síntese abaixo, de modo que subestimam o custo médio da refeição.

Tabela 3 - Síntese das despesas estimadas e reais do sistema de RUs (jan.2015 até set. 2016)

Principais categorias de despesa	Estimado (E)	Verificado (V)	TOTAL (E+V)
Funcionários da UFRGS		5.821.739	5.821.739
CEEE	1.000.000		1.000.000
Água	100.000		100.000
Telefone		14.075	14.075
Contratos de mão de obra e manutenção	1.502.679	5.748.849	7.251.528
Análise RMA		14.901.343	14.901.343
SUBTOTAL	2.602.679	26.486.006	29.088.685
Custos administrativos (10%)			2.908.868
TOTAL			31.997.553

Fonte: UFRGS (2017)

Na tabela a seguir, são apresentados os principais contratos celebrados para a operação do sistema de RUs, conforme relação fornecida pela Divisão de Alimentação (DAL), da Pró-Reitoria de Assistência Estudantil (PRAE), com exceção do serviço de limpeza. A coluna 'Estimado' é utilizada quando os contratos não permitiram análise detalhada, onde fosse possível separar claramente os custos do sistema de RUs. A coluna 'Verificado' é utilizada quando a análise do custo foi exaustiva e completamente atribuída ao sistema de RUs, em particular a análise dos RMAs, com a ressalva de que nem sempre esses dados respeitaram o princípio da competência, fato que pode distorcer significativamente os montantes.

A Tabela 4, abaixo, apresenta os contratos de serviços e de manutenção celebrados pela UFRGS e diretamente relacionados à prestação de serviços no sistema de RUs. Foi analisado o prazo de vigência dos contratos, o movimento líquido, estimado e verificado (este último, a partir de estudos da efetividade e das ordens de serviço).

Tabela 4 - Contratos de serviços e manutenção (exercícios 2015 e 2016)

Empresa	Objeto	Vigência	Moviment o Líquido	Estima do	Verificado
Cozilândia Comércio e Manutenção de Equipamentos Ltda.IC001PR13	Contratação de empresa para Prestação de Serviços de Manutenção Preventiva e/ou Corretiva, com fornecimento de peças, para as máquinas indústrias de lavar louça dos RUs para Secretaria de Assistência Estudantil da UFRGS.	22/01/2013 a 21/01/2017	(77.325)	77.325	
ONDREPSB RS Limpeza e Serviços Especiais LTDA - IC017PR15	Prestação de serviços contínuos de cozinheiros, auxiliares de cozinha, chefes de cozinha,	24/02/2015 a 24/03/2016	(4.593.846)		4.593.846

Empresa	Objeto	Vigência	Moviment o Líquido	Estima do	Verificado
	copeiragem e supervisão para o RU/UFRGS.				
MULTIÁGIL Limpeza, Portaria e Serviços Associados LTDA IC039PR15	Contratação de Empresa para a prestação de serviços contínuos de limpeza interna a serem prestados em diversos locais da UFRGS.	15/04/2015 a 14/04/2017	(532.730)		532.730
BR SUL Serviços LTDA - EPP - IC093PR15	Prestação de serviços de recolhimento de resíduos orgânicos gerados dos RUs	12/08/2015 a 1/08/2017	(836.570)	836.570	
Comercial de Eletrodomésticos Lages LTDA. IC098PR15	Prestação de serviços de manutenção preventiva, corretiva e serviços de trocas de peças e reparos em equipamentos elétricos e aquecidos da PRAE	28/07/2015 a 7/07/2016	(78.746)	78.746	
W. S. Comercio de Refrigeração e Equipamentos Industriais LTDA - ME- IC101PR16	Prestação de serviços de manutenção preventiva, manutenção corretiva e serviços de trocas de peças e reparos dos equipamentos elétricos e aquecidos da Pró-Reitoria de Assuntos Estudantis da UFRGS	08/11/2016 a 6/05/2017	0,00	0,00	
W. S. Comercio de Refrigeração e Equipamentos Industriais LTDA – ME - IC103PR14	Contratação de empresa para prestação de serviços de manutenção preventiva, corretiva e serviços de trocas de peças e reparos de equipamentos elétricos e aquecidos da PRAE/ UFRGS.	03/06/2014 a 02/06/2015	(17.360)	17.360	
QUIMITEC Quimica Industrial LTDA IC105PR12	Contratação de empresa para a prestação de serviço com o emprego de produtos para o tratamento preventivo da água de 02 caldeiras - RU 03.	04/06/2012 a 04/06/2017	(13.421)	13.421	
Cozilândia Comércio e Manutenção de Equipamentos LTDA. IC122PR13	Contratação de empr. para prestação dos serv. de manutenção preventiva, manut. corretiva e serv.de troca peças das caldeiras, redes de distribuição de vapor e vasos de pressão para div.locais da UFRGS.	10/10/2013 a 10/10/2017	(185.021)	185.021	
UNISERV - União de Serviço LTDA IC125PR14	Prestação de serviços contínuos de operador de caixa em diversas unidades da UFRGS.	30/07/2014 a 29/07/2015	(166.248)		166.248
Cozilândia Comércio e Manutenção de Equipamentos LTDA. IC135PR14	Serviço de manutenção preventiva e peças equipamentos a gás da PRAE	25/07/2014 a 24/07/2017	(147.121)	147.121	

Empresa	Objeto	Vigência	Moviment o Líquido	Estima do	Verificado
Limpa Tudo Centro de Serviços LTDA - EPP IC136PR15	Contratação de Empresa para prestação de serviços de controle integrado de pragas para a DAL/PRAE	11/11/2015 a 10/11/2017	(9.593)	9.593	
UNISERV - União de Serviço LTDA IC125PR14	Contratação de empresa para prestação de serviços contínuos de operadores de caixa	19/11/2015 a 18/11/2016	(354.259)		354.259
W. S. Comercio de Refrigeração e Equipamentos Industriais LTDA – ME IC145PR15	Contratação emp. para prestação de serv. manutenção preventiva, corretiva e serv.de troca de peças dos equip. refrigerados da PRAE	28/10/2015 a 27/10/2016	(86.526)	86.526	
W. S. Comercio de Refrigeração e Equipamentos Industriais LTDA – ME IC156PR13	Prestação de serviços de manutenção corretiva e serviços de trocas de peças e reparos das máquinas de lavar e secar roupas dos Restaurantes Universitários e Casas do Estudante para a PRAE da UFRGS	12/12/2013 a 11/12/2016	(50.992)	50.992	
MULTIÁGIL Limpeza, Portaria e Serviços Associados LTDA IC181PR09	Prestação de serviços de limpeza, asseio e conservação predial	15/12/2009 a 09/05/2015	(101.765)		101.765
A. M. I. Comercio e Serviços LTDA – ME IC237PR14	Prestação de Serviços contínuos de cozinheiros, auxiliares de cozinha, chefes de cozinha, copeiragem e supervisão a serem prestados nos Rus – Rescisão Unilateral em 28/01/2015	19/12/2014 - 18/12/2015	0,00	0,00	
Total dos contratos de serviços e de manutenção			(7.251.523)	1.502.675	5.748.848

Fonte: UFRGS (2017)

As principais categorias de despesas apresentados de maneira resumida na Tabela acima são detalhados abaixo, em particular em questões relacionadas à metodologia de apropriação contábil das despesas celebradas.

7.2.1 Mão de obra direta de servidores da UFRGS nos RUs e na Divisão de Alimentação (DAL)

Os dados obtidos sobre a mão de obra direta dos servidores da UFRGS, no tocante à gestão do sistema de RUs, foram fornecidos pela PROGESP, em tabelas:

- a) duas tabelas com os servidores da Divisão de Alimentação (DAL), em Anexo, onde constam os Rendimentos de 2015 no valor total de R\$ 1.140.918 e, outra dos Rendimentos de 2016, até setembro, totalizando R\$ 890.426;
- b) duas tabelas com os servidores dos RUs, com os Rendimentos de 2015 totalizando R\$ 2.068.081 e os Rendimentos de 2016 totalizando R\$ 1.722.313. Desse modo, considerando os montantes até setembro de 2016 são totalizados nos dois períodos o valor de R\$ 5.821.739 em mão de obra direta dos servidores da UFRGS.

Tabela 5 - Custos com pessoal dos RUs no ano de 2015

Matr. SIAPE	Total Remuneração com férias	Grat. Natalina	Total Benefícios ano	PSS - Patronal	PSS-Patronal - Grat. Natalina	Totais
	38.677,55	3181,66	6.321,36	7.629,04	644,40	56.454,01
	48.642,95	3986,68	6.426,96	9.719,58	819,40	69.595,57
	43.851,41	3282,66	4.790,16	7.892,10	666,62	60.482,95
	43.851,41	3282,66	4.790,16	7.892,10	666,62	60.482,95
	118.919,82	9786,01	5.643,36	22.365,66	1.891,44	158.606,29
	49.481,11	4042,75	6.051,60	10.524,76	889,40	70.989,62
	37.504,08	3105,90	4.790,16	7.404,84	627,74	53.432,72
	56.051,23	4194,57	6.061,08	10.104,72	853,42	77.265,02
	39.942,57	3004,90	4.836,60	7.136,30	605,52	55.525,89
	49.424,23	3727,76	4.903,80	8.236,14	695,84	66.987,77
	32.723,47	2835,78	5.188,56	6.414,56	572,30	47.734,67
	58.232,72	4832,26	6.143,88	12.471,84	1.063,08	82.743,78
	50.447,57	4221,77	4.902,72	9.993,76	858,42	70.424,24
	48.579,79	4045,29	11.136,84	9.688,40	825,46	74.275,78
	34.120,42	2805,95	7.183,80	6.743,64	569,44	51.423,25
	29.051,37	2388,91	5.006,16	5.678,26	479,44	42.604,14
	44.496,92	3657,85	7.054,20	8.899,54	751,20	64.859,71
	103.463,59	8454,93	4.597,08	20.638,56	1.729,08	138.883,24
	75.252,98	6400,68	9.367,44	14.943,86	1.311,60	107.276,56
	43.846,94	3808,94	7.598,40	8.912,02	778,10	64.944,40
	41.857,82	3408,92	10.267,56	8.165,54	694,40	64.394,24
	65.592,94	5390,56	7.804,44	11.930,16	1.008,92	91.727,02
	3.977,02	0,00	0,00	0,00	0,00	3.977,02

Matr. SIAPE	Total Remuneração com férias	Grat. Natalina	Total Benefícios ano	PSS - Patronal	PSS-Patronal - Grat. Natalina	Totais
	62.436,22	5133,15	5.614,92	11.965,76	1.026,02	86.176,07
	65.280,87	5571,94	5.670,12	12.224,72	1.026,02	89.773,67
	30.173,53	2577,99	6.497,40	5.882,72	515,58	45.647,22
	28.775,65	2392,68	7.342,20	5.666,92	478,52	44.655,97
	95.247,07	7847,21	6.914,40	18.969,12	1.604,80	130.582,60
	24.637,93	2352,69	0,00	4.839,72	470,52	32.300,86
	2.724,49	434,76	0,00	599,38	95,64	3.854,27
TOTAL						2.068.081,50

Fonte: UFRGS (2017)

Nota: Não será apresentado nº matr. SIAPE neste trabalho por respeito aos servidores

Tabela 6 - Custos com pessoal dos RUs no ano de 2016

Matr. SIAPE	Total Remuneração com férias	Grat. Natalina	Total benefícios ano	PSS - Patronal	PSS-Patronal - Grat. Natalina	Totais
	39.940,47	3356,66	7594,68	7.874,56	679,84	59.446,21
	8.433,59	4169,78	7702,44	9.639,86	856,50	30.802,17
	46.052,65	3594,82	5905,08	8.288,32	730,02	64.570,89
	46.154,39	3594,82	5905,08	8.307,08	730,02	64.691,39
	139.861,55	10295,53	6927,36	23.089,68	1989,54	182.163,66
	50.749,98	4265,1	7141,08	10.868,48	938,32	73.962,96
	38.476,22	3276,74	5905,08	7.618,88	662,26	55.939,18
	59.951,74	4579,39	7260,36	10.803,58	931,70	83.526,77
	42.236,77	3415,68	5905,08	7.523,12	688,30	59.768,95
	48.886,10	3634,86	6064,08	8.503,20	734,12	67.822,36
	35.409,46	2991,75	6106,56	6.951,92	603,78	52.063,47
	60.499,88	5098,03	7447,92	12.955,48	1121,56	87.122,87
	52.952,13	4442,68	6001,32	10.480,72	903,34	74.780,19
	51.528,23	4598,31	12620,64	10.239,38	938,32	79.924,88
	36.858,31	3189,55	8518,68	7.288,64	647,30	56.502,48
	33.489,74	3072,8	6131,88	6.595,60	623,60	49.913,62

Matr. SIAPE	Total Remuneração com férias	Grat. Natalina	Total benefícios ano	PSS - Patronal	PSS-Patronal - Grat. Natalina	Totais
	47.231,41	3990,98	8382,72	9.448,02	819,40	69.872,53
	109.278,22	9258,92	5784,12	21.741,72	1893,50	147.956,48
	84.253,26	7298,22	17810,28	16.134,94	1490,92	126.987,62
	49.274,70	4171,16	14441,04	9.717,00	852,10	78.456,00
	45.698,33	3871,34	12325,80	9.055,34	790,86	71.741,67
	65.760,70	5022,17	9595,80	12.741,30	1104,86	94.224,83
	5.790,84	0,00	0,00	0,00	0,00	5.790,84
	71.228,86	6297,8	6892,56	13.473,72	1141,76	99.034,70
	73.126,21	6297,8	6892,56	13.183,26	1141,76	100.641,59
	32.829,02	2823,13	7690,56	6.364,50	564,62	50.271,83
	30.957,14	2620,22	12529,08	6.002,56	524,04	52.633,04
	100.579,22	8741,75	8485,92	19.610,72	1693,08	139.110,69
	52.701,10	4717,95	6892,56	9.856,96	851,00	75.019,57
	25.685,52	2293,35	8009,76	5.221,40	464,16	41.674,19
TOTAL						2.296.417,63

Fonte: UFRGS (2017)

Nota: Não será apresentado nº matr. SIAPE neste trabalho por respeito aos servidores

Tabela 7 - Custos com pessoal da Divisão de Alimentação no ano de 2015

Matr. SIAPE	Total Remuneração com férias	Grat. Natalina	Total Benefícios	PSS - Patronal	PSS-Patronal - Grat. Natalina	Totais
	68.543,57	5.135,62	8.174,64	12.335,88	1.042,92	95.232,63
	45.849,58	3.773,03	6.051,60	9.031,12	763,12	69.984,01
	111.854,11	8.062,44	7.872,36	21.658,82	1.773,72	162.050,86
	64.629,69	4.835,67	10.006,92	11.593,82	980,10	97.843,11
	48.762,26	4.138,16	4.585,92	9.680,80	843,44	72.850,98
	157.889,97	12.103,24	7.841,16	27.862,56	2.401,22	222.029,43
	41.601,45	3.421,63	24.214,44	8.255,46	697,20	82.317,91
	43.332,43	3.561,98	5.476,56	7.968,24	672,52	64.995,85
	92.007,47	6.970,82	5.566,56	17.361,98	1.533,58	132.121,40

	32.199,46	2.718,96	8.185,20	7.083,76	598,16	54.327,42
	54.231,77	4.471,98	5.746,08	9.542,34	806,62	79.569,96
Matr. SIAPE	Total Remuneração com férias	Grat. Natalina	Total Benefícios	PSS - Patronal	PSS-Patronal - Grat. Natalina	Totais
	3.915,30	543,79	1.723,91	861,36	119,62	7.594,66
TOTAL						1.140.918,22

Fonte: UFRGS (2017)

Nota: Não será apresentado nº matr. SIAPE neste trabalho por respeito aos servidores

Tabela 8 - Custos com pessoal da Divisão de Alimentação no ano de 2016

Matr. SIAPE	Total Remuneração com férias	Grat. Natalina	Total Benefícios ano	PSS Patronal	PSS-Patronal - Grat. Natalina	Totais
	71.718,45	5624,00	9.812,76	12.906,18	1.142,10	101.203,49
	47.364,15	3980,56	8.302,92	9.325,36	805,10	69.778,09
	111.815,00	8453,41	9.660,36	21.628,72	1.859,74	153.417,23
	66.691,77	5101,53	11.776,08	11.976,80	1.034,00	96.580,18
	52.368,01	4531,67	5.631,72	10.392,54	923,66	73.847,60
	163.383,74	12264,29	9.660,36	29.307,76	2.524,50	217.140,65
	44.311,91	3743,40	30.793,80	8.709,56	762,70	88.321,37
	45.811,76	3883,75	6.644,28	8.422,00	732,74	65.494,53
	84.564,23	7354,24	6.833,16	18.604,06	1.617,92	118.973,61
	38.217,05	3090,66	13.208,88	7.854,24	679,94	63.050,77
	59.087,54	5016,53	6.892,56	10.467,80	916,90	82.381,33
	26.580,60	2294,81	6.829,08	5.847,52	504,84	42.056,85
	11.091,57	1195,21	0,00	2.440,10	262,94	14.989,82
TOTAL						1.187.235,52

Fonte: UFRGS (2017)

Nota: Não será apresentado nº matr. SIAPE neste trabalho por respeito aos servidores

7.2.2 Energia elétrica e água

Consultado os dados no Sistema de Administração Financeira - SIAFI e no Sistema Eletrônico de Informações – SEI, como já mencionado, não existem medidores de consumo separados na Universidade, com raras exceções. Mas, como trata-se de itens essenciais para o funcionamento dos RUs o valor apresentado baseou-se numa suposição sobre o consumo médio das unidades em relação ao total de consumo da Universidade. Como forma de validar os valores apresentados, realizaram-se comparações com a estimativa média por refeição, feita por restaurantes universitários e industriais, que nos permitem ter uma razoável certeza sobre o atual consumo dos restaurantes universitários da UFRGS.

7.2.3 Telefone

Os valores do consumo telefônico, fornecido por e-mail pelo Sr. Elton Luís Bernardi Campanaro, Vice Pró-Reitor de Assuntos Estudantis da UFRGS, no dia 29/11/2016, foram transcritos para o quadro resumo.

Tabela 9 - Telefonia Restaurantes Universitários

RAMAL	ANO	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maior	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	Total 2015	Total 2016
3899	2015	27,95	20,03	98,35	68,63	36,07	39,05	53,08	79,08	83,84	66,91	25,39	41,11	639,49	
	2016	12,57	37,75	60,58	61,14	61,14	39,23								272,41
4027	2015	141,76	141,76	141,76	141,76	141,76	141,76	141,76	141,76	141,76	141,76	141,76	141,76	1701,12	
	2016	36,54	82,73	97,11	107,53	195,05	110,28								629,24
4028	2015	0,58	0,00	10,84	21,73	7,55	0,00	0,00	0,00	0,00	2,08	2,84	3,42	49,04	
	2016	0,00	0,00	4,53	10,26	7,08	1,91								23,78
4030	2015	28,35	24,98	50,94	84,42	44,76	15,16	7,46	21,58	42,77	40,36	85,84	47,45	494,07	
	2016	11,66	4,72	34,28	24,70	63,78	24,45								163,59
4038	2015	24,09	42,43	96,27	176,33	128,24	0,50	11,01	29,64	21,99	81,36	202,15	93,61	907,62	
	2016	18,33	20,38	122,62	72,48	128,19	236,75								598,75
5259	2015	143,22	160,92	213,49	380,33	231,23	121,89	115,76	181,92	132,84	177,03	130,99	103,65	2093,27	
	2016	54,24	34,13	75,24	83,77	70,12	68,40								385,90
5896	2015	30,69	36,62	147,36	111,61	141,26	4,47	8,35	0,87	1,14	137,08	207,87	146,10	973,42	
	2016	6,78	14,21	221,91	209,74	225,35	291,42								969,41
6568	2015	107,54	35,64	77,92	132,33	110,16	3,31	81,74	10,03	137,41	208,73	110,10	103,21	1118,12	
	2016	46,99	12,17	114,32	124,63	74,50	78,28								450,89
6579	2015	0,00	0,00	0,00	0,00	0,04	0,00	0,00	0,00	0,00	4,40	6,23	0,80	11,47	
	2016	0,05	0,12	3,51	7,42	0,47	7,38								18,95
7298	2015	129,76	107,41	262,07	441,01	273,05	52,04	33,29	44,53	81,60	154,36	122,07	144,67	1845,86	
	2016	72,28	38,22	193,17	160,87	121,15	143,84								729,53
7883	2015														
	2016														
9641	2015														
	2016														
TOTAL														9.833,48	4.242,45

Fonte: UFRGS (2017)

7.2.4 Contratos de mão de obra e manutenção

Um dos objetos que requerem maior atenção e análise é o grande número de contratos relacionados ao sistema de RUs. Esses contratos foram abertos, para estudar seu custo efetivo nos contratos de manutenção de peças e os contratos de fornecimento de mão de obra, obtido nos processos de pagamento no relatório de efetividade.

Quadro 2 – Contratos de Manutenção Direta ou Indiretamente Vinculados com os Restaurantes Universitários

Contrato	001/2013	Cozilândia Comércio e Manutenção de Equipamentos LTDA	Movimentação Líquida	R\$77.735,00	Vigência até	24/11/16
Item	Descrição do Objeto	Quant.	Unid.	Vlr Mensal Estimado R\$	Vlr Anual Estimado R\$	Vlr para 05 anos Estimado R\$
1	Prestação de serviços de manutenção preventiva e/ ou corretiva para as máquinas indústrias de lavar louça dos Restaurantes Universitários, relacionadas no Ane I e Cláusula 1ª deste Termo. A manutenção preventiva deverá ser prestada com periodicidade bimestral e a corretiva sempre que se fizer necessária. Vlr a ser pago fixo mensalmente	12	Mês	3.311,63	39.739,56	198.697,80
2	Peças para atender os equipamentos do item 01	12	Mês	2.550,00	30.600,00	153.000,00
Vlr Total					70.339,56	351.697,80
Contrato	093/2015	BR Sul Serviços LTda – EPP	Movimentação Líquida	R\$836.570,00	Vigência até	24/11/16
Item	Especificação	Quant. Mês	Vlr Médio (um) R\$	Vlr Médio (Mês) R\$	Vlr Médio (12meses)	Vlr 60 meses
I	Recolhimento, transp. e destinação final de resíduos orgânicos gerados nos RUs com base no termo de Ref em anexo. Cód. Serv. 1426-5 un bombona de 120LT	1540	R\$ 131,11	R\$201.909,40	R\$2.422.912,80	R\$ 12.114.564,00
Total						R\$ 12.114.564,00

Contrato	0982015	Comercial de Eletrodomésticos Lages LTDA	Movimentação Líquida	R\$ 78.746,00	Vigência até	24/11/16
Item	Descrição do Objeto	Qtd.	Unid.	Vlr Mensal estimado R\$	Vlr Anual Estimado R\$	Vlr p/60meses estimado
I	Prest.de serv. manutenção preventiva, manutenção corretiva e serv.de trocas de peças e reparos dos equip. elétricos e aquecidos da Pró-Reitoria Assuntos Estudantis relacionadas no Anexo III. A manutenção preventiva deverá ser prestada com periodicidade bimestral e a corretiva sempre que se fizer necessária. Vlr. Fixado mensalmente. Cód. 3670	12	Mês	R\$ 7.178,33	R\$ 86.139,96	R\$ 430.699,80
II	Peças de Reposição para os equip. elétricos e aquecidos, conforme item 01. Item não aberto para lances	12	Mês	R\$ 5.100,00	R\$ 61.200,00	R\$ 306.000,00
Vlr Total Estimado						R\$ 736.699,80
Contrato	101/16	W.S Comércio de Refrigeração e Equip Industriais LTDA ME	Movimentação Líquida	Não ocorreu nenhuma liquidação	Vigência até	24/11/16
Item	Descrição do Objeto	Cód.	Qtd.	Unid.	Vlr Mensal estimado R\$	Vlr Estimado 180 dias R\$
I	Prestação de serv. manutenção preventiva, manutenção corretiva e serv. de trocas de peças e reparos dos equip.elétricos e aquecidos da PRAE relacionadas no Anexo II. A manut. preventiva deverá ser prestada com periodicidade bimestral e a corretiva sempre que se fizer necessária a. Vlr a ser pago fixado mensalmente	3670	180	Dias	R\$ 5.850,00	R\$ 35.100,00
Item	Descrição do Objeto	Cód.	Qtd.	Unid.	Vlr Mensal estimado R\$	Vlr Estimado 180 dias R\$

II	Peças de reposição para os equipamentos elétricos e aquecidos, conforme item 01. Item não aberto para lances	151059	180	Dias	R\$ 2.750,00	R\$ 16.500,00
Vlr Total Estimado						R\$ 51.600,00
Contrato	103/2014	W.S Comércio de Refrigeração e Equip Industriais LTDA – ME	Movimentação Líquida	R\$ 17.360,00	Vigência até	24/11/16
Item	Descrição do Objeto	Qtd.	Unid.	Vlr Mensal Estimado	Vlr Anual Estimado R\$	Vlr p/60 meses estimado
I	Prestação de serviço de manutenção preventiva, manutenção corretiva e serviços de trocas de peças e reparos dos equipamentos elétricos e aquecidos da Pró-reitoria de Assuntos Estudantis, relacionadas no Anexo III. A manutenção preventiva deverá ser prestada com periodicidade bimestral e a corretiva sempre que se fizer necessária. Vlr a ser pago fixado mensalmente. Cód. 3670	12	Meses	R\$ 4.340,00	R\$ 52.080,00	R\$ 260.400,00
II	Peças de reposição para os equipamentos elétricos e aquecidos, conforme item 01. Item não aberto para lances.	12	Meses	R\$ 6.600,00	R\$ 79.200,00	R\$ 396.000,00
Vlr Total						R\$ 656.400,00
Contrato	105/2012	Quimitec Quimica Industrial LTDA	Movimentação Líquida	R\$ 13.421,00	Vigência até	24/11/16
Item	Descrição do Objeto		Unid.	Quantidade	Vlr mensal R\$	Vlr Anual R\$

I	Serviço de tratamento preventivo da água, com emprego de produtos, em 03 (três) caldeiras a serem prestados no Restaurantes Universitário nº03 da UFRGS (2 caldeiras) e no CREAL (1 caldeira)		Serviço	12 meses	R\$ 942,04	R\$ 11.304,48
Vlr total						R\$ 11.304,48
Contrato	122/2013	Cozilândia Comércio e Manutenção de Equipamentos LTDA	Movimentação Líquida	R\$185.021,00	Vigência até	24/11/16
Item	Descrição do Objeto	Quant	Vlr Unitário Estimado (R\$)	Vlr Estimado Mensal R\$	Vlr estimado 12 meses R\$	Vlr estimado 60 meses R\$
I	Prestação dos serviços de manutenção preventiva, manutenção corretiva e serviços de troca de peças das caldeiras, redes de distribuição de vapor e vasos de pressão instalados na UFRGS Cód. 150628 Unidade peça	8 1	R\$ 826,24 R\$ 619,00	R\$ 6.609,92 R\$ 619,00	R\$ 79.319,04 R\$ 7.428,00	R\$ 396.595,20 R\$ 37.140,00
II	Peças item não aberto para lances. Vlr Estimado conforme histórico e características dos equipamentos Cód. 150628		R\$ 1.000,00	R\$ 7.000,00	R\$ 84.000,00	R\$ 420.000,00
Vlr Total				R\$ 14.228,92	R\$170.747,04	R\$ 853.735,20
Contrato	135/2014	Cozilândia Comércio e Manutenção de Equipamentos LTDA	Movimentação Líquida	R\$147.121,00	Vigência até	24/11/16
Item	Descrição dos Serviços	Unid.	Qtd	Vlr Mensal R\$	Vlr Anual R\$	Vlr p/ 60 meses R\$
I	Prestação de serviços de manutenção preventiva, manutenção corretiva e	Meses	12	R\$ 5.628,33	R\$ 67.539,96	R\$ 337.699,80

	serviços de trocas de peças e reparos dos equipamentos a gás e suas respectivas tubulações da Pró-reitoria de assuntos estudantis, relacionadas em anexo a manutenção preventiva deverá ser prestada com periodicidade bimestral e a corretiva sempre que se fizer necessária Vlr a ser pago fixado mensalmente cód. 3670					
II	Peças de reposição para os equipamentos a gás, conforme item 01. Item não aberto para lances	Meses	12	R\$ 5.233,33	R\$ 62.799,96	R\$ 313.999,80
Vlr Total Item I e II				R\$ 10.861,66	R\$ 130.339,92	R\$ 651.699,60
Contrato	136/2015	Limpa Tudo Centro de Serv.LTDA- EPP	Movimentação Líquida	R\$ 9.593,00	Vigência até	24/11/16
Item	Descrição dos Serviços	Qtd	Unid.	Vlr Unitário Mensal R\$	Vlr Total para 12 meses R\$	Vlr p/ 60 meses R\$
I	Contrato de serviço de controle integrado de pragas. Para os restaurantes universitários e almoxarifado da divisão de alimentação da Universidade Federal do Rio Grande do Sul totalizando 02 (duas) inspeções mensais (de 15 em 15 dias) por unidade com aplicação de armadilhas para insetos e roedores e 01 (uma) aplicação geral líquida ao mês. Colocação e manutenção de armadilhas luminosas (DPL30) em todas as unidades. Nos termos dos anexos I, II e III. Unidades: Restaurante Universitário Centro (RU01) 1189,57 m ² Restaurante Universitário Saúde (RU02) 905,03 m ² Restaurante Universitário Campus do Vale (RU03) 1511,33 m ²	12	Mês	R\$ 1.199,16	R\$ 14.389,92	R\$ 71.949,60

	Restaurante Universitário Agronomia (RU04) 144,81 m ² Restaurante Universitário ESEF (RU05) 291,83 m ² Restaurante Universitário Campus do Vale II (RU06) 1388,97 m ² Almoxarifado da Divisão de Alimentação (DAL/ALMOX) 496,34m ²					
Vlr Total						R\$ 71.949,60
Contrato	145/2015	W.S.Comércio de Refrigeração e Equipamentos Industriais LTDA – ME	Movimentação Líquida	R\$86.526,00	Vigência até	24/11/16
Item	Descrição do Objeto	Qtd.	Unid.	Vlr Mensal estimado R\$	Vlr Anual estimado R\$	Vlr Total para 05 anos R\$
I	Prestação de serviços de manutenção preventiva, manutenção corretiva e serviços de trocas de peças e reparos dos equipamentos refrigerados da PRAE. Relacionados no Anexo III A manutenção preventiva deverá ser prestada com periodicidade bimestral e a corretiva sempre que se fizer necessária. Vlr a ser pago fixado mensalmente. Cód.3638	12	Mês	R\$ 7.833,33	R\$ 93.999,60	R\$ 470.000,00
Item	Descrição do Objeto	Qtd.	Unid.	Vlr Mensal estimado R\$	Vlr Anual estimado R\$	Vlr Total para 05 anos R\$
II	Peças de reposição para os equipamentos refrigerados, conforme item 01. Item não aberto para lances. Cód.99201	12	Mês	R\$ 7.716,67	R\$ 92.600,04	R\$ 463.000,20
Vlr Total						R\$ 933.000,20
Contrato	156/2013	W.S.Comércio de Refrigeração e Equipamentos	Movimentação Líquida	R\$ 50.992,00	Vigência até	24/11/16

		Industriais LTDA – ME				
Item	Descrição do Objeto	Qtd.	Vlr Unitário estimado R\$	Vlr Mensal estimado R\$	Vlr Anual estimado R\$	Vlr Total para 05 anos R\$
I	Prestação de serv.de manutenção preventiva, manutenção corretiva e serv.de trocas de peças e reparos das máquinas de lavar e secar roupas dos RUs e Casa do Estudantes relacionadas em anexo. A manutenção preventiva deverá ser prestada com periodicidade bimestral e a corretiva sempre que se fizer necessária. Vlr a ser pago fixado mensalmente. Cód.13056 Unidade Equipamento	38	R\$ 63,90	R\$ 2.438,20	R\$ 29.138,40	R\$ 145.692,00
Item	Descrição do Objeto	Qtd.	Vlr Unitário estimado R\$	Vlr Mensal estimado R\$	Vlr Anual estimado R\$	Vlr Total para 05 anos R\$
II	Peça de Reposição para as Máquinas de lavar ou secar, conforme item 01 não aberto para lances – Unidade Equipamento	38	R\$ 51,61	R\$ 1.961,18	R\$ 23.534,16	R\$ 117.670,80
Vlr Total						R\$ 263.362,80

Fonte: UFRGS (2017)

Nota: dados registrados nos contratos e a movimentação líquida obtida pelo sistema financeiro

Quadro 3 – Contratos de Mão de Obra Direta ou Indiretamente Vinculados com os Restaurantes Universitários

Contrato	017/2015	Ondrespsb RS Limpeza e Serviços Especiais LTDA	Movimentação Líquida	R\$4.593.846,00	Vigência até	24/11/16
Saliendo que o contrato não menciona a localidade dos postos, os quais somente foi possível separar através das efetividades que constam nos processos de pagamentos desse respectivo contrato.						
Item	Tipo de Serviço (A)	Vlr Proposto por empregado (B)	Qtde de empregado por posto ©	Vlr proposto por posto (D)=(BxC)	Qtde de Posto (E)	Vlr Total do serviço (F)=(DxE)
1	Cozinheiro (40 horas semanais – 5 dias por semana – Porto Alegre/RS) Insalubridade Média	R\$ 2.415,82	1	R\$ 2.415,82	11	R\$ 26.574,02
	Cozinheiro (40 horas semanais – 5 dias por semana – Porto Alegre/RS) Insalubridade Média – Com Equip Câmara Fria	R\$ 2.499,71	1	R\$ 2.499,71	15	R\$ 37.495,65
Item	Tipo de Serviço (A)	Vlr Proposto por empregado (B)	Qtde de empregado por posto ©	Vlr proposto por posto (D)=(BxC)	Qtde de Posto (E)	Vlr Total do serviço (F)=(DxE)
I	Cozinheiro (40 horas semanais – 5 dias por semana – Eldorado/RS) Insalubridade Média	R\$ 2.390,51	1	R\$ 2.390,51	2	R\$ 4.781,02
	Cozinheiro (30 horas semanais – 5 dias por semana – Porto Alegre/RS) Insalubridade Média	R\$ 1.812,50	1	R\$ 1.812,50	0	R\$ 0,00
	Cozinheiro (40 horas semanais – 5 dias por semana – Porto Alegre/RS) Periculosidade– Com Equip.câmara fria	R\$ 2.661,78	1	R\$ 2.661,78	5	R\$ 13.308,90
	Cozinheiro (30 horas semanais – 5 dias por semana – Porto Alegre/RS) Periculosidade– Com Equip.câmara fria	R\$ 2.008,24	1	R\$ 2.08,24	2	R\$ 4.016,48

Item	Tipo de Serviço (A)	Vlr Proposto por empregado (B)	Qtde de empregado por posto ©	Vlr proposto por posto (D)=(BxC)	Qtde de Posto (E)	Vlr Total do serviço (F)=(DxE)
I	Chefe de Cozinha(40 horas semanais – 5 dias por semana – Porto Alegre/RS) Insalubridade Média	R\$ 3.281,36	1	R\$ 3.281,36	1	R\$ 3.281,36
	Chefe de Cozinha(40 horas semanais – 5 dias por semana – Porto Alegre/RS) Insalubridade Média – Com Equip. para câmara fria	R\$ 3.355,56	1	R\$ 3.355,56	3	R\$ 10.066,68
	Copeiro (40 horas semanais – 5 dias por semana – Porto Alegre/RS) – Periculosidade	R\$ 2.502,85	1	R\$ 2.502,85	13	R\$ 32.537,05
Total do Item I					89	R\$ 191.295,95
II	Supervisor (40 horas semanais – 5 dias por semana – Porto Alegre/RS) insalubridade média	R\$ 5.812,50	1	R\$ 5.812,50	2	R\$ 11.625,00
	Supervisor (40 horas semanais – 5 dias por semana – Porto Alegre/RS) Periculosidade	R\$ 6.265,21	1	R\$ 6.265,21	1	R\$ 6.265,21
Total Item II					3	R\$ 17.890,21
Vlr Mensal dos serviços					204	R\$ 483.184,70
Vlr do contrato para 12 meses						R\$ 5.798.216,40
Contrato	039/2015	Multiágil Limpeza Portaria e Serviços Associados LTDA	Movimentação Líquida	R\$ 532.730,00	Vigência até	24/11/16
Salientando que o contrato não menciona a localidade dos postos, os quais somente foi possível separar através das efetividades que constam nos processos de pagamentos desse respectivo contrato.						
Item	Tipo Serviço	Vlr por Posto	Qtde Postos	Vlr Mensal R\$	Vlr Anual R\$	Vlr 60 meses R\$
I	Auxiliar Serviços Gerais 44 horas semanais – 6 dias por semana (5 dias de 8h e um dia de 4h) insalubridade grau máximo – Porto Alegre/RS	R\$ 2.818,90	35	R\$ 8.661,50	R\$ 1.183.938,00	R\$ 5.919.690,00

Item	Tipo Serviço	Vir por Posto	Qtde Postos	Vir Mensal R\$	Vir Anual R\$	Vir 60 meses R\$
	Auxiliar Serviços Gerais 44 horas semanais – 6 dias por semana (5 dias de 8h e um dia de 4h) insalubridade grau máximo – Tramandaí/RS	R\$ 2.761,20	3	R\$ 8.283,60	R\$ 99.403,20	R\$ 497.016,00
	Auxiliar Serviços Gerais 44 horas semanais – 6 dias por semana (5 dias de 8h e um dia de 4h) insalubridade grau máximo – Imbé/RS	R\$ 2.775,33	1	R\$ 2.775,33	R\$ 33.303,96	R\$ 166.519,80
	Auxiliar Serviços Gerais 44 horas semanais – 5 dias por semana insalubridade grau máximo – Porto Alegre/RS	R\$ 2.764,07	327	R\$ 903.850,89	R\$10.846.210,68	R\$ 54.231.053,40
	Auxiliar Serviços Gerais 44 horas semanais – 5 dias por semana periculosidade – Porto Alegre/RS	R\$ 2.764,07	04	R\$ 11.056,28	R\$ 132.675,36	R\$ 663.376,80
	Auxiliar Serviços Gerais 44 horas semanais – 5 dias por semana – adicional noturno 1h diária (turno encerra as 23h) – insalubridade grau máximo – Porto Alegre/RS	R\$ 2.888,51	5	R\$ 14.442,55	R\$ 173.310,60	R\$ 866.553,00
Item	Tipo Serviço	Vir por Posto	Qtde Postos	Vir Mensal R\$	Vir Anual R\$	Vir 60 meses R\$
	Auxiliar Serv.Gerais 44 horas semanais – 5 dias por semana insalubridade grau máximo– Tramandaí/RS	R\$ 2.713,12	6	R\$ 16.278,72	R\$ 195.344,64	R\$ 976.723,20
	Auxiliar Serviços Gerais 44 horas semanais – 5 dias por semana insalubridade grau máximo – Imbé/RS	R\$ 2.728,70	3	R\$ 8.186,10	R\$ 98.2233,20	R\$ 491.166,00
	Auxiliar Serviços Gerais 44 horas semanais – 5 dias por semana insalubridade grau máximo – Eldorado do Sul/RS	R\$ 2.847,28	3	R\$ 8.451,84	R\$ 102.502,08	R\$ 512.510,40

Item	Tipo Serviço	Vlr por Posto	Qtde Postos	Vlr Mensal R\$	Vlr Anual R\$	Vlr 60 meses R\$
Total do Item I			387	R\$1.072.076,81	R\$12.864.921,72	R\$ 64.324.608,60
II	Supervisor 44h semanais – 5 dias por semana – Porto Alegre/R\$	R\$ 3.862,64	5	R\$ 19.313,20	R\$ 231.758,40	R\$ 1.158.792,00
	Supervisor 44h semanais – 6 dias por semana (7h20 por dia)–Porto Alegre/R\$	R\$ 3.943,59	3	R\$ 11.830,77	R\$ 141.969,24	R\$ 709.846,20
	Supervisor 44h semanais – 1 h adicional noturno diária (turno encerra as 23h)– Porto Alegre/R\$	R\$ 4.049,64	2	R\$ 8.099,28	R\$ 97.191,36	R\$ 485.956,80
	Supervisor 44h sem.–Tramandai/R\$	R\$ 3.804,89	1	R\$ 3.804,89	R\$45.658,68	R\$ 228.293,40
Total do Item II			11	R\$ 43.048,14	R\$ 516.577,68	R\$ 2.582.888,40
Total do Item I e II			398	R\$1.115.124,95	R\$13.381.499,40	R\$ 66.907.497,00
Contrato	125/2014	UNISERV – União de Serviços LTDA	Movimentação Líquida	R\$ 166.248,00	Vigência até	24/11/16
Saliendo que o contrato não menciona a localidade dos postos, os quais somente foi possível separar através das efetividades que constam nos processos de pagamentos desse respectivo contrato.						
Item	Tipo de Serviço	Qtde de empregado por posto	Vlr proposto por posto R\$	Qtde de postos	Vlr Total do serviço (mensal) R\$	Vlr total do serviço p/ 12 meses R\$
I	Operador de caixa 30 horas 5 dias PORTO ALEGRE	1	R\$ 1.464,77	19	R\$ 27.830,63	R\$ 333.967,56
	Operador de caixa 30 horas 5 dias Campus Litoral	1	R\$ R\$ 1.451,15	1	R\$ 1.451,15	R\$ 17.413,80
Total do Item I					R\$ 29.281,78	R\$ 351.381,36
II	Operador de caixa 44 horas semanais 5 dias Porto Alegre	1	R\$ 2.82,89	7	R\$ 14.580,23	R\$ 174.962,76
Vlr Total Item II					R\$ 14.580,23	R\$ 174.962,76
Vlr total dos serviços – Itens I e II					R\$ 43.862,01	R\$ 526.344,12
Contrato	181/2009	Multiágil Limpeza Portaria e Serviços Associados LTDA	Movimentação Líquida	R\$ 101.765,00	Vigência até	24/11/16
Saliendo que o contrato não menciona a localidade dos postos, os quais somente foi possível separar através das efetividades que constam nos processos de pagamentos desse respectivo contrato.						

Item	Postos		Carga Horária Semanal	Quantidade de Postos	Custo Unitário R\$	Vlr Total Mensal R\$
I	Auxiliar de Serviços Gerais	2ª a 6ª feira	2ª a 6ª feira	391	R\$ 2.241,32	R\$ 876.356,12
	Auxiliar de Serviços Gerais com adicional periculosidade	2ª a 6ª feira com insalubridade	2ª a 6ª feira com insalubridade	4	R\$ 2.394,52	R\$ 9.578,08
	Auxiliar de Serviços Gerais	2ª a sábado	2ª a sábado	30	R\$ 2.289,10	R\$ 68.673,00
	Auxiliar de Serviços Gerais	2ª a domingo c/ 1 folga semanal	2ª a domingo c/ 1 folga semanal	7	R\$ 2.289,10	R\$ 16.023,70
	Auxiliar de Serviços Gerais c/ adicional noturno	2ª a 6ª feira (até 22:40)	2ª a 6ª feira (até 22:40)	5	R\$ 2.233,84	R\$ 11.169,20
	Supervisor de limpeza	2ª a 6ª feira	2ª a 6ª feira	5	R\$ 2.486,20	R\$ 12.431,00
	Supervisor de limpeza c/ adicional noturno	2ª a 6ª feira	2ª a 6ª feira	2	R\$ 2.545,42	R\$ 5.090,84
	Supervisor de Limpeza	2ª a sábado (7h20 por dia)	2ª a sábado (7h20 por dia)	3	R\$ 2.554,96	R\$ 7.664,88
	Auxiliar de supervisor limpeza	2ª a 6ª feira	2ª a 6ª feira	9	R\$ 2.394,40	R\$ 21.549,60
	Limpador de Fachada	2ª a 6ª feira	2ª a 6ª feira	8	R\$ 2.241,32	R\$ 17.930,56
Supervisor de Limpeza da Fachada	2ª a 6ª feira	2ª a 6ª feira	2	R\$ 2.290,59	R\$ 4.581,18	
Vlr Total				466		R\$ 1.051.048,16

Fonte: UFRGS (2017)

Nota: dados registrados nos contratos e a movimentação líquida obtida pelo sistema financeiro

7.3 MATERIAIS DE PRODUÇÃO – REGISTRADOS NO SISTEMA DE ALMOXARIFADO - SAM

Ao analisarmos os relatórios do Sistema de Almoarifado – SAM, deparamo-nos com lançamentos de outras unidades, que não estavam vinculados com os RUs, ou são atividades fins. Tais lançamentos correspondem a um percentual de 9%, do total de lançamentos de materiais de consumo direto, e 6% nos materiais estocados que seriam destinados ao sistema de RUs.

7.4 MATERIAIS DE CONSUMO DIRETO – SISTEMA DE ALMOXARIFADO – SAM

Na tabela abaixo, demonstramos o consumo imediato pela classificação da despesa, o valor e o percentual de cada produto no total de geral fornecido e, na outra coluna, somente os itens para os RUs e áreas afins.

Tabela 10 - Material de Consumo Imediato

Classificação da Despesa:	Fornecimento Geral		Rus e Áreas Afins	
	R\$	%	R\$	%
Combustíveis e Lubrificantes Automotivos	363,60	0,05%	363,60	0,06%
Gás Engarrafado	-	0,00%	-	0,00%
Gêneros de Alimentação	-	0,00%	-	0,00%
Material Químico	-	0,00%	-	0,00%
Material de Expediente	1.026,00	0,14%	1.026,00	0,16%
Material de Processamento de Dados	8.871,00	1,25%	8.871,00	1,38%
Material de Acondicionamento e Embalagem	7.181,20	1,01%	7.181,20	1,12%
Material de Copa e Cozinha	444.696,74	62,73%	414.937,14	64,61%
Mat. Limpeza e Produtos de Higienização	421,20	0,06%	421,20	0,07%
Uniformes, Tecidos e Aviamentos	5.207,60	0,73%	5.207,60	0,81%
Material de Construção	30.808,72	4,35%	23.367,52	3,64%
Material p/ Manutenção de Bens Móveis	185.440,08	26,16%	155.971,03	24,28%
Mat. Limpeza e Produtos de Higienização	14.932,60	2,11%	14.932,60	2,32%
Material de Proteção e Segurança	1.448,20	0,20%	1.448,20	0,23%
Material p/ Manutenção de Veículos	693,00	0,10%	693,00	0,11%
Ferramentas	252,91	0,04%	252,91	0,04%
Material de Sinalização Visual e Outros	5.718,00	0,81%	5.718,00	0,89%
Equipamento de Proteção Segurança e Socorro	1.872,50	0,26%	1.872,50	0,29%
TOTAL	708.933,35	100%	642.263,50	100%

Fonte: UFRGS (2017)

Na tabela abaixo apresentamos a Classificação de despesas do Material Estocado em termos percentuais no total geral fornecido e na outra coluna somente os itens para os RUs e áreas afins.

Tabela 11 - Material estocado (2015 - 2016)

Classificação da Despesa:	Fornecimento Geral		Rus e Áreas Afins	
	R\$	%	R\$	%
Combustíveis e Lubrificantes Automotivos	-	0,00%	-	0,00%
Gás Engarrafado	248.679,62	1,64%	244.116,35	1,71%
Gêneros de Alimentação	14.503.142,61	95,72%	13.637.801,27	95,64%
Material Químico	601,70	0,00%	601,70	0,00%
Material de Expediente	4.222,96	0,03%	3.734,40	0,03%
Material de Processamento de Dados	813,34	0,01%	650,24	0,00%
Material de Acondicionamento e Embalagem	971,77	0,01%	884,09	0,01%
Material de Copa e Cozinha	63.003,64	0,42%	54.179,47	0,38%
Mat. Limpeza e Produtos de Higienização	326.011,82	2,15%	314.900,43	2,21%
Uniformes, Tecidos e Aviamentos	-	0,00%	-	0,00%
Material de Construção	-	0,00%	-	0,00%
Material p/ Manutenção de Bens Móveis	-	0,00%	-	0,00%
Mat. Limpeza e Produtos de Higienização	-	0,00%	-	0,00%
Material de Proteção e Segurança	3.821,28	0,03%	2.211,96	0,02%
Material p/ Manutenção de Veículos	-	0,00%	-	0,00%
Ferramentas	-	0,00%	-	0,00%
Material de Sinalização Visual e Outros	-	0,00%	-	0,00%
Equipamento de Proteção Segurança e Socorro	-	0,00%	-	0,00%
TOTAL	15.151.268,74	100%	14.259.079,91	100%

Fonte: UFRGS (2017)

7.5 SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES

O estudo dos custos do sistema de RUs da UFRGS permitiu vislumbrar amplo panorama sobre este sistema crucial da Universidade, que tantas refeições de qualidade oferecida à comunidade universitária da UFRGS há muitos anos, constituindo-se em verdadeiro patrimônio imaterial da Universidade. Apesar dos inúmeros problemas relatados, é importante salientar que se trata de uma estrutura extremamente produtiva, sendo a UFRGS, provavelmente, a maior produtora de refeições do Estado.

Deste modo, para atender o contexto da época havíamos apresentado sugestões e recomendações para minimizar e contemplar a atual estrutura de gestão

e buscar aperfeiçoá-la, independentemente da forma de contratação das refeições – seja por produção direta, seja por contratos de produção terceirizados, os quais foram:

- a) adequação das diversas instâncias da UFRGS às diretrizes e normas da nova contabilidade do setor público, em particular no que tange à apropriação de custos. Nesse sentido, recomenda-se a criação de um centro de custos para o sistema de RUs e de alimentação (que contemplam além dos RUs, creche, CECLIMAR, Colégio de Aplicação, serviço de copas na Reitoria e em algumas unidades), para facilitar o controle gerencial das unidades e do sistema como um todo, permitindo um acompanhamento mais efetivo e tempestivo dos custos do sistema, unitários, médios e absolutos, além de facilitar o cálculo dos subsídios às diferentes categorias de usuários;
- b) a centralização do sistema de gestão operacional, do sistema de RUs da UFRGS, em particular dos contratos e da produção, para garantir ganhos de escala e, assim, melhor aproveitamento dos equipamentos e das instalações ora existentes. Embora as unidades tenham grande demanda, ainda é possível encontrar equipamentos relativamente ociosos, como é o caso dos caldeirões no RU1, no Centro, que poderiam ser melhores alocados, num esquema de produção multiplanta, garantindo maior eficiência do sistema e menores custos unitários;
- c) centralização e coordenação integrada das diversas cozinhas e despensas produtoras de alimento, de modo a maximizar recursos escassos e reduzir os custos unitários médios das refeições;
- d) separação dos relógios e medidores de consumo de água e energia elétrica, de modo que essas despesas possam ser aferidas com certeza, permitindo uma gestão de consumo dos recursos de forma mais eficiente;
- e) revisões dos convênios com a Universidade Federal de Ciências da Saúde de Porto Alegre (UFCSPA), Instituto Federal do Rio Grande do Sul (IFRS), assim como estabelecimento de convênio com o Hospital de Clínicas de Porto Alegre e outros órgãos que tenham acesso às dependências dos RUs;
- f) término de sistemas paralelos, como o sistema de bilhetes usado com os funcionários terceirizados;
- g) estudo junto ao CPD/UFRGS, para utilização do Cartão UFRGS como forma de pagamento das refeições, mediante carga monetária dos cartões. Como o custo de segurança armada é muito alto, sugerimos que todos os

pagamentos de usuários com cartão da UFRGS sejam realizados com Guias de Recolhimento da União (GRU). A diminuição do custo com segurança armada para fazer o recolhimento dos valores diminuirá o custo médio da refeição;

h) caso a alternativa de contratação das refeições seja totalmente terceirizada, conforme vontade manifesta pela PRAE, as seguintes recomendações são fortemente sugeridas:

- *revisão dos contratos atualmente em vigor*. Como já apresentado, a atual gestão do sistema de RUs é feita por uma miríade de contratos, com os mais diversos prazos de execução, que podem representar pesado ônus à Universidade caso sejam rompidos. Para este estudo, recomenda-se a constituição de uma comissão composta por membros da PRAE, SUINFRA, PROPLAN, GERTE, entre outras unidades diretamente envolvidas com o sistema de RUs;

- realização de inventário patrimonial completo do sistema de RUs, em especial, se as tratativas de ceder em comodato equipamentos de propriedade da UFRGS forem, de fato, implementadas;

- estudo de adequação dos refeitórios às normas e legislações aplicáveis ao fornecimento de alimentos prontos, com ênfase às obras e reformas necessárias;

- aplicação de plano piloto, em uma unidade do sistema de RUs, para adequação operacional e aprendizado na forma de gestão de contratos terceirizados de produção e entrega de alimentos.

8 CONCLUSÃO

“Desenvolver educação superior com excelência e compromisso social, formando indivíduos, gerando conhecimento filosófico, científico, artístico e tecnológico, capazes de promover transformações na sociedade” – Missão da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI 201-2026)

“Ser uma Universidade reconhecida pela sociedade como de excelência em todas as áreas do conhecimento em âmbito nacional e internacional” – Visão - Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI 201-2026) da Universidade Federal do Rio Grande do Sul

A UFRGS, no final de 2017, constou no “*ranking*” do Ministério da Educação – MEC, como a melhor Universidade Federal do país, sancionando o seu dever de desenvolver educação superior com excelência e compromisso social, rumo à perspectiva de ser uma Universidade reconhecida pela qualidade em todas as áreas de conhecimento pela sociedade mundial.

Num período de agravamento da crise financeira, procurando evitar cortes lineares e indiscriminados que prejudicassem a qualidade dos serviços essenciais, sem afetar a eficiência e economicidade nas ações desenvolvidas pelos gestores públicos, pela complexidade da UFRGS, há inúmeras demandas à serem atendidas, uma vez que a instituição atende desde creche, ensinos fundamental, médio, graduação, pós-graduação, especialização, mestrado e doutorado além das pesquisas acadêmicas e das atividades-meio, como o Restaurante Universitário, entre outros tantos, mas constatou que existe desequilíbrio nos recursos financeiros na instituição prejudicando o atendimento de suas políticas públicas, uma das situações constatada ao ser utilizado a mesma tabela de preço dos RUs desde 1995.

Ao longo desse trabalho firmou-se a necessidade de um “*upgrade*” na administração da UFRGS para dar suporte à alta gestão, com as devidas determinações e responsabilizações, através das normatizações, já citadas, na qual consta claramente a obrigatoriedade de todas as entidades públicas adotarem o Sistema de Informação de Custos no Setor Público (NBC T 16.11). Além do esforço do governo federal de criar ferramentas, como o software Tesouro Gerencial e os demais sistemas estruturantes, que estão em constante atualização e interligados, e que permite a possibilidade de usá-lo como extrator de seus dados para alimentar os sistemas individualizados das unidades os “*InfraSIC*”, entretanto a Universidade utiliza diversas fontes para obtenção dos dados de custos, como os sistemas do governo federal, assim como existem os sistemas desenvolvidos pela própria universidade,

que não estão interligados entre si, nem com os sistemas do governo federal, logo tornando os dados intempestivos, e também impregnação da barreira cultural, resistência a inovações e a falta de comprometimento dentro da instituição. Além das mudanças operacionais no governo federal, houveram mudanças na contabilidade, que convergiram para as normas internacionais de contabilidade aplicada no setor público, onde discorreremos acerca da importância das informações contábeis como ferramentas para o planejamento econômico, salientando que os dados devem ser tempestivos, pois do contrário, os mesmos tornam a informação menos útil, no entanto a UFRGS não cumpre adequadamente esta exigência legal e de gestão, conseqüentemente, a personalizamos uma metodologia para o estudo da Estimativa do custos de Produção do Sistema de RUs da UFRGS (2015-2016) .

Salientando que é tal o destaque para que seja adotado o controle de custos na administração pública, que as equipes do STN e do Ministério da Fazenda apresentam elementos essenciais para orientar o modelo conceitual do sistema de informações de custos, adotado na Administração Pública Federal, fundamentado nos seguintes elementos:

- a) sistema de acumulação de custos por processo;
- b) sistema de custeio histórico;
- c) método de custeio com predominância do direto, com rateio de alguns custos indiretos.

Diante da complexidade há a necessidade de implantação do Sistema de Informação de Custos dentro da Universidade, que deve ser sistemático e gradual levando em consideração os objetivos organizacionais pretendidos, apontados na NBC T 16.11, bem como a demonstração esquematizada pela STN dos pontos chaves para a implantação do mesmo.

Os frutos que serão colhidos pelos gestores, com o uso de metodologias adequadas de apropriação de custos no setor público são: uma melhor avaliação pelos órgãos centrais e de controle; melhor alocação de pessoal; eliminação do desperdício; comparabilidade; definição dos centros de responsabilidade; transparência e qualidade do gasto; melhor avaliação de políticas públicas; melhor definição de prioridades; contingenciamento de recursos com base em critérios; mais informação para planejamento e orçamento; e melhor governança da instituição.

Dessa forma, conclui-se que o estudo dos custos do sistema de RUs da UFRGS possibilitou o conhecimento acerca de um panorama extenso, que reforça a

necessidade indispensável de adequação à legislação vigente e da adoção de um sistema de custos condizente com o tamanho e a complexidade da Universidade Federal.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Claudiano M.; MEDEIROS, Marcio; FEIJO, Paulo H. **Gestão de finanças públicas fundamentos e práticas de planejamento, orçamento e administração financeira com responsabilidade fiscal**. 3. ed. Brasília: Gestão Pública, 2014.

BARBOSA, Diogo D. **Manual de controle patrimonial nas entidades públicas**. Brasília: Gestão Pública, 2013.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Manual de Mensuração de Custos**. Brasília, 2015. Disponível em: < <http://www.fazenda.gov.br/pmimf/frentes-de-atuacao/custos/download-de-arquivos/manual-de-mensuracao-dos-custos-do-mf-2016-2a-edicao.pdf> >. Acesso em: 8 mar. 2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008**. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministerial/2008/portaria184>>. Acesso em: 8 mar. 2018.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Portaria Interministerial nº 945, de 26 de outubro de 2005**. 2005. Constitui Comissão para elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos, para subsidiar a implantação do sistema de custos na Administração Pública Federal. Disponível em: <<https://conlegis.planejamento.gov.br/conlegis/legislacao/atoNormativoDetalhesPub.htm?id=1467>>. Acesso em 8 mar. 2018.

BRASIL. Presidência da República. **Constituição federal do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 08 mar. 2018.

BRASIL. Presidência da República. **Decreto lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm >. Acesso em 8 mar. 2018.

BRASIL. Presidência da República. **Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986**. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm>. Acesso em 8 mar. 2018.

BRASIL. Presidência da República. **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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em 8 mar. 2018.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992**. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8429.htm>. Acesso em 18 jul. 2017.

BRASIL. Presidência da República. **Lei complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em 8 mar. 2018.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**. 7 ed. Brasília. 2016. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/MCASP+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Final.pdf/6e874adb-44d7-490c-8967-b0acd3923f6d>>. Acesso em: 8 mar. 2018.

BRASIL. Senado Federal. **Proposta de emenda constitucional nº 55 (PEC55)** (PEC do teto dos gastos públicos). Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para instituir o Novo Regime Fiscal, e dá outras providências. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/127337>>. Acesso em: 8 mar. 2018.

CALDAS, Ricardo W.; LOPES, Brenner; AMARAL, Jefferson N. **Políticas públicas: conceitos e práticas**. Belo Horizonte: Sebrae, 2008.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO (Brasil). **Instrução normativa conjunta MP/CGU Nº 01, de 10 de maio de 2016**. 2016. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_mpog_01_2016.pdf>. Acesso em 8 mar. 2018.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. **Relatório de auditoria anual de contas – exercício 2015 - relatório nº 201601501 executora CGU no Estado do Rio Grande do Sul**. Porto Alegre, 2015

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Decreto lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946**. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros e dá outras providências. Disponível em: <<http://www1.cfc.org.br/uparq/lei1249.pdf><http://www1.cfc.org.br/uparq/lei1249.pdf>>. Acesso em: 8 mar. 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma brasileira de contabilidade, NBC TSP estrutura conceitual, de 23 de setembro de 2016**. Aprova a NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Disponível em: <<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>>. Acesso em: 8 mar. 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC N.º 1.366/11, de 25 de novembro de 2011**. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos

do Setor Público. Disponível em:

<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1366.pdfhttp://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1366.pdf>. Acesso em: 8 mar. 2018.

FRANK, Robert H.; BERNANKE, Ben S. **Princípios de economia**. 4. ed. Porto Alegre: AMGH, 2012.

GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana C. **Finanças públicas: teoria e prática no Brasil**. 5. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2016.

HOLANDA, Victor B. **Sistema de informação de custos na administração pública federal** – uma política de estado. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2010.

MACHADO, Nelson. **Sistema de informação de custos: diretrizes para integração ao orçamento e à contabilidade governamental**. Tese de Doutorado – Programa de Pós-Graduação do Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. 2002. Disponível em: <<http://www.socialiris.org/antigo/imagem/boletim/arq5533ffd3aed73.pdf>>. Acesso em: 8 mar. 2018.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Vitor B. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Rev. Adm. Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 791-820, 2010. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a03.pdf>>. Acesso em: 18 mar. 2018.

MAIS ESPAÇO na hora das refeições. **Jornal da Universidade**, Porto Alegre, ano 9, n. 88, p. 6, jun. 2006. Disponível em: <https://issuu.com/jornaldauniversidade/docs/ju_88_-_junho_2006>. Acesso em: 8 mar. 2018.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9 ed. São Paulo: Atlas S.A, 2006.

MAUSS, César V. **Gestão de custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e governamental**. São Paulo: Atlas, 2008.

NOVO SISTEMA de acesso e produção é implantado nos RUs.. **Jornal da Universidade** – Ano XX Número 205 – Setembro de 2017. Disponível em: <https://issuu.com/jornaldauniversidade/docs/ju_205_setembro_2017_issuu>. Acesso em: 8 mar. 2018

PROGNÓSTICO de restrições PEC 55 estudo avalia impactos com a possível aprovação no congelamento de investimentos. **Jornal da Universidade** – Ano XX Número 196 - Edição de novembro de 2016. Disponível em: <https://issuu.com/jornaldauniversidade/docs/ju_196_-_novembro_2016>. Acesso em: 8 mar. 2018.

ROSEN, Harvey S.; Gayer, Ted. **Finanças públicas**. 10. ed. Porto Alegre: AMGH, 2014.

SANTOS, Clezio S. dos. **Introdução à gestão pública**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SECCHI, Leonardo. **Políticas públicas**: conceitos, esquemas de análise, casos práticos. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2013.

SOUZA, Alceu; CLEMENTE, Ademir. **Gestão de custos aplicações operacionais e estratégicas**. São Paulo: Atlas S.A., 2007.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU (Brasil). **Acórdão nº 1078/2004**.

Disponível em:

<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc%5CRELAC%5C20051206%5CGERADO_TC-43154.pdf>. Acesso em: 8 mar. 2018.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU (Brasil). **Manual de auditoria operacional**. 3 ed Brasília : TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de

Programas de Governo (Seprog), 2010. Disponível em: <

<http://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/manual-de-auditoria-operacional-1.htm>>.

Acesso em: 8 mar. 2018.

UFRGS começa implantação de novo sistema nos Rus. **Jornal do Comércio**, Porto Alegre 20 ago. 2017. Disponível em:<

http://jcrs.uol.com.br/_conteudo/2017/08/geral/580542-ufrgs-comeca-implantacao-de-novo-sistema-nos-rus.html>. Acesso: 8 mar. 2018.

UFRGS COMEÇA implantação de pagamento por boleto em RUs. **Gaúcha ZH**, Porto Alegre, 17 ago. 2017. Comportamento, Ensino superior. Disponível em:

<<https://gauchazh.clicrbs.com.br/comportamento/noticia/2017/08/ufrgs-comeca-implantacao-de-pagamento-por-boleto-em-rus-9872914.html>>. Acesso: 8 mar. 2018.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIAS - UFG. **Alimentação do estudante universitário**. 2016. Disponível em:

<https://prae.ufg.br/up/93/o/Guia_de_Alimenta%C3%A7%C3%A3o_do_Estudante_Universit%C3%A1rio.pdf?1471522483>. Acesso em: 8 mar.2018.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL – UFRGS. Pró-Reitoria de Planejamento e Administração. **Estimativa do custo de produção do sistema de restaurante universitários da UFRGS (2015-2016)**.2017.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL – UFRGS. Pró-Reitoria de Graduação - PROGRAD. **Restaurante universitário**. [2014]. Disponível em:

<<http://www.ufrgs.br/prograd/bixo/restaurante-universitario>>. Acesso: 8 mar. 2018.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL - UFRGS. **Portaria UFRGS nº 3117**, de 12 de julho de 1995.Fixar a tabela de preços das refeições fornecidas pelos restaurantes universitários a serem praticados nas três refeições

VOGADO, Éder S. SIC e os sistemas estruturantes: experiência da união. In: IV CONGRESSO INTERNACIONAL DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS E QUALIDADE DO GASTO NO SETOR PÚBLICO, 4., 2014, Brasília – DF. **Anais...** Brasília-DF, 2014. Disponível em:

<<http://www.socialiris.org/ivcongressocq/materiais/Painel4VOGADO.pdf>>. Acesso em: 8 mar. 2018.

VOGADO, Éder S. A importância do uso da informação de custos no setor público. In: ENCONTRO DE GESTORES PÚBLICOS EGP, 6., 2017, Porto Alegre. **Anais...** Porto Alegre: EGP, 2017. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/590946/Apresentacoes+VI+EGP_RS.7z/e5a4a0db-1386-4c78-9a0b-dd0c21d4f765>. Acesso em: 8 mar. 2018.

VALOR do RU da UFRGS subirá mais de 400% para servidores e terceirizados. **Correio do Povo**, Porto Alegre, Notícias. Ensino. 18 ago. 2017. Disponível: <<http://www.correiodopovo.com.br/Noticias/Ensino%20/2017/8/626134/Valor-do-RU-da-Ufrgs-subira-mais-de-400-para-servidores-e-terceirizados>>. Acesso em 08 mar. 2018.

BIBLIOGRAFIA CONSULTA

BEZERRA FILHO, João E. **Orçamento aplicado ao setor público**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

BEZERRA FILHO, João E. **Contabilidade aplicada ao setor público**. São Paulo: Atlas, 2014.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Custos SIC**. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt_PT/custos>. Acesso em: 8 mar. 2018.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manuais**. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mcasph](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mcasphhttp://www.tesouro.fazenda.gov.br/mcasph)>. Acesso em: 8 mar. 2018.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Publicações e orientações sobre custos**. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/publicacoes-e-orientacoes#publicacoesorientacoessobrecustos>>. Acesso em 8 mar. 2018.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Treinamentos e eventos**. [2018]. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt_PT/treinamentos-e-eventos>. Acesso em: 8 mar. 2018.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração geral e pública**. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Campus, 2008.

DA SILVA, Lino M. **Contabilidade governamental** um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FEIJÓ, Paulo H. **Entendendo as mudanças na contabilidade aplicada ao setor público**. Brasília: Gestão Pública, 2013.

PAZZAGLINI FILHO, Mariano. **Lei de improbidade administrativa** comentada. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

REIS, Heraldo da C.; MACHADO Jr., José T. **A lei 4.320 comentada e a lei de responsabilidade fiscal**. 35. ed. Rio de Janeiro: IBAM – Instituto Brasileiro de Administração Municipal, 2015.

SILVA, César T. **Custos no setor público**. Brasília: Editora UNB, 2007.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL. **Plano de gestão**. [2008]. Disponível em: <<http://www.ufrgs.br/ufrgs/a-ufrgs/plano-de-gestao>>. Acesso em: 08 mar. 2018.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL. **Relatório de gestão**. [2000]. Disponível em: <<http://www.ufrgs.br/ufrgs/a-ufrgs/relatorios>>. Acesso em: 08 mar. 2018.