

Quanto custa comprar? Um estudo de caso na UFMG

Lilian Tadim Marques (UFMG) - liliantmarques@yahoo.com

Jaqueline Vilela Araujo Paim (UFMG) - jvaraujo@infraero.gov.br

Marcia Athayde Moreira (UFMG) - mathayde@face.ufmg.br

Silverio Antonio do Nascimento (UFMG) - silantnas@hotmail.com.br

Resumo:

Este trabalho tem como objetivo apresentar um modelo de mensuração de custos que pode servir de apoio para o gerenciamento da administração de recursos públicos. Através da aplicação do custeio ABC em uma unidade da Universidade Federal de Minas Gerais, foi possível levantar e analisar o custo das atividades do setor. Metodologicamente essa pesquisa se classifica como um estudo de caso. O setor em estudo foi escolhido pela possibilidade da observação participante e os dados foram obtidos através de análise documental de relatórios disponibilizados pela direção da unidade, consultas aos portais do governo federal e entrevistas com servidores que realizam as atividades. Os resultados levantados demonstram que um pedido atendido pelo setor de compras por Dispensa de Licitação custa R\$372,53, um pedido de compra atendido por licitação na modalidade de Pregão Eletrônico custa R\$227,27 e um pedido de compra atendido através Registro de Preço custa R\$117,66. A modalidade de compra que tem menor custo é a compra pelo Registro de Preço, também uma modalidade que atende o maior número de pedidos. Conclui-se que cabe ao gestor buscar ferramentas aproveitando a oportunidade da conversão normas contábeis para os padrões internacionais e a exigência da apuração de custos, que vem ao encontro do propósito de utilizar novas ferramentas para aperfeiçoar os serviços públicos a um custo adequado e de melhor qualidade. Assim, as ferramentas gerenciais da contabilidade vão se incorporando e garantindo a melhoria da eficiência na administração do setor público.

Palavras-chave: *Custeio ABC, Custos no setor público.*

Área temática: *Custos aplicados ao setor público*

Quanto custa comprar? Um estudo de caso na UFMG

RESUMO

Este trabalho tem como objetivo apresentar um modelo de mensuração de custos que pode servir de apoio para o gerenciamento da administração de recursos públicos. Através da aplicação do custeio ABC em uma unidade da Universidade Federal de Minas Gerais, foi possível levantar e analisar o custo das atividades do setor. Metodologicamente essa pesquisa se classifica como um estudo de caso. O setor em estudo foi escolhido pela possibilidade da observação participante e os dados foram obtidos através de análise documental de relatórios disponibilizados pela direção da unidade, consultas aos portais do governo federal e entrevistas com servidores que realizam as atividades. Os resultados levantados demonstram que um pedido atendido pelo setor de compras por Dispensa de Licitação custa R\$372,53, um pedido de compra atendido por licitação na modalidade de Pregão Eletrônico custa R\$227,27 e um pedido de compra atendido através Registro de Preço custa R\$117,66. A modalidade de compra que tem menor custo é a compra pelo Registro de Preço, também uma modalidade que atende o maior número de pedidos. Conclui-se que cabe ao gestor buscar ferramentas aproveitando a oportunidade da conversão normas contábeis para os padrões internacionais e a exigência da apuração de custos, que vem ao encontro do propósito de utilizar novas ferramentas para aperfeiçoar os serviços públicos a um custo adequado e de melhor qualidade. Assim, as ferramentas gerenciais da contabilidade vão se incorporando e garantindo a melhoria da eficiência na administração do setor público.

Palavras-chaves: Custeio ABC, Custos no setor público.

Área Temática: Custos aplicados ao setor público

1 INTRODUÇÃO

A busca pela eficiência na gestão tem sido cada vez mais exigida no setor público, e nesse sentido, reformas gerenciais intensificam a necessidade de ferramentas que auxiliam os gestores na melhor aplicação dos recursos destinados às demandas da população, cumprindo da melhor forma as políticas públicas (MACHADO e HOLANDA, 2010; SLOMSKI, CAMARGO e AMARAL FILHO, 2010).

Afonso (2000) analisa que, para alcançar certo nível de eficiência, também é preciso se valer de um nível de informações condizentes com os objetivos pretendidos. No que tange a contabilidade, visando a transparência e eficiência para se administrar recursos públicos, o país passa a adotar as IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*) a partir de 2011, divulgadas pelo CFC (Conselho Federal de Contabilidade), que são normas internacionais em níveis globais, de alta qualidade para a preparação de demonstrações contábeis. Desta forma, a contabilidade não se restringe mais ao registro da movimentação financeira e econômica, passando a proporcionar uma visão mais ampla onde o objetivo também é estudar o desempenho da gestão, possibilitando a identificação de perspectivas futuras sobre a situação financeira e patrimonial da entidade pública (SILVA, 2004).

Para o CFC, a adoção dos padrões internacionais é prova de compromisso pela transparência, evidenciação e instrumentalização do controle social, pilares fundamentais para que o governo atinja as metas planejadas (CFC, 2010). Esses esforços de regulamentação visam oferecer ao cidadão/contribuinte novas informações que possibilitem a avaliação de desempenho do administrador público (SLOMSKI, CAMARGO E AMARAL FILHO, 2010).

Slomski, Camargo e Amaral Filho, (2010) mencionam que ao mesmo tempo em que se buscam novos paradigmas para a gestão pública, a corrida pela eficiência e qualidade deve ser acompanhada de novos padrões de *accountability* para o setor público, de modo a oferecer

ao cidadão informações que possibilitem a avaliação de desempenho do administrador público.

Considerando por um lado o compromisso buscar formas alternativas de administrar os recursos públicos e ainda a necessidade de adaptação da contabilidade aplicada ao setor público às novas normas internacionais, diversos sistemas de controle e mensuração de custos têm sido objeto de estudo para adaptação ao setor público. Assim, nesse contexto se estabelece a questão que norteará essa pesquisa: tendo em vista a tomada de decisão frente ao que apresenta desembolsos para os órgãos públicos, quanto custa comprar na esfera federal? Este trabalho tem como objetivo aplicar o método de custeio ABC (*Activity Based Costing*) em um setor de compras de uma das 23 unidades da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), com vistas a identificar quanto custa atender um pedido de compra.

De acordo com Afonso (2000) a preocupação com a correta aplicação dos recursos públicos tem levado administradores à busca de formas de medir custos mais adequadamente, notadamente sob a ótica do custo-benefício à população. Sabe-se que os recursos públicos são escassos, restritos e condicionados às limitações impostas quando da aprovação do orçamento público, torna-se fundamental sua aplicação com racionalidade e como a maior eficiência esperada pela sociedade.

Assim, essa pesquisa se justifica pela importância do tema em questão e sua contribuição para a eficiência do setor público brasileiro, dada a discussão sobre como podem ser analisados e otimizados os serviços públicos a um custo adequado e de melhor qualidade.

A pesquisa está estruturada em cinco partes, sendo essa introdução a primeira etapa contendo contexto, questão de pesquisa, objetivo e justificativa. O segundo tópico se dedica ao referencial teórico, o qual versará sobre a gestão de bens públicos e aspectos relacionados a levantamento de custos e ao sistema de custeio ABC. O terceiro tópico se dedica a definição dos aspectos metodológicos, enquanto no quarto tópico são apresentados os resultados da análise empírica. As considerações finais são apresentadas no quinto e último tópico.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Processo de convergência e custos no setor público

A partir de 1990 com a criação do MARE – Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, o país começou a vivenciar o desafio de se adaptar e aceitar as novas ideias de gestão nas entidades públicas. Especialistas, por meio do Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado identificaram que não era suficiente basear somente no modelo de informação contábil que foi estabelecido pela Lei 4.320/64 e na Lei Complementar nº 101/00 (Lei de Responsabilidade Fiscal) para se formular estratégias e tomar decisões visando uma gestão voltada para a eficiência e eficácia (MACHADO e HOLANDA, 2010).

De acordo com Matias-Pereira (2010) para alcançar seu propósito a administração pública pode utilizar diferentes instrumentos como demonstrações contábeis, financeiras e orçamentárias, mas também pode se valer de instrumentos operacionais que lhe permitam o conhecimento da gestão da coisa pública. O referido autor ainda afirma que nos últimos anos a contabilidade pública vem sendo usada como instrumento de relevância cada vez mais no Brasil pelo fato que, através da utilização de ferramentas distintas, a contabilidade pública oferece informações, que tem se reveladas indispensáveis tanto para os entes federativos como para instituições, empresas e indivíduos.

Corroborando, Silva (2004) menciona que a nova contabilidade pública é definida como uma especialização da ciência contábil que tem por objetivo prover o gestor público de informações referentes a organização e a execução dos orçamentos; normas para o registro de entrada de receitas e desembolsos da despesa; registro, controle e acompanhamento das variações do patrimônio; normas para prestação de contas dos responsáveis por bens, valores e contas dos governo e também quanto ao controle de custos e eficiência do setor público.

Nesse sentido o CFC através da criação do Comitê de Convergência no Brasil, aprovou em 2008 a NBC T 16.2, marco do ajuste da contabilidade pública brasileira para a convergência aos padrões internacionais, norma que estabeleceu a definição de patrimônio público, sua classificação sob o enfoque contábil, conceito e a estrutura do sistema de informação contábil.

Com a migração aos padrões internacionais, foi redefinida a divisão do sistema contábil público em quatro subsistemas de informações contábeis: Orçamentário, Patrimonial, de Compensação e Custos. Essa divisão eliminou o subsistema Financeiro e deu espaço ao subsistema de Custos, que apesar de já ser mencionado desde 1964 ainda não estava normatizado.

De acordo com CFC (2008), naquele momento o objetivo dos subsistemas de informações contábeis seria a integração entre si e a outros subsistemas de informações de modo a subsidiar a administração pública sobre:

- Desempenho da unidade contábil no cumprimento da sua missão;
- Avaliação dos resultados obtidos na execução das ações do setor público com relação à economicidade, à eficiência, à eficácia e à efetividade;
- Avaliação das metas estabelecidas pelo planejamento;
- Avaliação dos riscos e das contingências;
- Conhecimento da composição e movimentação patrimonial (NBC T 16.2; CFC, 2008).

Segundo o CFC (2010) as IPSASs enfocam o desenvolvimento de normas para a elaboração de demonstrações contábeis de alta qualidade para uso por entidades do setor público ao redor do mundo. Estabelecendo, assim, as exigências para a elaboração dessas demonstrações por governos e outras organizações do setor público. Em muitas jurisdições, a aplicação das exigências das IPSASs favorecerá a prestação de contas (*accountability*) e transparência das demonstrações contábeis preparadas por governos e suas agências, tendo em vista a eficiência do setor público.

É nesse contexto que se observa a necessidade de implantação de um sistema de custeio adequado ao serviço público, para que mostre de forma clara os valores consumidos pelas atividades, ou seja, qual o custo dos processos que se desenvolvem na área pública para servir de base para tomada de decisão em tempo hábil e de maneira racional.

De acordo com Afonso (2000) os custos devem ser acompanhados e mensurados de forma que possam prestar informações que subsidiem o planejamento e a execução segura de um orçamento, em consonância com o projeto e a atividade de grau relevante à população, levando, conseqüentemente, ao melhor controle do déficit público, à maior eficiência e transparências dos atos perante a sociedade.

Para Moore (2003) a gestão de custos no serviço público tem o papel de contribuir para que o gestor gere valor para o cidadão. A implantação de sistema de custeio se propõe a fornecer atributos e informações que ajudem os administradores a tomar decisões. Segundo Afonso (2000) essas informações capacitam uma organização a alcançar seus objetivos pelo uso eficiente de seus recursos, sendo assim a administração pública tem sido levada a buscar melhor eficiência e qualidade nos serviços públicos.

2.2 ABC: um sistema de custeio adequado para o setor público

Segundo Giacomoni (2002) ao medir insumos e produtos, o sistema de mensuração realiza comparações e cria medidas úteis para a tomada de decisão dentro do processo orçamentário. A necessidade de um sistema de custeio que permita o controle eficaz dos recursos é um fator que deve ser considerado na escolha de um sistema que será base nas decisões.

Nesse sentido, por focar a metodologia de apuração de custos fixos e indiretos em atividades, sistema de custeio baseado nas atividades se encaixa muito bem ao serviço público. Afonso (2000) afirma que através da classificação funcional-programática podem-se estabelecer direcionadores de custos para cada programa e subprograma governamentais, estabelecendo bases de comparação com o orçamento e com outros entes públicos.

De acordo com Lima e Castro (2007) a metodologia utilizada no método ABC consiste em que as atividades da instituição devem ser o centro de análise e controles, possibilitando apresentar qual é o custo de cada atividade do governo. Por meio desse método, o cidadão saberia, por exemplo, o custo para os cofres públicos das atividades de despoluição do rio de sua cidade, do valor de uma consulta no postos de saúde e diversas outras. Isso evidenciaria se os gastos praticados pelo governo em determinada atividade estariam compatíveis com os praticados na iniciativa privada.

Considerando a importância que o setor de compras assume em uma organização pública, conhecer seus custos é um indicativo relevante para tomar decisões do tipo contratar e/ou demitir funcionários, além de permitir analisar a efetividade na conclusão dos processos e a produtividade por funcionário, por exemplo.

Sobre a funcionalidade do sistema, Davis (2003) afirma que o custeio ABC fornece um caminho dinâmico de visão e atribuição de custos em uma organização, com foco nas atividades que executa. Nakagawa (2001) afirma que o custeio ABC é um método de análise de custos que busca rastrear os gastos de uma entidade para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos diretamente identificáveis com suas atividades mais relevantes, e destas para os produtos e serviços. O rastreamento feito pelo ABC tem como objetivo identificar, classificar e mensurar, em uma primeira etapa, a maneira como as atividades consomem recursos e, numa segunda etapa, como os produtos são gerados pelas atividades de uma entidade.

Para Martins (2010, p. 100) “[...] uma atividade é uma combinação de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens ou serviços. É composta por um conjunto de tarefas necessárias para o seu desempenho”.

O custeio ABC tem como proposta apropriar os custos fixos e indiretos ocorridos às atividades da empresa, considerando essas como as geradoras de custos (MEGLIORINI, 2007). O referido autor aponta que a primeira etapa para se implantar o custeio ABC é a identificação das atividades executadas em cada departamento. Essas atividades podem ser ações ou trabalhos específicos realizados com o objetivo de converter recursos em produtos ou serviços.

Depois de identificar as atividades, a etapa seguinte é atribuir os custos dos recursos a elas e posteriormente aos objetos de custeio. Sendo assim deve seguir as seguintes etapas:

- I - apropriação direta dos custos: quando se pode identificar o recurso com uma atividade específica;
- II - rastreamento por meio de direcionadores que melhor representam a relação entre o recurso e a atividade;
- III - rateio somente quando não houver condições de apropriação direta nem por rastreamento, definindo uma base adequada.

Apresenta-se na Figura 1 o esquema clássico de Pamplona (1997), o qual demonstra que no sistema de custeio ABC a atribuição dos custos indiretos e de apoio são feitos em dois estágios. No primeiro estágio, denominado de custeio das atividades, os custos são direcionados às atividades. No segundo estágio, denominado de custeio dos objetos, os custos das atividades são atribuídos aos produtos, serviços e clientes.

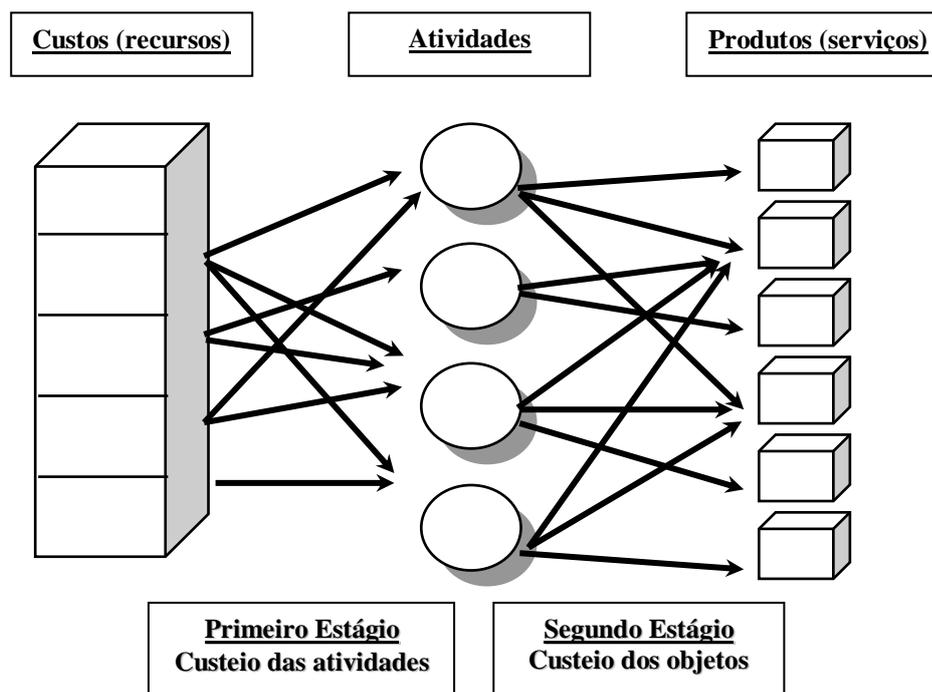


Figura 1. Esquema básico do sistema de custeio ABC
Fonte: Adaptado de Pamplona (1997).

No primeiro estágio a atribuição dos custos às atividades é feita através dos direcionadores de custos. Nessa etapa devem-se seguir os seguintes passos:

- Especificação das atividades
- Rastreamento dos custos
- Identificação e seleção dos direcionadores de recursos
- Atribuição dos custos às atividades

No segundo estágio, faz-se o custeio dos objetos de custos, de acordo com seu consumo das atividades, através dos direcionadores de atividades. Nessa etapa, alguns passos devem ser seguidos:

- Definir os objetos de custos
- Formar grupos de custos de atividades
- Selecionar os direcionadores de atividades
- Cálculo dos custos dos objetos de custos

Analisando o esquema proposto por Pamplona (1997), corroborado por diversos autores na área de custos (MARTINS, 2010; HORNGREN, DATAR e FOSTER, 2004), observa-se que ele é perfeitamente adaptável para a realidade das entidades públicas.

3 METODOLOGIA

Este estudo é classificado como uma pesquisa exploratória, pois tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema com vistas a torná-lo explícito (GIL 2009). Para Beuren (2003) a pesquisa exploratória ocorre quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada. A pretensão de evidenciar particularidades de uma realidade da gestão pública, conforme afirmam Martins e Theóphilo (2009), atribui qualidade de pesquisa exploratória a este trabalho.

Quanto às estratégias, o presente trabalho se valerá de pesquisa bibliográfica e documental, e também de entrevistas e da observação participativa dentro de um contexto de

estudo de caso. Yin (2005, p.26) afirma que o estudo de caso é “[...] uma das estratégias mais bem aplicadas quando se identificam questões do tipo como e por que”. O autor também afirma que o estudo de caso é uma investigação empírica, na qual se exige pouco controle sobre eventos comportamentais e que focaliza fenômenos contemporâneos inseridos em algum contexto da vida real. Para a consecução dos objetivos será realizada uma triangulação dos dados obtidos, confrontando-se dados oriundos de relatórios e documentos do setor em análise com o resultado das entrevistas realizadas e ainda a observação participativa da rotina diária.

Para a realização da pesquisa empírica foram usadas as seguintes fontes:

- Os valores relativos a salários e encargos foram obtidos através do site Portal da Transparência do Governo Federal;
- Os valores referentes a gastos com gêneros alimentícios, material de higiene limpeza e manutenção foram obtidos através de um relatório de prestação de contas cedidos pela direção da unidade para as finalidades dessa pesquisa, ressalta-se que apenas dois desses recursos apresentam uma periodicidade mensal, são eles: telefonia e material de expediente.
- No caso da telefonia a unidade recebe o relatório de gastos com ligações de cada setor separadamente, quanto ao material de expediente o setor de almoxarifado acumula todas as solicitações de materiais e ao final de cada mês direciona a cada setor seu relatório onde consta seu consumo em unidade de materiais e seus valores respectivos;
- O gasto com energia foi levantando através do número de equipamentos, seu consumo médio de energia conforme especificações dos fabricantes, multiplicado pelo tempo de uso e pelo valor do *watts* cobrado na conta de energia da unidade.

Todos os dados apresentados correspondem a media da execução do 1º semestre do ano de 2013.

4 ANÁLISE E RESULTADOS

Nesta seção serão apresentados os resultados e análises, tendo em vista os objetivos de evidenciar a utilização dos dados de custos para se identificar o quanto custo atender um pedido de compra em uma unidade da UFMG.

A Tabela 1, a seguir apresenta a média mensal dos recursos utilizados no setor de compras e sua qualificação por natureza de gasto, durante o semestre.

Tabela 1. Média mensal de recursos utilizados pelo setor de compras.

Recursos	Valores médios em R\$
Salários e encargos	7.383,47
Gêneros Alimentícios	19,71
Material de Expediente	48,58
Material de Higiene Limpeza e Manutenção	119,98
Energia	90,74
Telefonia	89,77
Total	7.752.25

Fonte: Elaborado pelos autores

Observa-se que os recursos de maior montante são os salários e encargos, eles representam mais de 95% do total dos recursos aplicados ao setor de compras no primeiro

semestre de 2013, ressalta-se que toda estrutura de custos é fixa e/ou indireta. Esses recursos serão atribuídos às atividades desenvolvidas e posteriormente, aos objetos de custeio.

A Figura 2 apresenta as atividades realizadas no setor de compras para atender aos pedidos recebidos. Após análise os pedidos são acumulados de acordo com modalidade que lhe foi atribuída para sua aquisição. O quadro também descreve todos os procedimentos exigidos pela Lei 8.666/93, em consonância com as normas internas da UFMG, obtidos através de entrevistas com os técnicos que atuam no setor.

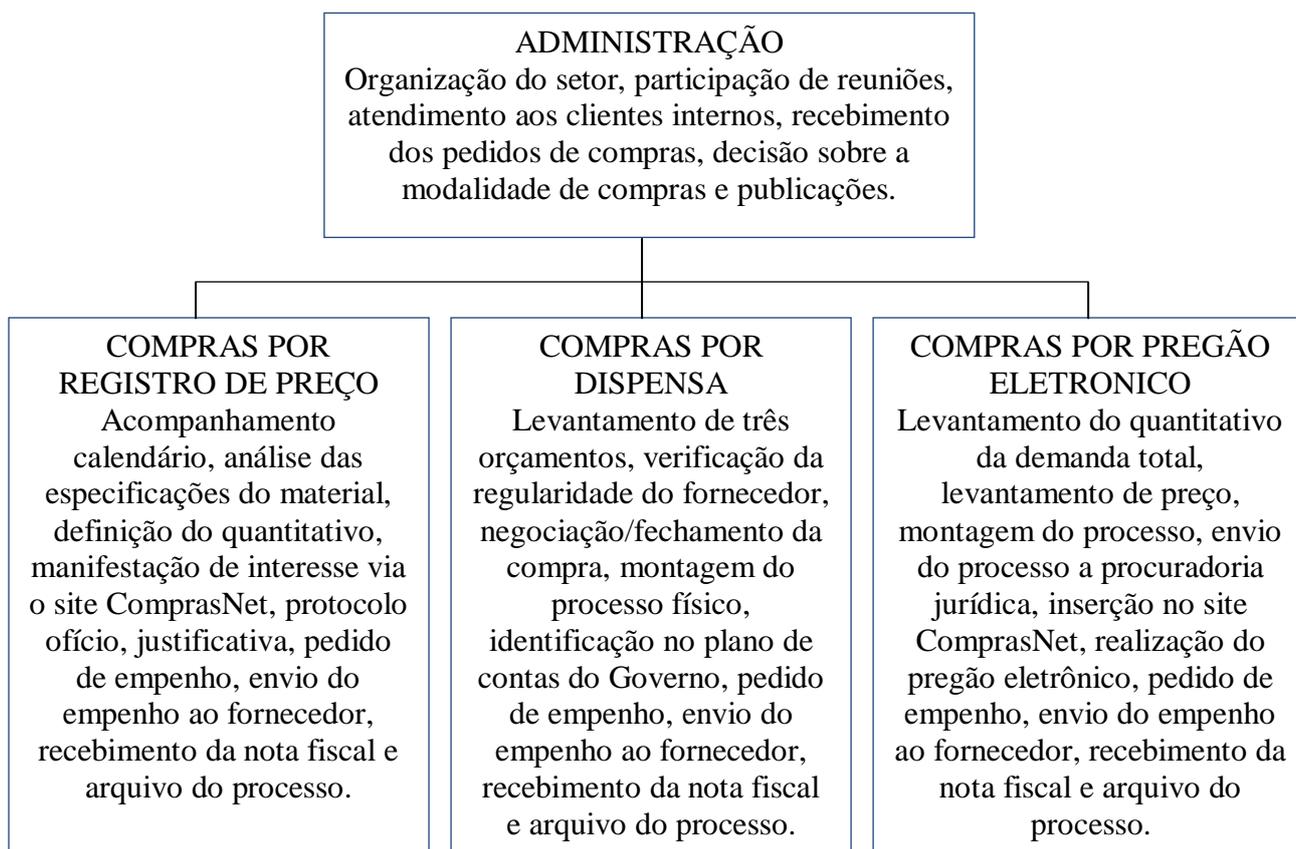


Figura 2. Identificação das atividades desenvolvidas pelo setor de compras.
Fonte: Elaborado pelos autores

O setor realiza quatro tipos de atividades concomitantes, sendo que todos que trabalham no setor têm seu percentual de atuação em todas elas. A atividade de administração é a responsável por definir as demais atividades. Ela permite o recebimento dos pedidos de compras, o atendimento ao solicitante e classifica as modalidades de compras.

Após recebimento e análise dos pedidos as modalidades de compras são definidas e podem ser: compras através da dispensa de licitação e as compras através de duas modalidades de licitação: o pregão eletrônico e o registro de preço, que é promovido com a ajuda de outro órgão de apoio às compras da UFMG em geral que é DLO (Departamento de Logística Operacional).

O Quadro 1, abaixo, identifica os direcionadores de recursos que servirão para atribuir os valores às respectivas atividades. Segundo Martins (2010) os direcionadores cumprem o papel de indicar como os recursos são consumidos pela atividade.

Neste ponto cabem duas observações: a primeira que os gastos com gêneros alimentícios e material de higiene e limpeza não estão associados a nenhuma atividade específica do setor e dessa forma serão apropriadas diretamente como gastos da administração.

Recursos	Direcionadores
Salários e encargos	Tempo de Mão de Obra
Gêneros Alimentícios	Apropriação por rateio
Material de Expediente	Tempo de Mão de Obra
Material de Higiene Limpeza e Manutenção	Apropriação por rateio
Energia	Tempo de Mão de Obra
Telefonia	Tempo de Mão de Obra

Quadro 1. Direcionadores de recursos para as atividades do setor de compras
Fonte: Elaborado pelos autores

Outro ponto importante de se destacar é que ao mapear as atividades e seus direcionadores de recursos, o fator tempo foi unânime. Dessa forma, teoricamente vale ressaltar que a metodologia aplicada nessa pesquisa se aproxima do *Time-driven ABC* (TDABC), uma variação do sistema de custeio ABC tradicional, na qual o tempo é utilizado como direcionador. De acordo com Kaplan e Anderson (2003) o TDABC apresenta as seguintes vantagens, tais como, maior nível de simplificação e facilidades para implementação em relação ao sistema ABC convencional. Ressalta-se que nessa pesquisa a utilização do fator tempo como único direcionador é consequência da natureza das operações realizadas.

A Tabela 2 evidencia a função e o valor médio dos salários dos servidores que fazem parte do quadro de pessoal do setor de compras. Somente o funcionário que cuida da limpeza não trabalha tempo integral no setor, sendo assim foi atribuída a média de tempo que é gasto para realizar a limpeza do setor e alocado junto ao recurso Material de Higiene e Limpeza e Manutenção.

Tabela 2. Função e salário médio mensal de remuneração - Em R\$.

Função	Qtde.	Valor Médio Salário/Encargos
Chefe de Setor	1	4.187,29
Assistente Administrativo	1	2.446,18
Menor Aprendiz	1	750
Total		7.383,47

Fonte: Elaborado pelos autores

Estão apresentados na Tabela 3 os direcionadores das atividades de compras que são os números de pedidos classificados por modalidade de compra. No primeiro semestre de 2013 a média mensal foi de 34,33 pedidos e foram classificados conforme modalidade de compra, adequada para cada pedido, levando em consideração: suas especificações, seu valor, seu grau de urgência no atendimento e a regulamentação da Lei 8.666/93.

Tabela 3. Média de pedidos por modalidade de compra.

Média de Pedidos Atendidos/Modalidade de Compras/Mensal		
Pedidos por Dispensa	Pedidos por Pregão	Pedidos por RP/DLO
13	4	17

Fonte: Elaborado pelos autores

A Tabela 4 demonstra o tempo de dedicação de cada servidor para cada uma das atividades que são desenvolvidas no setor de compras, a carga horária de trabalho é de oito horas diárias e durante o expediente pode ocorrer que todos os três servidores estejam trabalhando na mesma atividade em um determinado momento, mas também acontece de

ocorrer períodos em que cada funcionário resolve etapas de atividades diferentes. A observação foi realizada durante 15 dias úteis do mês de junho de 2013, tendo sido anotados os serviços e as horas gastas com cada serviço e após esse período foi calculada a média de tempo gasto em cada atividade.

Tabela 4. Tempo médio de dedicação dos servidores nas atividades

Atividade	Chefe de Setor	Assistente Adm.	Jovem Trabalhador	Total	%
Administração	3	2	3	8	34
Compras por Dispensa	4	4	4	12	50
Compras por Pregão	0,5	1	0,5	2	8
Compras por RP/DLO	0,5	1	0,5	2	8
Total de horas/dia	8	8	8	24	100

Fonte: Elaborado pelos autores

A Tabela 5 evidencia o tempo em percentual que cada atividade consome para que o pedido de compra seja atendido, a partir da carga horária de trabalho de oito horas diárias. Esta é uma função primordial na aplicação do Custeio ABC, pois é através dessa definição que serão atribuídas às respectivas atividades que as consomem.

Tabela 5. Percentual de dedicação do tempo total em cada atividade

Administração	Compras por Dispensa	Compras por Pregão	Compras por RP
34%	50%	8%	8%

Fonte: Elaborado pelos autores

Pode-se perceber que a atividade que consome mais tempo do setor de compras é a Compras por Dispensa em percentual equivale a 50% do tempo total disponibilizado pelos funcionários do setor. A administração consome boa parte do tempo, chegando a 30% do período de trabalho e as outras modalidades de compras consomem 8% cada uma.

As Tabelas 4 e 5 são as balizadoras da apropriação dos custos do setor.

- Uma vez definidos os tempos de atividade de cada funcionário conforme indicado na Tabela 4, serão apropriados os custos com salários e encargos proporcionalmente a esse tempo.
- Os demais custos: de energia, telefonia e material de expediente serão atribuídos ao tempo de trabalho que é o direcionador desses recursos.
- Os custos com gênero alimentícios e material de higiene, limpeza e manutenção serão alocados diretamente à atividade de administração.

As Tabelas 6, 7 e 8 apresentam a alocação dos recursos às atividades.

Tabela 6. Custo dos recursos: salários e encargos sociais - Em R\$

Função	Salário/ Administração	Salário/ Compras por Dispensa	Salário/ Compras por Pregão	Salário/ Compras por RP/DLO	Total
Chefe de Setor	1.423,68	2.093,65	334,98	334,98	4.187,30
Assistente Administrativo	831,70	1.223,09	195,70	195,70	2.446,17
Menor Aprendiz	255,00	375,00	60,00	60,00	750,00
Total	2.510,38	3.691,74	590,68	590,68	7.383,47

Fonte: Elaborado pelos autores

A Tabela 6 apresenta a alocação dos custos de salários e encargos às atividades, de acordo com o tempo médio gasto de cada funcionário em cada atividade mapeada no setor. Observa-se que as compras por dispensa representaram 50% do total da alocação da mão-de-obra do setor. A Tabela 7 apresenta a alocação dos demais recursos às atividades, lembrando que os gastos com material de expediente e higiene e limpeza foram atribuídos diretamente à administração.

Tabela 7. Custo dos recursos: Gêneros alimentícios, material de higiene, limpeza e manutenção, energia e telefonia, alocados às atividades de acordo com os direcionadores de recursos - Em R\$.

Atividades	Gêneros Alimentícios	Material de Expediente	Material de Higiene Limpeza e Manutenção	Energia	Telefonia	TOTAL
Administração	19,71	16,52	119,98	30,85	30,52	217,58
Compras por Dispensa	-	24,29		45,37	44,89	114,55
Compras por Pregão	-	3,89		7,26	7,18	18,33
Compras por RP/DLO	-	3,89		7,26	7,18	148,29
Total	19,71	48,58	119,98	90,74	89,77	368,78

Fonte: Elaborado pelos autores

Os valores apresentados na Tabela 7 são pequenos e pouco significativos quando comparados com os gastos de pessoal, mas em atendimento à metodologia e por se tratar de pesquisa exploratória com intenção de expandir para os demais setores de compras da UFMG, entende-se que é necessário detalhar seus valores e alocar às atividades adequadamente. A Tabela apresenta a somatória dos custos apresentados nas Tabelas 6 e 7.

Tabela 8. Custo total dos recursos - Em R\$

Atividades	Salários e Encargos	Outros custos	Total
Administração	2.510,38	217,58	2.727,96
Compras por Dispensa	3.691,74	114,55	3.806,29
Compras por Pregão	590,68	18,33	609,01
Compras por RP/DLO	590,68	18,33	609,01
Total	7.383,48	368,78	7.752,26

Fonte: Elaborado pelos autores

De acordo com a Tabela 8, os valores apropriados a cada atividade demonstram que as atividades de maior custo são: Administração e Compras por Dispensa. Estas duas atividades absorvem mais tempo de trabalho, logo são as que possuem maior custo.

Por fim, como a administração é considerada uma atividade meio, os custos associados a ela serão realocados às outras três atividades fins e seu direcionador será o percentual de pedidos em cada modalidade de compra, conforme demonstrado na tabela 9.

Tabela 9. Percentual de pedidos por modalidade

Percentual de Pedidos por Modalidade		
Pedidos por Dispensa	Pedidos por Pregão	Pedidos por RP/DLO
38%	11%	51%

Fonte: Elaborado pelos autores

Os direcionadores descritos acima permitem a alocação dos custos da atividade de administração para cada modalidade de compra realizada, e na sequência, dividindo-se pelo número médio de pedidos conforme demonstrado na Tabela 10.

Tabela 10. Custo final unitário da compra – Em R\$.

Atividade	Custo Parcial	Custo ADM	Custo Total	Média/Pedidos	Custo Médio/Pedido
Compras por Dispensa	3.806,28	1.036,62	4.842,90	13	372,53
Compras por Pregão	609	300,08	909,08	4	227,27
Compras por RP/DLO	609	1.391,26	2.000,26	17	117,66

Fonte: Elaborado pelos autores

A Tabela 10 enfim apresenta o custo de cada pedido de compra de acordo com a modalidade que possibilitou seu atendimento no período de janeiro a junho de 2013. Um pedido atendido pelo setor de compras por Dispensa de Licitação custa R\$372,53, um pedido de compra atendido por licitação na modalidade de Pregão Eletrônico custa R\$227,27 e um pedido de compra atendido através Registro de Preço custa R\$117,66.

A modalidade de compra que tem menor custo é a compra pelo Registro de Preço, também uma modalidade que atende o maior número de pedidos.

Através da observação participante pode-se constatar que o tempo é o fator que agrega valor a cada uma das atividades. O atendimento do pedido por Dispensa exige uma dedicação do tempo de trabalho maior, devido aos procedimentos que devem ser feitos atendendo toda a regulamentação exigida pela Lei 8.666/93, desde inserção de dados em sistemas públicos, até a busca de vários orçamentos para se provar que houve uma pesquisa de preço no mercado.

Ao mesmo tempo a compra por Dispensa de licitação é a modalidade de compra que atende o pedido de forma mais rápida, mas também é restringida por valores que limitam o seu poder de aquisição, na intenção que seu uso seja restrito a casos excepcionais ou urgentes.

Do ponto de vista da gestão de políticas públicas, o melhor é comprar em maior quantidade, ou seja, agrupar os pedidos semelhantes e usar as modalidades de compras que atendam um maior número de pedidos. Conforme demonstrado no levantamento o Pregão Eletrônico e o Registro de Preço, é a modalidade mais indicada, pois com o mesmo procedimento atende vários pedidos ao mesmo tempo e com custo bem menor.

Também se pode perceber que além do custo de se realizar a compra, existe um custo de se manter um setor de compras para receber e gerenciar toda a atividade do setor. Além do custo de atendimento de cada pedido, têm-se um custo somente para recebê-lo, analisá-lo e encaminhar para a atividade de compra que melhor lhe atenderá, ou seja, de gerenciá-lo na unidade.

5 CONCLUSÃO

O presente trabalho demonstrou, a partir de um estudo de caso, como a informação contábil gerencial pode ser utilizada para melhorar a eficiência de uma atividade do setor público. O custo dos recursos pode ser identificado a cada uma das atividades com maior precisão, usando o fator tempo de mão de obra como melhor direcionador para o levantamento do custeio da atividade de se comprar. Através da aplicação custeio ABC foi possível analisar como os recursos são consumidos pelas atividades de compra de uma unidade da UFMG, a Faculdade de Educação.

O resultado preconiza que além do custo de se atender um pedido de compra, existe um custo de se gerenciar o pedido no setor de compras, que também consome um bom tempo de trabalho no setor. Levantou-se através da aplicação do custeio baseado em atividades (ABC) que a modalidade de compra mais cara aos cofres públicos é a compra por dispensa de

licitação, e que para melhorar a eficiência do setor é preciso priorizar ou desempenhar melhor as outras formas de compras que atendem um maior número de pedidos, como é o caso do pregão e do registro de preço.

As compras públicas são regidas, pela Lei 8.666/93 que institui normas para a licitação e contratos da administração pública e por um emaranhado de outras normas (Leis, Decretos, Instruções Normativas, Medidas Provisórias, Portarias, Resoluções) do governo e regulamentações internas próprias da UFMG, que vão surgindo para monitorar a responsabilidade de se comprar usando recursos públicos.

Nos últimos 30 anos, a legislação sobre contas públicas vem sofrendo contínuas alterações e o Poder Público as têm feito sempre justificando que as compras se tornarão mais ágeis, mas não é isso que ocorre na prática. Através da observação participante realizada nesse estudo de caso, percebeu-se que o gestor de compras se vê muitas vezes impossibilitado de escolha no que diz respeito a atender em tempo hábil a demanda dos professores e alunos da Faculdade de Educação. Nem sempre é possível utilizar uma modalidade de compra que tenha um custo menor em virtude do tempo hábil que um determinado pedido. Sendo assim nem sempre é possível usar uma modalidade de compra que permita uma economia de escala, ou seja, atender a maior quantidade de pedidos do mesmo gênero objetivando um menor custo.

Conclui-se que cabe ao gestor buscar ferramentas aproveitando a oportunidade da conversão normas contábeis para os padrões internacionais e a exigência da apuração de custos, que vem ao encontro do propósito de utilizar novas ferramentas para aperfeiçoar os serviços públicos a um custo adequado e de melhor qualidade. Assim, as ferramentas gerenciais da contabilidade vão se incorporando e garantindo a melhoria da eficiência na administração do setor público.

Para pesquisas futuras pretende-se expandir a amostra para o universo de compras da Instituição.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AFONSO, R. A. E. (2000): Modernização de gestão: Uma introdução à contabilidade pública de custos. **Informe 18**: disponível em:
<http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/informesf/inf_18.pdf <http://www.federativo.bndes.gov.br>>, acesso em 01 de julho de 2013.
- BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.
- CFC. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. 2008.
- CFC. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. 2010.
- DAVIS, Bobby. *Performance Based Costing*. **The DISAM Journal**, Fall 2002 /Winter 2003, 118-124.
- GIL, A. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- HORNGREN, C. T.; DATAR, S. M.; FOSTER, G. **Contabilidade de custos: uma abordagem gerencial**. Tradução: Robert Brian Taylor. 11. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

LIMA, H. V.; CASTRO, M. L. **O Custo de Ociosidade e a Gestão Estratégica de Custos: Um Estudo aplicado numa Empresa Brasileira do Setor Têxtil.** Monografia de Especialização. Disponível em: <<http://eco.unne.edu.ar>> acesso em 1 de julho de 2013.

KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. *Time-driven activity-based costing.* Harvard Business School, Nov. 2003. Disponível em: <<http://www.hbs.edu/research/facpubs/workingpapers/papers2/0304/04-045.pdf>>. Acesso em: 31 Mar. 2013.

MACHADO, N.; HOLANDA, V.B. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público e à contabilidade governamental. Brasília: ENAP, 2010.

MATIAS-PEREIRA, José. **Curso de Administração Pública: foco nas instituições e ações governamentais**, 3.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, G. de A. THEÓPHILO, C. R.. Metodologia **da investigação científica para ciências sociais aplicadas.** São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos.** 9 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: Análise e gestão.** 2 ed. São Paulo, Pearson Prentice Hall, 2007.

NAKAGAWA, M. **ABC – Custeio Baseado em Atividades.** 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PAMPLONA, Edson de O. **Contribuição para a análise crítica do sistema de custos ABC através da avaliação de direcionadores de custos.** Tese de Doutorado. EAESP/FGV, 1997.

SILVA, M. L. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SLOMSKI, V.; CAMARGO, G.B.; AMARAL FILHO, A.N.C.C. (2010): 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, 44(4):933-57, jul./ago. 2010.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos.** 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.