XXXIII Congresso Brasileiro de Custos
17, 18 e 19 de novembro de 2026
- Porto de Galinhas / PE -

INFLUÊNCIA DA MENSURAÇÃO DE CUSTO DE MÃO DE OBRA NA TOMADA DE DECISÃO NAS COMPRAS PÚBLICAS – UM ESTUDO DE CASO NO CONTEXTO DE UM ÓRGÃO PÚBLICO DO ESTADO RIO GRANDE DO SUL

Débora Cristina Pereira (UFRGS) - deboracristinapereira@gmail.com

Romina Batista de Lucena de Souza (UFRGS) - rominabls@gmail.com

Carolina Edom Piccoli (UFRGS) - carolina.piccoli@ufrgs.br

Resumo:

A efetividade da gestão pública está diretamente associada à capacidade de alcançar resultados com qualidade e eficiência, utilizando os recursos públicos de forma racional. Esta pesquisa buscou identificar como a mensuração de custos pode influenciar a tomada de decisão nas compras públicas. Trata-se de um estudo de caso, qualitativo e descritivo, realizado em um órgão público do Estado do Rio Grande do Sul que não dispunha de sistema estruturado de análise de custos. Aplicou-se o método Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC) na análise da mão de obra envolvida em 69 processos licitatórios, comtemplando as modalidades Concorrência e Pregão. Os dados foram obtidos por meio de observação, pesquisa documental e entrevistas. Os resultados apontaram um custo médio de R$ 52.371,91 por processo, sendo o planejamento a etapa mais onerosa nas concorrências, e a análise jurídica, nos pregões. Verificou-se grande variação de custos entre os processos, revelando oportunidades de padronização e melhoria. Em alguns casos, o custo do trâmite superou o valor da aquisição, indicando a necessidade de estratégias como o agrupamento de objetos licitados. Como contribuição prática, a pesquisa propôs oito indicadores e um dashboard para apoiar a gestão, capazes de promover maior eficiência, fortalecer a governança e a accountability no setor público.

Palavras-chave: *Compras públicas. Custos. TDABC. Tomada de decisão. Eficiência administrativa.*

Área temática: *Custos aplicados ao setor público*

Influência da mensuração de custo de mão de obra na tomada de decisão nas compras públicas – um estudo de caso no contexto de um órgão público do estado do Rio Grande do Sul

RESUMO

A efetividade da gestão pública está diretamente associada à capacidade de alcançar resultados com qualidade e eficiência, utilizando os recursos públicos de forma racional. Esta pesquisa buscou identificar como a mensuração de custos pode influenciar a tomada de decisão nas compras públicas. Trata-se de um estudo de caso, qualitativo e descritivo, realizado em um órgão público do Estado do Rio Grande do Sul que não dispunha de sistema estruturado de análise de custos. Aplicou-se o método *Time-Driven Activity-Based Costing* (TDABC) na análise da mão de obra envolvida em 69 processos licitatórios, comtemplando as modalidades Concorrência e Pregão. Os dados foram obtidos por meio de observação, pesquisa documental e entrevistas. Os resultados apontaram um custo médio de R$ 52.371,91 por processo, sendo o planejamento a etapa mais onerosa nas concorrências, e a análise jurídica, nos pregões. Verificou-se grande variação de custos entre os processos, revelando oportunidades de padronização e melhoria. Em alguns casos, o custo do trâmite superou o valor da aquisição, indicando a necessidade de estratégias como o agrupamento de objetos licitados. Como contribuição prática, a pesquisa propôs oito indicadores e um dashboard para apoiar a gestão, capazes de promover maior eficiência, fortalecer a governança e a *accountability* no setor público.

Palavras-chave: Compras públicas. Custos. TDABC. Tomada de decisão. Eficiência administrativa.

Área Temática: Aspectos tributários e modelos de custeio aplicados ao setor público.

1 INTRODUÇÃO

O Brasil aprimora de forma contínua o controle das finanças públicas, como demonstram as atualizações da Lei de Responsabilidade Fiscal (Brasil, 2000), o novo arcabouço fiscal da Constituição de 1988 (Brasil, 1988) e a NBC TSP 34, que orienta a mensuração de custos na administração pública.

Com o intuito de aprimorar ainda mais a gestão dos gastos públicos, a promulgação da nova Lei de Licitações e Contratos Administrativos (Lei nº 14.133/2021), em abril de 2021, representou um marco significativo (Brasil, 2021). Essa norma passou a conferir um novo enfoque às diversas etapas do processo licitatório, fundamentando-se em pilares como o planejamento, a padronização, o governo digital, a competitividade, a transparência e o controle das contratações públicas. As licitações, nesse sentido, têm como finalidade assegurar a legalidade, a eficiência e a economicidade nas contratações realizadas pela Administração Pública, conforme os princípios estabelecidos no art. 5º da nova lei. Segundo o Painel de Compras do Ministério da Gestão e da Inovação em Serviços Públicos, o valor estimado das compras públicas realizadas em 2024 ultrapassou R$ 346 bilhões (Brasil, 2025).

Nesse contexto, a mensuração de custos e a adequada utilização dessas

informações no setor público podem proporcionar benefícios substanciais, como o suporte à tomada de decisões, o aprimoramento do planejamento orçamentário e financeiro, a elevação da qualidade do gasto público e o fortalecimento da transparência, conforme destaca o estudo de Da Silva, De Oliveira, Behr e De Souza (2022). Contudo, o estudo de Cavichioli, Dall`asta, Fiist e Baldissera (2018, p. 188) adverte que embora o controle de custos seja elemento essencial para a tomada de decisões dos gestores, no setor público, a utilização de custos encontra-se em fase embrionária e ainda existem muitos desafios para a sua implantação, por tratar-se de um fato relativamente novo.

Compreender os custos dos recursos públicos também fortalece a *accountability* – a responsabilização dos gestores e a transparência perante órgãos de fiscalização e sociedade (Mota, Soares, Lima e Queiroz, 2021).

Apesar da relevância das contratações públicas, ainda há lacunas na literatura e na prática quanto à mensuração dos custos das fases licitatórias, inclusive dos custos que antecedem a formalização dos contratos (Brito, Vieira, Capucho, Suguihiro e Tridapalli, 2021; Lopes, 2024; Cardoso e Vieira, 2024).

Nesse contexto, o método *Time-Driven Activity-Based Costing* (TDABC) representa uma oportunidade de suprir essa deficiência, pois possibilita atribuir os custos com base no tempo efetivamente dedicado às atividades (Serra-Campos, Valério, Manaças, Cruz e Costa, 2025; Lesniovski e Vieira, 2024). Além disso, são necessários indicadores gerenciais que traduzam essas informações em métricas úteis para monitoramento e tomada de decisão, mensuração de custos, indicadores e ferramentas visuais, como dashboards, para apoiar a governança e eficiência das compras públicas.

Diante desse contexto, o presente trabalho busca responder à seguinte questão: Como a mensuração de custos pode influenciar a tomada de decisão nas compras públicas? Assim, o objetivo da presente pesquisa é identificar como a mensuração de custos pode influenciar a tomada de decisão nas compras públicas.

A pesquisa baseia-se em dados reais de um órgão público do Estado do Rio Grande do Sul sem sistema de análise de custos, sendo relevante tanto para essa instituição quanto para outras da Administração Pública, ao subsidiar o planejamento das contratações com base em custos reais e ao propor indicadores de desempenho que apoiam o controle gerencial e a *accountability*.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção são apresentados conceitos teóricos relacionados ao estudo. Inicia-se por uma contextualização de contratações públicas. Posteriormente, serão apresentados os conceitos relacionas a contabilidade de custos, em particular os relacionados ao método de custeio *Time-Driven Activity-Based Costing* (TDABC). Também são explicados conceitos relacionados a indicadores de desempenho e por fim serão apresentados estudos relacionados com a pesquisa.

2.1 Contratações públicas

Licitação é o processo administrativo pelo qual a Administração Pública contrata serviços, obras, aquisições e alienações, assegurando igualdade de condições entre concorrentes (Brasil, 1988, Art. 37) e desmembra-se em atos sucessivos até a escolha do contratado (Niebuhr, 2023). A Lei nº 14.133/2021 busca a proposta mais vantajosa, tratamento isonômico, evitar sobrepreço e incentivar a inovação, e estrutura-se em cinco modalidades – pregão, concorrência, concurso,

leilão e diálogo competitivo – e sete fases, da etapa preparatória até a homologação (Brasil, 2021, arts. 11, 17 e 28).

O planejamento, etapa inicial, define as necessidades da Administração e é determinante para a eficiência das fases subsequentes: falhas nessa etapa tendem a gerar retrabalho e aumento de custos na análise jurídica e na elaboração do edital (Brito et al., 2021). A modalidade escolhida também influencia significativamente o perfil dos custos, dado que cada procedimento tem exigências e fluxos próprios. Essa complexidade justifica a adoção de instrumentos de mensuração de custos como o *Time-Driven Activity-Based Costing* (TDABC), capazes de subsidiar a tomada de decisão.

2.2 Método de custeio *Time-Driven Activity-Based Costing* (TDABC)

O TDABC é uma evolução do método de custeio baseado em atividades (Activity-Based Costing – ABC), proposto por Kaplan e Anderson (2007). O método de TDABC utiliza o tempo (capacidade) necessário para a execução das atividades, como o processamento de pedidos, a realização de ciclos de produção ou a prestação de serviços aos clientes, como base para a mensuração e alocação de custos (Kaplan e Anderson, 2007, p. 29). Segundo Everaert, Bruggeman e De Creus (2008) o TDABC melhora a transparência dos custos ao atribui-los diretamente com base no tempo consumido, dispensando entrevistas longas e permitindo modelar processos por meio de equações de tempo.

O TDABC aloca custos por capacidade e tempo. Kaplan e Anderson (2007) defendem que a capacidade prática (real) pode ser estimada por métodos arbitrários ou analíticos, com base na capacidade teórica. Para estimar a capacidade de horas de trabalho disponíveis, os autores sugerem duas formas principais: (1) aplicação de um percentual sobre a capacidade teórica; ou (2) cálculo de valores ajustados à realidade da organização, que podem ser obtidos por meio de entrevistas ou observações diretas dos empregados no desempenho de suas funções. Neste contexto, a precisão exata não é crítica: estimativas aproximadas são suficientes, já que o modelo busca estar “aproximadamente certo, em vez de exatamente errado” (Kaplan e Anderson, 2007, p. 136).

Dessa forma, uma das maiores vantagens do TDABC é justamente sua flexibilidade e simplicidade, que permitem gerar informações úteis à gestão, mesmo diante de limitações na coleta de dados exatos, sem comprometer a eficácia da análise de custos.

2.3 Indicadores de desempenho associados ao TDABC

A mensuração via TDABC viabiliza indicadores de desempenho – como custo médio por processo, índice de retrabalho jurídico e tempo médio por fase – que permitem avaliar eficiência, identificar gargalos e orientar decisões. Integrados a dashboards gerenciais, esses indicadores potencializam a transparência e a *accountability*, facilitando a comparação entre modalidades, setores e períodos (Bahia, 2021).

A construção de indicadores deve considerar a clareza dos objetivos, a definição precisa dos conceitos, a identificação de fontes de dados confiáveis e a escolha de fórmulas simples e replicáveis. Além disso, a utilização de dashboards gerenciais potencializa o uso dos indicadores, ao permitir a visualização integrada e dinâmica dos resultados, facilitando a comunicação entre gestores e o acompanhamento em tempo real do desempenho institucional (Bahia, 2021).

Nesse sentido, ao articular o TDABC com a definição de indicadores, a Administração Pública ganha instrumentos para mensurar não apenas os custos envolvidos, mas também a eficiência e a efetividade de cada etapa do processo licitatório, fortalecendo a governança e a *accountability*.

2.4 Estudos relacionados

Martini, Carriconde e Dalcin (2016) aplicaram o TDABC Hospital Escola da UFPel (EBSERH), identificando atividades de maior consumo de tempo e recursos, tempos e custos ociosos, e o custo por paciente em pada programa, confirmando o método como ferramenta eficaz para decisões gerenciais qualificadas.

Brito et al. (2021) aplicaram o TDABC aos processos licitatórios de um município de médio porte (Londrina), com tempo médio de tramitação de 138 dias – variando de 71 dias (dispensa) a 218 dias (concorrência) – e custos de mão de obra entre R$ 720,94 (pregão) e R$ 140.209,71 (tomada de preços), evidenciando a viabilidade do método como ferramenta de gestão e controle de custos.

Da Silva et al. (2022) propuseram um curso voltado a gestores municipais sobre o uso da informação de custos na tomada de decisão, constatando que sua aplicação prática ainda é limitada, sobretudo pela falta de compreensão das informações contábeis. O estudo se assemelha à presente pesquisa por também investigar essa relação.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa propõe a investigação de fenômenos contemporâneos dentro de seu contexto real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não são claramente definidos, caracterizando assim o estudo de caso (Yin, 2015). Assim, considerando que o presente estudo foi realizado em um órgão da Administração Pública do Estado do Rio Grande do Sul, a partir do qual foram coletadas as informações necessárias para a análise dos custos no contexto específico de processos licitatórios, a pesquisa se configura como um estudo de caso.

Objetivo	Identificar como a mensuração de custos pode influenciar a tomada de decisão nas compras pública
Tipologia da pesquisa	Qualitativa; Descritiva; Estudo de caso
Unidade de análise	Processos licitatórios de um órgão público do Estado do Rio Grande do Sul
Técnicas de coleta	Observação; Coleta documental; Entrevista
Instrumentos de Coleta	Protocolo de observação; Roteiro de entrevista; Protocolo de coleta documental
Análise de dados	Análise de conteúdo
Produtos	Indicadores de desempenho para a tomada de decisão gerencial em compras públicas; Possibilidades de decisões gerenciais que podem ser apoiadas pelas informações obtidas por meio do controle de custos; *Dashboard* de indicadores de desempenho.

Quadro 1. Desenho da pesquisa

Fonte: Elaborado pela autora (2025)

A população do presente estudo constituiu-se de todos os processos licitatórios, nas modalidades Concorrência e Pregão, em suas formas eletrônicas, com data de abertura compreendida entre 1º de janeiro e 31 de dezembro de 2024

realizados por um órgão público do Estado do Rio Grande do Sul. A amostra, selecionada de forma não estatística, será formada por elementos típicos - licitações que resultaram em contratação -, ou seja, foram desconsideradas aquelas que restaram desertas, fracassadas, revogadas ou anuladas, perfazendo um total de 69 processos analisados. A exclusão dessas licitações se justifica, uma vez que essas licitações são normalmente relançadas, tendo boa parte de seus custos de tramitação contabilizados na futura licitação.

A coleta de dados restringiu-se às fases do processo licitatório do planejamento à homologação, por meio de três técnicas: (i) observação dos fluxos de trabalho do órgão; (ii) pesquisa documental no sistema de gestão de processos e no Portal da Transparência, para levantar tempos de tramitação e salários; e (iii) entrevistas com doze servidores envolvidos na tomada de decisão.

A alocação de custos seguiu uma abordagem *theory-driven*, orientada pelo TDABC, enquanto as demais análises adotaram lógica *data-driven*, com categorias emergindo dos dados conforme a análise de conteúdo de Bardin (2016).

Ressalta-se que, para análise dos dados, preservou-se o sigilo corporativo.

4 ANÁLISE DOS DADOS

De forma a atender ao objetivo proposto e para melhor apresentar os resultados desta pesquisa, esta seção foi segregada em cinco subseções. A primeira destina-se ao conhecimento do macroprocesso de contratação; a segunda, à aplicação da metodologia de custeio; a terceira, às alternativas de decisões a serem tomadas com as informações obtidas; a quarta, à sugestão de indicadores de desempenho e sugestão de dashboard; e a quinta, à discussão dos resultados.

4.1 Macroprocesso de contratação

Com base nas observações realizadas no órgão estudado, foi desenhado o fluxograma do macroprocesso de compras, que se inicia com a instrução da demanda por meio da criação de um processo no sistema eletrônico de tramitação do órgão, finalizando com a homologação do certame.

A seguir são descritas as atividades realizadas em cada etapa:

Planejamento da Contratação: Elaboração dos estudos que embasarão a futura licitação, como o Estudo Técnico Preliminar (ETP) e o Termo de Referência (TR) ou Projeto Básico. Essa etapa define as necessidades da Administração e as estratégias da contratação;

Pesquisa de Preços para Obtenção do Valor de Referência: Realização de orçamentos detalhados com base em diferentes fontes, visando estabelecer o valor estimado da contratação, conforme exigido pela legislação;

Reserva Orçamentária :Verificação da disponibilidade orçamentária e registro da reserva de recursos necessários para a execução do objeto licitado;

Elaboração da Minuta do Edital: Preparação do edital de licitação e de seus anexos, com base nos documentos produzidos nas fases anteriores, observando os aspectos legais, técnicos e operacionais da contratação;

Análise Jurídica: Avaliação da conformidade legal do processo pela assessoria jurídica do órgão, a fim de garantir o atendimento às normas e princípios aplicáveis;

Divulgação da Licitação: Publicação do edital no Portal Nacional de Contratações Públicas (PNCP), no site do órgão e, se for o caso, em outros meios oficiais, para assegurar a ampla publicidade e isonomia entre os interessados;

Sessão de Disputa: Realização da sessão de abertura das propostas, disputa

de lances e verificação da habilitação dos participantes, conforme os critérios definidos no edital. Esta fase engloba as seguintes fases da Lei 14.133/202: III - de apresentação de propostas e lances, IV - de julgamento, V - de habilitação; e VI – recursa;

Homologação: Ato final em que a autoridade competente verifica e valida a regularidade de todo o procedimento licitatório. Após a homologação, o resultado é publicado e o contrato poderá ser assinado.

4.2 Aplicação da metodologia de custeio TDABC

Para aplicação do custeio TDABC foram seguidos os passos descritos por Everaert et al. (2008).

4.2.1 Etapa 1: levantamento dos recursos fornecidos às atividades, segregando-os em grupos

A partir do macroprocesso de licitações foram identificadas oito atividades principais (fases da licitação) no processo de licitação e os setores responsáveis por cada uma delas, conforme segue:

- Planejamento da contratação: Setor demandante;
- Pesquisa para obtenção do valor de referência: Setor de compras;
- Reserva orçamentária: Setor financeiro;
- Elaboração da minuta de edital convocatório: Setor de compras;
- Análise jurídica: Setor jurídico;
- Divulgação da licitação: Setor de compras;
- Sessão de disputa: Setor de compras;
- Homologação da licitação: Direção.

4.2.2 Etapa 2: apuração do valor gasto com cada recurso

Por meio do portal de transparência do órgão foram coletados os salários médios dos servidores de cada setor referentes ao ano de 2024, tendo os dados sido compilados no Quadro 2:

Setor	Salário mensal médio
Setor demandante	R$ 11.711,51
Setor de Compras	R$ 12.316,12
Setor Financeiro	R$ 10.822,23
Setor Jurídico	R$ 18.726,79
Direção	R$ 15.824,45

Quadro 2. Salário médio mensal por setor
Fonte: Dados da pesquisa (2025)

4.2.3 Etapa 3: mensuração da capacidade prática das atividades

Diante da ausência de registros sistematizados sobre a alocação de tempo dos servidores, optou-se por entrevistas para estimar o percentual de tempo dedicado a cada etapa – abordagem compatível com o TDABC, que admite estimativas aproximadas quando a mensuração direta não é viável (Kaplan e Anderson, 2007). As

informações consolidadas estão apresentadas no Quadro 3.

Fase da licitação	Setor Responsável	Nº de servidores envolvidos no processo	Percentual de tempo dedicado ao processo por dia
Planejamento da contratação	Setor demandante	3	10%
Pesquisa para obtenção do valor de referência	Setor de Compras	2	20%
Reserva orçamentária	Setor Financeiro	3	7%
Elaboração da minuta de edital convocatório	Setor de Compras	2	40%
Análise jurídica	Setor Jurídico	2	20%
Divulgação da licitação	Setor de Compras	2	20%
Sessão de disputa	Setor de Compras	1	30%
Homologação da licitação	Direção	2	15%

Quadro 3. Quantidade de servidores e tempo dedicado às licitações por dia

Fonte: Dados da pesquisa (2025)

4.2.4 Etapa 4: Determinar o custo unitário de cada recurso

A partir dessas informações, foram calculados os custos diários de cada atividade envolvida no processo licitatório, considerando-se o número de servidores alocados, o salário médio diário dos respectivos setores — obtido pela divisão do salário mensal por 30 dias — e o percentual estimado de tempo diário dedicado aos processos de licitação, nas modalidades pregão e concorrência, por setor, apresentadas no Quadro 4. Essa abordagem permitiu mensurar, de forma mais realista, os custos associados à mão de obra empregada nas diferentes fases do processo licitatório.

Fase	Custo médio diário de mão de obra por servidor	Nº de servidores envolvidos no processo	Percentual de tempo dedicado ao processo por dia	Custo médio diário de mão de obra por setor a ser considerado na análise
Planejamento da contratação	R$ 390,38	3	10%	R$ 117,11
Pesquisa para obtenção do valor de referência	R$ 410,54	2	20%	R$ 164,22
Reserva orçamentária	R$ 360,74	3	7%	R$ 75,76
Elaboração da minuta de edital convocatório	R$ 410,54	2	40%	R$ 328,43
Análise jurídica	R$ 624,23	2	20%	R$ 249,69
Divulgação da licitação	R$ 410,54	2	20%	R$ 164,22
Sessão de disputa	R$ 410,54	1	30%	R$ 123,16
Homologação da licitação	R$ 527,48	2	15%	R$ 158,24

Quadro 4. Custo médio diário por setor

Fonte: Dados da pesquisa (2025)

Dessa forma tem-se o custo diário de mão de obra de cada setor, conforme a

quinta coluna do quadro acima.

4.2.5 Etapa 5: Aferição do tempo consumido em cada atividade

Por meio da análise de cada processo, determinou-se então o tempo, em dias, gasto em cada etapa, sendo as médias por atividade apresentadas no Quadro 5.

Tempo médio por fase (em dias)	Concorrência	Pregão Eletrônico	Média Geral
Planejamento da contratação	352,21	97,20	167,42
Pesquisa para obtenção do valor de referência	1,11	20,84	15,41
Reserva orçamentária	48,58	30,16	35,23
Elaboração da minuta de edital convocatório	15,79	17,62	17,12
Análise jurídica	34,21	48,96	44,90
Divulgação da licitação	42,84	30,62	33,99
Sessão de disputa	27,05	33,32	31,59
Homologação da licitação	7,53	8,14	7,97
Quantidade de licitações homologadas	19	50	69
Tempo médio por processo	529,32	286,86	353,62

Quadro 5. Tempo médio por fase da licitação
Fonte: Dados da pesquisa (2025)

4.2.6 Etapa 6: Multiplicar o custo unitário de cada grupo de recursos pelo tempo dedicado à atividade

Por meio da multiplicação do custo médio diário de mão de obra de cada setor pelo tempo de tramitação em cada fase foram então atribuídos os custos, conforme segregado por modalidade, cujos dados consolidados são apresentados no Quadro 6.

Fases	Concorrência		Pregão Eletrônico		Geral	
	Unitário	Total	Unitário	Total	Unitário	Total
Planejamento da contratação	R$ 41.248,78	R$ 783.726,89	R$ 11.383,48	R$ 569.174,04	R$ 19.607,26	R$ 1.352.900,93
Pesquisa para obtenção do valor de referência	R$ 181,50	R$ 3.448,54	R$ 3.422,26	R$ 171.113,07	R$ 2.529,88	R$ 174.561,61
Reserva orçamentária	R$ 3.680,12	R$ 69.922,23	R$ 2.284,78	R$ 114.239,14	R$ 2.669,01	R$ 184.161,38
Elaboração da minuta de edital convocatório	R$ 5.185,77	R$ 98.529,60	R$ 5.786,97	R$ 289.348,59	R$ 5.621,42	R$ 387.878,19
Análise jurídica	R$ 8.542,09	R$ 162.299,80	R$ 12.224,92	R$ 611.246,02	R$ 11.210,81	R$ 773.545,82

Divulgação da licitação	R$ 7.035,36	R$ 133.671,82	R$ 5.028,29	R$ 251.414,70	R$ 5.580,96	R$ 385.086,52
Sessão de disputa	R$ 3.331,86	R$ 63.305,27	R$ 4.103,76	R$ 205.187,89	R$ 3.891,21	R$ 268.493,16
Homologação da licitação	R$ 1.190,99	R$ 22.628,89	R$ 1.288,11	R$ 64.405,31	R$ 1.261,37	R$ 87.034,20
Total	R$ 70.396,48	R$ 1.337.533,04	R$ 45.522,58	R$ 2.276.128,76	R$ 52.371,91	R$ 3.613.661,80
Quantidade de processos homologados	19		50		69	

Quadro 6. Custo médio por modalidade e por fase da licitação
Fonte: Dados da pesquisa (2025)

A análise dos dados revela que, em média, as licitações realizadas na modalidade concorrência apresentaram um custo de R$ 70.396,48, enquanto os pregões eletrônicos tiveram um custo médio de R$ 45.522,58. Considerando o conjunto dos 69 processos analisados, a média geral de custo por licitação foi de R$ 52.371,91.

Dessa forma, a partir das informações obtidas com a aplicação da metodologia de custeio adotada, busca-se, na próxima subseção, analisar quais decisões gerenciais podem ser influenciadas pelas informações de custos apuradas, contribuindo para uma gestão mais eficiente e estratégica das contratações públicas.

4.3 Decisões gerenciais que podem ser influenciadas pelas informações de custos apuradas

O Gráfico 1 evidencia ampla variação de custos entre os processos, com casos em que ultrapassam R$ 140.000,00 por licitação – atribuível tanto à complexidade dos objetos contratados quanto à ausência de padronização interna, o que reforça a necessidade de rotinas mais uniformes.

Os casos em que foram observados custos totais mais elevados sugerem a necessidade de que o gestor realize uma análise detalhada de cada processo, com o objetivo de identificar os fatores responsáveis pelo aumento dos custos. Para aprofundar essa avaliação, procedeu-se à análise das fases que mais impactaram o custo total, especialmente a fase de planejamento e a análise jurídica.

O Gráfico 2 mostra que os maiores custos de planejamento ocorrem em objetos complexos, como obras e soluções de TI, apontando para a padronização de práticas e o aprimoramento dos estudos técnicos preliminares. Já os custos elevados de análise jurídica decorrem majoritariamente de diligências motivadas por lacunas documentais nas fases anteriores, reforçando a necessidade de melhorar a qualidade dos documentos preparatórios para reduzir retrabalho.

Também o Gráfico 2 revela uma relação inversa entre os custos de planejamento e de análise jurídica: processos com planejamento mais robusto exigem menos diligências jurídicas, enquanto planejamentos mais rápidos e baratos tendem a gerar retrabalho, atrasos e maior custo jurídico posterior. Esse padrão reforça a importância estratégica de um planejamento técnico consistente para a eficiência das fases seguintes.

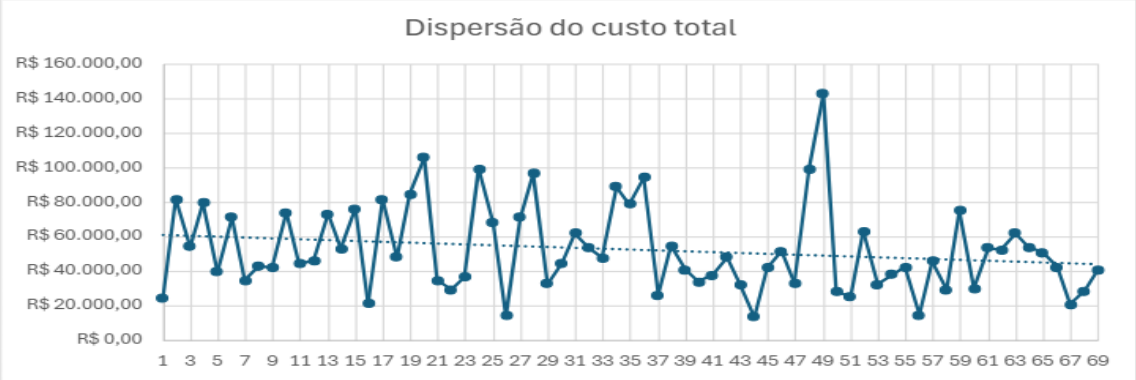


Gráfico 1. Dispersão do custo total
Fonte: Dados da pesquisa (2025)

Recomenda-se, assim, capacitação continuada dos servidores na elaboração do Termo de Referência (TR) e do Estudo Técnico Preliminar (ETP), além de checklists de verificação ao final do planejamento, para prevenir retrabalhos e atrasos.

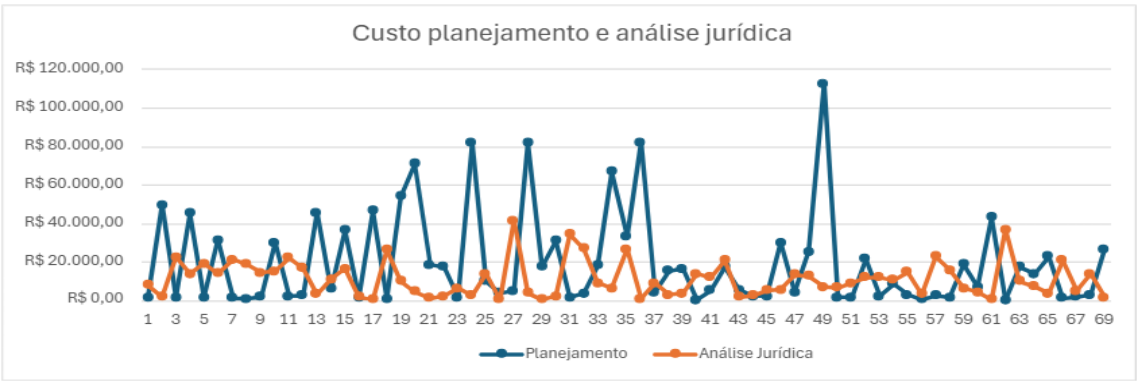


Gráfico 2. Dispersão do custo das fases planejamento e análise jurídica
Fonte: Dados da pesquisa (2025)

O Gráfico 3 revela que em 7 dos 69 processos o custo total da licitação superou o valor previsto da aquisição, evidenciando a necessidade de avaliar criticamente a viabilidade de contratações de pequeno valor, nas quais o custo administrativo pode comprometer a economicidade.

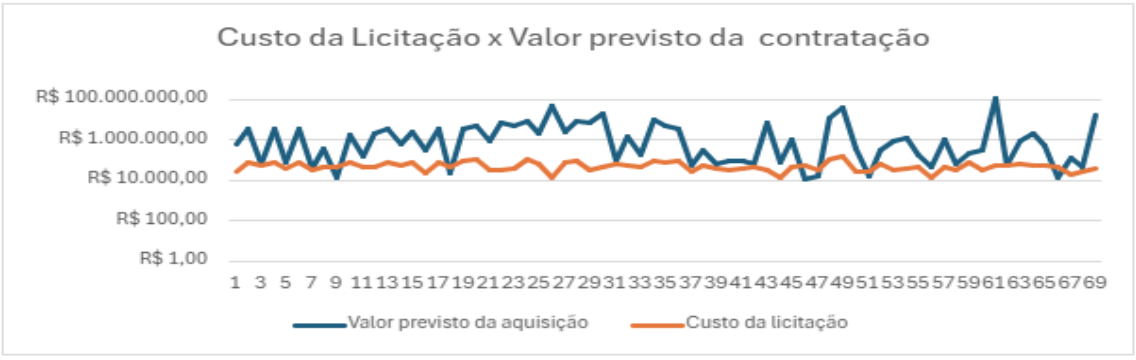


Gráfico 3. Custo da licitação x valor previsto da contratação
Fonte: Dados da pesquisa (2025)

A análise dos processos em que o custo de tramitação superou o valor previsto

da aquisição revelou que se tratam, majoritariamente, de contratações de material de expediente. Essa constatação sugere que o gestor público poderia adotar estratégias como o agrupamento de demandas similares em uma única licitação, por meio da formação de lotes ou da estruturação por itens, evitando, assim, a tramitação de múltiplos processos individualizados que acabam por elevar significativamente os custos processuais.

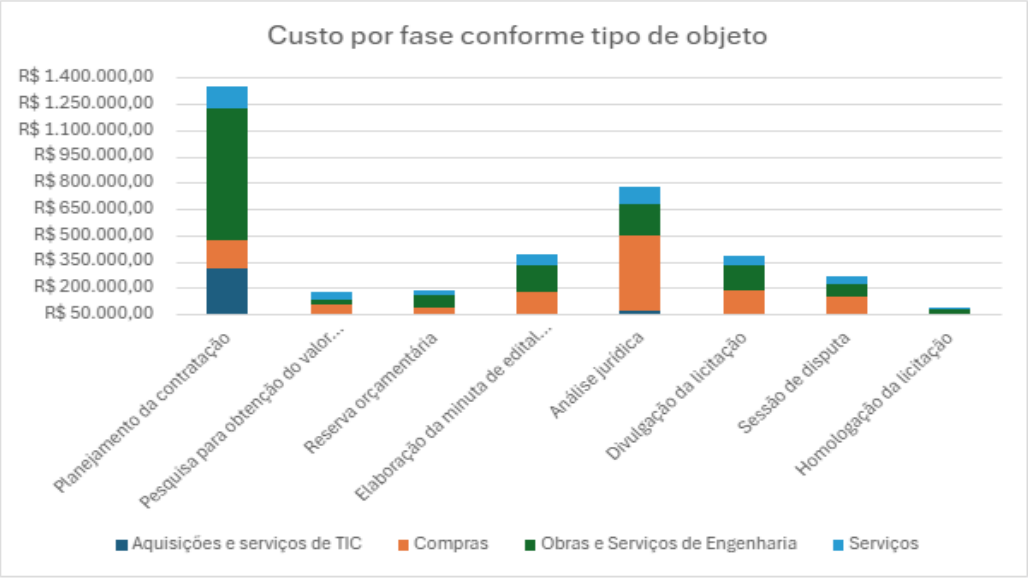


Gráfico 4. Custo por fase conforme tipo de objeto

Fonte: Dados da pesquisa (2025)

Segregando os dados pela tipologia do TCE-RS (Gráfico 4), observa-se que o planejamento concentra os custos mais elevados em obras e serviços de engenharia, dada a complexidade dos projetos técnicos, enquanto em compras a fase mais onerosa é a análise jurídica, pelo maior rigor exigido na avaliação de documentos e condições de fornecimento.

Tal constatação evidencia a necessidade de padronização das minutas de edital e a criação de modelos de ETP e TR como estratégia para tornar as fases de elaboração e análise jurídica mais céleres e menos onerosas. A padronização contribui para a redução de retrabalho, maior uniformidade dos procedimentos e mitigação de falhas recorrentes.

4.4 Indicadores de desempenho e dashboard de indicadores de desempenho

Com base nos dados da pesquisa e nos conceitos de Bahia (2021), foram desenvolvidos indicadores de desempenho, selecionados pelos critérios de relevância, confiabilidade e aplicabilidade gerencial.

Indicador	Fórmula	Finalidade	Fonte de Dados	Periodicidade
Custo médio por processo licitatório	Total de custos ÷ Nº de processos	Avaliar o custo unitário das licitações	Planilha de custos apurados (TDABC)	Anual
Percentual do custo da fase de planejamento	(Custo da fase de planejamento ÷ Custo total da licitação) × 100	Avaliar a qualidade do planejamento inicial	Planilha de custos apurados (TDABC)	Anual

Índice de retrabalho jurídico	Nº de diligências jurídicas ÷ Nº de processos licitatórios analisados	Identificar problemas na qualidade do planejamento	Sistema de tramitação do órgão	Mensal
Custo administrativo por real estimado	Custo total da licitação ÷ Valor estimado	Verificar se o custo do processo justifica a contratação	Sistema de compras e planilha TDABC	Anual
Percentual de processos com custo superior ao valor previsto	(Nº de processos com custo > valor estimado ÷ Total de processos) × 100	Monitorar ineficiências em licitações de baixo valor	Sistema de tramitação do órgão e Planilha de custos apurados (TDABC)	Anual
Tempo médio de tramitação por fase	Soma do tempo de tramitação de todos os processos por fase ÷ Nº de processos	Identificar gargalos temporais nas etapas	Planilha de custos apurados (TDABC)	Mensal
Índice de padronização de editais	Nº de editais padronizados ÷ Nº total de licitações	Medir o avanço na uniformização de documentos	Documentos administrativos	Semestral
Custo médio por modalidade	Custo total por modalidade ÷ Nº de processos da modalidade	Comparar eficiência entre tipos de licitação	Planilha de custos apurados (TDABC)	Anual

Quadro 7. Indicadores de desempenho sugeridos
Fonte: Elaborado pela autora (2025)

Tendo em vista os resultados da pesquisa, recomenda-se que o acompanhamento gerencial seja realizado por meio de um dashboard, conforme ilustrado na Figura 1.



Figura 1. Dashboard de Indicadores de desempenho
Fonte: Elaborado pela autora (2025)

Em síntese, a análise desenvolvida evidenciou a relevância da mensuração de custos de mão de obra nos processos de compras públicas, destacando oportunidades de aprimoramento na eficiência e na transparência das contratações.

4.5 Discussão dos resultados

Os resultados corroboram os achados de pesquisas anteriores (Brito et al., 2021; Da Silva et al., 2022), ao confirmar que o planejamento e análise jurídica concentram os maiores custos, e reforçam a importância da padronização de procedimentos e da capacitação de servidores (Bahia, 2021). Os indicadores propostos e o dashboard gerencial mostram-se instrumentos eficazes para monitorar essa eficiência e fortalecer a governança e a *accountability*.

Como limitação, o estudo restringiu-se aos custos de mão de obra, não abrangendo custos indiretos, tecnológicos ou de infraestrutura. Sugere-se que futuras pesquisas ampliem essa análise para outros contextos institucionais e componentes de custo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo relatar a experiência de mensuração dos custos dos processos licitatórios em um órgão público do Estado do Rio Grande do Sul, por meio da aplicação da metodologia TDABC, bem como analisar suas implicações na tomada de decisão gerencial.

Os 69 processos analisados totalizaram um custo de R$ 3.613.661,80 (média de R$ 52.371,91), com custo médio maior nas concorrências (R$ 70.396,48) do que nos pregões (R$ 45.522,58), confirmando a relação inversa entre custos de planejamento e de análise jurídica.

Outro achado relevante foi a identificação de sete casos em que o custo de tramitação superou o valor estimado da aquisição, evidenciando ineficiências em contratações de pequeno porte. Também se destacou o elevado custo associado à elaboração da minuta do edital, apontando para a necessidade de padronização documental como estratégia de racionalização.

A pesquisa reforça a importância do controle gerencial de custos como apoio à decisão (Martini et al., 2016; Brito et al., 2021), e destaca que os maiores custos se concentraram na área demandante – na fase de planejamento – e não no setor de compras.

Do ponto de vista prático, os achados indicam a necessidade de fortalecer o planejamento, capacitar servidores e padronizar procedimentos. No campo teórico, o estudo amplia o debate sobre a informação de custos no setor público, e sugere estudos comparativos entre esferas governamentais e outras metodologias para pesquisas futuras.

O estudo demonstra a viabilidade do TDABC em processos licitatórios e reforça o papel da contabilidade gerencial na transparência e eficiência da administração pública.

REFERÊNCIAS

Bahia, Leandro Oliveira. (2021). *Guia referencial para construção e análise de indicadores.* Brasília, Enap.

Bardin, L. (2016). Análise de conteúdo. São Paulo, Edições 70.

Brasil. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União, Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 31 mar. 2025.

Brasil. Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021. Lei de Licitações e Contratos Administrativos. Brasília, DF. Diário Oficial da União. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/l14133.htm. Acesso em: 06 mar. 2025.

Brasil. 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. Brasília, DF. Diário Oficial da União. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 05 abr. 2025.

Brasil. Norma brasileira de Contabilidade, NBC TSP 34, de 18 de novembro de 2021. Disponível em: https://in.gov.br/web/dou/-/norma-brasileira-de-contabilidade-nbc-tsp-34-de-18-de-novembro-de-2021-366061719. Acesso em: 05 abr. 2025.

Brasil. Painel de Compras. Disponível em: https://paineldecompras.economia.gov.br/processos-compra. Acesso em: 10 set. 2025.

Brito, H. L.; Vieira, S. F. A.; Capucho, P. H. P.; Suguihiro, V. L. T.; Tridapalli, J. P. (2021, novembro) Custos dos Processos Licitatórios em Londrina: um Estudo sob a Perspectiva *Time Driven Activity Based Costing* (TDABC). *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC.* Congresso Virtual.

Cardoso, G. P.; Rodrigues, E. C. C. (2024) Contabilidade pública gerencial: uma análise da informação de custos à luz da percepção de gestores públicos. *Brazilian Business Review,* v. 21, n. 1.

Cavichioli, D.; Dall'asta, D.; Fiirst, C.; Baldissera, J. F. (2018) Fatores contingenciais que afetam a implementação do Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) na percepção dos controllers e contadores municipais. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, São Paulo, v. 11, n. 2, p. 188–204.

Da Silva, G. P. S.; De Oliveira, D. L.; Behr, A.; De Souza, A. R. L. (2022) Uso da informação de custos no processo gerencial do setor público: um panorama da pesquisa para a difusão desta prática. Disponível em: https://login.semead.com.br/25semead/anais/arquivos/1081.pdf. Acesso em: 08 abr. 2025.

Everaert, P.; Bruggeman, W.; De Creus, G. (2008). *Sanac Inc.: From ABC to timedriven ABC (TDABC) – An instructional case*. *Journal of Accounting Education*, v. *26*, n. 3, p. 118-154.

Kaplan, Robert S.; Anderson, Steven R. (2007). *Custeio baseado em Atividade e Tempo: Time-Driven Activity-Based Costing*. Tradução: Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro, Elsevier.

Lesniovski, Joice Macedo; Vieira, Saulo Fabiano Amancio. (2024, novembro). *Time-*

Driven Activity-Based Costing (TDABC): um estudo bibliométrico das publicações nacionais e internacionais. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC.* São Paulo, SP, Brasil.

Lopes, Marco Antônio Mascarenhas de Souza. (2024). *Gestão de custos na administração pública:* um estudo de caso do Departamento de Água e Esgoto (DMAE) do município de Porto Alegre-RS. Santa Maria, RS. Dissertação de mestrado. Universidade Federal de Santa Maria - UFSM, 66p.

Martini, B. P.; Carriconde, J. M.; Dalcin, T. (2016). A Utilização do Método de Custeio *Time-Driven Activity-Based Costing* (TDABC), uma Nova Proposição do Método de Custeio *Activity-Based Costing* (ABC), como Ferramenta de Informação de Custos no Hospital Escola da Universidade Federal de Pelotas (HE-UFPEL), gerido pela Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH). *Anais do VI Congresso Internacional de Contabilidade, Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público*, Natal, RN, Brasil, p. 77-110.

Mota, R. K. B.; Soares, E. C.; Lima, N. C.; Queiroz, L. de M. (2021, outubro) Concepções Teóricas sobre Accountability. *Anais do 4º Congresso UFU de Contabilidade.* Uberlândia, MG, Brasil.

Niebuhr, Joel de Menezes. (2023) *Licitação Públicas e contrato administrativo.* 5. ed. Belo Horizonte, Fórum.

Serra-Campos, A. O.; Valério, C. C.; Manaças, L. R. A.; Cruz, M. M.; Costa, R. S. da. (2025) Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC) applied in a chemotherapy department of a public reference oncology hospital. *Einstein,* São Paulo, v. 23: eGS0679.

Yin, R. K. (2015) *Estudo de caso:* planejamento e métodos. 5. ed. Porto Alegre, Bookman.