

Custo estimado de refeições: estudo de caso no restaurante universitário da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN), Brasil*

Recibido: 16 de septiembre de 2016 Aceptado: 6 de diciembre de 2016

Íris Lidiane Silva de Souza Madeira**
Daniele da Rocha Carvalho***
Ridalvo Medeiros Alves de Oliveira****
Luiz Vieira de Oliveira Sobrinho*****

Resumo

A busca pela harmonização das normas de contabilidade com as IFRS tem provocado profundas mudanças na contabilidade pública brasileira. A mensuração de custos no setor público, prevista desde 1964, vem mostrando sua importância como forma de melhorar a eficiência nos serviços públicos. O objetivo dessa pesquisa foi mensurar os custos das refeições do Restaurante Universitário (RU) da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN), calculados a partir das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). A pesquisa classifica-se quanto ao objetivo como descritiva e exploratória; quanto aos procedimentos, como estudo de caso e documental; e como qualitativa e quantitativa, em relação à abordagem do problema. Os dados foram coletados por meio de entrevistas e consultas a fontes primárias do RU. Os resultados indicam três fontes de recursos do RU: o Programa Nacional de Assistência Estudantil (PNAES), a venda de refeições, e a redistribuição interna de valores. Concluiu-se que os custos calculados com base na resolução da UFRN foram 19% inferiores aos custos calculados com base nas NBCASP. A principal conclusão da pesquisa se deu no cálculo de custo estimado em conformidade com as NBCASP, como parâmetro para atualização do preço de venda, para o público pagante do restaurante universitário, conforme demanda da gestão/ UFRN.

Palavras-chave

Custos no setor público, NBCASP, Restaurante Universitário.

Classificação JEL

D2, D23, M48

Conteúdo

Introdução; 1. Referencial teórico; 2. Restaurante Universitário da UFRN; 3. Procedimentos metodológicos; 4. Análise dos dados; 5. Considerações finais e recomendações; Referências.

* O artigo é uma pesquisa de investigação oriunda do projeto, Custo estimado de refeições: estudo de caso no restaurante universitário da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN), Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, Brasil.

** Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, Brasil. Correio eletrônico: irislidiane@gmail.com

*** Graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (2002) e mestrado em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília (2010). Atualmente é professor de ensino superior da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Correio eletrônico: danielerocha@ufrnet.br

**** Doutor em Educação pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (2011). Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília (2003). Especialista em Contabilidade Gerencial pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (1999). Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (1995). Professor de ensino superior da UFRN, lotado no Departamento de Ciências Contábeis. Responde atualmente pela direção adjunta e pela coordenação administrativa e financeira do Núcleo Permanente de Concursos (COMPERVE) da UFRN. Tem experiência na área de Contabilidade, com ênfase em Custos e Contabilidade Gerencial, atuando principalmente nos seguintes temas: custos, contabilidade gerencial, análise financeira, sistemas de informação e métodos quantitativos. Correio eletrônico: ridalvo@ufrnet.br

***** Graduação em Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (1993) e mestrado em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília (2006). Atualmente é professor titular da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Correio eletrônico: lvieira@ufrnet.br

Estimated cost of food, a case study: University Restaurant at Federal University of Rio Grande do Norte, Brazil

Abstract

The quest for harmonizing accounting standards with the International Financial Reporting Standards (IFRS) has led to profound changes in the Brazilian public accounting. Measuring costs in the public sector, projected since 1964, has become relevant as a way to improve efficiency in public services. The objective of this research was to measure the food costs at the Federal Universidad de Rio Grande do Norte (UFRN) restaurant. These were calculated from the Brazilian Accounting Standards applied to the Public Sector (NBCASP). The research is classified (according to its objective) as descriptive and exploratory. According to its proceedings, it is considered as a case study and a documentary; and it has been classified as qualitative and quantitative in terms of the approaching the problem. Data were collected through interviews and questioning primary sources of the University restaurant (UR). The results show three UR resources: The National Student Assistance Program (PNAES), the sale of meals, and the internal redistribution of assets. It is concluded that the costs, calculated upon the UFRN's resolution, were 19% lower than the costs calculated based on the NBCASP.

Key words

Costs in the public sector, Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector (NBCASP), University Restaurant.

JEL classification

D2, D23, M48

Contents

Introduction; 1. Theoretical framework; 2. University Restaurant of the Federal University of Rio Grande do Norte (UFRN); 3. Methodological procedures; 4. Analysis of the data; 5. Final considerations and recommendations; References.



Costo estimado de los alimentos: estudio de caso del Restaurante Universitario de la Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasil

Resumen

La búsqueda por la armonización de las normas contables con las Normas Internacionales de Contabilidad (NIIF), ha provocado profundos cambios en la contabilidad pública brasileña. La medición de los costos en el sector público, prevista desde 1964, ha estado mostrando su importancia como una forma de mejorar la eficiencia en los servicios públicos. El objetivo de esta investigación, fue medir los costos de las comidas del restaurante de la Universidad Federal de Rio Grande del Norte (UFRN), calculados a partir de las Normas de Contabilidad Brasileñas aplicadas al sector público (NBCASP). La investigación se clasifica en relación al objetivo como descriptiva y exploratoria; mientras en los procedimientos, como un estudio de caso y documental; y como cualitativa y cuantitativa, en relación al enfoque del problema. Los datos fueron recolectados por medio de entrevistas y consultas con fuentes primarias del Restaurante Universitario (RU). Los resultados indican tres fuentes de recursos del RU: el Programa Nacional de Asistencia Estudiantil (PNAES), la venta de comidas, y la redistribución interna de valores. Se concluye que los costos calculados con base en la resolución de la UFRN fueron 19% inferiores a los costos calculados con base en las NBCASP. La principal conclusión de los investigadores, se presentó en el cálculo estimado de acuerdo a las NBCASP, como parámetro para la actualización del precio de venta para el público pagante en el Restaurante Universitario.

Palabras clave

Costos en el sector público, Normas Brasileñas de Contabilidad Aplicadas al Sector Publico (NBCASP), Restaurante Universitario.

Clasificación JEL

D2, D23, M48

Contenido

Introducción; 1. Marco teórico; 2. Restaurante Universitario de la Universidad Federal de Rio Grande del Norte (UFRN); 3. Procedimientos metodológicos; 4. Análisis de los datos; 5. Consideraciones finales y recomendaciones; Referencias.

Introdução

A necessidade de informações confiáveis independe do tipo de organização. Qualquer organização, privada ou pública, necessita de informações tempestivas, que auxiliem na tomada de decisões. Estas informações podem ser financeiras ou não-financeiras.

Uma importante fonte de informações úteis para o gerenciamento dos recursos é a contabilidade de custos, ramo da contabilidade que mensura e registra os custos, fornecendo informações para tomada de decisões de uma entidade, auxiliando nos resultados, planejamento e controle das atividades.

Mauss e Souza (2008) afirmam que a contabilidade de custos é importante para a gestão pública porque ela identifica quanto custa para produzir bens ou serviços, dando suporte aos gestores para a tomada de decisões cotidianas, contribuindo no planejamento, controle gerencial e prestação de contas.

A aplicação da contabilidade de custos no setor público torna o controle dos gastos mais eficiente, pois permite conhecer efetivamente quanto custa determinado serviço, bem como a comparabilidade do custo-benefício. A sociedade, para exercer sua cidadania, sempre cobrou informações mais precisas sobre o que o governo está priorizando, e quanto está gastando. Isso gerou a transparência pública, processo de *accountability*, e o fortalecimento do controle social.

A transparência é a publicação das ações governamentais, que favorece o controle social, que viabiliza aos cidadãos participarem da gestão pública, exercendo controle sobre a ação do Estado, intervindo na tomada de decisão, orientando aos gestores públicos em medidas que atendam ao interesse público, e exigindo prestação de contas da atuação.

Para melhorar a qualidade do gasto público e minimizar desperdícios é importante que a administração pública disponha de um sistema de informações sobre custos, que propicie um melhor controle sobre o uso dos recursos públicos e a qualidade dos serviços prestados.

A Lei nº 4.320/64, que trata sobre o direito financeiro brasileiro, determina que os serviços de contabilidade incluam a mensuração dos custos industriais, além da análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros. Com o advento das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), em 2008, surgiu a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBC T) 16.11, que trata sobre o subsistema de informações de custos aplicado ao setor público, consolidada pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.437/13.

As Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) prestam papel fundamental para o desenvolvimento econômico e social do país através da difusão do conhecimento científico (SOUZA, 2007). As IFES dispõem de infraestrutura que apoia as atividades da comunidade acadêmica, da qual faz parte o Restaurante Universitário (RU).

Existem RUs em 49 IFES brasileiras, e volumosos recursos são direcionados à sustentação das suas atividades. No caso da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN), os orçamentos do RU nos últimos dois anos não foram suficientes para atender às suas operações, sendo necessária a intervenção para suprir o déficit.

Diante do exposto, apresenta-se o seguinte problema: Quais são os custos das refeições do RU da UFRN, calculados a partir das NBCASP?

Esta pesquisa tem como objetivo geral mensurar, com base nas NBCASP os custos das refeições do RU da UFRN. Para o alcance deste objetivo, foram definidos os seguintes objetivos específicos: (1) apresentar uma retrospectiva da normatização do RU; (2) identificar a origem dos recursos destinados ao RU; e (3) comparar os custos calculados com base nas NBCASP com os calculados com base na Resolução nº 25/2012- Conselho de Administração (CONSAD) da UFRN.

O estudo buscou-se apurar os custos estimados das refeições do RU/UFRN, pois foi detectado, a partir do estudo de Freitas (2013), que nem todos os gastos necessários para a prestação do serviço estavam sendo evidenciados e/ou contabilizados.

A relevância do trabalho está no sentido de ter trazido resultados que possivelmente contribuirão com informações úteis para os gestores, os quais podem tomar novas medidas a fim de melhorar a satisfação da comunidade usuária do serviço, bem como a real informação do subsídio que a UFRN repassa ao RU como forma de assistência social aos estudantes, a fim de dar suporte para que os alunos consigam desenvolver suas atividades acadêmicas com melhor eficiência e rendimento.

A apuração do custo estimado no RU/UFRN foi o primeiro passo para iniciar um processo de implantação de sistema de custos, o que auxiliará na elaboração de futuros orçamentos.

Estudo semelhante como o de Carvalho *et al* (2011) identifica a composição dos custos ambulatoriais no tratamento aos portadores de HIV participantes do Programa Nacional de DST AIDS, no Hospital-Dia em Natal/RN.

Outra pesquisa de Schultz, Brandt e Oliveira (2004) mensura os custos alimentares de um hospital filantrópico para enfatizar a importância de um eficiente controle

de custos da alimentação, bem como checar a eficiente utilização dos recursos na elaboração das refeições, destacando a complexidade do processo de identificação e apuração dos mesmos.

O artigo está composto pelas seguintes partes: na primeira parte faz referência ao referencial teórico, na segunda parte traz informações sobre a instituição em estudo, na terceira parte discute sobre os procedimentos metodológicos utilizados, na quarta parte discorre sobre os resultados do estudo e na última parte traz considerações finais e recomendações para os próximos trabalhos.

1. Referencial teórico

1.1 Legislação acerca de custos no setor público

A contabilidade de custos na administração pública tem como marco inicial a Lei nº 4.320 de 1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Nessa lei estão expressas as responsabilidades dos serviços da contabilidade pública, dentre as quais está a determinação dos custos dos serviços industriais.

Nesse contexto, esclarece Machado (2002, p. 3), os "serviços industriais" referem-se aos serviços "de fornecimento de água, coleta e tratamento de esgoto, geração e distribuição de energia, dos quais, conforme o modelo decisório da época, era necessário conhecer os custos para se determinar o preço de venda".

Ainda na mesma Lei, foi definido que os serviços públicos industriais mantenham contabilidade especial para identificar os custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum. A partir disso, Machado (2002) defende que surgiu a necessidade de a contabilidade pública acrescentar um novo sistema de contas para apurar os custos dos serviços públicos.

O Decreto-Lei nº 200 de 1967, que dispõe sobre a organização da Administração Federal, reformando assim a gestão pública no Brasil, determina que a "contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão". (BRASIL, 2014)

Outro marco na gestão de custos públicos no Brasil foi a implantação do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), em 1987. Trata-se de uma ferramenta utilizada para registro, acompanhamento e controle dos gastos públicos na execução orçamentária, financeira e patrimonial.

Para Vargas e Ceretta (2004), a administração pública burocrática transformou-se em uma administração pública gerencial nos anos de 1990. Segundo Reis, Pereira e Slomski (2006), os gestores públicos passaram a se preocupar mais com a forma eficiente e eficaz de aplicação dos recursos públicos na Administração Pública Gerencial.

Para Alonso (1999, p. 45), "a correta apuração dos custos dos serviços públicos e sua publicidade são poderosos instrumentos de controle social, permitindo aos usuários, aos auditores (internos e externos) a avaliação da eficiência dos serviços prestados".

Outro regulamento importante das finanças públicas é a Lei Responsabilidade Fiscal (LRF), voltada para a responsabilidade na gestão fiscal, que enfatiza o planejamento e a transparência na busca pelo equilíbrio das contas públicas. Essa lei impõe a necessidade de um sistema de custos: "a administração pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial". (BRASIL, 2000)

Machado (2002, p. 5) diz que não basta apenas apurar custos para auxiliar na precificação dos serviços, pois a LRF requer a implantação de "um sistema de custos que permita a avaliação de resultados, de desempenho e o acompanhamento das gestões orçamentária, financeira e patrimonial".

A Portaria nº 828/2011, da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), alterou o prazo de implementação do plano de contas aplicado ao setor público e determinou que os procedimentos contábeis patrimoniais devessem ser adotados pelos entes públicos gradualmente desde 2012 e integralmente até o final do exercício de 2014, incluindo a implantação de sistema de custos.

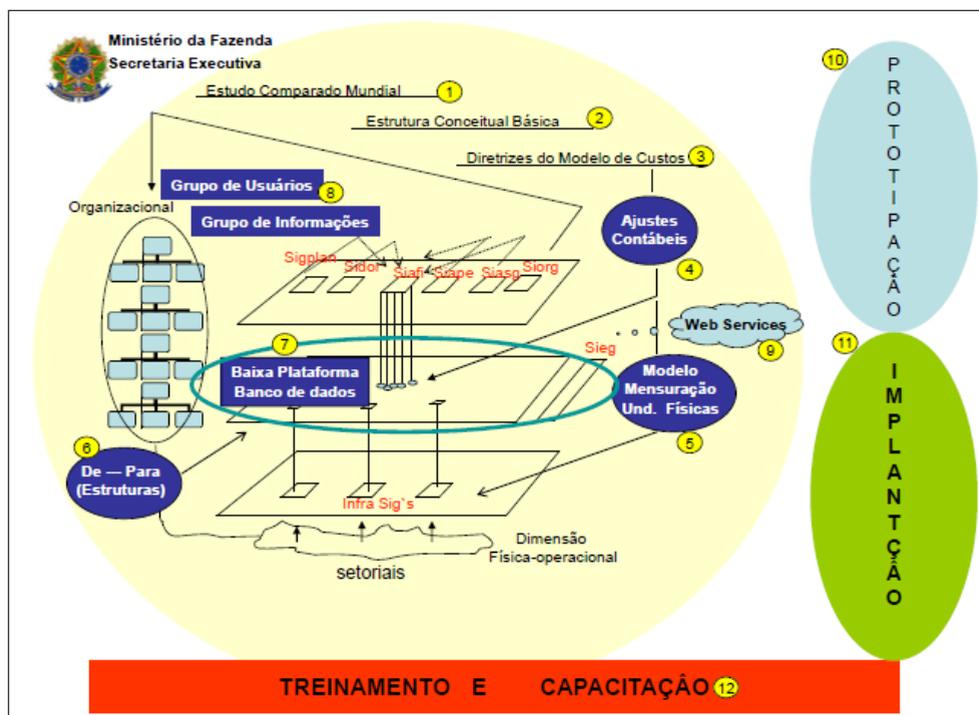
1.2 Sistema de informações de custos aplicado ao setor público

O desenvolvimento de sistema de custos no setor público considera princípios gerenciais de eficácia, eficiência, economicidade e avaliação de desempenho. As discussões sobre o modelo de sistema de custos do Governo Federal iniciaram-se com a Comissão Interministerial de Custos, instituída pela Portaria nº 945, de 26 de outubro de 2005. A comissão foi formada por servidores do Ministério do Planejamento, Controladoria Geral da União e Ministério da Fazenda. (Mauss; Souza, 2008; Holanda; Lattman-Weltman; Guimarães, 2010)

Segundo Mauss e Souza (2008, p. 28), "a comissão teve por objetivo elaborar estudos, fazer diagnósticos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de sistemas de custos na administração pública federal".

Para auxiliar na explanação conceitual do modelo proposto pelo governo federal é apresentada a Figura 1, que mostra o esquema geral do Sistema de Informações de Custos –SIC, criado pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 157/2011, sendo a STN o órgão central deste sistema.

Figura 1. Visão geral do modelo de sistema de informações de custos



Fonte: Holanda (2009)

Percebe-se no modelo que a proposta do sistema de informação de custos é construído em baixa plataforma no formato de um banco de dados em nível intermediário efetuando conexão entre os Sistemas Estruturantes e os sistemas setoriais dos órgãos. É possível utilizar qualquer método de custeio, pois não há determinação específica na legislação. Assim como afirma Slomski (2010, p. 938), "o sistema de custeamento a ser implantado na administração pública deve ser um daqueles já conhecidos e reconhecidos pela academia."

Com o crescimento tecnológico mundial e a internet, muitas ferramentas foram criadas facilitando a organização de processos em geral, e no setor público não foi diferente. O governo federal passou a se modernizar, substituindo papéis por arquivos eletrônicos, implantando sistemas de informações adequados para a

necessidade da gestão pública. Isso se resume no conhecido "governo eletrônico" que promove acessibilidade de informações à sociedade, e transparência.

2 Restaurante universitário da UFRN

2.1 Legislação e retrospectiva

O Restaurante Universitário (RU) da UFRN foi criado em 1963, com o objetivo de atender aos corpos docente, discente e administrativo da universidade, oferecendo refeições preparadas segundo dieta equilibrada, de acordo com as disponibilidades alimentares da região.

Regulamentado pela Resolução nº 021/2012-CONSAD, o RU deve priorizar os alunos que se enquadram nos critérios socioeconômicos estabelecidos pelo Programa Nacional de Assistência Estudantil (PNAES). O regulamento esclarece que os serviços prestados pelo RU não visam ao lucro, tendo por finalidade fornecer alimentação saudável como um instrumento de política de permanência estudantil, garantindo a qualidade higiênica sanitária, resgatando os hábitos alimentares regionais, ajustados aos limites financeiros da instituição, além de colaborar nas atividades de ensino, pesquisa e extensão nas áreas de nutrição e afins.

A Resolução nº 025/2012-CONSAD estabelece os elementos de despesas e a metodologia para o cálculo do custo das refeições do RU, e fixa os valores das refeições a serem servidas a usuários pagantes.

2.2 Estrutura organizacional

Conselho Administrativo do RU é assim composto: diretor do Departamento de Assuntos Estudantis, seu presidente; diretor da Divisão de Assistência ao Estudante; representante da Pró-Reitoria para Assuntos Estudantis (PROAE); presidente do Diretório Central dos Estudantes (DCE); presidente das Residências Universitárias; supervisor do Restaurante; e um nutricionista.

Algumas das competências desse Conselho são: elaborar plano com as diretrizes e fiscalizar sua execução, propor tabela de refeições e inteirar-se dos balancetes das receitas e gastos mensais.

A Diretoria do RU supervisiona as atividades, encaminha os pedidos de gêneros alimentícios, avaliando a qualidade dos que forem fornecidos, faz previsão orçamentária, apresenta ao Conselho Administrativo relatório e balanço que visam a melhorar o seu funcionamento, e pode propor a admissão de pessoal de apoio.

A nutricionista organiza o cardápio, segundo princípios e regras dietéticas científicas, orienta o pessoal de serviço da cozinha quanto ao emprego de temperos e condimentos, fiscaliza a quantidade e a qualidade da alimentação servida pelo RU, e orienta o pessoal da limpeza.

A Coordenação de Controle e Abastecimento de Materiais organiza os pedidos de compras em tempo hábil para o planejamento do cardápio semanal, e notifica sobre a indisponibilidade de algum gênero alimentício; controla o recebimento dos alimentos e materiais; armazena e controla a movimentação do material entregue, de acordo com o controle de estoque PVPS (primeiro que vence, primeiro que sai); e alimenta os sistemas administrativos para a geração de relatórios.

A Coordenação de Educação Nutricional e Meio ambiente promove campanhas educativas, além de controlar os resíduos. Na tabela 1 se apresenta a composição do quadro de pessoal do RU.

Tabela 1. Composição do quadro de pessoal do RU

Função	Quantidade		
	Servidor	Terceirizado	Estágio/Bolsa
Diretora	1		
Coordenação de abastecimento e materiais	1		
Administrativo	1		
Auxiliar de atividade		2	
Armazenista		2	
Bolsista - vendas/control de acesso			11
Nutricionistas da Produção (supervisão)	6	1	
Bolsista administrativo -área de produção			11
Cozinheiro		12	
Auxiliar de cozinha	1	17	
Copeiro	1	16	
Motorista		2	
Auxiliar de limpeza	1	10	
Vigilante		4	
TOTAL	12	66	22

Fonte: elaborada pelos autores

Os cozinheiros diaristas trabalham 40h semanais e alguns por escala de 12h por 36h. As nutricionistas responsáveis pela produção trabalham 30h semanais e tiram

um plantão (24h) a cada mês. Já os bolsistas de nutrição trabalham 20h semanais, revezando nos finais de semana.

2.3 Funcionamento

o RU funciona diariamente, oferecendo 3 refeições de segunda a sábado, e 2 refeições aos domingos e feriados. O desjejum é exclusivo para residentes. Seu serviço é descentralizado, pois os alimentos preparados também são enviados para o refeitório da Biomédica. O sistema utilizado é self-service, sendo apenas a carne racionada.

Segundo o regulamento do RU, são seus usuários os integrantes do corpo discente, servidores técnico-administrativos e docentes. Nos casos de visitantes participantes de eventos acadêmicos e culturais promovidos pela UFRN, o atendimento é feito de acordo com a capacidade do RU, condicionado à confirmação, pela Pró-Reitoria de Assuntos Estudantis (PROAE), do número de inscritos e do envio da solicitação com antecedência de 5 dias úteis.

Os usuários são classificados como pagantes ou não pagantes. O grupo de usuários não pagantes são os estudantes de graduação moradores das residências universitárias e aqueles que recebem auxílio alimentação, cuja seleção é realizada pela Coordenadoria de Apoio Pedagógico e Ações de Permanência (CAPAP) da PROAE, mediante critérios pré-definidos em Resolução específica. Esse grupo tem prioridade sobre os demais usuários. Para os demais estudantes é cobrado o valor de R\$ 3,00.

3 Procedimentos metodológicos

3.1 Tipologia da pesquisa

Raupp e Beuren (2012) agrupam as pesquisas aplicáveis à contabilidade: quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e quanto à abordagem do problema. Nessa perspectiva, esse estudo caracteriza-se como pesquisa exploratória e descritiva quanto aos objetivos. Exploratória porque o estudo em questão ainda é embrionário. (Raupp; Beuren, 2012)

Com relação aos procedimentos, trata-se de um estudo de caso, pesquisa bibliográfica e documental. Para Raupp e Beuren (2012), o estudo de caso se concentra em estudar apenas uma unidade, que nesta pesquisa é o RU da UFRN. Também é documental porque "baseia-se em materiais que ainda não receberam

um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa” (Raupp; Beuren, 2012, p. 89).

Quanto à abordagem do problema é uma pesquisa qualitativa e quantitativa que, na visão de Raupp e Beuren (2012, p. 92) são assim apresentadas: “abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último”. O estudo apura custos de forma quantitativa e usa a abordagem qualitativa para explicá-los.

3.2 Coleta de dados

A coleta de dados foi realizada através de pesquisa bibliográfica e documental, incluindo a consulta de documentos disponibilizados pela UFRN, tais como: relatórios internos, extraídos do SIPAC da unidade do RU, folha de pessoal, inventário de bens, planilha de gastos, controle de estoque, ou seja, documentos ainda classificados como primários, bem como relatórios secundários. Também foi realizada entrevista com os responsáveis pelos setores de orçamento, diretoria do restaurante, PROAE, infraestrutura, material e patrimônio, contabilidade, administração e setor de bolsas.

Foram coletados os dados referentes aos anos de 2012 e 2013, por serem estes os anos mais atualizados em relação às exigências da Resolução n.º 25/2012 – CONSAD. Os dados coletados foram organizados em planilhas para auxiliar nos cálculos e na elaboração de gráficos e tabelas.

3.3 Limitações do trabalho

Durante o desenvolvimento do trabalho, algumas dificuldades não superadas acabaram por dar origem às seguintes limitações:

- 1) Dificuldade no levantamento dos gastos com café da manhã, devido ao controle dos insumos consumidos ser feito manualmente. Desta forma, foi feita uma estimativa, conforme explicado no item 5.3.
- 2) Não foi incluído no cálculo das depreciações o espaço utilizado do refeitório da biomédica, nem o gasto com energia.
- 3) Foi calculada uma estimativa do gasto com água (item 5.2).
- 4) Inventário de bens desatualizados e depreciações calculadas apenas a partir de 2010. Muitos equipamentos não estavam depreciados, então, utilizou-se estimativa, também explicada no item 5.2.

4 Análise dos dados

4.1 Recursos do restaurante universitário/UFRN

O recurso principal destinado ao RU advém do PNAES, disposto no Decreto nº 7.234/2010, que visa fornecer condições de permanência aos estudantes de baixa renda matriculados em cursos de graduação presencial.

O recurso do PNAES destinado à assistência estudantil da UFRN é gerido pela PROAE, tendo sido destinado em 2012 o valor de R\$ 13.885.737,00, e em 2013, R\$ 15.745.406,00, conforme detalhado na Tabela 2.

**Tabela 2. Recursos do Tesouro Nacional e distribuição interna
(despesas com assistência estudantil)**

<i>Unidade – PROAE</i>			
<i>Assistência ao Estudante</i>	<i>Valor (R\$) 2013</i>	<i>Valor (R\$) 2012</i>	<i>Varição (%)</i>
*Restaurante Universitário	5.000.000,00	4.000.000,00	25
*Ampliação do RU	–	600.000,00	–100
Apoio ao Estudante	230.000,00	230.000,00	0
Manutenção da Residência Universitária	1.100.000,00	923.337,00	19
Jogos Universitários	140.000,00	110.000,00	27
Política de Esportes	135.000,00	135.000,00	0
Manutenção do Parque Poliesportivo	–	120.000,00	–100
Bolsas	5.040.000,00	3.938.200,00	28
Monitoria	200.000,00	105.000,00	90
CAENE	180.000,00	275.000,00	–35
Festival Universitário da Canção	30.000,00	30.000,00	0
Auxílio creche	100.000,00	200.000,00	–50
Auxílio atleta	40.000,00	35.000,00	14
Inclusão digital	10.000,00	40.000,00	–75
Auxílio moradia	2.298.000,00	1.934.400,00	19
Aluguel de imóveis	110.000,00	130.000,00	–15
Apoio a eventos	160.000,00	152.800,00	5
Bolsa transporte	400.000,00	350.000,00	14
Bolsa Especial	108.000,00	77.000,00	40

Unidade – PROAE			
Assistência ao Estudante	Valor (R\$) 2013	Valor (R\$) 2012	Variação (%)
Atendimento odontológico	100.000,00	150.000,00	-33
Atendimento médico	180.000,00	350.000,00	-49
Aquisição de instrumentos	100.000,00	-	-
Reserva técnica	84.406,00	-	-
TOTAL	15.745.406,00	13.885.737,00	

Fonte: adaptada do Relatório Orçamentário – distribuição interna (2012 e 2013)

A coluna de variação apresenta em percentual o aumento ou diminuição de recursos de cada serviço oferecido pela PROAE. O recurso do RU aumentou em 25% entre os anos pesquisados. Destaca-se uma ampliação da estrutura do RU em 2012.

De acordo com a Tabela 2, pode-se perceber que o recurso destinado ao RU representa aproximadamente 32% e 29% do total, respectivamente, nos anos 2013 e 2012. Segundo o responsável pelo setor de orçamento da UFRN, geralmente os recursos não utilizados nas outras atividades são transferidos para suplementar o orçamento do RU, por este ser o serviço de necessidade básica considerado pela PROAE dentro da assistência estudantil.

Tabela 3. Orçamento previsto x realizado

Ano	Orçamento Realizado (RU)	Orçamento Previsto (PNAES)	Diferença
2012	R\$ 5.371.175,23	R\$ 4.000.000,00	R\$ 1.371.175,23
2013	R\$ 6.121.645,16	R\$ 5.000.000,00	R\$ 1.121.645,16

Fonte: elaborada pelos autores

No decorrer dos períodos o orçamento sofreu algumas alterações, com a inclusão de créditos adicionais, provenientes de redistribuição de valores das outras atividades desenvolvidas pela PROAE, bem como outros recursos provenientes da UFRN (reserva técnica e/ou outras unidades) sendo efetivamente gastos R\$ 6.121.645,16 e R\$ 5.371.175,23, respectivamente, nos anos 2013 e 2012. A diferença ou suplemento em relação ao orçamento previsto em 2012 foi de 34%, e em 2013, 22%.

Além da parte subsidiada do RU, os outros recursos vêm da receita gerada de transferências de outra unidade para eventos (lanches) e vendas de refeições para alunos pagantes e servidores.

Tabela 4. Receitas suplementadas ao orçamento

Origem	Recursos (R\$)	
	2012	2013
Pagantes (vendas)	722.542,60	824.731,80
Recebimento (eventos) e UFRN (subsídio)	648.632,63	296.913,36
Total	1.371.175,23	1.121.645,16

Fonte: elaborada pelos autores

4.1.1 Receitas próprias – provenientes de vendas nos guichês do RU

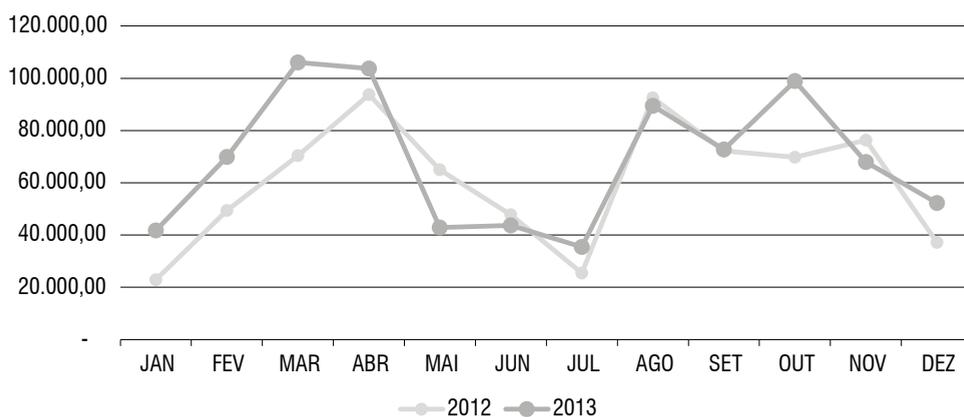
De acordo com a Resolução nº21/2012-CONSAD, o restaurante universitário vende as refeições a preço de custo para servidores e para discentes pagantes, que têm direito a preço subsidiado pelo PNAES. Atualmente os preços são: R\$ 3,00 para alunos, tanto no almoço quanto no jantar e, para os servidores, R\$ 4,50 para almoço e R\$ 4,00 para jantar.

4.1.2 Suplementação de Subsídios

Além dos recursos provenientes do PNAES e distribuídos internamente de acordo com as necessidades da PROAE, pode haver suplementações, provenientes de reservas técnicas ou de redistribuição de recursos não utilizados nas atividades geridas pela própria PROAE.

Observa-se que a maior contribuição das receitas adicionadas no orçamento é proveniente de receitas de vendas, sendo os percentuais aproximados nos anos de 2012 e 2013 respectivamente, 53% e 73%.

Figura 2. Receita de vendas



Fonte: elaborada pelos autores

Percebe-se que os meses de março, abril, agosto e outubro são períodos de maiores vendas, enquanto os meses de janeiro, julho e dezembro são de baixa, por serem períodos de férias na universidade. Os dados deste gráfico foram obtidos nos relatórios do Departamento de Contabilidade e Finanças da UFRN (2014).

Outro fator a ser considerado é o crescimento das vendas quando comparados os anos de 2012 e 2013, proveniente do aumento de alunos ingressantes na universidade, principalmente da demanda carente. A diretoria do RU declara que o mesmo passará por novas ampliações, que elevarão a demanda para almoço das atuais 3.000 para 10.000 refeições/dia.

4.2 Mensuração dos custos do RU

Uma das exigências da NBC T 16.11, que define regras para mensuração e evidenciação dos custos no setor público, é que os entes públicos implantassem até o final de 2014 um Subsistema de Informação de Custos.

A UFRN, através da Resolução nº 25/2012-CONSAD, estabeleceu elementos de despesa e metodologia para o cálculo do custo das refeições. O custo é baseado na execução orçamentária dos últimos 12 meses, e são considerados os elementos de despesa: terceirização de mão-de-obra, serviços de terceiros, depreciação do patrimônio móvel, material de consumo e despesas com água e energia.

No art. 2º da referida Resolução, está definido que os custos "serão rateados entre as duas modalidades de refeições (almoço e jantar), na proporção de 60% e 40% para a Planilha de Custos Fixos e de 60% e 40% para a Planilha de Custos Variáveis" (UFRN, 2012, p. 2).

O restaurante universitário fornece três refeições, café, almoço e jantar; porém, o café da manhã é benefício exclusivo dos residentes.

Além da busca de dados sobre custos, foi obtida a quantidade de refeições servidas durante o período pesquisado, demonstrada na Tabela 5 que indica um aumento de 12% do consumo das refeições entre os anos de 2012 e 2013. Em 2013, a quantidade de café da manhã baixou 11%, o almoço elevou 9% e o jantar 41%.

Tabela 5. Quantidade de refeições servidas

<i>Tipo de refeições</i>	2012	2013
Café	141.466	125.674
Almoço	496.799	543.339
Jantar	165.774	234.114
TOTAL	804.039	903.127

Fonte: elaborada pelos autores

Todas as atividades desenvolvidas no próprio restaurante são custos diretos, já os esforços administrativos acima de sua estrutura organizacional são identificados como custos indiretos, não calculados neste trabalho, pelo motivo do objetivo estar relacionado apenas ao custo da refeição e não à Demonstração do Resultado Econômico. Logo, a parte administrativa interna do RU foi considerada custo direto.

4.2.1 Custos variáveis

Os custos apresentados nas Tabelas 6 e 8 foram inicialmente separados em variáveis e fixos, calculados com base no custeio por absorção, conforme expresso pela NBC T 16.11.

Tabela 6. Composição dos custos variáveis

<i>Custos variáveis</i>	2012	2013
Gêneros alimentícios	2.286.558,26	3.047.148,56
Material de higienização e copa	103.269,09	91.949,86
Materiais de consumo (diversos)	23.363,94	6.950,45
Gás	110.773,60	137.864,99
Energia	42.178,08	42.155,48
Água	136.203,46	156.894,26
Combustível	9.208,34	27.009,40
Telefone	1.856,77	1.691,08
TOTAL	2.713.411,54	3.511.664,08

Fonte: elaborada pelos autores

A seguir serão detalhados o cálculo e a composição dos custos variáveis que carecem desse detalhamento.

4.2.1.1 Gêneros alimentícios

Os gêneros alimentícios são os alimentos diretamente consumidos na produção das refeições. Os custos das refeições incluem também os kits semanais e mensais do café da manhã, e a quarta refeição para os residentes da biomédica, esta última apenas distribuída em 2014. O kit custa, mensalmente, R\$ 45,00 por estudante, e é composto de leite em pó, açúcar, café, margarina e farinha de milho. O semanal são os perecíveis: frutas, ovos, salsicha, mortadela e queijo. O pão é entregue diariamente. A quarta refeição, contém leite em pó, café, açúcar, achocolatado em pó e bolacha.

Os valores apresentados de R\$ 2.286.558,26 (2012) e 3.047.148,56 (2013) foram obtidos na planilha da Diretoria do RU.

4.2.1.2 Material de consumo

Em material de consumo estão: material de expediente e de processamento de dados, descartáveis, ferramentas, embalagens e material de proteção e segurança. Alguns desses itens, embora tenham características de ativo imobilizado, foram considerados despesas com base na Medida Provisória nº 627/2013 da Secretaria da Receita Federal, que determina que um item seja contabilizado como imobilizado se possuir um valor mínimo de R\$ 1.200,00, ou vida útil superior a um ano.

Os dados foram retirados das despesas da unidade no SIPAC e em 2013, houve uma redução de gasto significativa de 70%, reflexo da não utilização de copos descartáveis.

4.2.1.3 Energia

O valor da energia elétrica é uma estimativa do departamento de Engenharia Elétrica, constando em planilhas de despesas, elaboradas pela administração do RU. Nesse período ainda não havia medidor instalado, o que só ocorreu no ano seguinte.

Não houve variação considerável na estimativa dos valores nos dois anos analisados.

4.2.1.4 Água

De acordo com informações cedidas pela Superintendência de Infraestrutura da UFRN, o abastecimento de água do RU vem dos poços artesianos da própria UFRN,

tendo apenas um único ponto da Companhia de Água e Esgotos do Rio Grande do Norte (CAERN), que ainda não é suficiente, pois a pressão é baixa para que encha o reservatório superior na localidade do restaurante central. O custo da água é calculado com base na estimativa apresentada por Creder (1991), que calcula o consumo de restaurantes e similares em torno de 25 litros de água por refeição servida.

Calculou-se, então, o custo da água com base nessa estimativa e nas tarifas praticadas pela CAERN, conforme apresentado na figura 3.

Figura 3. Volume de água consumido

<p>Conversão: 25 litros = 0,025 m³</p> <p>0,025 x 804.039 qtd. refeições = 20.101m³ consumidos em 2012</p> <p>0,025 x 903.127qtd. refeições = 22.578 m³ consumidos em 2013</p>

Fonte: elaborada pelos autores

Estimando que foram consumidos anualmente 20.101 m³ (2012) e 22.578 m³ (2013) de água, esses valores foram divididos por 12 meses, chegando a uma média mensal de 1.675 m³ e 1.882 m³ nos respectivos anos.

Tabela 7. Tarifas de água da CAERN para órgãos públicos

Volume (mensal)	Jan/Jun 2012	Jul/2012 a dez/2013
Cota básica até 20 m ³	R\$ 77,22	R\$ 81,15
Excedente para cada m ³	R\$ 6,64	R\$ 6,98

Fonte: elaborada pelos autores

Seguindo a tabela 7, percebe-se que em todos os meses houve excedente de volume de água conhecendo a média mensal, portanto, foi calculado como demonstrado na figura 4.

O preço suposto pago anual pelo consumo de água seria de R\$ 136.203,46 (2012) e R\$ 156.894,26 (2013).

Figura 4. Cálculo do custo com água (base mensal)

Ano de 2012:
$1.675 \text{ m}^3 - 20 \text{ m}^3 = 1.655 \text{ m}^3$
$\text{R}\$77,22 + \text{R}\$ 6,64 \times 1.655 \text{ m}^3 = \text{R}\$ 11.066,96$ (custo mensal de jan./ jun. de 2012)
$\text{R}\$ 81,15 + \text{R}\$ 6,98 \times 1.655 \text{ m}^3 = \text{R}\$ 11.633,62$ (custo mensal de jul./ dez. de 2012)
Ano de 2013:
$1.882 \text{ m}^3 - 20 \text{ m}^3 = 1.862 \text{ m}^3$
$\text{R}\$ 81,15 + \text{R}\$ 6,98 \times 1.862 \text{ m}^3 = \text{R}\$ 13.074,52$ (custo mensal)

Fonte: elaborada pelos autores

4.2.1.5 Combustível

O combustível é utilizado para o consumo do carro que faz o transporte das refeições e cestas do desjejum para o refeitório de biomédica. Sendo as informações extraídas a partir de planilhas da própria Diretoria do RU, foi gasto R\$ 9.208,34 em 2012 e R\$ 27.009,40 em 2013.

4.2.2 Custos fixos

Foram identificados os seguintes custos fixos e seus respectivos valores:

Tabela 8. Composição dos custos fixos

Custos fixos	2012	2013
Mão-de-obra:		
– Servidores	604.539,24	699.968,74
– FUNPEC	38.531,51	44.164,57
– Terceirizados	1.214.411,58	1.507.018,78
– Estagiários	92.400,00	105.600,00
Depreciação móveis	93.626,23	98.901,15
Depreciação imóveis	102.312,16	106.127,04
Instalação de ar-condicionado	–	983,98
Manutenção de ar-condicionado	13.519,78	10.913,99
Serviço câmeras de vigilância	2.298,43	3.318,75
TV por assinatura	996,00	996,00
TOTAL	2.162.634,93	2.577.993,00

Fonte: elaborada pelos autores

4.2.2.1 Mão-de-obra

A mão-de-obra compõe os custos totais com servidores, terceirizados, contratado por meio da Fundação Norte-Rio-Grandense de Pesquisa e Cultura da UFRN - FUNPEC e bolsistas/estagiários.

4.2.2.2 Depreciação de patrimônio móvel e imóvel

a depreciação de móveis foi calculada baseando-se em planilha fornecida pela Diretoria de Material e Patrimônio (DMP) da UFRN com o conjunto de bens, onde foi consultado os anexos da Instrução Normativa SRF nº 162/1998, verificando a taxa de depreciação de acordo com o agrupamento dos bens.

Os equipamentos pertencentes ao RU só foram depreciados a partir de 2010, informou a DMP, porém, para o cálculo de depreciação neste estudo foram considerados todos os equipamentos listados no relatório de patrimônio, sendo feita estimativa de depreciação daqueles que não possuíam registros, baseado na IN SRF nº 162/1998.

O custo de depreciação é um item relevante para o cálculo dos custos totais e não estava sendo computado em relatórios do SIPAC. Ou melhor, até então, não estavam sendo computados a depreciação no cálculo do custo das refeições do RU.

Foi identificado através do setor de Arquitetura que a estrutura do RU - Campus Central ocupa uma área de 1.800 m² e o valor construído por m² é em torno de R\$ 1.396,00 (baseado no valor de dezembro de 2012, ano que ocorreu a última benfeitoria no imóvel), segundo dados do CUB/m² que divulga parâmetros de custo unitário básico por metro quadrado de imóveis dos Estados brasileiros. Então, estimou-se o valor equivalente a R\$ 2.512.800,00 como parâmetro para cálculo da depreciação do prédio.

Para edificações, a vida útil segundo o anexo II da IN SRF 162/1998 é de 25 anos, logo, o valor da depreciação anual é de R\$ 100.512,00. Somado isso às benfeitorias do prédio, materiais instalados para a manutenção predial, aplicou-se a taxa anual de 10% de depreciação por se enquadrar em instalações presente também no anexo II, totalizou em 2012, R\$ 1.800,16 e em 2013, R\$ 5.615,04.

4.2.2.3 Contrato de Serviços

Em relatórios de despesas do RU no SIPAC, foram identificados contratos de prestação de serviços de instalação e manutenção de ar-condicionado, câmeras de vigilância e TV por assinatura. Também não consta no período custo de manutenção para os equipamentos da cozinha nestes relatórios.

Quanto à internet na UFRN, buscou-se a Superintendência de Informática a qual declarou não haver custo, porque o serviço é oferecido pela Rede Nacional de Ensino e Pesquisa - RPN. A RPN é uma organização social vinculada ao Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação que fornece infraestrutura de redes avançadas às instituições públicas de pesquisa e de ensinos superior e tecnológico, viabilizando a pesquisa em diversas áreas do conhecimento, além de promover capacitação profissional (RPN, 2014).

4.3 Comparação dos custos calculados pela NBCASP e resolução N.º 25/2012-CONSAD

Utilizando todas as informações coletadas dos custos estimados (custos diretos variáveis e fixos) do subitem anterior da análise dos resultados, chegou-se a etapa de realizar cálculo, comparando os custos pela Resolução nº 25/2012 – CONSAD e pela NBCASP, seguindo principalmente orientações da NBC T 16.11.

Por questão comparativa, decidiu-se utilizar os dados de 2013 mais recentes, apesar de ter sido coletados dados de 2012 e 2013 para verificar variações de recursos e de gastos entre os períodos como já esclarecidos anteriormente.

A seguir, apresenta-se uma comparação entre os custos calculados e quais custos são considerados em cada modelo.

Tabela 9. Comparativo entre custos calculados segundo NBCASP e Resolução Nº 25/2012-CONSAD

Custos	Valor (r\$)	Custos	Valor (r\$)
Custos Variáveis	3.511.664,08	Custos Variáveis	3.353.623,81
Material de consumo	3.146.048,87	Material de consumo	3.310.923,26
Gás	127.864,99	–	–
Água	156.894,26	Água	545,07
Energia	42.155,48	Energia	42.155,48
Combustível	27.009,40	–	–
Telefone	1.691,08	Telefone	–
Custos fixos	2.577.993,00	Custos fixos	1.567.396,07
Mão-de-obra	2.356.752,09	Terceirização	1.551.183,35
Serviços de terceiros – Pessoa Jurídica	16.212,72	Serviços de terceiros –Pessoa Jurídica	16.212,72

Custos	Valor (r\$)	Custos	Valor (r\$)
Depreciação do patrimônio móvel	98.901,15	Depreciação do patrimônio móvel	–
Depreciação do patrimônio imóvel	106.127,04	–	–
TOTAL	6.089.657,08	TOTAL	4.921.019,88

Fonte: elaborada pelos autores

Fazendo análise da tabela, pode-se perceber, observando o total, que todos os custos são considerados quando calculados pela NBCASP. Já pela resolução, observa-se um custo total 19% menor por não serem alocados determinados custos na unidade do Restaurante Universitário, assim visto como um centro de custo dentro da universidade.

Nota-se que pela Resolução, nos custos variáveis, o gás e o combustível estão incluídos na conta materiais de consumo, porém são os mesmos valores em ambos os modelos.

O consumo de água apresenta um baixo valor registrado de R\$ 545,07, pelo fato de o único ponto da CAERN não ter uma boa pressão e também não foi encontrado outros valores como custo para manutenção dos poços artesianos. Já pela NBCASP, considerou-se o valor estimado calculado da água de R\$ 156.894,26, a partir de dados da CAERN.

O valor do consumo de energia também foi uma estimativa realizada pelo departamento de engenharia elétrica da UFRN, constando em planilhas de despesas, elaboradas pela administração do RU.

A conta de telefone é outro gasto que não é alocado ao RU.

Nos custos fixos pela Resolução, a mão-de-obra considerada é apenas o pessoal terceirizado. Pela NBCASP, é apropriado além dos terceirizados, os custos dos servidores e dos estagiários.

Os serviços de terceiros são os contratos realizados com prestadoras de serviços de instalação e manutenção de ar-condicionado, câmeras de vigilância e TV por assinatura.

A depreciação de patrimônio móvel foi de R\$ 98.901,15, que embora considerada na Resolução, ainda não consta informação de valores registrados de depreciação

da unidade do RU em relatórios do SIPAC. Já a depreciação do patrimônio imóvel, não é citada pela Resolução e para a NBCASP, estimou-se em R\$ 106.127,04.

Fazendo um resumo da análise da Tabela 9, observa-se que muitos custos não são considerados na resolução, como custo com servidores e bolsistas, depreciação do patrimônio imóvel e o móvel, mesmo considerado não há nenhum registro e conta telefônica. Também não foi encontrado em relatórios do SIPAC, contrato de manutenção de equipamentos de cozinha.

A partir do cálculo apresentado pela Tabela 9, foi feito o rateio dos custos apresentados nos dois modelos (NBCASP e Resolução) para encontrar o valor unitário das refeições.

**Tabela 10. Comparação dos cálculos de rateio dos custos para as refeições
NBCASP RESOLUÇÃO Nº 25/2012-CONSAD**

	Desjejum	Almoço	Jantar		Almoço (60%)	Jantar (40%)
Custos variáveis 3.511.664,08	182.753,35	3.328.910,73		3.353.623,81	2.012.174,29	1.341.449,52
Custos fixos 2.356.752,09	–	(60%) 1.546.795,80	(40%) 1.031.197,20	1.567.396,07	940.437,64	626.958,43
Qtd. Refeições	125.674	543.339	234.114	Capacidade instalada	1.080.000	1.080.000
CV	R\$ 1,45	R\$ 4,28	R\$ 4,28	Produção efetiva	420.000	300.000
CF	–	R\$ 2,85	R\$ 4,40	CV	R\$ 4,79	R\$ 4,47
Custo total unitário	R\$ 1,45	R\$ 7,13	R\$ 8,68	CF	R\$ 0,87	R\$ 0,58
				Custo total unitário	R\$ 5,66	R\$ 5,05

Fonte: elaborada pelos autores

Conforme a NBCASP e de acordo com o custeio por absorção, todos os gastos do período devem ser transferidos para os produtos (café, almoço e jantar), ou seja, os custos da capacidade ociosa são transferidos para a produção real do período.

Foi necessário investigar o custo do café-da-manhã/desjejum para encontrar seu custo unitário. Para isso, foram levantados dados em planilhas de requisições para a produção do desjejum que incluem os kits entregues ao refeitório da biomédica. Como é uma informação diária e manual por parte da administração do RU, só foi possível colher de um único mês de outubro de 2013, porque demandaria tempo

para coletar de todo o ano. A partir disso foi feito uma estimativa, calculando o valor mensal neste mês de R\$ 17.655,27 em gêneros alimentícios e dividindo com por 12.141 refeições servidas no café do respectivo mês. Foi encontrado o valor unitário do café de R\$ 1,45. E em 2013, chegou-se ao custo do café da manhã de R\$ 182.753,35.

Esse valor foi subtraído dos custos variáveis sobrando R\$ 3.328.910,73 para separar entre almoço e jantar. Isso foi dividido pelo somatório da quantidade de almoço e jantar do ano equivalente a R\$ 4,28 para o custo variável unitário tanto do almoço quanto jantar.

No rateio dos custos fixos, foi aplicado 60% para o almoço e 40% para o jantar, justificado pelo consenso entre os gestores e descrito na resolução. Os custos fixos não foram distribuídos ao desjejum, pois o esforço da produção das demais refeições é bem maior do que para a produção do desjejum e usa como parâmetro a mesma proporção da resolução.

Dividindo o custo fixo rateado pela quantidade de refeições, encontra-se R\$ 2,85 para o almoço e R\$ 4,40 para o jantar. Percebe-se que o valor do almoço é menor do que no jantar. Isso é explicado pelos custos fixos serem transferidos pela capacidade real e não pela capacidade instalada. Sendo observado que a capacidade real para o almoço chega a 50% da capacidade instalada e, para o jantar, aproxima-se de 22%. Então, o custo final do almoço ficou R\$ 7,13 e o do jantar, R\$ 8,68.

Explicando o cálculo pela Resolução, tanto os custos fixos quanto os variáveis são rateados em 60% para o almoço e 40% para o jantar. A resolução não considera custos do desjejum, neste caso seu custo é zero.

Após o rateio, a resolução determina que os custos variáveis devem ser divididos pela quantidade de refeições produzidas anualmente (420.000 almoços e 300.000 jantares). Já os custos fixos devem ser divididos pela capacidade instalada anual de 1.080.000 para almoço e para jantar.

Neste caso, os custos variáveis unitários encontrados são R\$ 4,79 (almoço) e R\$ 4,47 (jantar), e os fixos unitários, R\$ 0,87 (almoço) e R\$ 0,58 (jantar), resultando um custo total unitário de R\$ 5,66 e R\$ 5,05, respectivamente, resultando numa diferença entre os custos unitários das refeições calculados seguindo a NBCSAP e a Resolução nº 25/2012.

De acordo com os cálculos orientados pela NBCASP, o custo do desjejum é de R\$ 1,45; já pela Resolução, este tem custo zero. Os custos do almoço e do jantar,

pela Resolução, respectivamente, apresentam uma diferença a menor de R\$ 1,47 e R\$ 3,63.

Essa diferença pode ser explicada pela resolução que não abarca todos os custos, ou melhor, os custos de fato gastos pela unidade do RU (inclusive o refeitório da biomédica) não são totalmente alocados a unidade.

Outra questão neste custo total é o desperdício, que no horário de almoço chega a 270 pratos em média. Calculando este desperdício, com base no estudo de Freitas (2013), o valor mensal seria:

$$270 \times 5 \times 4 \times 7,13 = \text{R\$ } 38.502,00$$

Considerando os valores dos custos unitários encontrados pela NBCASP, o governo subsidia para os estudantes o valor total do desjejum de R\$ 1,45, R\$ 4,13 no almoço e R\$ 5,68 no jantar. Os servidores, como determina a Resolução, devem pagar pelo preço de custo, sem direito a subsídio.

5. Considerações finais e recomendações

atendendo o objetivo do estudo, foi realizada uma estimativa dos custos das refeições do Restaurante Universitário da UFRN, calculados a partir da NBCASP, em destaque para a NBC T 16. 11.

Foi apresentado todo o sistema de Restaurantes Universitário da UFRN com suas normas que detalham a organização e seu funcionamento, também buscou conhecer o fluxo produtivo.

Os resultados da pesquisa identificaram que os recursos do RU são provenientes do PNAES e obteve um aumento de 25% em 2013 com relação a 2012. De todo o recurso destinado ao PROAE, o RU teve uma representatividade de 32% em 2013 dos demais serviços ao estudante, sendo o RU um serviço básico, portanto, com prioridade de receber mais recursos quando há sobra nos demais serviços oferecidos pela PROAE.

Complementando o recurso do PNAES, o orçamento do RU tem um suplemento apresentado pelas receitas de vendas, eventos e outros subsídios da própria UFRN (transferências internas de recursos). As vendas de refeições representam mais da metade destas receitas adicionais.

Na mensuração e composição dos custos do restaurante, foram seguidas as regras da NBCASP, lembrando que este estudo não propôs o Resultado Econômico, mas sim os custos das refeições, logo, só foram identificados os custos diretos. Os

custos variáveis e fixos foram identificados, sendo alguns deles estimados, como a energia, água e depreciação do patrimônio móvel e imóvel.

Na comparação entre os custos calculados pela NBCASP e Resolução nº 25/2012-CONSAD, observou-se que alguns custos não são considerados na resolução, como custo com servidores e bolsistas, depreciação do patrimônio imóvel e o móvel, mesmo considerado não há nenhum registro e conta telefônica. Portanto, este foi 19% menor em relação aos custos calculados pela NBCASP.

Com os cálculos pela NBCASP através do custeio por absorção, o custo do desjejum é de R\$ 1,45, já pela resolução, o desjejum tem custo zero. O custo do almoço e jantar pela resolução, respectivamente, apresentaram uma diferença de R\$ 1,47 e R\$ 3,63 a menos do que os custos unitários pela NBCASP. O custo do jantar foi maior devido ao seu custo fixo ser distribuído à produção real e não à capacidade instalada.

Através do cálculo pela NBCASP, o governo subsidia o valor total do desjejum de R\$ 1,45, R\$ 4,13 no almoço e R\$ 5,68 no jantar, para os estudantes. Já os funcionários devem pagar o preço de custo, sem direito ao subsídio.

A preocupação de se mensurar os custos no setor público completou 50 anos desde a Lei nº4.320/64; porém, a implantação de sistema de custos nesses órgãos é um processo lento. O Governo Federal já dispõe do SIC para uso dos órgãos públicos. Recentemente, gestores da UFRN tem realizado reuniões sobre a integração entre o sistema interno SIPAC com o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC), com previsão de dar início ao processo de implantação do sistema de custos em 2015, partindo da estruturação de centros de custos e determinação dos seus objetos de custo, previsto também para outras universidades federais.

Recomendam-se novas pesquisas abordando esse tema como replicar isso em outros RUs até mesmo em restaurantes dos Institutos Federais, fazendo comparação entre instituições. É possível aplicar outro método de custeio ou avaliar os desperdícios, resultados financeiros da educação de desperdícios, destinação dos resíduos e produção de subprodutos.

Referências

- ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. Revista do Serviço Público, ano 50, n. 1, p. 37-63, jan./mar., 1999.
- BRASIL. 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: 11 ago.2014.

- _____. Lei complementar nº 101, de 4 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: 11 ago. 2014.
- _____. 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: 11 ago. 2014.
- _____. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm>. Acesso em: 20 ago. 2014.
- CARVALHO, et al. Custos no tratamento ambulatorial da HIV/AIDS: um estudo de caso no Hospital-Dia de Natal/RN. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 18, 2011, Rio de Janeiro. Anais...São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, 2011. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/496/496>> Acesso em: 15.mar.2017.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público. NBCs T 16.1 a 16.11. Brasília: CFC, 2012. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/11/setor_publico.pdf>. Acesso em: 13 ago.2014.
- _____. Resolução nº 1.437, de 22 de março de 2013. Altera, inclui e exclui itens das NBCs T 16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16.10 e 16.11 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1437.doc>. Acesso em: 13 ago. 2014.
- CREDER, Hélio. Instalações hidráulicas e sanitárias. 5.ed. Rio de Janeiro: LTC. 1991.
- FREITAS, Luciana Cruz de. Custo da qualidade: ferramenta possível para prática de melhoria nos serviços prestados pelo restaurante universitário da UFRN. 2013. 70f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Ciências Contábeis) – Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN), Natal, 2013.
- HOLANDA, Victor Branco. Seminário Internacional de Informação de Custos no Setor Público. Brasília: ESAF, 2009. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/Sessao_la_Sistema_de_Custos.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2014.
- HOLANDA, Victor Branco de; LATTMAN-WELTMAN, Fernando; GUIMARÃES, Fabrícia (Orgs.). Sistema de informação de custos na administração pública: uma política de Estado. Rio de Janeiro: FGV, 2010.
- MACHADO, Nelson. Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. 2002. 221f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

- MAUSS, César Volnei; SOUZA, Marcos Antônio de. Gestão de custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental. São Paulo: Atlas, 2008.
- PORTAL DO MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. Universidades. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/index.php>>. Acesso em: 22 ago. 2014.
- RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In. BEUREN, Ilse Maria. (Org.). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. Instrução normativa SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998. Fixa prazo de vida útil de depreciação dos bens que relaciona. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/ant2001/1998/in16298.htm>>. Acesso em: 23 out. 2014.
- _____. Medida Provisória nº 627, de 11 de novembro de 2013. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ [...]. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/MPs/2013/mp627.htm>>. Acesso em: 1 dez. 2014.
- REDE NACIONAL DE ENSINO E PESQUISA (RPN). Quem somos. Disponível em: <www.rpn.br/institucional/quem-somos>. Acesso: 10 nov. 2014.
- REIS, Luciano Gomes dos; PEREIRA, Carlos Alberto; SLOMSKI, Valmor. Contabilidade de custos do setor público governamental: uma análise das pesquisas realizadas após a implementação da Lei de Responsabilidade Fiscal. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 13., 2006, Belo Horizonte. Anais...São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, 2006. Disponível em: <<http://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/search/search>>. Acesso em: 23 ago. 2014.
- SCHULTZ, Marcelo Luiz; BRANDT, Eloi Almiro; OLIVEIRA, Carine. A importância da mensuração de custos alimentícios para a gestão hospitalar. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 11, 2004, Porto Seguro. Anais... São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, 2004. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/2419/2419>> Acesso em: 15.mar.2017.
- SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. Portaria nº 828 de 14 de dezembro de 2011. Altera o prazo de implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e dá outras providências. Disponível em: <www3.tesouro.gov.br/legislação/download/contabilidade/PortSTN_828_20111214.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2014.
- SLOMSKI, Valmor et al. A demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidenciação do cumprimento do princípio constitucional da eficiência, produção de governança e accountability no setor público: uma aplicação na Procuradoria Geral do Município de São Paulo. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 44, p. 933-957, 2010.
- SOUZA, Francisca Aparecida de. Análise do desempenho financeiro e a opinião dos usuários e não usuários do serviço de alimentação: estudo de caso do restaurante Universitário da Universidade de Brasília- UnB. 2007. 126f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB, UFPE e UFRN, Brasília, 2007.

VARGAS, Rosaura de Fátima Oliveira de; CERETTA, Paulo Sergio. Sistema de custeio como proposta para gestão dos recursos públicos municipais. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 11, 2004, Porto Seguro. Anais... São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, 2004. Disponível em: <<http://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/download/2277/2277>>. Acesso em: 23 ago. 2014.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE. Estatuto da UFRN. MEC UFRN 2002. Disponível em: <<http://www.sistemas.ufrn.br/Portal/PT/documento/79154660#U7K3vJRdVps>>. Acesso em: 01 jul. 2014.

_____. Resolução nº 025/2012-CONSAD, de 19 de julho de 2012. Estabelece os elementos de despesas e a metodologia para o cálculo do custo das refeições do Sistema de Restaurantes da UFRN. Disponível em: <<http://www.sae.ufrn.br/conteudo/servicos/ru/resolucoes.php>>. Acesso em: 20 ago. 2014.

_____. Resolução nº 021/2012-CONSAD, de 21 de junho de 2012. Aprova o Regulamento dos Restaurantes Universitários da Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN. Disponível em: <<http://www.sae.ufrn.br/conteudo/servicos/ru/resolucoes.php>>. Acesso em: 20 ago. 2014.

Para citar este artículo en formato impreso:

Madeira, I. S. S., Carvalho, Daniele da Rocha., Oliveira, R.M.A. y Oliveira Sobrinho, L.V. (2016). Custo estimado de refeições: estudo de caso no Restaurante Universitário da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). *Escenarios: empresa y territorio*, 5(6), pp. 15-44.

Para citar este artículo en formato digital:

Madeira, I. S. S., Carvalho, Daniele da Rocha., Oliveira, R.M.A. y Oliveira Sobrinho, L.V. (2016). Custo estimado de refeições: estudo de caso no Restaurante Universitário da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). *Escenarios: empresa y territorio*, 5(6), pp. 15-44. Recuperado de: <http://revistas.esumer.edu.co/index.php/escenarios/article/view/107/121>

