

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE  
MESTRADO EM CONTABILIDADE

**ADRIEL ZUNINO**

**CUSTO E DESEMPENHO SOCIOECONÔMICO DO RESTAURANTE  
UNIVERSITÁRIO DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA**

Florianópolis, 2009

# **Livros Grátis**

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

ADRIEL ZUNINO

**CUSTO E DESEMPENHO SOCIOECONÔMICO DO RESTAURANTE  
UNIVERSITÁRIO DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA**

Dissertação apresentada como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Contabilidade. Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade.

Área de Concentração: Controladoria

Orientador: Prof. Dr. Altair Borgert

Florianópolis, 2009

Z95c

Zunino, Adriel

Custo e desempenho socioeconômico do restaurante universitário da Universidade Federal de Santa Catarina [dissertação] / Adriel Zunino; orientador, Altair Borgert. - Florianópolis, SC, 2009.

124 f.: tabs.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócio-Econômico. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade.

Inclui referências

1. Contabilidade. 2. Contabilidade de custo. 3. Serviço de alimentação - Florianópolis, SC. 4. Restaurante universitário. 5. Custo da refeição. I. Borgert, Altair. II. Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. III. Título.

CDU 657

Adriel Zunino

**CUSTO E DESEMPENHO SOCIOECONÔMICO DO RESTAURANTE  
UNIVERSITÁRIO DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA**

Esta dissertação foi julgada adequada para a obtenção do Grau de Mestre em Contabilidade na área de concentração em Controladoria do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina, em sua forma final, em 31 de agosto de 2009.

---

Prof. Dr. Rogério João Lunkes  
Coordenador do Curso

Apresentada à Comissão examinadora composta pelos professores:

---

Prof. Dr. Altair Borgert  
Universidade Federal de Santa Catarina

---

Prof. Dr. Marcus Vinicius Andrade de Lima  
Universidade do Sul de Santa Catarina

---

Prof. Dr. Rogério João Lunkes  
Universidade Federal de Santa Catarina

*Dedico este trabalho aos meus  
pais Mauri e Jucélia,  
à minha irmã Cristiane  
e à minha noiva Elisabeth.*

## AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus pelo dom da vida.

À minha família que sempre me apoiou em cada momento, acreditando e me ajudando em tudo.

À Elisabeth, pelo companheirismo e pelo apoio, compreendendo a minha ausência em alguns momentos.

Aos professores e aos funcionários do Programa de Pós Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina pela contribuição na minha formação.

Em especial ao professor Dr. Altair Borgert, pela orientação, paciência, confiança e incentivo que muito me ajudaram a prosseguir os estudos nesta área.

Aos membros da banca, professores Dr. Marcus Vinicius Andrade de Lima (membro externo) e Dr. Rogério João Lunkes (membro interno).

Ao amigo e co-orientador Charles Albino Schultz.

À direção e a todos os funcionários do Restaurante Universitário da Universidade Federal de Santa Catarina, especialmente à Beatriz.

Aos colegas de turma e aos amigos que fiz nesta caminhada, pela convivência e amizade.

Aos colegas do Laboratório de Gestão Contábil da Informação.

Ao amigo Asteclínio Duarte Filho pela ajuda na elaboração do *abstract*.

A todos os setores da UFSC que direta ou indiretamente participaram no processo de coleta de dados por meio da disponibilização de informações.

A todos aqueles que de alguma forma contribuíram para a realização deste trabalho.

“Somente uma vida ao serviço  
das demais vale a pena ser  
vívida.”

Albert Einstein



ZUNINO, Adriel. **Custo e desempenho socioeconômico do Restaurante Universitário da Universidade Federal de Santa Catarina**. 124 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2009.

Orientador: Altair Borgert

Co-orientador: Charles Albino Schultz

Defesa: 31 de agosto de 2009.

## RESUMO

O presente estudo aborda a gestão estratégica de custos aplicada ao Restaurante Universitário da Universidade Federal de Santa Catarina (RU), cujo problema de pesquisa consiste em determinar como os fatores envolvidos na gestão dos custos influenciam no seu desempenho socioeconômico. Neste sentido, objetiva-se analisar os fatores envolvidos no gerenciamento dos custos e a sua influência no desempenho socioeconômico do RU. Metodologicamente, este estudo se classifica, quanto aos fins, como exploratório e descritivo e, quanto aos meios, como um estudo de caso, em que as técnicas de coleta de dados e evidências foram realizadas por meio da observação, da entrevista e da pesquisa documental. Em termos de resultados, no levantamento e na apuração dos custos do RU, observa-se que o custo unitário da refeição (R\$ 7,75) é superior ao preço médio praticado por restaurantes privados (R\$ 6,60). Por meio de simulações, observa-se que, com um possível aumento do número de refeições servidas, o custo unitário da refeição pode ser reduzido para valores inferiores aos preços de mercado. Contudo, com o aumento do volume, o custo total do RU também é ampliado, uma vez que os valores das refeições apresentam margem de contribuição negativa. Por fim, utiliza-se a análise benefício-custo para o caso e verifica-se que, em algumas situações, a alternativa com o menor custo total para a sociedade é a que gera maior perda de benefícios. Com este índice, torna-se possível verificar as alternativas de modificação que geram melhores benefícios para a sociedade proporcionalmente ao custo e concluiu-se que a integração da análise benefício-custo na gestão estratégica de custos permite informações com enfoque social e melhoram o processo de tomada de decisões.

Palavras-chave: Restaurante Universitário. Gestão Estratégica de Custos. Custo da refeição.

## ABSTRACT

The present study talks about the strategy of cost applied to the University's restaurant from Santa Catharine (UR) Federal University, whose research's problem consist in establishing how the involved factors in the management of costs affect the socio-economic development. In this sense, the object is to analyze the factors involved in the management of costs and its influence in the UR socio-economic development. Methodologically this study classify to its end, as exploratory and descriptive, and to its mediums, as a case study, where the information and evidence collect techniques was done through the observation, interview, and documental research. In base of the results about the appraisal and evaluation of costs of UR, was noted that the cost of each meal (R\$ 7,75) is above the medium price charged by the privets restaurants (R\$ 6,60). Through the simulations, it was noted that with a possible increasing in the number of meals served, the cost for each meal can be decreased to a value below the market's price.

However, with the increase of meals, the total cost of UR is soaring also, once the prices of meals shows negative contribution markup. Finally, a analysis of cost benefice is used to the case, and in some situation it's found out that the alternative to the total lowest cost to the society is the one that generate greater loss of benefits. With that index, becomes possible to verify the alternatives of changes that produce better benefits to society proportionally to the cost and it is concluded that the integration of analysis cost-benefit in the management of costs allow information focusing the social and improving the process of decision taken.

Key words: University Restaurant. Strategic-Management of Costs. Cost of meal.

## LISTAS DE FIGURAS

Figura 1 - Estrutura do estudo.....	21
Figura 2 - Papel dos serviços na economia.....	24
Figura 3 - Domínio de Elementos Tangíveis <i>versus</i> Intangíveis nos Bens e nos Serviços....	27
Figura 4 - O modelo de serviço Servuction .....	38
Figura 5 - Atividades da Cadeia de Valores para um Produto ou um Serviço .....	41
Figura 6 - Três Estratégias Genéricas .....	42
Figura 7 - O modelo da opção dimensional .....	47
Figura 8 - Organograma do RU-UFSC.....	66
Figura 9 - O processo de alimentos e de bebidas.....	67
Figura 10 - Fluxograma do primeiro turno de trabalho .....	69
Figura 11 - Distribuição dos funcionários no segundo turno.....	71
Figura 12 - Mão-de-Obra Direta .....	76
Figura 13 - Mão-de-Obra Indireta.....	76
Figura 14 - Gastos com alimentos .....	77
Figura 15 - Gastos com gás combustível .....	78
Figura 16 - Gastos com mão-de-obra e com serviços terceirizados .....	79
Figura 17 - Gastos com materiais de conservação.....	79
Figura 18 - Gastos com material de consumo.....	80
Figura 19 - Gastos com energia elétrica .....	81
Figura 20 - Gastos com telefone .....	82
Figura 21 - Gastos com serviços de água e de esgoto.....	83
Figura 22 - Gastos com serviços terceirizados da cozinha .....	84
Figura 23 - Serviços terceirizados de limpeza .....	85
Figura 24 - Gastos com servidores.....	86
Figura 25 - Gastos com outras despesas .....	87
Figura 26 - Evolução dos custos no ano de 2008.....	89
Figura 27 - Comparativo entre refeições servidas e refeições subsidiadas.....	93
Figura 28 - Evolução dos custos e das refeições servidas no ano de 2008.....	94

## LISTAS DE TABELAS

Tabela 1 - Custos mensais totais do RU .....	88
Tabela 2 - Refeições servidas .....	93
Tabela 3 - Fontes de receitas do RU .....	94
Tabela 4 - Refeições servidas no restaurante do Centro de Convivência.....	96
Tabela 5 - Refeições servidas no restaurante do Centro de Ciências Agrárias.....	97
Tabela 6 - Simulação com o custo atual dos restaurantes terceirizados .....	98
Tabela 7 - Simulação com quantidades diferentes de refeições servidas .....	99
Tabela 8 - Margem de contribuição .....	100
Tabela 9 - Simulação com 4.500 refeições servidas diariamente .....	101
Tabela 10 - Custo real x Custo ideal.....	101
Tabela 11 - Refeições servidas no RU.....	102
Tabela 12 - Simulação de refeições servidas aos alunos com vulnerabilidade socioeconômica.....	103
Tabela 13 - Benefício social mantendo a situação atual do RU .....	106
Tabela 14 - Custo social mantendo a situação atual do RU.....	107
Tabela 15 - Benefício social utilizando os restaurantes terceirizados .....	109
Tabela 16 - Custo social utilizando os restaurantes terceirizados.....	109
Tabela 17 - Benefício social com alteração no volume de refeições servidas.....	110
Tabela 18 - Custo social com alteração no volume de refeições servidas .....	111
Tabela 19 - Benefício social para alunos com vulnerabilidade socioeconômica.....	112
Tabela 20 - Custo social para alunos com vulnerabilidade socioeconômica.....	113
Tabela 21 - Comparação dos índices de benefício-custo e os custos totais das alternativas .	115

## LISTAS DE QUADROS

Quadro 1 - Grupos de serviços .....	26
Quadro 2 - Diferenças entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial .....	30
Quadro 3 - Estratégias genéricas para unidades de negócio e suas ramificações.....	44
Quadro 4 - Primeiro turno de trabalho .....	68
Quadro 5 - Segundo turno de trabalho .....	70
Quadro 6 - Descrição das atividades dos funcionários no segundo turno.....	71
Quadro 7 - Terceiro turno de trabalho.....	72
Quadro 8 - Valor da refeição (em 2008) .....	73
Quadro 9 - Valor da refeição (atualmente).....	74

## LISTA DE FÓRMULAS

Fórmula 1 - Razão Benefício-Custo .....	57
Fórmula 2 - Índice Benefício-Custo .....	59

## SIGLAS E ABREVIATURAS

- ABC** – Custeio baseado em atividades
- ABERC** – Associação Brasileira das Empresas de Refeições Coletivas
- ACB** – Análise custo-benefício
- CCA** – Centro de Ciências Agrárias
- CEBRASSE** – Central Brasileira do Setor de Serviços
- CEFET** – Escola Técnica Federal de Santa Catarina
- CIF** – Custos indiretos de fabricação
- DCE** – Diretório Central dos Estudantes
- EPI** – Equipamento de proteção individual
- ETUFSC** – Escritório Técnico da Universidade Federal de Santa Catarina
- FONAPRACE** – Fórum Nacional de Pró-Reitores de Assuntos Comunitários e Estudantis
- GLP** – Gás liquefeito de petróleo
- IBC** – Índice de benefício-custo
- IFES** – Instituições Federais de Ensino Superior
- kg** – Quilograma
- kW** – Kilowatt
- MEC** – Ministério da Educação
- MOD** – Mão-de-obra direta
- MOI** – Mão-de-obra indireta
- OMC** – Organização Mundial do Comércio
- PIB** – Produto interno bruto
- PNAES** – Plano Nacional de Assistência Estudantil
- PRAE** – Pró-Reitoria de Assuntos Estudantis
- RU** – Restaurante Universitário
- RU-UFSC** – Restaurante Universitário da Universidade Federal de Santa Catarina
- SINTUFSC** – Sindicato dos Trabalhadores da Universidade Federal de Santa Catarina
- UEP** – Método das unidades de esforço de produção
- UFSC** – Universidade Federal de Santa Catarina
- VB** – Valor atual de benefícios
- VC** – Valor atual dos custos
- VPL** – Valor presente líquido
- VSE** – Vulnerabilidade socioeconômica

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>16</b>
1.1 OBJETIVOS.....	17
1.1.1 <i>Objetivo Geral</i> .....	18
1.1.2 <i>Objetivos Específicos</i> .....	18
1.2 JUSTIFICATIVA.....	18
1.3 ESTRUTURA.....	20
<b>2. REFERENCIAL TEÓRICO .....</b>	<b>22</b>
2.1 O SETOR DE SERVIÇOS .....	22
2.2 CONTABILIDADE GERENCIAL .....	29
2.3 CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	31
2.3.1 <i>Conceitos da contabilidade de custos</i> .....	32
2.3.2 <i>Métodos de custeamento</i> .....	33
2.3.2.1 <i>Custeio Variável</i> .....	34
2.3.2.2 <i>Custeio por Absorção</i> .....	35
2.3.2.3 <i>Custeio Baseado em Atividades</i> .....	35
2.3.2.4 <i>Unidade de Esforço de Produção</i> .....	36
2.4 FATORES DE CUSTOS.....	37
2.4.1 <i>Materiais</i> .....	38
2.4.2 <i>Mão-de-obra</i> .....	39
2.4.3 <i>Serviços</i> .....	40
2.5 GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS.....	40
2.5.1 <i>Gestão de restaurantes</i> .....	45
2.5.2 <i>O restaurante no âmbito público</i> .....	48
2.5.3 <i>Avaliação de desempenho sócio-econômico</i> .....	49
2.6 BENEFÍCIO-CUSTO .....	56
2.6.1 <i>Razão ou Índice Benefício-Custo</i> .....	57
2.6.2 <i>Análise Incremental de Benefício-Custo</i> .....	59
<b>3. METODOLOGIA.....</b>	<b>61</b>
3.1 MÉTODO CIENTÍFICO UTILIZADO.....	61
3.2 TÉCNICAS DE COLETAS DE DADOS E EVIDÊNCIAS .....	62



3.3	DESCRIÇÃO DO ESTUDO .....	63
3.4	DELIMITAÇÃO DO OBJETO DE ESTUDO .....	64
3.5	LIMITAÇÕES DA PESQUISA .....	64
<b>4.</b>	<b>ESTUDO DE CASO .....</b>	<b>65</b>
4.1	O RESTAURANTE UNIVERSITÁRIO .....	65
4.2	MAPEAMENTO DOS PROCESSOS PRODUTIVOS.....	68
4.3	Os USUÁRIOS DO RESTAURANTE UNIVERSITÁRIO .....	72
4.3.1	<i>Preço da refeição.....</i>	73
4.3.2	<i>Os custos.....</i>	74
4.4	FATORES DE PRODUÇÃO DO RESTAURANTE UNIVERSITÁRIO .....	77
4.4.1	<i>Alimentos .....</i>	77
4.4.2	<i>Gás/Combustível.....</i>	78
4.4.3	<i>Mão-de-obra e serviços terceirizados .....</i>	78
4.4.4	<i>Material de conservação .....</i>	79
4.4.5	<i>Material de consumo .....</i>	80
4.4.6	<i>Energia elétrica .....</i>	80
4.4.7	<i>Telefone .....</i>	82
4.4.8	<i>Serviços de água e de esgoto.....</i>	82
4.4.9	<i>Serviços terceirizados da cozinha .....</i>	83
4.4.10	<i>Serviços terceirizados de limpeza.....</i>	85
4.4.11	<i>Servidores.....</i>	86
4.4.12	<i>Outras despesas.....</i>	86
4.4.13	<i>Outros custos do Restaurante Universitário .....</i>	89
4.5	FONTES DE RECURSOS DO RESTAURANTE UNIVERSITÁRIO .....	90
4.5.1	<i>Recursos do tesouro nacional .....</i>	91
4.5.2	<i>Recursos Próprios .....</i>	92
4.6	CUSTOS DAS REFEIÇÕES EM RESTAURANTES PRIVADOS .....	95
4.7	RESTAURANTES TERCEIRIZADOS .....	95
4.8	GESTÃO DE CUSTOS DO RESTAURANTE UNIVERSITÁRIO.....	97
4.8.1	<i>Simulação com o aumento do uso dos restaurantes terceirizados.....</i>	97
4.8.2	<i>Simulações com volumes e com custos.....</i>	98
4.8.3	<i>Ampliação e mercantilização .....</i>	101
4.8.4	<i>Subsídios aos usuários .....</i>	102

4.9 ANÁLISE SOCIAL DO RESTAURANTE UNIVERSITÁRIO .....	104
4.9.1 <i>Análise benefício-custo no Restaurante Universitário</i> .....	105
4.9.1.1 Alternativa I – manter a situação atual .....	106
4.9.1.2 Alternativa II – utilizar os restaurantes terceirizados .....	108
4.9.1.3 Alternativa III – variações de volume nas refeições servidas .....	110
4.9.1.4 Alternativa IV – alunos com vulnerabilidade socioeconômica .....	112
4.9.2 <i>Comparação dos custos com os índices de benefício-custo</i> .....	114
<b>5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>116</b>
5.1 CONCLUSÕES .....	116
5.2 RECOMENDAÇÕES PARA FUTUROS TRABALHOS .....	118

# 1. INTRODUÇÃO

Com o aumento da competitividade no setor de serviços, decorrente de mudanças políticas, econômicas e sociais, tornou-se necessária a utilização de informações contábeis aplicadas ao planejamento, ao controle e à tomada de decisão. A gestão de custos deixou de ser um simples processo para a apuração do custo e dos resultados, para se tornar um importante instrumento de gestão empresarial.

Apesar de a intangibilidade ser intrínseca aos serviços, existe a necessidade de quantificar os diferentes tipos de serviços, tanto no momento de apurar seus custos, quanto no momento de determinar o preço de venda. A necessidade da mensuração existe tanto no nível do próprio serviço quanto no nível das atividades que o compõem. Essa mensuração de serviços ocorre por meio das atividades ou de outras unidades de mensuração quantificáveis. Porém, têm-se inúmeras variáveis qualitativas envolvidas, seja no processo de determinação e alocação dos custos, seja no momento de determinar o preço de venda de um serviço.

Estas mudanças traduzem novas maneiras de gerir negócios que requerem agilidade e recursos que permitam a maximização do desempenho empresarial. A contabilidade busca fornecer informações relevantes aos seus diversos usuários por meio da contabilidade gerencial, na qual as informações de custos têm um papel preponderante no processo decisório. Com isso, informações gerenciais geradas pela contabilidade de custos se tornaram importante também para este setor, o que levou ao surgimento de novos paradigmas da gestão empresarial. A busca por respostas precisas para os problemas do setor de serviços fez crescer as discussões e a pesquisa sobre a apropriação e da utilização de custos neste setor (MAHER, 2001).

Uma solução ótima para a mensuração de custos na prestação de serviços ainda não existe, principalmente no tocante à mensuração dos serviços. Isso se deve às dificuldades junto a gestores de custos, tanto em relação às informações produzidas quanto em relação aos

métodos, modelos ou procedimentos utilizados.

As Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) são agentes essenciais do desenvolvimento econômico e social do país. Porém, os recursos públicos disponíveis para a distribuição entre as universidades públicas brasileiras são escassos (MARINHO; FAÇANHA, 1998 apud SOUZA, 2007).

Os restaurantes universitários tiveram seu início no Rio de Janeiro durante a década de 50, especificamente na Universidade do Brasil, por meio da manutenção de restaurantes em algumas escolas e faculdades, objetivando atender funcionários e estudantes. Após discussões em relação ao financiamento deste tipo de serviço, no final dos anos 60, foi criada a bolsa de alimentação destinada aos estudantes universitários carentes (MEC, 1984 apud PROENÇA, 1996).

O Restaurante Universitário da Universidade Federal de Santa Catarina (RU-UFSC) possui grande importância à comunidade acadêmica. Verifica-se a necessidade, para a tomada de decisões por parte da Administração Central, de informações estratégicas sobre os custos relacionados às refeições no que se refere à manutenção tanto das condições atuais de prestação de serviços quanto da utilidade para a sociedade acadêmica e geral.

Para que a Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), no que se refere a excelência da gestão, seja amplamente desenvolvida, é necessário que se busque o constante aperfeiçoamento de seus processos de geração e gestão da informação e, em especial, da mensuração de seus custos. A necessidade de mensuração dos custos se deve ao fato de o processo de produção e de fornecimento de refeições no RU consumir recursos fixos elevados e exigir aperfeiçoamento tecnológico, difíceis de serem prontamente quantificados monetariamente.

Com relação à escolha do tema e ao problema, este estudo foi orientado de acordo com as sugestões de Martins (2006), que descreve que não existe uma regra básica para tal escolha, porém o tema a ser investigado deve atender aos requisitos de importância, originalidade e viabilidade. Desta maneira, para a orientação da pesquisa, a pergunta-problema é: Como os fatores envolvidos na gestão dos custos influenciam o desempenho sócioeconômico do RU-UFSC?

## **1.1 OBJETIVOS**

A partir do tema apresentado e para responder ao problema de pesquisa, abaixo são

apresentados os objetivos deste estudo.

### **1.1.1 Objetivo Geral**

O objetivo geral deste trabalho consiste em analisar os fatores envolvidos no gerenciamento dos custos e a sua influência no desempenho sócioeconômico do RU-UFSC.

### **1.1.2 Objetivos Específicos**

De modo que o desenvolvimento do estudo seja orientado ao atendimento do objetivo principal, este foi subdividido nos seguintes objetivos específicos:

- Identificar e descrever os fatores envolvidos no processo de gestão de custos;
- Levantar dados econômico-financeiros;
- Integrar a análise benefício-custo na gestão estratégica de custos do RU.

## **1.2 JUSTIFICATIVA**

O estudo almeja contribuir ao atual estágio da gestão estratégica de custos em empresas públicas. O RU-UFSC, do ponto de vista econômico e financeiro, se classifica como um órgão prestador de serviços.

Para manter e melhorar o serviço de assistência ao estudante, por meio do RU, é primordial que a UFSC atenda às suas metas junto ao orçamento proposto pelo governo federal, favorecendo, com isso, a percepção do mundo em relação às condições sociais e econômicas do país e a própria qualidade de vida da população.

De acordo com Oliveira (2006, p. 13),

A profissionalização da gestão no Brasil se deu depois dos anos 80, quando estudiosos de administração de empresas começam a enveredar pela gestão de restaurantes, mesmo sem conhecimentos específicos. A evolução do mercado tem exigido cada vez mais conhecimento e competência dos empreendedores de restaurantes e gestores de negócios em alimentação, de forma a garantir que esses profissionais sejam capazes de criar, desenvolver e controlar todas as atividades e processos operacionais.

Espera-se, com o presente estudo, subsidiar elementos para um sistema de controle gerencial que tem como foco gerar informações relevantes e indispensáveis. Dessa forma, contribui-se para o desenvolvimento e para o aperfeiçoamento das práticas de gestão da UFSC e, em especial, do RU, o que colabora, conseqüentemente, para uma melhor utilização

dos recursos a ele destinados, contribuindo como um instrumento indispensável para o ensino e a gestão universitária.

A melhoria da gestão de recursos humanos, materiais e tecnológicos provoca, como consequência, melhoria no sistema como um todo, podendo refletir de forma direta na qualidade do serviço prestado.

Desta forma, este estudo pretende abordar o problema, levando-se em conta dois fatores preponderantes: a) dificuldade de manutenção de sistemas de custeio e, b) falta de informações necessárias para o processo de tomada de decisão desta entidade.

Com relação à utilização de conceitos comuns na gestão de empresas privadas em empresas públicas, Schultz (2007, p. 21) afirma que

não se deseja com isso instituir a finalidade do lucro nos serviços públicos. Mas sim, possibilitar maneiras que propiciem a sustentabilidade e a prestação de serviços pelos menores custos possíveis para sociedade. Uma vez que, esses gastos são pagos pela própria sociedade, assim, esta é a principal interessada para que os recursos sejam utilizados de uma forma maximizada.

Em termos práticos, pretende-se contribuir para o aperfeiçoamento e a profissionalização do sistema de gestão do RU-UFSC e, possivelmente, o de outras instituições similares.

Com objetivo de subsidiar os gestores em termos de informações precisas e relevantes, serão realizadas reuniões (*brainstorming*) e *work-shops*. Além disso, os resultados obtidos serão divulgados por meio de artigos científicos submetidos a congressos e a revistas de circulação nacional, ademais da utilização do estudo de caso no ambiente acadêmico de graduação e pós-graduação.

A revolução da tecnologia está modificando o modelo de competição das organizações. A produção flexível e a redução do tempo de respostas, oriundas de desenvolvimentos tecnológicos, são novas fontes de vantagens competitivas.

As consequências desse processo têm impacto considerável na gestão empresarial e a competitividade resultante conduz a empresa à busca pela eficácia organizacional. Essa mudança de comportamento traduz uma maneira de gerir negócios que requer agilidade e recursos, permitindo, com isto, a maximização do desempenho empresarial.

Nesse sentido, a contabilidade contribui substancialmente, fornecendo informações relevantes aos seus diversos usuários. Sob o enfoque da contabilidade gerencial, as informações de custos têm papel preponderante no processo decisório.

A informação de custos é uma das bases importantes da contabilidade gerencial,

incrementou a ligação da contabilidade com outras disciplinas e gerou novos paradigmas na gestão empresarial. A busca de respostas precisas para os problemas das empresas fez crescer as discussões e a pesquisa em torno da apropriação e da utilização de custos (MAHER, 2001).

Entretanto, ainda não há uma solução ótima quanto à mensuração de custos na prestação de serviços e nem mesmo na mensuração do próprio serviço. Ainda encontram-se dificuldades junto a gestores na gestão de custos sejam em relação às informações produzidas ou em relação a métodos, modelos ou procedimentos adotados.

Apesar de desempenhar uma função econômica de fundamental importância, as empresas prestadoras de serviços têm percebido lacunas no conhecimento de contabilidade gerencial existente.

Verifica-se ainda uma carência de informações na literatura científica sobre o setor de restaurantes, principalmente, no que diz respeito a pesquisas empíricas relacionadas à gestão estratégica de custos. Existe uma ausência maior ainda de estudos no que se refere aos restaurantes universitários.

### **1.3 ESTRUTURA**

Esta pesquisa é composta por cinco capítulos, a Figura 1 apresenta a correspondência dos capítulos à sua realização.

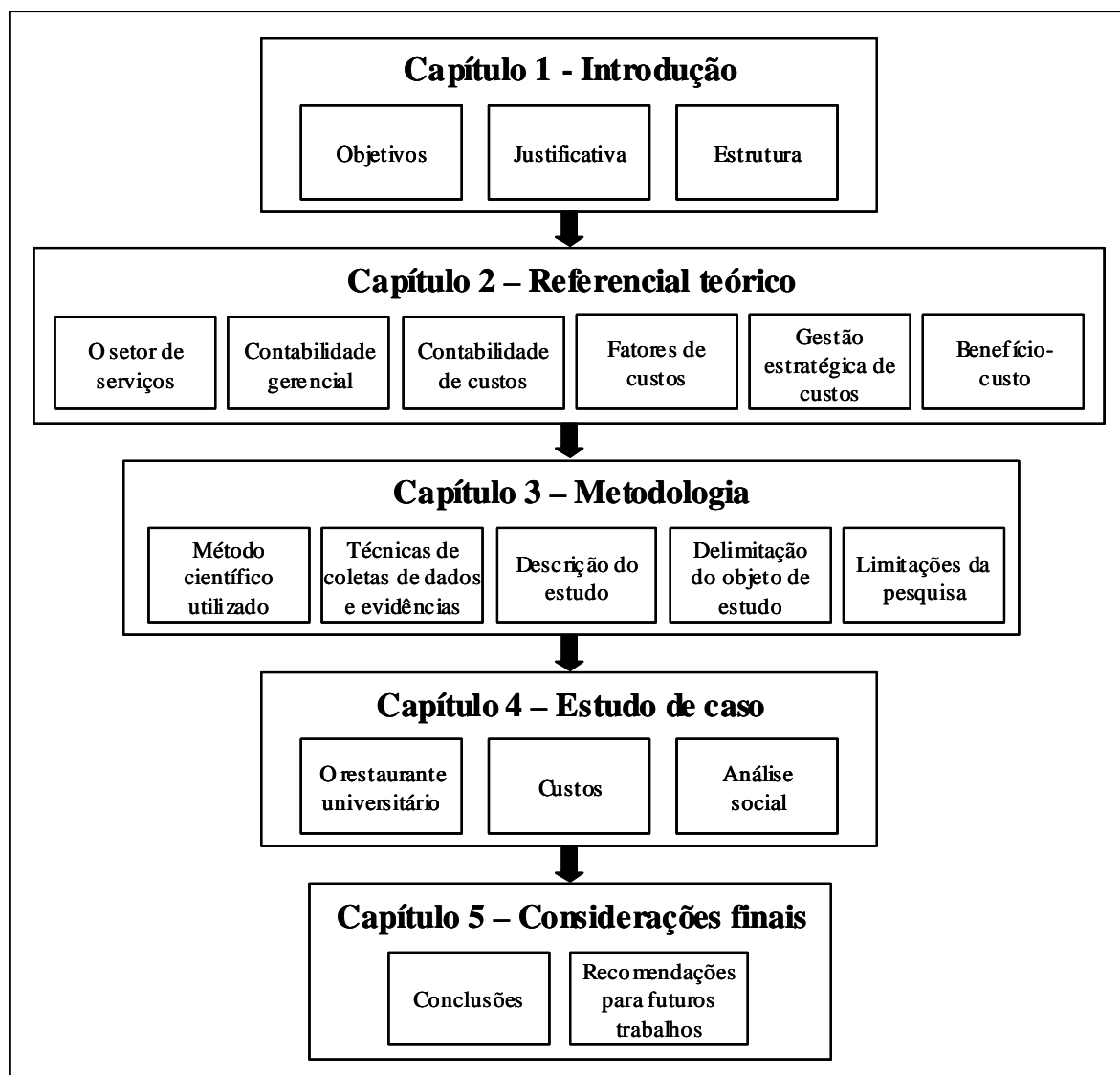


Figura 1 - Estrutura do estudo

No primeiro capítulo, apresenta-se uma introdução ao estudo. Também é apresentado o problema, os objetivos e a justificativa para a realização do estudo.

O segundo capítulo descreve a plataforma teórica sobre a qual o estudo se apoia. Tal plataforma é constituída pela busca em estudos já publicados.

Já no terceiro capítulo, expõe-se a metodologia empregada, em que é abordado o método científico utilizado, a técnica de coleta de dados e as evidências, a descrição do estudo, a delimitação do objeto e as limitações da pesquisa.

No capítulo quatro, exibe-se o estudo de caso e a descrição do seu ambiente.

O capítulo cinco apresenta o fechamento, com as conclusões do estudo realizado e as sugestões para novas pesquisas.

Por último, após a conclusão da pesquisa, as referências bibliográficas são destacadas.



## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

No referencial teórico, apresentam-se os conceitos teóricos sobre a prestação de serviços; gestão estratégica de custos; e, custo e utilidade são utilizados para o embasamento do estudo.

### 2.1 O SETOR DE SERVIÇOS

Os serviços nos países desenvolvidos representam aproximadamente 80% do Produto Interno Bruto (PIB) e mais de 60% do PIB brasileiro, conforme dados do Ministério de Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (BRASIL [3] 2009). Com essa participação na economia mundial e nacional, o setor de serviços tem influenciado tanto a geração de empregos quanto a evolução tecnológica.

A Organização Mundial do Comércio (OMC) revela que a exportação de serviços brasileiros na América Latina cresceu 4% em apenas 10 anos. O Brasil ocupa, no mundo, a 35ª posição no ranking dos principais exportadores de serviços (*market share*) com 0,6% de participação. Em primeiro lugar estão os Estados Unidos da América com 17,4%, seguido pelo Reino Unido com 7,8% e pela Alemanha com 6,3% (CEBRASSE, 2009).

Ainda, conforme o anuário brasileiro do setor de serviços, este setor compreende um terço do comércio mundial e é a área de maior crescimento econômico, gerando aproximadamente 11 milhões de empregos no Brasil, correspondendo a 16% do total dos trabalhadores do setor privado, sendo que um em cada três empregos gerados na última década foi em empresas de terceirização de serviços (CEBRASSE, 2009).

A evolução do setor serviços no Brasil seguiu o caminho do setor internacional de serviços. A industrialização e a urbanização acelerada, desde os anos 50, ocasionaram um

considerável aumento da participação destas atividades na economia. A tendência ao crescimento dos serviços na geração de empregos para o período de 1985 a 1995 representou mais de 70% do emprego urbano do país (CEBRASSE, 2009).

De acordo com Las Casas (2001, p. 15),

Muitos serviços estão associados à transferência de um bem. Ao alugar um imóvel, por exemplo, um corretor transfere, além de um bem físico, serviço de assessoria e cobrança. Mas um advogado pode prestar serviços de conhecimentos profissionais, sem que haja transferência de um bem.

Conforme Hansen e Mowen (2003, p. 65), “serviços são tarefas ou atividades executadas para um cliente ou uma atividade executada por um cliente usando os produtos ou instalações da organização”. Os mesmos autores dizem ainda que a prestação de serviço é caracterizada pela produção de produtos intangíveis.

A intangibilidade dos serviços também é apontada por Atkinson et al. (2000), que consideram que o produto de uma empresa prestadora de serviço é mais difícil de se avaliar que o produto de uma operação industrial, uma vez que o serviço representa algo pouco tangível também no aspecto da avaliação.

Fitzsimmons e Fitzsimmons (2005) apresentam o papel dos serviços na economia por meio do fluxograma apresentado na Figura 2.

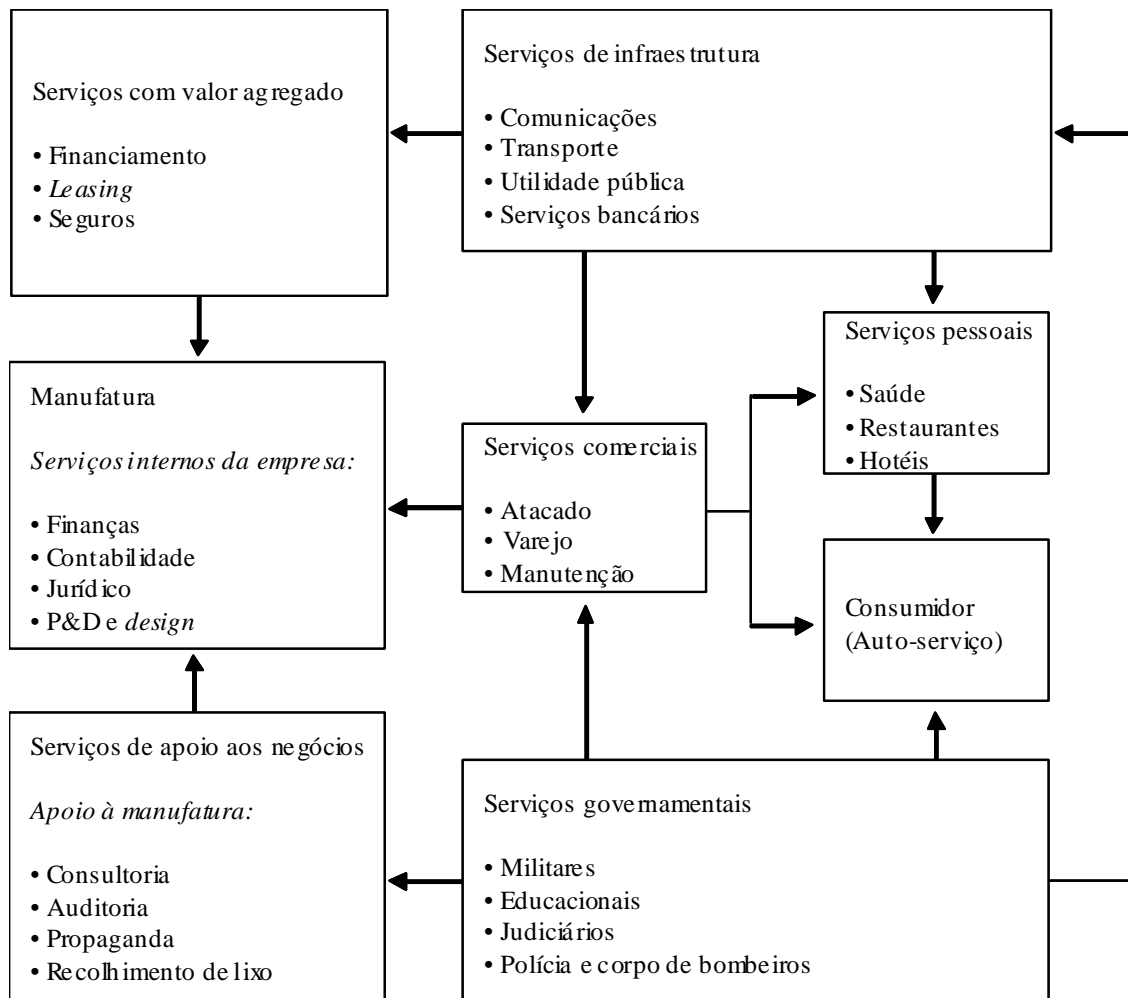


Figura 2 - Papel dos serviços na economia  
 Fonte: Fitzsimmons e Fitzsimmons (2005, p. 31).

Observa-se, a partir da Figura 2, que o setor de serviços está inserido em diversas esferas da economia, nos setores público e privado, e consumido diretamente pelo consumidor ou integrados a produtos. Demonstra também a interdependência dos setores da economia de serviços e manufatura e a sua atuação como suporte à distribuição de bens manufaturados. Muitos produtores de tais bens dependem de serviços para atuarem e aumentarem sua lucratividade.

Com base em Hansen e Mowen (2003) e Churchill Jr. e Peter (2000), podem-se listar, ao menos, seis diferenças básicas entre serviços e produtos:

- relação com os clientes: o cliente está envolvido no serviço. Isto faz com que a capacidade de lidar com o cliente influencie o desempenho do serviço;
- esforço do cliente: os clientes participam do serviço. Por diversas vezes, os clientes participam do serviço e contribuem com esforços, de diferentes intensidades, na realização do serviço;

- intangibilidade: normalmente serviços não possuem uma natureza física;
- inseparabilidade: muitos serviços não podem ser separados da pessoa do vendedor, ou seja, a produção e o consumo ocorrem conjuntamente;
- heterogeneidade: a variação do desempenho na execução dos serviços, a necessidade de adaptação ao cliente e a influência do cliente no serviço fazem com que a padronização da qualidade e da prestação do serviço seja mais difícil e,
- precibilidade: os serviços são consumidos quando executados e não oferecem a possibilidade de estocá-los.

Além disso, Lovelock e Wright (2002) apontam outros fatores que diferenciam serviços dos produtos manufaturados:

- os clientes não obtêm propriedade sobre os serviços;
- há maior envolvimento dos clientes no processo de produção;
- outras pessoas podem fazer parte do serviço;
- há maior variabilidade nos insumos e nos produtos operacionais;
- muitos serviços são de difícil avaliação pelos clientes;
- o fator tempo é relativamente mais importante;
- os sistemas de entrega podem envolver canais eletrônicos e/ou físicos.

Os processos de serviços apresentam desde procedimentos relativamente simples até atividades altamente complexas. Um processo envolve a transformação de insumos em produtos e as categorias processadas nos serviços dividem-se em pessoas e objetos. Em alguns casos, os próprios clientes são os principais insumos no processo de serviços, já em outros casos, um objeto é o principal insumo (LOVELOCK; WRIGHT, 2002). Os serviços levados a uma perspectiva puramente operacional podem ser classificados em quatro grupos, conforme apresentado no Quadro 1.

Quadro 1 - Grupos de serviços

Qual a natureza do ato do serviço?	Quem ou o que é o destinatário direto do serviço?	
	Pessoas	Bens
<b>Ações tangíveis</b>	<p><i>(Processamento com pessoas)</i> Serviços dirigidos aos corpos das pessoas:</p> <p>Transporte de passageiros Assistência médica Hospedagem Salão de beleza Fisioterapia Academia de ginástica Restaurante/bar Barbearia Serviços funerários</p>	<p><i>(Processamento com bens)</i> Serviços dirigidos a posses físicas:</p> <p>Transporte de cargas Reparo e manutenção Armazenamento/estocagem Serviços de zeladoria de edifícios Distribuição de varejo Lavanderia Abastecimento de combustíveis Paisagismo/jardinagem Remoção e reciclagem de lixo</p>
	<p><i>(Processamento com estímulo mental)</i> Serviços dirigidos às mentes das pessoas:</p> <p>Propaganda Artes e entretenimento Transmissões de rádio e de televisão Consultoria administrativa Educação Serviços de informação Concertos de música Psicoterapia Religião Telefone</p>	<p><i>(Processamento com informações)</i> Serviços dirigidos a bens intangíveis:</p> <p>Contabilidade Finanças Processamento de dados Transmissão de dados Seguros Serviços jurídicos Programação Pesquisa Investimentos Consultoria de <i>software</i></p>
<b>Ações intangíveis</b>		

Fonte: Lovelock e Wright (2002).

Apesar de uma parte das bibliografias sobre serviços apresentarem uma lista de diferenças básicas entre produtos e serviços, verifica-se que tais características não podem ser generalizadas e também não podem ser aplicadas a todos os serviços. Algumas empresas prestadoras de serviços possuem matéria-prima ou produtos associados como, por exemplo, os restaurantes, que fazem parte da entrega de alimentos e a alimentação que, em si, possui propriedades tangíveis (VANDERBECK; NAGY, 2001).

Lovelock e Wright (2002) sugerem a utilização de uma escala que vai do tangível dominante ao intangível dominante para distinguir produtos de serviços, conforme ilustrado na Figura 3.

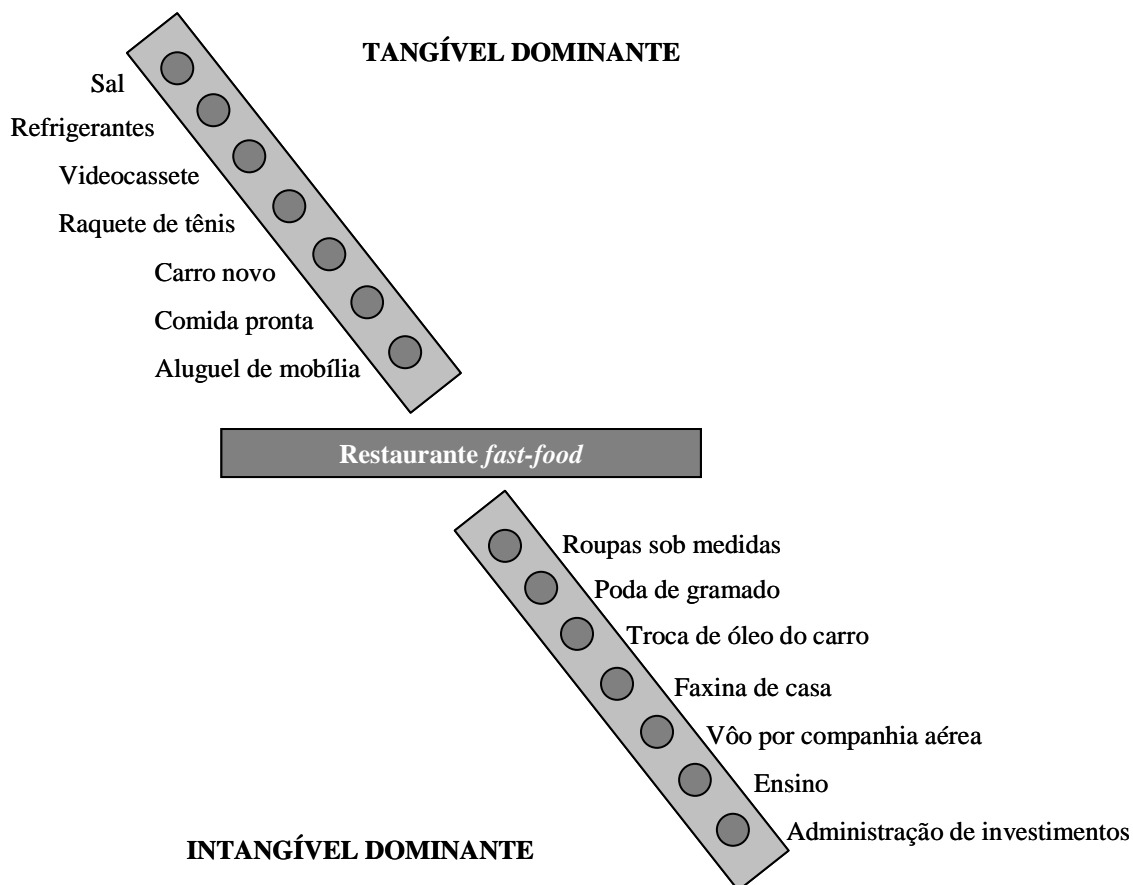


Figura 3 - Domínio de Elementos Tangíveis *versus* Intangíveis nos Bens e nos Serviços  
Fonte: Lovelock e Wright (2002, p.18).

Como se pode observar na Figura 3, não há uma divisão clara e direta entre produtos e serviços. Assim, muitas vezes os serviços incluem elementos tangíveis, como é o caso de uma refeição, que é tangível, contudo preparada ou fornecida por um serviço basicamente intangível. Deste modo, uma empresa pode destacar o foco que deseja oferecer ao cliente, ou seja, uma empresa de manufatura pode fabricar seus bens sob encomenda e, assim, oferecer um serviço, assim como uma empresa prestadora de serviço pode ter ênfase em um produto que fornece. Apesar das particularidades dos serviços, os aspectos de tangibilidade e de intangibilidade normalmente estão presentes de modo que um serviço pode ser prestado juntamente com um produto tangível ou, até mesmo, ser oferecido como uma mercadoria. Um veículo pode ser um produto ampliado quando alguns serviços são anexados a ele, tais como serviços de reparo ou de manutenção gratuitos. Quando concebido e agregado ao produto, o serviço oferecido ao cliente passa a fazer parte do produto. Desta forma, o elemento fundamental da noção de serviço ao cliente é a satisfação do consumidor que é composta de fatores objetivos e subjetivos (SPILLER et al., 2006).

Além disso, deve-se considerar que, nos produtos, os benefícios de posse e de

utilização decorrem de suas características físicas enquanto, nos serviços, os benefícios advêm da natureza da realização (LOVELOCK; WRIGHT, 2002). Ainda de acordo com a Figura 3, um restaurante possui tanto o aspecto tangível quanto o intangível. A tangibilidade está relacionada com as instalações físicas e com a refeição. Já com relação à intangibilidade, podem ser considerados os serviços oferecidos, tais como: qualidade do alimento, atendimento, tempo de espera na fila, etc.

Para Oliveira (2002, p. 18)

Quando os clientes fazem uma compra, estão adquirindo um conjunto de benefícios esperados para atender suas necessidades ou expectativas. Um restaurante, por exemplo, proporciona mais que alimento para satisfazer uma necessidade fisiológica. Os benefícios esperados incluem desde o fornecimento de comida e bebida a um ambiente atraente, ou atenção do garçom.

Deste modo, ainda conforme Lovelock e Wright (2002), as maneiras de classificar os serviços podem seguir os seguintes aspectos:

- grau de tangibilidade e intangibilidade dos processos de serviço;
- destinatário direto do processo de serviço;
- tempo e lugar da entrega do serviço;
- grau de personalização ou padronização;
- natureza da relação com os clientes;
- medida na qual a oferta e a demanda estão em equilíbrio;
- medida na quais instalações, equipamento e pessoal participam da experiência de serviço.

Mesmo assim, Bateson e Hoffman (2001, p.33) afirmam que

É extremamente difícil definir um produto puro ou um serviço puro. Um produto puro implica que o consumidor obtém benefícios somente do produto, sem nenhum valor agregado pelo serviço; da mesma forma, um serviço puro assume que não há um elemento “produto” no serviço que o consumidor recebe.

De acordo com Cebrasse (2009, p. 20), “atualmente, uma das principais características da empresa de serviços é que ela presta serviços continuados e diários para diversos clientes, dos mais variados ramos da economia, em locais diferentes e, muitas vezes, distantes do centro de sua administração”.

O desenvolvimento do mercado de serviços e o aumento de sua importância econômica também ocasionaram um aumento na concorrência, de modo que, atualmente,

também exista entre os gestores uma maior preocupação com relação à utilização das informações para o planejamento, o controle e a tomada de decisão, proporcionando um aumento na demanda por informações de gestão de custos (HANSEN; MOWEN, 2001).

Historicamente, as técnicas de gestão, bem como a contabilidade gerencial e de custos, davam maior ênfase à indústria, que foi o seu berço. Porém, com o aumento expressivo da participação dos serviços, a aplicação da contabilidade de custos nesse segmento também adaptou-se à nova realidade do mercado (HANSEN; MOWEN, 2001). Conforme Hansen e Mowen (2003, p. 65), “gerentes de organizações que produzem produtos ou serviços precisam saber quanto custam produtos individuais [...] o custo do produto individual pode se referir a um produto tangível ou intangível”. Assim, as necessidades das empresas prestadoras de serviço são semelhantes às das empresas industriais ou comerciais, porém, possuem especificidades decorrentes da própria prestação de serviços.

## **2.2 CONTABILIDADE GERENCIAL**

Pode-se dizer que a contabilidade, como área de conhecimento, engloba duas grandes áreas de atuação: uma voltada a atender os usuários externos e outra, os usuários internos. Os diversos usuários externos se utilizam das informações contábeis, principalmente oriundas de demonstrações fiscais e financeiro-econômicas publicadas. Assim, a contabilidade financeira se concentra na coleta de informações que serão utilizadas na preparação de demonstrações financeiras para atender as necessidades dos usuários externos; ao contrário da contabilidade gerencial, que produz informações para usuários internos (VANDERBECK; NAGY, 2003).

O grupo de usuários internos utiliza a contabilidade para a obtenção de informações voltadas ao auxílio à tomada de decisão e para a gestão da entidade. A contabilidade utilizada pelos usuários internos é conhecida como contabilidade gerencial (ATKINSON et al., 2000).

A contabilidade gerencial mensura e relata informações financeiro-econômicas, além de outros tipos de informações que auxiliam os gerentes a atingir as metas da organização, tais como: a formulação das estratégias gerais e dos planos de longo prazo; as decisões de alocação de recursos com ênfase no produto e no cliente, tanto quanto no preço; o planejamento e o controle de custo das operações e atividades; e, a mensuração da performance e da avaliação das pessoas (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 1997).

O foco na tomada de decisão dá à contabilidade gerencial características aplicadas à decisão e à análise das consequências. Para tanto, são utilizados mecanismos diferentes da



contabilidade financeira para a compreensão e a visão dos gastos. Enquanto, na contabilidade financeira, existe a necessidade de distinção entre custos e despesas; na gerencial, há a preocupação com a separação dos gastos que sofrem os efeitos de uma tomada de decisão daquelas que não sofrem (BRUNI, 2008).

Ainda conforme Bruni (2008), diferentemente, na contabilidade financeira, a classificação dos gastos sob a óptica da decisão não se preocupa com a separação entre custos e despesas, mas, mediante o emprego de uma classificação volumétrica, com a análise dos gastos em função dos efeitos de diferentes volumes de produção e de vendas.

No Quadro 2, são apresentadas algumas diferenças entre a contabilidade financeira e a gerencial.

Quadro 2 - Diferenças entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial

	<b>Contabilidade Financeira</b>	<b>Contabilidade Gerencial</b>
Usuários	Principalmente externos: acionistas, credores e autoridades tributárias.	Basicamente internos: funcionários, administradores e executivos.
Propósito	Reportar o desempenho passado às partes externas; e contratos com proprietários e com credores.	Informar decisões internas tomadas pelos funcionários e gerentes; <i>feedback</i> e controle sobre desempenho operacional; e Contratos com proprietários e com credores.
Data	Histórica: atrasada.	Atual: orientada para o futuro.
Restrições	Regulamentada: dirigida por regras e princípios fundamentais da contabilidade e por autoridades governamentais.	Desregulamentada: sistemas e informações determinados pela administração para a satisfação das necessidades estratégicas e operacionais.
Tipo de Relatórios	Somente para mensuração financeira.	Mensuração física e operacional dos processos, tecnologia, fornecedores e competidores.
Objetivo dos Relatórios	Análise da situação patrimonial e acompanhamento dos investimentos feitos na entidade.	Tomada de decisões, acompanhamento de desempenhos, relatórios para situações especiais e não-rotineiras.
Natureza dos Relatórios	Objetiva, auditável, confiável, consistente e precisa.	Mais subjetiva e sujeita a juízo de valor, válida, relevante e acurada.
Frequência dos Relatórios	Quando forem convenientes ou obrigatórios por dispositivos legais.	Devem ser contínuos para os relatórios rotineiros e, sempre que houver necessidade, para decisões especiais.
Base de mensuração de dados	Monetária sob a moeda corrente.	Mensuração monetária em moedas fortes e correntes; e apuração física das quantidades, dos processos, etc.
Escopo	Muito agregada: reporta toda a empresa.	Desagregada: informa as decisões e ações locais.

Fonte: Adaptado de Atkinson et al. (2002) e Dubois, Kulpa e Souza (2006).

A contabilidade financeira visa a empresa como um todo, o seu desempenho e a sua evolução. Enquanto isso, a contabilidade gerencial concentra-se em determinadas partes como: atividades, departamentos, produtos, etc. (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2006).

A utilização da contabilidade financeira é obrigatória pela legislação e é dirigida por regras e princípios, as divulgações de suas informações possuem um prazo mais lento, além de reportar o passado, enquanto a contabilidade gerencial proporciona informações orientadas para o futuro, necessárias para as tomadas de decisões.

O enfoque fiscal-financeiro e gerencial também se estende à contabilidade de custos, que possui ambos os enfoques, sendo uma das bases para a contabilidade gerencial na apuração, no controle e na gestão de custos e, ao mesmo tempo, importante base para a contabilidade financeira no tocante a determinação de custos e a apuração de resultados.

### **2.3 CONTABILIDADE DE CUSTOS**

A contabilidade de custos se baseia em um conjunto de conceitos e técnicas que orientam as práticas, tanto no enfoque gerencial quanto no fiscal-financeiro.

O enfoque da contabilidade de custos tradicional ou fiscal, que normalmente é utilizada na precificação e na avaliação de produtos e de serviços, está na determinação dos valores dos estoques e na apuração de resultados. O segundo enfoque é gerencial (contabilidade de custos gerencial) e tem a finalidade de fornecer informações para a tomada de decisão, sendo parte importante da contabilidade gerencial.

A contabilidade de custos fornece informações por meio de mensurações e de informações financeiras e não-financeiras relacionadas à aquisição e ao consumo de recursos pela organização (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 1997).

A evolução da contabilidade de custos ocorreu junto à revolução industrial. Até este momento, basicamente, só existia a contabilidade de custos com enfoque da contabilidade financeira e as empresas se dedicavam principalmente ao comércio (MARTINS, 2003). Com o surgimento das indústrias de maior porte e maior complexidade, a função do contador também passou a ser mais complexa.

Inicialmente, a função da contabilidade de custos se concentrava em mensurar custos de produtos e de estoques, e fornecer os valores para a apuração do resultado. Com o crescimento das empresas, a distância entre o administrador, os ativos e as pessoas administradas também aumentou, de modo que a contabilidade passou a desempenhar o papel

de fornecedora de informações com fins gerenciais (MARTINS, 2003).

Enquanto a utilização da contabilidade de custos na contabilidade financeira está atrelada ao cumprimento da legislação contábil, fiscal, financeira e dos princípios da contabilidade; a contabilidade gerencial é livre de regulamentação e tem como princípio básico o atendimento às necessidades decisórias dos gestores (SCHULTZ; BORGERT; SILVA, 2008).

De acordo com Atkinson et al (2000), as funções da informação gerencial contábil podem ser divididas em quatro itens: controle operacional – através do fornecimento da informação (*feedback*) sobre a eficiência e a qualidade das tarefas executadas –; custeio do produto e do cliente – com a mensuração dos custos dos recursos para se produzir, vender e entregar um produto ou serviço aos clientes –; controle administrativo – produzindo informações sobre o desempenho de gerentes e de unidades operacionais –; e, por último, controle estratégico - fornecendo informações sobre o desempenho financeiro e competitivo de longo prazo, condições de mercado, preferências dos clientes e inovações tecnológicas.

### **2.3.1 Conceitos da contabilidade de custos**

A contabilidade fiscal possui um considerável cuidado na separação de custos e de despesas. Tal diferenciação provém de determinações legais, em que eventuais erros na classificação podem gerar ônus. Assim como na contabilidade gerencial, na contabilidade de custos, a separação entre custos e despesas não é tão importante, sendo que, para muitos profissionais, estes termos são, simplesmente, sinônimos e chamados de custos.

Neste estudo, os conceitos também se concentram na utilização de definições de custos classificados como diretos, indiretos, fixos e variáveis.

Conforme Martins (2003, p. 48), “alguns custos podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo (quilogramas de materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão-de-obra utilizadas e até quantidade de força consumida). São os Custos Diretos com relação aos produtos.” Assim, “os custos diretos são aqueles custos (ou despesas) que podem ser facilmente identificados com o objeto de custeio. São os custos diretamente identificados a seus portadores. Para que seja feita a identificação, não há necessidade de rateio.” (LEONE, 2000, p. 49). Geralmente, não existem maiores problemas para a alocação desses custos.

Já os custos indiretos, conforme Martins (2003, p. 49), “não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária (como o aluguel, a supervisão, as chefias, etc.).” Do mesmo modo,

Leone (2000, p. 49) afirma que “os custos indiretos são aqueles custos que não são facilmente identificados com o objeto do custeio. Às vezes, por causa de sua não-relevância, alguns custos são alocados aos objetos do custeio através de rateios. Neste caso, adotando o rateio, os custos serão considerados indiretos.”

Desta maneira, os custos indiretos necessitam de um processo de alocação, que pode ser rateio, direcionamento ou outra forma, que pode ser ponderada ou arbitrária. Conforme Dutra (1995, p. 35), “rateio é uma divisão proporcional por uma base que tenha valores conhecidos em cada função e que se julga que o custo ocorre nas mesmas proporções da base.” Já se for utilizado o custeio baseado em atividades (ABC), serão utilizados direcionadores que alocarão esses custos para atividades (NAKAGAWA, 1991).

Junto aos custos indiretos, custos fixos também são complicadores e, conforme Leone (2000, p. 55), “não variam com a variabilidade da atividade escolhida. Isto é, o valor total dos custos permanece praticamente igual mesmo que a base de volume selecionada como referencial varie.” Segundo Martins (2003, p. 52), custos fixos “são os que num período têm seu montante fixado não em função de oscilações na atividade.”

Os maiores esforços da contabilidade de custos se concentram na alocação de custos indiretos e fixos, uma vez que os critérios de alocação possuem graus de subjetividade variada inversamente proporcionais à complexidade do sistema de alocação, ou seja, para que um método seja menos subjetivo, ele necessita de estudos mais aprofundados e de uma grande gama de detalhes, enquanto sistemas simplificados geralmente possuem mais arbitrariedade.

Já os custos variáveis “variam de acordo com os volumes das atividades. Os volumes das atividades devem estar representados por bases de volume, que são geralmente medições físicas.” (LEONE, 2000, p. 53). Martins (2003) complementa esta afirmação, destacando que os custos variáveis são os que têm seu valor determinado em função de oscilação na atividade. Dessa forma, quanto maior for o volume total de produção, maiores serão os custos variáveis totais, uma vez que os custos variáveis se mantêm fixos ao produto, de forma que incorrem toda vez que uma nova unidade é fabricada.

### **2.3.2 Métodos de custeamento**

Os métodos de custeamento consistem em técnicas de apropriação de custos de produtos e de serviços, orientados em conceitos. Dentre os mais populares, pode-se citar o custeio variável ou direto; o custeio por absorção; o custeio baseado em atividades (*activity based costing* – ABC); e o método das unidades de esforço de produção (UEP), que serão apresentados nesta parte do estudo.

### 2.3.2.1 *Custeio Variável*

No custeio variável, são alocados aos produtos apenas os custos variáveis, enquanto os custos fixos são separados e tratados como se fossem despesas, e lançados diretamente no resultado. Assim, somente seriam estocados valores de custos variáveis (MARTINS, 2003; BORNIA, 2002; LEONE, 2000). Isto faz com que o método não seja apropriado para a avaliação de estoques, possuindo fins exclusivamente gerenciais.

De acordo com Leone (2000, p. 341),

o custeio variável é particularmente aproveitado pela administração com sucesso nos casos em que se deseja saber, com segurança, quais produtos, linhas de produtos, departamentos, territórios de vendas, clientes e outros segmentos (ou objetos) que são lucrativos e onde a Contabilidade de Custos deseja investigar os efeitos inter-relacionados das mudanças ocorridas nas quantidades produzidas e vendidas, nos preços e nos custos e despesas.

O custeio variável também apresenta algumas desvantagens quanto aos resultados encontrados. Deste modo, as suas informações não devem substituir, em algumas decisões, a informações decorrentes de outros critérios. Em curto prazo, as informações produzidas por este método podem ser bem aplicadas, porém, em longo prazo, não são recomendadas (LEONE, 2000).

Desta forma, o método proporciona a determinação da margem de contribuição dos produtos, que consiste no valor que cada unidade de produto participa na cobertura dos custos e das despesas fixos e indiretos. A partir da margem de contribuição, podem ser realizadas análises de custo-volume-lucro, que podem complementar informações de custos de outros métodos de custeio mais completos em análises de custos e de receitas marginais (MAHER, 2001).

A margem de contribuição é obtida pela dedução dos custos diretos e variáveis do preço de venda. Este valor demonstra quanto cada produto contribui unitariamente para o pagamento de custos indiretos e fixos. Dutra (1995) ressalta que é importante que a margem de contribuição seja maximizada para que a capacidade de absorção de custos fixos e a geração de lucro também sejam aumentadas.

Conforme Santos (1990, p. 39), a “margem de contribuição, deve contribuir tanto para absorção dos custos fixos, como para a obtenção do lucro total da empresa.” O mesmo autor, ainda elenca que “os índices de margem de contribuição muitas vezes ajudam a administração a decidir que produtos devem merecer maior esforço de venda ou ser colocados em planos secundários ou simplesmente tolerados pelos benefícios de vendas que puderem trazer a

outros produtos” e que “quando se chega à conclusão quanto aos lucros desejados, pode-se avaliar prontamente seu realismo pelo cálculo do número de unidades a vender para conseguir os lucros desejados. O cálculo é facilmente feito dividindo-se os custos fixos mais o lucro desejado pela margem de contribuição.”

### **2.3.2.2 Custeio por Absorção**

Segundo Martins (2003), o custeio por absorção é um método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, mas apenas os de produção, todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para os produtos ou serviços realizados.

Leone (2000, p. 140) define este método, citando que

quando o numerador da taxa predeterminada inclui todas as despesas de fabricação, sem se importar sejam elas fixas ou variáveis, diz-se que a Contabilidade de Custos emprega o critério do custeio por absorção. Isto é, os custos dos produtos ou dos serviços estão absorvendo todas as despesas de fabricação indiretas. Cumpre lembrar que o critério do custo por absorção é o critério legal, como, também, é o critério adotado pelas normas contábeis.

Neste método, os produtos recebem todos os custos de produção de forma direta no caso dos custos variáveis e/ou diretos e por meio de rateios no caso dos custos indiretos e fixos. Como todos os custos da empresa são alocados aos custos unitários do produto, a fixação do preço de venda e os valores unitários tendem a ser mais próximos dos reais. Entretanto, a principal deficiência deste método é o rateio dos custos indiretos e fixos que mesmo aparentemente lógicos poderão levar a alocações arbitrárias e enganosas (SANTOS, 1990).

O custeio por absorção normalmente é adaptado à contabilidade financeira, para a qual atende às legislações fiscal, contábil e societária e aos princípios. Schultz, Borgert e Silva (2008) afirmam que, por si só, este método não está adaptado às normas. Segundo Frezatti (2005), este é o método mais utilizado pelas empresas brasileiras, fato que pode decorrer da própria cultura e da facilidade de implantação, uma vez que este método é tido como o oficial pela contabilidade financeira desde os anos de 1970.

### **2.3.2.3 Custeio Baseado em Atividades**

Na visão de Nakagawa (1993, p. 38),

o sistema de custeio baseado em atividades não se diferencia do sistema de custeio baseado em volume apenas pela mudança de bases de alocação de custos, mas

também pela identificação que faz dos custos por atividades e da maneira como aloca os custos aos produtos através de maior número de bases.

O objetivo do ABC é separar os custos das atividades da empresa e compreender seu comportamento, encontrando bases que representem as relações entre os produtos e as atividades. Os sistemas de custeio tradicionais possuem um problema que o ABC possibilita solucionar, que é a arbitrariedade na alocação dos custos indiretos aos produtos (BORNIA 2002).

Hansen e Mowen (2003, p. 392) afirmam que um sistema ABC,

primeiramente rastreia os custos para as atividades e, em seguida, para os produtos e outros objetos de custo. [...] Ao projetar um sistema ABC, há seis etapas essenciais (1) identificar, definir e classificar as atividades e os atributos chave; (2) atribuir o custo dos recursos para as atividades; (3) atribuir o custo de atividades secundárias para atividades primárias; (4) identificar os objetos de custo e especificar o montante de cada atividade consumida por objeto de custo específico; (5) calcular as taxas de atividades primárias; e (6) atribuir os custos de atividades aos objetos de custo.

Dessa forma, pode-se dizer que o diferencial apresentado pelo ABC é a eliminação dos rateios, um dos grandes problemas apresentados pelos sistemas de custeio tradicionais, atribuindo os custos de acordo com consumo de atividades pelos produtos, produzindo assim, custos mais precisos.

#### **2.3.2.4 *Unidade de Esforço de Produção***

O método das UEP's, segundo Bornia (2002, p.139), “baseia-se na unificação da produção para simplificar o processo de controle de gestão. A mensuração do desempenho é feita por meio de custos e medidas físicas de eficiência, eficácia e produtividade.”

Para Martins (2003, p. 312), “o método das Unidades de Esforço de Produção (UEP) consiste na construção e utilização de uma unidade de medida dos esforços e recursos aplicados na produção de vários produtos.”

Tal método consiste em unificar a produção, obtendo uma medida homogênea servindo de denominador comum a todos os produtos, servindo assim como facilitador do processo de mensuração, controle e avaliação de desempenho. Cabe destacar, que a UEP apenas utiliza os custos de transformação, não sendo analisados os custos de matéria-prima (BORNIA 2002).

Ainda conforme Bornia (2002, p. 139),

em uma empresa que fabrica um só produto, o cálculo de custos e o controle de desempenho são bastante simplificados, [...] em empresas multiprodutoras, esta

situação já não é tão banal, pois a produção do período não pode ser determinada, pelo fato de que os produtos não podem ser simplesmente somados. O que existe é um composto de produtos (*product mix*), o qual não pode ser comparado com a combinação obtida em outros períodos.

Seu objetivo é a simplificação do processo de cálculo e a alocação de custos aos vários produtos e também a mensuração da produção de diversos itens no mesmo período, desta forma, administrando a produção, controlando os custos e avaliando o desempenho.

## **2.4 FATORES DE CUSTOS**

A identificação das relações causa e origem dos custos e sua separação das despesas no setor de serviços é relativamente mais complexa devido à intangibilidade de diversos fatores envolvidos e do produto final. Assim, o conceito normalmente utilizado engloba todos os esforços consumidos ou utilizados para a execução do serviço propriamente dito (BRUNI 2008).

Todos os tipos de produtos, bens ou serviços apresentam um pacote de benefícios para o consumidor que consiste na personificação do produto ou do serviço na mente do consumidor. Quando um consumidor compra um serviço, também adquire uma experiência criada pela prestação de tal serviço. Há uma grande diferença entre o modo no qual o consumidor recebe o pacote de benefícios e os benefícios proporcionados por bens. Em relação aos bens, o pacote de benefícios é ligado intimamente aos bens propriamente ditos e normalmente desaparece após o consumo (BATESON; HOFFMAN, 2001). Já com os serviços, as partes diferentes do pacote podem vir de várias fontes ao mesmo tempo. Conforme demonstrado na Figura 4, o modelo do sistema Servuction divide a empresa prestadora de serviços em uma parte visível e outra invisível para o consumidor. A parte visível da empresa, composta pelo ambiente físico inanimado, no qual o serviço acontece e a equipe que presta o serviço, é afetado pela parte invisível da empresa, como, por exemplo, a cozinha de um restaurante (BATESON; HOFFMAN, 2001).



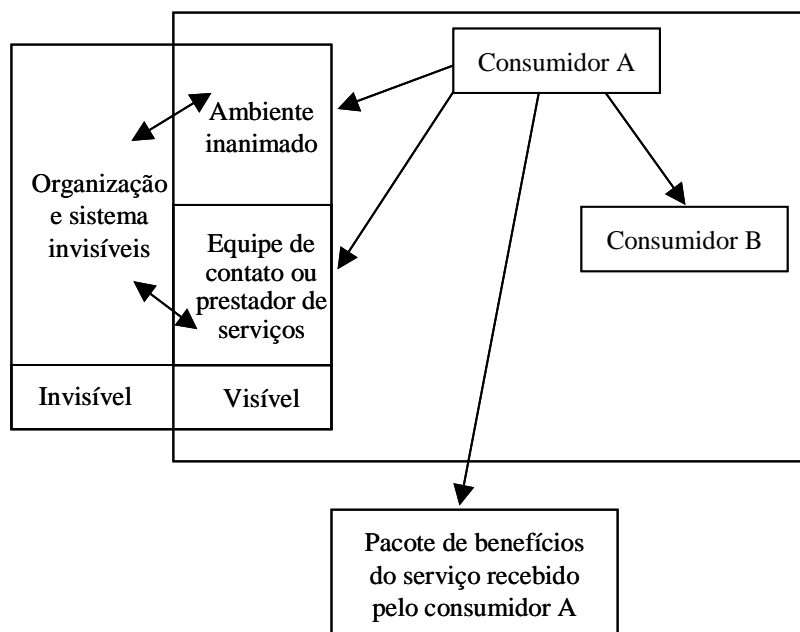


Figura 4 - O modelo de serviço Servuction  
 Fonte: Bateson e Hoffman (2001, p. 36).

Ainda em relação à Figura 4 e conforme Bateson e Hoffman (2001, p. 36),

o consumidor A, que está comprando o serviço, também será afetado pelo consumidor B, que está em contato com a empresa ao mesmo tempo. Em termos práticos, clientes de um restaurante podem achar que a experiência do serviço sofre influência se outros clientes fazem barulho ou são mal-educados. [...] Os componentes visíveis da organização são sustentados pelos componentes invisíveis, que fornecem a administração e a manutenção das instalações físicas.

Além disso, têm-se componentes do serviço que são, concomitantemente, componentes de custo dos serviços prestados, os quais são descritos a partir desta parte do estudo.

#### 2.4.1 Materiais

Os materiais diretos são os que podem ser identificados diretamente nos produtos ou nos serviços por meio de observação física. Isto significa que é possível medir a quantidade consumida para a fabricação de cada unidade de produto ou a realização de cada serviço unitário (HANSEN; MOWEN, 2003). Algumas vezes, parte dos custos diretos é tratada como custos indiretos por causa de sua baixa representatividade e difícil controle (pequenos componentes, materiais de baixo custo, etc.), o que faz com que estes sejam tratados por valores totais e rateados para os produtos.

Bruni (2008, p.119) acrescenta que os materiais diretos representam os gastos com matéria-prima ou embalagem associados aos produtos fabricados. Em relação aos serviços,

correspondem aos materiais consumidos de forma objetiva na prestação dos serviços.

Nos restaurantes, os alimentos podem ser considerados materiais diretos, pois é possível mensurar a quantidade de cada alimento que compõem uma refeição. Contudo, esta mensuração pode não ser viável pelo custo da mensuração. Assim, pode-se utilizar, no lugar da alocação direta, uma alocação indireta por meio de médias e rateios, tratando estes custos como indiretos. Conforme Dubois, Kulpa e Souza (2006), os custos para os quais não é economicamente viável a identificação de forma objetiva no produto ou no serviço são considerados como indiretos.

Além destes, têm-se os custos indiretos por essência, que correspondem a gastos não-identificados de forma objetiva em um produto ou um serviço específico. Por tradição, estes costumam ser apresentados como custos indiretos de fabricação (CIF) mesmo no caso operações de serviços. Por serem indiretos, apresentam um desafio para a contabilidade de custos: como associá-los aos diferentes produtos ou serviços comercializados. Os mecanismos de divisão ou de rateio de custos indiretos consistem um desafio constante para o processo de gestão de custos.

Todos os outros custos de produção, ou seja, aqueles que não podem ser identificados diretamente ao produto ou serviço, são denominados como custos indiretos. Tais custos fornecem os recursos necessários para a realização de diversas atividades de apoio à produção (MAHER, 2001; ATKINSON et al., 2000). Estes custos compreendem materiais indiretos, energia, água, depreciação, alugueis, etc; além dos custos diretos não alocados de forma direta.

#### **2.4.2 Mão-de-obra**

Da mesma forma como os materiais diretos, a observação física pode ser utilizada para medir a quantidade de mão-de-obra consumida para produção de um produto ou serviço no caso da mão-de-obra direta (MOD). A MOD, portanto, se refere aos custos com os operários envolvidos diretamente na produção de um bem ou de um serviço (MAHER, 2001; ATKINSON et al., 2000; HANSEN; MOWEN, 2003). Assim, refere-se àqueles que trabalham diretamente sobre o produto em elaboração, desde que seja possível a mensuração do tempo gasto e a identificação de quem executou o trabalho e sem a necessidade de qualquer apropriação indireta ou rateio (BRUNI 2008; MARTINS, 2003).

Nos restaurantes, a mão-de-obra é um dos custos mais significativos. No caso da MOD, pode-se citar como exemplos cozinheiros, açougueiros, confeitários, etc., que estão diretamente ligados à produção. Porém, a mensuração para cada unidade de serviço se torna

difícil de modo que estes também sejam alocados por meio de rateios.

De acordo com Oliveira (2002, p. 13), os “serviços prestados por restaurantes são altamente dependentes de mão-de-obra, o que introduz um grau muito alto de variabilidade no processo de produção”, desta forma, também são mais sujeitos a erros.

A mão-de-obra indireta (MOI) refere-se ao custo dos operários que não trabalham diretamente com o produto (MAHER, 2001). De acordo com Atkinson et al (2000), os salários e os benefícios dos supervisores e dos funcionários responsáveis pelas atividades que não podem ser identificadas diretamente nos produtos fazem parte da MOI, pois somente podem ser alocados aos produtos por meio de rateios, uma vez que não há uma relação direta com os produtos e os serviços.

### **2.4.3 Serviços**

Os serviços também podem ser fatores de custos de outros serviços e produtos. Assim, têm-se serviços que são componentes de custos diretos ou indiretos também no caso dos restaurantes. Estes geralmente são realizados por prestadores de serviços externos. Contudo, os setores internos de uma empresa prestadora de serviços também podem ser classificados como prestadores de serviços (internos) para outros setores. Assim, no cálculo de custos de setores e serviços específicos, algumas vezes, o tratamento do serviço como um componente externo facilita a mensuração e a identificação das relações benefício-causa.

## **2.5 GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS**

Tradicionalmente, a análise de custos é considerada como processo de avaliação do impacto financeiro das decisões gerenciais alternativas. Já a gestão estratégica de custos é uma análise de custos sob um contexto mais amplo, no qual os elementos estratégicos se tornam mais conscientes, explícitos e formais. Os dados de custos são utilizados para o desenvolvimento de estratégias superiores para a obtenção de uma vantagem competitiva sustentável (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997; HANSEN; MOWEN, 2003).

De acordo com Shank e Govindarajan (1997), a gestão estratégica de custos é o resultado da mistura de três temas subjacentes retirados da literatura de gestão estratégica, são eles: análise da cadeia de valor, análise de posicionamento estratégico e análise de direcionadores de custos.

Para Hansen e Mowen (2003), conforme demonstrado na Figura 5, a cadeia de valor é

o conjunto de atividades necessárias para projetar, desenvolver, produzir, comercializar, distribuir e prestar serviços a um produto, tal produto também pode ser um serviço.

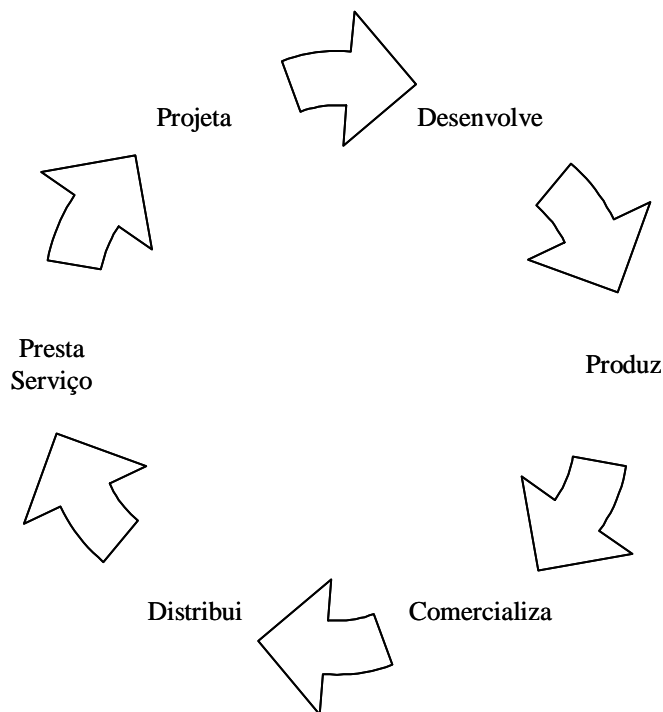


Figura 5 - Atividades da Cadeia de Valores para um Produto ou um Serviço  
Fonte: Hansen e Mowen (2003, p.58).

Em qualquer empresa, independente do setor, a cadeia de valor é o conjunto de atividades criadoras de valor, desde as fontes de matérias-primas básicas, passando por fornecedores de componentes e até o produto final. Diferentemente da contabilidade gerencial, que em grande parte possui o enfoque interno à empresa, a cadeia de valor possui o enfoque externo à empresa (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997).

O posicionamento estratégico é a chave para criar e sustentar uma vantagem competitiva. Esse consiste no processo de seleção da combinação ótima de três abordagens estratégicas gerais: liderança em custos, diferenciação e focalização (HANSEN; MOWEN, 2003).

Porter (1989b) apresenta três estratégias genéricas para o alcance do desempenho acima da média: liderança de custo, diferenciação e enfoque, conforme se observa na Figura 6.

		VANTAGEM COMPETITIVA	
		Custo Mais Baixo	Diferenciação
ESCOPO COMPETITIVO	Alvo Amplo	1. Liderança de Custo	2. Diferenciação
	Alvo Estreito	3A. Enfoque no Custo	3B. Enfoque na Diferenciação

Figura 6 - Três Estratégias Genéricas  
Fonte: Porter (1989b, p. 10).

Cada uma das três estratégias envolve um caminho diferente para a vantagem competitiva, combinando uma escolha sobre o tipo de vantagem competitiva buscada com o escopo do alvo estratégico. As estratégias de liderança de custo e de diferenciação visam a vantagem competitiva em um limite amplo de segmentos, já a estratégia do enfoque busca uma vantagem de custo ou uma diferenciação em um segmento estreito. Para uma empresa obter uma vantagem competitiva, deve ser escolhido o tipo de vantagem competitiva que se pretende obter e também o escopo dentro do qual irá alcançá-la (PORTER, 1989b).

Por algum tempo, o volume de produção foi a variável que melhor explicava as mudanças no custo por unidade, sendo um direcionador de custos muito utilizado. Para algumas empresas esta forma ainda funciona, porém este tipo de análise de direcionador de custos não vai muito longe (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997).

Ainda conforme Shank e Govindarajan (1997, p. 193), independente dos direcionadores de custo utilizados, as ideias-chave são as seguintes:

- Para a análise estratégica, o volume geralmente não é a maneira mais útil para explicar o comportamento do custo;
- O que é mais útil em um sentido estratégico é explicar a posição do custo em termos de escolhas estruturais e de habilidades de execução que moldem a posição competitiva da empresa;
- Nem todos os direcionadores estratégicos são igualmente importantes o tempo todo, mas alguns (mais de um) deles são, provavelmente, muito importantes em todos os casos;

- Para cada direcionador de custos, há uma estrutura de análise de custos específica que é fundamental para se compreender a posição de uma empresa. Ser um analista de custos bem-treinado requer conhecimento destas várias estruturas. Atualmente, a gerência eficaz exige informações sobre esses assuntos.

O posicionamento da empresa abrange a abordagem da firma para competir e, no seu centro, encontra-se a vantagem competitiva. Existem dois tipos básicos de vantagem competitiva: menor custo e diferenciação. Com relação ao menor custo, este pode ser conceituado como a capacidade da empresa projetar, produzir e comercializar um produto comparável com mais eficiência do que seus competidores. Já a diferenciação é a capacidade de oferecer ao comprador um valor excepcional e superior em relação à qualidade do produto, características especiais ou serviços de assistência (PORTER, 1989a).

O mesmo autor ainda afirma que tanto o menor custo quanto a diferenciação se traduz em produtividade superior a dos concorrentes. Conseguir, ao mesmo tempo, custo baixo e diferenciação em relação aos competidores é uma tarefa difícil, mas não impossível.

O âmbito competitivo ou a extensão do alvo da empresa é outra variável dentro do posicionamento. A empresa deverá escolher a variedade de produtos que serão fabricados, os canais de distribuição utilizados, os tipos dos seus compradores, o local que atuará, etc. (PORTER, 1989a).

Wright, Kroll e Parnell (2000, p. 185) afirmam que “uma unidade de negócio é um subsistema organizacional que tem um mercado, um conjunto de concorrentes e uma missão diferente dos de outros subsistemas organizacionais da empresa”. Os mesmos autores esclarecem que uma empresa que atua em apenas um setor também é considerada uma unidade de negócio.

Os administradores de tais unidades de negócios podem efetuar a escolha entre as estratégias genéricas para a orientação de suas empresas. Qualquer tipo de empresa, como uma indústria ou até mesmo uma empresa de serviços, pode adotar as alternativas estratégicas por isso são chamadas de genéricas (WRIGHT; KROLL; PARNELL, 2000).

Ainda conforme Wright, Kroll e Parnell (2000), sete estratégias são apresentadas, das quais três são mais adequadas para pequenas unidades de negócios e quatro para as grandes unidades de negócio. Neste estudo, serão abordadas apenas as estratégias genéricas para as grandes unidades de negócio, conforme o Quadro 3, tendo em vista que a “empresa” objeto do estudo de caso opera apenas em um setor.

Quadro 3 - Estratégias genéricas para unidades de negócio e suas ramificações

<b>Estratégia genérica de un. negócio</b>	<b>Ênfase da unidade de negócio</b>	<b>Cobertura de mercado</b>	<b>Características dos produtos e serviços</b>	<b>Demandos do Mercado</b>	<b>Determinação de preços</b>
Custos baixos	Custos gerais mais baixos	Todo o mercado	Sem sofisticação	Elástica	Dependendo das forças setoriais, de baixos a médios
Diferenciação	Qualidade mais alta	Todo o mercado	Diferenciados	Relativamente constante	Dependendo das forças setoriais, de médios a altos
Custos baixos-diferenciação	Qualidade mais alta e custos baixos	Todo o mercado	Diferenciados	Relativamente constante	Dependendo das forças setoriais, de médios a altos
Estratégias múltiplas	Mesclada	Mesclada	Mescladas	Mesclada	Mesclados

Fonte: Adaptado de Wright, Kroll e Parnell (2000).

Com relação aos custos baixos, várias empresas competem utilizando esta estratégia por meio da produção de bens ou de serviços sem sofisticação que atendem um mercado de massa com clientes sensíveis a preços. A demanda do mercado é elástica e a diminuição dos custos se dá em suas áreas funcionais (WRIGHT; KROLL; PARNELL, 2000).

Apesar da redução de custos ser um importante objetivo gerencial, isoladamente, talvez não seja suficiente. Os clientes, além de preços e custos menores, também valorizam a qualidade, capacidade de resposta e pontualidade (KAPLAN; COOPER, 1998).

De acordo com Wright, Kroll e Parnell (2000), a estratégia de diferenciação é utilizada por empresas que oferecem produtos ou serviços diferenciados para todo o setor, atendendo um grande mercado com uma demanda relativamente constante. Em geral, seus clientes são indiferentes aos preços e procuram resultados diferenciados. Desta maneira, a qualidade em cada uma das áreas funcionais dessas empresas é enfatizada.

Já a estratégia de custos baixos-diferenciação, ainda conforme Wright, Kroll e Parnell (2000), é buscada por empresas que atendem, na sua maioria, ao grande mercado relativamente não-sensível a preços e que buscam produtos diferenciados. O início é o compromisso da empresa com produtos ou serviços de qualidade. A alta qualidade resulta em uma demanda crescente, aumentando a participação no mercado e proporcionando economias de escala.

Tendo em vista que a última estratégia apresentada pelos autores, as estratégias múltiplas, pode também abordar as três estratégias para as pequenas unidades de negócios não comentadas neste estudo, não será discutida. A sua característica é a utilização de mais de uma das sete estratégias.

### 2.5.1 Gestão de restaurantes

O objetivo de um restaurante, de acordo com Fonseca (2004), é a preparação e o serviço de alimentos e de bebidas. Existem diversas classificações de restaurantes conforme suas características, um deles é o restaurante de coletividade. Ainda conforme Fonseca (2004), os restaurantes de coletividade são situados em prédios ou complexos industriais ou comerciais com objetivo de oferecer alimentação para os empregados. Normalmente, é atendido um grande número de pessoas e o seu cardápio deve ser balanceado para suprir as necessidades nutricionais e calóricas dos diferentes usuários.

Ainda em relação aos restaurantes de coletividades, o seu serviço é, necessariamente, simples e boa parte auto-serviço. A refeição é subvencionada pela empresa na maioria das vezes. Algumas empresas produzem a comida que é servida aos funcionários, outras preferem contratar uma empresa especializada no fornecimento de refeições (FONSECA, 2004).

De acordo com Fump (1978 apud PROENÇA, 1996, p. 147),

Na década de 70, a população universitária cresce de forma acelerada e observa-se a construção dos *campi* universitários, geralmente nas periferias das grandes cidades, de acordo com a política estabelecida na época. Este fato, a exemplo do ocorrido com relação aos estabelecimentos industriais, aumentou o trajeto e o tempo gasto entre casa e universidade, dificultando a utilização de restaurantes comerciais e a alimentação no próprio domicílio. Acrescenta-se, ainda, que um grande número de estudantes universitários não são oriundos das cidades onde se localizam as universidades, não dispendo, portanto, de uma estrutura domiciliar que contribua para a alimentação. Todos estes fatores contribuíram para o desenvolvimento dos RU nas universidades brasileiras.

Para Lippel (2002, p. 2), a “refeição fora de casa deixou de ser uma opção de lazer e passou a ser uma questão de necessidade”.

Conforme Proença (1996, p. 6),

Do ponto de vista econômico, as ações e recursos despendidos para melhorar as condições de alimentação de uma população podem ser analisadas sob os enfoques de consumo, na medida em que se aumenta o bem-estar presente, e o enfoque de investimento, melhorando as condições de vida futuras e a capacidade de produção da sociedade.

Com relação à estrutura de um restaurante, Oliveira (2002, p. 14) comenta que

Um restaurante é formado por setores que trabalham em cadeia para o atendimento dos clientes (administrativo, recursos humanos, compras, divulgação e evento) e que variam conforme o porte do estabelecimento. Os dois diretamente responsáveis pela entrega de serviços e produtos aos clientes são: a) o salão – considerado o *front office* onde se dá a realização do serviço, é o espaço freqüentado pelo cliente; b) a cozinha – o *back office* onde ocorre a produção dos alimentos.



A Associação Brasileira das Empresas de Refeições Coletivas (Aberc) congrega as empresas prestadoras de serviço e fornecedoras de alimentação para coletividades. A entidade tem abrangência em todo o Brasil com refeições coletivas para indústria; comércio; agronegócio; empresas de serviço; hospitais; hotéis; penitenciárias e prisões; alimentação escolar; e plataformas de petróleo.

A dimensão e a importância do setor na economia nacional podem ser medidas a partir dos números gerados pelo segmento no ano 2006, quando o mercado de refeições coletivas, como um todo, fornecia 7 milhões de refeições/dia, movimentando uma cifra de R\$ 7,5 bilhões por ano, oferecendo 175 mil empregos diretos, consumindo diariamente um volume de 3 mil toneladas de alimentos e representando, para os governos, uma receita de R\$ 1 bilhão anuais entre impostos e contribuições.

Das 7 milhões de refeições fornecidas em 2006, cerca de 88% o eram por 90 empresas filiadas à Aberc. Calcula-se que o potencial teórico das refeições coletivas no Brasil é superior a 40 milhões de unidades diárias, o que demonstra que o segmento ainda tem muito a crescer. O setor conseguiu se manter estável nos últimos anos, em parte graças ao processo da terceirização e de desenvolvimento de novos nichos de mercado. Na presente década, prevê-se um crescimento de 10% ao ano, duplicando-se em sete anos, aumentando sua participação na merenda escolar e incorporando a alimentação em coletividades eventuais (CEBRASSE, 2009).

Um dos objetivos da administração de serviços é o fornecimento de serviços superiores, o que se torna a força motriz da empresa. O motivo principal para conhecer profundamente o cliente e tornar o serviço a força motriz da empresa é o de criar, diante da concorrência, um fator de diferenciação (ALBRECHT; BRADFORD, 1992).

Uma das maneiras mais utilizadas e que produz mais resultados para se obter a diferenciação no mercado consiste em relacionar a qualidade do serviço com a qualidade do produto. Contudo, nesta situação, muitas empresas encontram um dilema: a pressão pelo cumprimento dos orçamentos e o lucro, e, então, necessitam optar entre o custo da qualidade do serviço e o cumprimento do orçamento anual (ALBRECHT; BRADFORD, 1992).

Ainda conforme Albrecht e Bradford (1992), o serviço pode ser demonstrado numa corrente de três elos. A empresa precisa tanto da qualidade do produto quanto da qualidade do serviço e estes dois elos podem ser amarrados por outro (a terceira dimensão), a contenção de custos.

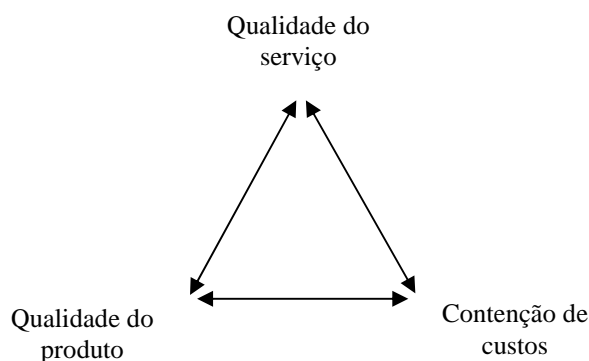


Figura 7 - O modelo da opção dimensional  
 Fonte: Albrecht; Bradford (1992).

Esse modelo representa três aspectos importantes da administração de serviços. Diversas empresas caem na armadilha e são forçadas a optar por um dos três elementos. Quando uma empresa enxerga cada linha do modelo como sendo uma dicotomia e se sente impelida a escolher entre a qualidade do serviço e a contenção de custos; entre a qualidade do produto e a qualidade do serviço; ou, entre a qualidade do produto e a contenção de custos, as decisões inteligentes dos negócios tornam-se limitadas. Contudo, para que uma empresa possa ser bem sucedida, ela necessita se dimensionar às três dimensões do modelo (ALBRECHT; BRADFORD, 1992).

De acordo com Zanella (2002), o sistema contábil de restaurantes apresenta características de muita complexidade em razão destes estabelecimentos desenvolverem atividades de natureza diversificada e distinta. Isto porque a atividade consiste na produção desenvolvida por meio da compra de materiais básicos ou primários, que são submetidos a processos de transformação em produtos ou alimentos prontos, que são comercializados. Além disso, tem-se ainda a execução de serviços especializados e diferenciados de atendimento a clientes.

No caso de um restaurante universitário, este sofre uma pressão muito grande sobre o custo dos alimentos servidos, uma vez que, para manter sua função social, deve ter um preço de venda extremamente baixo para os produtos. Ao mesmo tempo, existe a pressão para a qualidade nos produtos e nos serviços.

Para Maricato (2004, p. 178),

Os preços dos produtos e serviços em bares e restaurantes estão entre os componentes imprescindíveis ao sucesso de uma estratégia de marketing. A fórmula preço-qualidade influencia a decisão de qualquer cliente. Ninguém fará opção por um bar ou restaurante, ou ele retornará, se o preço não for compatível com a satisfação esperada.

A estratégia do preço adequado torna-se cada vez mais apropriada para a diferenciação da concorrência. Desta forma, é necessário manter os custos em patamares baixos. Em vez de estipular o preço por meio da soma dos custos mais o lucro desejado, esquecendo da concorrência, o preço deve ser fixado no valor aceito pelo mercado, além de aprimorar o funcionamento e os controles da empresa, para a redução dos custos sem comprometer a qualidade. Na verdade, a qualidade deve ser sempre melhorada (MARICATO, 2004).

Ainda de acordo com Maricato (2004), uma melhoria na qualidade dos produtos e, em alguns casos, a redução dos preços podem resultar em mais clientes, permitindo, assim, um maior faturamento e equilíbrio de caixa. Em um estabelecimento que já deficitário, a redução de preços e/ou a melhoria da qualidade e do faturamento constituem um grande desafio.

Segundo Lippel (2002, p. 7),

Um fator que dificulta a gestão dos restaurantes é a mão-de-obra ser praticamente toda artesanal, ao contrário das outras empresas que estão investindo em tecnologia para minimizar custos e tentar maximizar lucros, visto que a tecnologia é encarada como meio para o incremento da produtividade e um facilitador da garantia da qualidade.

Ainda conforme Lippel (2002), os restaurantes necessitam de uma administração estratégica de custos precisa para o desenvolvimento de uma vantagem competitiva sustentável e também um diferencial que ofereça mais valor ao cliente por um custo equivalente, ou ainda, valor equivalente por um custo inferior.

Lippel (2002, p. 11), se referindo ao setor de restaurantes, afirma que

são pouquíssimas as obras científicas que são lançadas no mercado ou que estejam à disposição dos profissionais deste setor, bem como à disposição de pesquisadores e acadêmicos para uma possível avaliação bibliográfica e estudo profundo destas empresas, dificultando em muito a pesquisa científica e acadêmica, bem como o enriquecimento dos empresários e funcionários deste ramo, não tendo onde buscar informações e soluções para suas dúvidas e problemas enfrentados, dificultando ainda mais o processo de tomada de decisão.

As obras publicadas sobre o setor de restaurantes são precárias, uma dificuldade maior ainda se refere aos restaurantes universitários.

## **2.5.2 O restaurante no âmbito público**

A contabilidade social permite a visualização da realidade econômica e social dos países, acompanhando seu crescimento e seu desenvolvimento ao passar do tempo. A preocupação com o desenvolvimento não engloba só a dimensão do desenvolvimento econômico, mas também o social e o ambiental (FEIJÓ et al., 2001).

O lucro social é produzido pelas empresas quando suas ações produzem lucros reais para a sociedade, além do marketing de mercadorias e de serviços, e da criação de oportunidades de emprego. A criação do lucro social faz parte da missão da empresa (BERRY, 2001).

Parte-se do princípio de que todas as empresas e as entidades geram um custo e um benefício para a sociedade. Teoricamente, todos os projetos e as empresas deveriam trazer, pelo menos, a mesma quantidade de benefícios quanto gera de custos para a sociedade. Para tanto, seria necessário que todos os projetos fossem avaliados para a determinação dos custos e dos benefícios por eles gerados.

### **2.5.3 Avaliação de desempenho sócio-econômico**

Os projetos podem ser avaliados de diferentes óticas, dentre as quais a do empresário; a do banco e das agências de financiamentos; a do governo em cada uma das suas esferas; e a de outros empresários prejudicados ou beneficiados pela realização do projeto (CONTADOR, 1997).

Existem diferentes técnicas de avaliação de projetos geralmente abordados por uma área de conhecimento conhecida como engenharia econômica, que oferece alternativas para decisões, considerando os diversos cursos que uma mesma ação pode tomar para o alcance de objetivos (HIRSCHFELD, 2000). Hess et al. (1984, p.1) também expõem a engenharia econômica como “o conjunto de conhecimentos necessários à tomada de decisão sobre investimentos”.

Hummel e Taschner (1992, p. 21) definem a engenharia econômica como “um conjunto de técnicas que permitem a comparação, de forma científica, entre os resultados de tomadas de decisão referentes a alternativas diferentes. Nesta comparação, as diferenças que marcam as alternativas devem ser expressas tanto quanto possível em termos quantitativos”.

Os objetivos a serem alcançados nos projetos podem ser benefícios tangíveis e/ou intangíveis. Os benefícios tangíveis são os que podem, facilmente, ser expressos em valores econômicos. Já os intangíveis são mais difíceis de serem mensurados, uma vez que, geralmente, consistem em benefícios de interesse social e político, dentre outros (HIRSCHFELD, 2000).

Angel (1999 apud PEDROSO, 2008, p. 48) conceitua projeto social como “toda ação que tende a incrementar, manter ou recuperar a capacidade de geração dos benefícios sociais das pessoas”.

O “projeto social visa solucionar problemas sociais existentes na comunidade ou que

afetem um agrupamento e/ou segmentos populacionais em situação de risco social ou não” (MELO NETO; FROÉS, 2005 apud PEDROSO, 2008, p. 50).

De acordo com Moreira (2000, p. 1),

O processo de tomada de decisão é de fundamental importância para a utilização racional dos recursos disponíveis na sociedade. Especialmente nos países em desenvolvimento os escassos recursos devem ser alocados de maneira a se obter o melhor resultado possível para a sociedade como um todo.

Para Fontaine (1984 apud COHEN; FRANCO, 2008, p. 179), o objetivo da avaliação social de projetos é o de medir o impacto que a sua execução – *versus* não execução – possui sobre a disponibilidade total de bens e de serviços de um país. Pretende efetuar a medição do impacto do projeto sobre o nível de bem estar sócio-econômico do país.

Ainda em relação aos projetos sociais, Coelho (2005, p. 17) destaca que eles

sempre existiram, com diferentes objetivos e formatos, articulados pelas empresas, pelo estado ou pela sociedade civil organizada. O que merece destaque, atualmente, é a forma como os projetos sociais têm sido percebidos, no sentido de superação do caráter meramente assistencialista, ao abrirem o caminho para a consolidação do conceito de investimento social, sobretudo em função das oportunidades que representam na construção de valor para as organizações.

Para a avaliação social de um projeto, quando esta avaliação é realizada sob o ponto de vista da sociedade como um todo, primeiramente é necessário ignorar as fronteiras particulares de interesses de indivíduos, de famílias, de empresas e de regiões dentro de uma nação. Em segundo lugar, devem-se eliminar as transferências entre indivíduos, tais como os impostos e subsídios e, por fim, incorporar os efeitos indiretos do projeto em outras atividades e pessoas (CONTADOR, 1997).

Conforme Cohen e Franco (2008, p.181 e 182),

A diferença mais importante, derivada dos objetivos da avaliação privada e da social, é que a primeira valoriza os custos e benefícios a preço de mercado, enquanto que a segunda utiliza preços sombra, de eficiência, ou seja, preços sociais. Em um modelo de competição perfeita, em condições de equilíbrio a longo prazo (quando não existem externalidades, nem distorções, nem indivisibilidades), os preços de mercado reproduzem os preços sociais, para uma determinada distribuição de renda. Portanto, dadas as suposições mencionadas, os resultados de ambas as avaliações são coincidentes.

Os projetos podem ser categorizados pela sua origem econômica entre projetos privados (da iniciativa privada) e projetos públicos (projetos de instituições governamentais). A diferença entre projetos públicos e privados consiste no fato de, nos primeiros, os benefícios mais importantes referirem-se à comunidade em sua totalidade, que, normalmente, é o

objetivo principal do projeto. Já em projetos privados, os benefícios sociais não são prioridade (CLEMENTE; LEITE, 1998).

Em relação aos elementos básicos da avaliação social, Cohen e Franco (2008, p.179) considera que

dado que pretende o máximo de benefícios para a comunidade em seu conjunto e levando em conta também a elevada participação do governo no investimento, é de vital importância que este avalie sistematicamente os projetos [...]. É possível que os resultados da avaliação de um mesmo projeto sejam negativos na avaliação privada (o projeto dá prejuízos) e positivos na avaliação social (o projeto incrementa o bem-estar da comunidade).

Considerando-se a atratividade do projeto para o empreendedor como o ponto de vista privado e para a sociedade como o ponto de vista social, existem quatro situações possíveis (CONTADOR, 1997):

I - os projetos são viáveis tanto do ponto de vista privado quanto do social. Nestes projetos, os empresários possuem interesse em desenvolver projetos deste formato, o que dispensa a intervenção do governo;

II - os projetos são positivos somente para os empresários, ou seja, prejudiciais para a sociedade como um todo. Neste caso, o governo pode aceitar a perda social pelo estímulo empresarial ou desestimular a implantação do projeto de alguma forma;

III – do ponto de vista social os projetos são viáveis, mas do ponto de vista dos empresários são inviáveis. Neste caso, o governo pode estimular a implantação deste tipo de projeto por meio de subsídios ou isenção fiscal; e,

IV – os projetos são inviáveis para a sociedade e para os empresários. Neste caso, estes projetos não devem ser implantados.

Assim, na prática, todos os projetos deveriam passar por esta análise antes de serem implantados. Porém, a dificuldade consiste em como mensurar os resultados para a sociedade, sendo que muitas vezes estes são, na sua maioria, resultados intangíveis.

Conforme Brito (2006, p. 55),

Os modelos de análise social são sofisticados e inúmeras questões não estão resolvidas. Por mais modelos econométricos que possam ser feitos, há variáveis fundamentais na análise social que não podem ser quantificadas ou apresentam difícil quantificação. [...] compreende o exame de um conjunto de indicadores que poderão permitir uma visão do IMPACTO do projeto. Ou seja, o “impacto” do projeto é o conjunto de MÉRITOS que ele apresenta e que pode ser comparado dentro de seu gênero e setor e entre setores. O “impacto” do projeto é a contribuição que ele dará para o nível de vida da comunidade em que atue.

De acordo com Buarque (1984), inicialmente, o método de avaliação utilizado pelos organismos públicos era o mesmo adotado pelos financiadores privados, ou seja, a rentabilidade financeira provável do projeto. No entanto, notou-se que a rentabilidade financeira dos projetos não justifica, inteiramente, o financiamento público, por duas razões: primeiramente porque este deveria levar em consideração certos objetivos nacionais que não interessam ao financiamento privado; e, em segundo lugar, caso uma empresa possuísse uma considerável rentabilidade financeira poderia obter financiamento no setor privado e não necessitaria de incentivo público.

Desta forma, iniciou-se a diferenciação das análises públicas e privadas no momento da avaliação. O financiamento público, além das vantagens de rentabilidade financeira para o empresário, passou a considerar os efeitos do projeto sobre o emprego de mão-de-obra, o emprego de recursos naturais nacionais e a poupança de divisas (BUARQUE, 1984).

Buarque (1994, p. 37) considera que

a avaliação do ponto de vista do interesse público, ou social, [...] apresenta dois tipos de problemas principais: primeiro: a determinação exata das disponibilidades dos recursos nacionais; segundo: conhecendo essas disponibilidades, a correção dos conceitos financeiros para transformá-los em conceitos econômicos.

Por isto, a quantificação dos resultados macroeconômicos de um projeto apresenta dificuldades mais complexas do que a avaliação privada.

Ainda, conforme Buarque (1994, p. 137-138),

Todo o problema da avaliação econômica consiste, portanto, em transformar o orçamento de custos e receitas do projeto, de seus valores privados (ou de mercado), em seus valores, preços e custos econômicos. Isso implica também incluir certos benefícios e custos que não participam do orçamento do empresário, mas que participam do orçamento da coletividade em geral.

De acordo com Pomeranz (1988), enquanto, na empresa privada, a racionalidade se expressa na maximização do lucro; no setor público, o objetivo é minimizar os custos de produção quando bens materiais. Já quando os projetos têm por objetivo obras de infraestrutura econômica ou social, os resultados se expressam em objetivos sociais, também denominados pela literatura especializada de função de bem estar social.

Ainda conforme Pomeranz (1988) p. 19,

o projeto constitui uma técnica de planejamento aplicada a uma unidade de atividade, materializada num montante de recursos de investimento. Dependendo de serem estes investimentos públicos ou privados e de como estes se inserem no processo global de alocação dos recursos sociais, os critérios para avaliação dos seus resultados podem ser privados ou sociais.

Tanto o critério privado quanto o social, com relação à avaliação econômica das alternativas, são critérios de eficiência. O critério social difere do privado no fato de a eficiência buscada na análise ser considerada do ponto de vista da economia como um todo e não do ponto de vista do projeto como tal. Na realidade, nesta análise, busca-se a eficiência na alocação dos recursos sociais. Já a existência de benefícios e custos é verificada em ambos os casos, porém estimados de maneiras diferentes. Quando da avaliação privada de projetos, as receitas e os custos são estimados a preços de mercado nas condições em que ele funciona; enquanto, na avaliação social, estes preços são substituídos por preços sociais que refletiriam melhor a escassez relativa dos fatores (POMERANZ, 1988).

De acordo com Sliwiany (1997, p. 14), em relação às dificuldades das análises quantitativas do complexo social e das necessidades da população,

Outra dificuldade é a natureza complexa do social. As pesquisas estatísticas dos fenômenos sociais, em comparação com as dos fenômenos econômicos, são mais difíceis de serem realizadas, apresentando menores condições de apreensão e dando abertura para uma série de ambigüidades e variabilidade devido às diferenças existentes entre os dois setores. No econômico, ocupa-se de uma unidade comum de medida, que é o dinheiro, enquanto que, na esfera social, essa unidade comum não existe, pois as variáveis que caracterizam a população não podem ser simplesmente somadas.

Para Buarque (1984, p. 139), “o valor (ou custo) econômico de um bem (ou de um insumo) é igual à quantidade de utilidades, ou benefícios que a sociedade obtém ao utilizar esse bem (ou que deixa de obter ao usar esse insumo).” Assim, a viabilidade social de um projeto se relaciona com a contribuição do projeto para o desenvolvimento da região ou ambiente local da sociedade (GARTNER, 1998).

Segundo Mishan (1976, p. 13), substitui-se

o conceito mais preciso de receita da empresa pelo conceito menos exato, embora significativo, de benefício social. Substitui os custos da empresa privada pelo custo de oportunidade – ou o valor social a que se renuncia quando os recursos em questão são transferidos de atividades econômicas alternativas para o projeto específico. Em vez do lucro, trabalha com o conceito de excesso de benefício social sobre o custo, ou algum conceito correlato usado em critérios de investimentos.

A mensuração dos benefícios de investimentos governamentais é um dos tópicos mais complexos da economia, tendo em vista as dificuldades em situar o que é relevante e de qual abordagem deve ser utilizada (HESS et al., 1984). A avaliação dos investimentos e das intervenções sociais pode ser considerada como um dos maiores desafios para uma efetiva atuação no mercado social. Pois, na lógica do ganho para a sociedade, várias metodologias já foram propostas para a quantificação de resultados na intervenção social, mas todas elas de



alguma forma apresentam limitações. Dificilmente o lucro social ou o efeito ampliado para a sociedade pode ser demonstrado de uma forma tão clara quanto os resultados econômicos financeiros de um investimento em uma empresa privada (FONTES, 2001).

Na concepção de Pomeranz (1988, p. 90), o valor social pode ser definido como a soma máxima que o indivíduo está disposto a pagar por um bem e constitui-se a medida mais precisa do seu bem estar. Já o custo social é “um custo de oportunidade para a economia como um todo”.

Ainda conforme Pomeranz (1988, p. 93), com relação aos benefícios e aos custos sociais

No manual da UNIDO, os benefícios se definem como uma variação do consumo agregado, medidos através dos preços dos bens consumidos, admitindo-se que eles reflitam a disposição dos consumidores de pagar pela sua obtenção [...]. Os custos dos projetos são os seus custos de oportunidade, ou os benefícios que se deixa de obter por desviar recursos de um setor da economia para utilizá-los no projeto. Na medida em que os custos são expressos por benefícios perdidos e os benefícios são mensurados através das variações no consumo agregado, a mensuração dos custos se faz segundo o mesmo critério já descrito, ou seja, através dos preços que expressem a disposição de pagar pelo consumo perdido.

Verifica-se a existência de diversos conceitos com relação aos preços sociais, porém, a aplicação prática destas definições muitas vezes é de difícil entendimento. Para Contador (1997, p. 78), é de grande importância a estimação dos preços sociais de fatores bens e serviços, contudo, “infelizmente, às dificuldades normais de qualquer avaliação empírica ainda se deve acrescentar a existência de critérios distintos em torno da própria definição de preços sociais”.

Para efetuar a medição do custo ou do benefício do ponto de vista da coletividade em geral, é necessária uma forma de medida diferente daquela utilizada para medi-los na área privada. Para a medição do ponto de vista econômico do projeto, se faz necessária a utilização de preços diferentes daqueles de mercado e tais preços são chamados de preços-sombra (BUARQUE, 1984; HESS et al., 1984).

Este método consiste em definir e utilizar um novo numerário para medir os custos de oportunidade de cada transação econômica com o enfoque da coletividade. A definição dos valores depende de metas sociais e objetivos globais definidos politicamente (BUARQUE, 1984).

Para Cohen e Franco (2008), muitos projetos sociais têm efeitos diretos ou indiretos que modificam a expectativa e a qualidade de vida da população que recebe seu impacto. Isso é evidente quando se considera, por exemplo, os projetos de saúde ou os alimentá-rio-

nutricionais.

Com relação às críticas à avaliação social de projetos, Pomeranz (1988, p. 109) salienta que

tanto os defensores da técnica de avaliação de projetos quanto entre os seus oponentes, ela apresenta inúmeros problemas para sua utilização. Além dos problemas [...] no plano teórico, metodológico e político, existem também problemas que decorrem da própria complexidade da metodologia proposta e da incompreensão, por parte de quem deve usá-la, de como aplicá-la a realidade.

A medida de sucesso em um projeto público não é necessariamente o lucro, como no caso de um projeto privado. A comparação realizada não é entre receitas e despesas, mas sim entre os benefícios gerados pela implantação do projeto e os seus custos decorrentes (HESS et al., 1984).

Quando da avaliação social, Contador (1997) separa os bens e os serviços em três categorias de acordo com suas naturezas. O primeiro é o bem ou serviço de mercado, que são caracterizados pelo consumo divisível, normalmente voluntário, que traz satisfação apenas ao consumidor e o ato de consumo individual implica em um sacrifício para os demais indivíduos. Este tipo de bem e de serviço fornece utilidade para os consumidores e o valor de tal utilidade pode ser identificado por meio dos preços de mercado. As refeições são um exemplo deste tipo de bem e de serviço.

O segundo tipo de bem e de serviço apresentado por Contador (1997) são os bens públicos ou coletivos. Tais bens, ou melhor, serviços não são divisíveis e o seu consumo por um indivíduo não prejudica as possibilidades de consumo dos outros. Existe certa dificuldade na mensuração dos benefícios no consumo destes bens e a geração de receita por meio do sistema de mercado não é suficiente para estimular a sua produção pelo setor privado. Desta forma, o setor público o produz diretamente ou financia a produção de tais bens para a coletividade.

Por último, apresenta-se os bens e serviços semi-públicos, que possuem características dos outros dois. São perfeitamente divisíveis e sua produção ou consumo tem grandes efeitos na sociedade (CONTADOR, 1997).

O RU pode ser caracterizado como um serviço semipúblico. Apesar de ser financiado com a própria receita de venda de passes, esta é menor do que o preço de mercado. Desta maneira, o governo também participa com o financiamento da produção para a coletividade. Assim, o valor da utilidade não pode ser identificado por meio do preço de mercado.

Quando é possível traduzir os resultados e os custos de um projeto em unidades

monetárias, a sua avaliação deve ser realizada utilizando-se a técnica de análise custo-benefício (ACB). Ainda conforme Cohen e Franco (2008, p. 168),

A ACB se baseia em uma regra muito simples: compara os benefícios e os custos de um projeto em particular e se os primeiros excedem aos segundos, fornece um elemento de julgamento inicial que indica sua aceitabilidade. Se, pelo contrário, os custos superam os benefícios, o projeto deve ser, em princípio, rejeitado.

A partir da ACB, pode-se determinar se os projetos são rentáveis ou não por meio da comparação dos fluxos atualizados de benefícios e de custos previstos na sua implementação. A avaliação pode ser realizada sob a ótica privada ou social. Na avaliação social, os destinatários do projeto e os receptores dos benefícios gerados ocupam um papel central (COHEN; FRANCO, 2008).

Assim, projetos ou empreendimentos públicos precisam ser avaliados não somente com o enfoque de retorno econômico ou financeiro, mas também com enfoque no benefício social, principalmente no tocante a melhoria na expectativa e na qualidade de vida da população diretamente e indiretamente alcançada pelo projeto.

Contudo, quanto à gestão de custos, devem ser considerados que quanto menor o custo, melhor o resultado, da mesma forma que acontece em projetos privados. A filosofia é a mesma para ambos os casos, uma vez que o objetivo é conseguir o melhor resultado possível. Em projetos privados, isso implica em maiores lucros e, nos projetos públicos, em mais benefícios. Entretanto, da mesma forma que em um projeto privado a redução de custos, que reduz a qualidade, traz perdas para o resultado geral, nos projetos públicos, também se têm perdas na qualidade de vida da população. De uma forma simplificada, enquanto projetos privados possuem objetivos de lucro, os projetos públicos possuem objetivos de gerar benefícios. Neste sentido, o lucro pode ser considerado a situação na qual o objetivo é alcançado.

## **2.6 BENEFÍCIO-CUSTO**

O problema de quem arca com os custos nos projetos sociais é verificado a partir de uma perspectiva diferente. A este respeito, existem três repostas possíveis: o indivíduo, o governo local ou a sociedade em seu conjunto (ROSSI, 1979 apud COHEN; FRANCO, 2008).

No entanto, como a maioria dos projetos sociais e seus impactos não podem ser

valorizados em moeda (COHEN; FRANCO, 2008), um método muito utilizado na avaliação e seleção de projetos governamentais são as análises benefício-custo. Os projetos de obras públicas possuem a dificuldade de identificação e mensuração do que sejam as receitas associadas. Como forma de diminuir tal dificuldade, foi criado, no jargão econômico, o eufemismo benefício, passando a representar a tradução monetária, a qual corresponderia ao conceito de receita bruta do projeto (FARO, 1972).

### 2.6.1 Razão ou Índice Benefício-Custo

A razão Benefício-Custo (R), conforme a Fórmula 1, é o quociente entre o valor atual de benefícios (VB) e valor atual dos custos (VC). Se a razão benefício-custo for maior do que 1 ( $R > 1$ ), o valor atual do projeto é positivo. Portanto, considerada uma certa taxa de atratividade (i), o projeto será economicamente interessante se a razão benefício-custo for superior à unidade (FARO, 1972; HESS et al., 1984).

$$R(i) = \frac{VB(i)}{VC(i)} \quad (1).$$

Mannarino (1991) afirma que a Razão Benefício-Custo aplica-se, preferencialmente, às decisões econômicas relacionadas com obras públicas. Este método deriva do *United States Controll Act* que estipulava que os benefícios, não importavam a favor de quem, deveriam superar os custos, naquela momento aplicado à obra de controle de inundações. Posteriormente, o método generalizou-se para disciplinar as obras públicas de um modo geral. Por este método:

- calcula-se o valor presente do benefício (VB) a uma taxa de atratividade mínima;
- calcula-se o valor presente do custo (VC) à mesma taxa do item a;
- o projeto deve ser executado se  $VB > VC$  ou  $R > 1$ .

O método de Benefício-Custo pode ser utilizado para qualquer tipo de análise econômica, no entanto, é mais utilizado em obras públicas. A conceituação de benefícios e de custos neste método, de acordo com Hirschfeld (2000, p. 209), é a seguinte:

benefícios são avaliações específicas de receitas, faturamentos, dividendos e tudo o mais que tende a beneficiar o empreendimento previsto. Os custos são avaliações específicas de dispêndios, gastos, despesas, pagamentos e tudo o mais que tende a

beneficiar o empreendimento previsto.

Os benefícios devem abranger não somente os ganhos, que podem ser facilmente determinados, mas também os ganhos sociais, onde a determinação é mais delicada. O método Benefício-Custo pode ser aplicado tanto no momento inicial zero, momentos periódicos ou no momento final, ou seja, pode ser aplicado em qualquer momento. Outra característica deste método é que todos os benefícios e todos os custos devem ser considerados em valor absoluto, sem a convenção de sinais (HIRSCHFELD, 2000).

A Relação Benefício-Custo (B/C) é um índice que tem a finalidade de verificar se a alternativa analisada é viável ou não. Se  $B/C > 1$ , a alternativa é viável. Porém, não se pode concluir se a alternativa que possui o maior valor B/C é a melhor alternativa. Para isto, se faz necessária a utilização do método de análise incremental  $\Delta B/\Delta C$  (HIRSCHFELD, 2000).

Ainda conforme Hirschfeld (2000), existem os ‘desbenefícios’ que são as desvantagens de um benefício que devem ser examinadas se um insumo, que possa ser considerado ‘desbenefício’ ou custo, deve ser considerado como uma diminuição de benefício (desbenefício) ou um dispêndio (custo) a ser acrescido aos custos no momento do cálculo. Apesar da Relação Benefício-Custo ser bastante utilizada, é a que mais apresenta problemas, uma vez que consiste na relação simples entre o valor presente dos benefícios e dos custos. Para que um projeto seja viável, deve apresentar um B/C maior do que 1 e, quanto maior esta relação, mais atraente é o projeto (CONTADOR, 1997).

Quanto à relação Benefício-Custo, Contador (1997, p. 58) ainda ressalta que

Existem várias versões para este indicador. Alguns autores colocam no numerador o valor presente dos benefícios líquidos e, no denominador, o valor presente dos dispêndios com a implantação. Outros colocam no numerador o valor presente de todas as parcelas que representam um benefício e, no denominador, o valor presente de todas as parcelas de custo de implantação, recomposição e até de operação. [...] as formas de cálculo da relação B/C são as mais diversas possíveis e, em geral, as respostas diferem, dependendo de manipulações algébricas das parcelas de benefícios e custos.

O Índice Benefício-Custo (IBC) indica o ganho por unidade de capital investido. Os recursos liberados ao longo da vida útil do projeto são reinvestidos à taxa mínima de atratividade. O critério utilizado é a recuperação do capital, de forma que, se o IBC for superior a 1, deve-se aceitar o projeto e, se for inferior a 1, deve-se rejeitar o projeto (CLEMENTE; SOUZA, 1998)

Ainda de acordo com Clemente e Souza (1998, p.167), “o IBC é a razão entre o valor presente do fluxo esperado de benefícios de um projeto e o valor presente do fluxo esperado

dos investimentos necessários para realizá-lo.” Assim, quando há investimento apenas na data inicial, o IBC pode ser calculado pela Fórmula 2, onde  $Cf_j$  representa o valor do fluxo de caixa no tempo  $j$ .

$$VPL = \frac{\sum_{j=1}^n \frac{CF_j}{(1+i)^j}}{CF_0} \quad (2)$$

As análises do método de Benefício-Custo, em essência, são equivalentes às do método do valor presente líquido (VPL), que consiste em descontar todos os benefícios e os custos envolvidos para a data inicial e depois compará-los (CLEMENTE; LEITE, 1998).

Uma dificuldade encontrada na utilização deste método é que uma economia adicional tanto pode ser considerada como uma redução de custos (subtraída do denominador) quanto como um aumento no benefício (somada ao numerador), influenciando diretamente no resultado (HESS et al., 1984; CLEMENTE; LEITE, 1998).

### 2.6.2 Análise Incremental de Benefício-Custo

A análise Incremental de Benefício-Custo (B/C) inicia-se com a ordenação dos projetos de acordo com o investimento inicial necessário. Na sequência, compara-se os projetos dois a dois, estabelecendo-se a relação entre os acréscimos de benefícios e de custos. A comparação do projeto de menor investimento é realizada com o imediatamente maior. Assim, se a relação de acréscimos  $\Delta B/\Delta C$  for superior a 1, o investimento adicional deveria ser realizado e o projeto maior passaria a ser utilizado nas comparações. Em contraposição, caso a relação  $\Delta B/\Delta C$  seja menor que 1, o projeto imediatamente maior não deveria ser implementado, devendo ser examinado o investimento adicional do projeto seguinte na ordem de investimentos crescentes (CLEMENTE; LEITE, 1998).

Já na Análise Incremental ( $\Delta B/\Delta C$ ), os custos são colocados em ordem crescente, comparando-se cada alternativa com a melhor alternativa anterior. Na primeira alternativa, a de custo mais baixo, os benefícios e os custos são comparados com os benefícios e custos zero. A alternativa escolhida deve ser aquela que possuir a maior relação  $\Delta B/\Delta C$  comparada às outras alternativas consideradas isoladamente. Para a escolha da segunda alternativa, deve-se repetir todo o processo excluindo-se apenas aquela alternativa que já foi classificada e assim consequentemente (HIRSCHFELD, 2000).

Dentre os critérios comumente adotados para análise de empreendimentos

governamentais, pode-se citar o método da Diferença Benefício-Custo, no qual as poupanças adicionais dos usuários são consideradas como um benefício. Calcula-se o valor atual da diferença entre benefícios e custos, sendo escolhido o projeto no qual esta diferença for maior (HESS et al., 1984).

Já com relação ao método da Razão Incremental Benefício-Custo, ainda conforme Hess et al. (1984), o incremento das razões benefício-custo deve direcionar a ordenação dos projetos. Os projetos são colocados por ordem crescente de custo inicial e, enquanto a relação incremental B/C for superior a 1, o projeto de maior investimento deve ser escolhido. Na sequência, tal projeto deve ser retirado da lista para verificação do segundo melhor, e assim consequentemente.

A avaliação dos aspectos acima envolve um juízo final de valor, devendo ser atribuído em função das condições objetivas da sociedade (BRITO, 2006). Os projetos sociais envolvem características próprias não-mensuráveis, mas que, de alguma forma, devem ser consideradas quando de sua análise.

### **3. METODOLOGIA**

De acordo como Richardson (1999, p. 16), a pesquisa social crítica “tem como fundamento a procura coletiva de solução de problemas práticos.” Tal pesquisa não está destinada a formular ou testar teorias, pois o interesse do pesquisador é descobrir a resposta para um problema específico ou descrever da melhor forma possível um fenômeno.

Na realização de pesquisa científica, a definição da metodologia determinará os procedimentos necessários para o alcance dos objetivos.

#### **3.1 MÉTODO CIENTÍFICO UTILIZADO**

Conforme Vergara (1997), existem dois critérios básicos de classificação metodológica: quanto aos fins e quanto aos meios.

Quanto aos fins, este estudo pode ser classificado como exploratório e descritivo. Normalmente, estudos exploratórios se aplicam a fenômenos pouco conhecidos sobre os quais não se podem inferir hipóteses em virtude de tal desconhecimento (VERGARA, 1997). Já os estudos descritivos têm a necessidade de se conhecer e demonstrar as características envolvidas no fenômeno de uma forma completa.

Quanto aos meios, esta pesquisa é classificada com um estudo de caso. Meksenas (2002) caracteriza o estudo de caso como um método de pesquisa empírica que conduz a uma análise compreensiva concentrada em um objeto específico: neste caso, por estudar um restaurante específico e não o segmento como um todo. Esta fixação de um único objeto de estudo permite que o pesquisador realize uma investigação intensiva que se traduz pela profundidade de seu estudo, necessitando lançar mão de vários recursos para a obtenção dos dados de pesquisa.

Conforme Martins (2006), através de um mergulho profundo e exaustivo em um



objeto delimitado, o estudo de caso permite a penetração em uma realidade social que por meio de um levantamento amostral e avaliação exclusivamente quantitativa não seria plenamente possível.

Ao se escolher um tema-problema para ser pesquisado, alguns pontos devem ser levados em consideração: tal tema deverá ser importante, original e viável. Se de alguma maneira o tema for ligado a uma questão que polariza e afeta um segmento substancial da sociedade, será importante. Será original se existirem indicadores de que os resultados poderão surpreender. A viabilidade está ligada a evidências empíricas que possibilitem observações, testes, coletas de dados e validações dos achados da pesquisa, além de outras questões (MARTINS, 2006).

Na elaboração deste estudo, antes da definição do tema-problema, foram realizadas visitas ao RU e também a outros setores envolvidos com objetivo de buscar informações e documentos para averiguar suas observações. Verificou-se que os gestores do RU possuíam certa preocupação em relação à gestão econômico-financeira do restaurante. Ao mesmo tempo, foi realizada uma pesquisa sobre estudos em gestão de custos em restaurantes, sendo que esta se mostrou incipiente, principalmente em relação a instituições públicas.

### **3.2 TÉCNICAS DE COLETAS DE DADOS E EVIDÊNCIAS**

As técnicas de coleta de dados e de evidências utilizadas foram a observação, a entrevista e a pesquisa documental.

Os procedimentos das técnicas de observação são empíricos de natureza sensorial. Ao mesmo tempo em que a observação possibilita a coleta de dados de situações, também envolve a percepção sensorial do observador, diferentemente da observação da rotina diária. Essa consiste em um exame minucioso que requer atenção na coleta e na análise dos dados (MARTINS, 2006).

Observação, para Kerlinger (1980), é um termo geral que possui, como significado, qualquer tipo de dado obtido por meio de notar eventos, contá-los, medi-los e registrá-los. Os métodos de observação são procedimentos sistemáticos e padronizados para a obtenção de dados.

O objetivo básico da entrevista é “entender e compreender o significado que os entrevistados atribuem a questões e situações, em contextos que não foram estruturados anteriormente, com base nas suposições e conjecturas do pesquisador”. (MARTINS, 2006, p.

27).

A técnica de entrevista adotada, nesta pesquisa, foi de entrevistas não-estruturadas. Para Marconi e Lakatos (2003), entrevista é o encontro entre duas pessoas com a finalidade de uma obter da outra, informações a cerca de determinado assunto. A entrevista permite a obtenção de forma verbal das informações solicitadas pelo investigador.

Quanto à forma de entrevista, não-estruturada, em função de permitir que o entrevistador tenha liberdade para desenvolver e direcionar os questionamentos, conforme cada situação, possibilitando explorar mais amplamente as questões por meio de perguntas abertas realizadas em conversas informais (MARCONI; LAKATOS, 2003).

De acordo com Kerlinger (1980, p. 350), em alguns casos, a entrevista é a única forma de conseguir a informação necessária para uma pesquisa, além de possuir algumas vantagens sobre outros métodos, uma destas vantagens é a sua profundidade: “Os pesquisadores podem ir mais abaixo da superfície das respostas, determinando razões, motivos e atitudes”.

No que se refere à pesquisa documental, também denominada de fonte primária, esta é caracterizada pela utilização de materiais que ainda não sofreram tratamento analítico. Podendo servir de exemplo, documentos encontrados em órgãos públicos e privados, como registros, regulamentos, relatórios, gráficos, balancetes, memorandos, fotografias, etc (SILVA, 2003). Com autorização da direção do RU, foram utilizados documentos e relatórios internos, tais como: resumo do relatório mensal do RU, balancete do razão, resumo do movimento financeiro, controle de refeições, contrato de prestação de serviços de limpeza e contrato de prestação de serviços de cozinha etc.

Conforme Yin (2005, p. 112), “a utilidade desses e de outros tipos de documentos não se baseia na sua acurácia ou na ausência de vieses. [...] o uso mais importante de documentos é corroborar e valorizar as evidências oriundas de outras fontes.”

A triangulação de tais dados foi efetuada com a confrontação de diferentes documentos de vários setores e dos documentos com os dados levantados por meio de observação e de entrevista.

### **3.3 DESCRIÇÃO DO ESTUDO**

Foram realizadas diversas visitas aos setores do RU para entendimento e acompanhamento das rotinas e dos procedimentos. A coleta de dados se deu pela anotação de quantidades, observação, conversas e questionamentos do pesquisador aos funcionários do

RU.

Além disto, foram coletados dados físicos e documentais, realizadas observações e entrevistas, entres os meses de março de 2008 e agosto de 2009, nos seguintes setores do RU: direção, nutrição, divisão administrativa, cozinha, contabilidade, almoxarifado, depósitos, limpeza, central térmica, escritório, descarga, setor de carnes, câmara fria, lavação e setor de saladas.

### **3.4 DELIMITAÇÃO DO OBJETO DE ESTUDO**

O objeto de estudo de caso, nesta pesquisa, se delimita ao Restaurante Universitário da Universidade Federal de Santa Catarina. Contudo, para algumas análises comparativas, são utilizados dados de restaurantes privados e terceirizados, localizados nos campi da UFSC.

### **3.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA**

As limitações do estudo de caso estão relacionadas com a impossibilidade de generalizações, tendo em vista que os resultados obtidos são válidos apenas para o caso específico. Outra limitação encontrada é a dificuldade em obter literaturas científicas a respeito do setor de restaurantes, especialmente relacionadas a restaurantes universitários.

Em outro aspecto, os resultados da pesquisa são limitados pela não-consideração de todas as variáveis intervenientes ao objeto de estudo, principalmente variáveis e fatores intangíveis envolvidos nos custos e nos benefícios gerados pelo RU-UFSC.

## 4. ESTUDO DE CASO

### 4.1 O RESTAURANTE UNIVERSITÁRIO

O RU é uma unidade suplementar da UFSC, vinculado à Pró-Reitoria de Assuntos Estudantis – PRAE, tendo, como atividade principal, o atendimento ao aluno da graduação. Promovendo a manutenção da saúde de seus usuários por meio do fornecimento de uma alimentação balanceada e diversificada, produzida dentro de um padrão de qualidade, preocupando-se com a diversidade de hábitos alimentares. Também contribui para a promoção da qualidade do Ensino, Pesquisa e Extensão por meio da abertura de campo de estágio para as mais diversas disciplinas (UFSC [a], 2009).

O RU, até 1965, funcionou como Cantina Universitária, administrada pelo Diretório Central dos Estudantes (DCE). A partir daquela data, a UFSC implementou esses serviços nas instalações da Escola Técnica Federal de Santa Catarina, atual CEFET (UFSC [b], 2009).

A equipe de pessoal do RU passa periodicamente por treinamentos específicos nas suas áreas de atuação, incluindo Relações Humanas e Higiene no Trabalho, aprimorando constantemente a qualificação profissional (UFSC [b], 2009).

Nos últimos 10 anos, o RU serviu 5.371.564 refeições à comunidade universitária, número computado até 31 de dezembro de 2008, ou seja, uma média de 537.156 refeições ao ano e 59.684 refeições ao mês (UFSC [b], 2009).

Com relação à estrutura física, o RU-UFSC possui uma área de 3.491,44 metros quadrados, onde estão inseridos a cozinha/depósito, o setor administrativo e os dois refeitórios: “A” e “B”. O Refeitório A possui capacidade para 450 pessoas e o refeitório B para 470 pessoas.

Atualmente, o horário de funcionamento do RU é de segunda à sexta-feira, das 11h às 13h30.

O “Complexo do Restaurante Universitário”, além do próprio RU, também inclui dois

restaurantes terceirizados. Um deles é localizado no Centro de Ciências Agrárias (CCA) e serve refeições aos alunos no almoço de segunda a sexta-feira. O outro se localiza no Centro de Convivência e funciona de segunda a sexta-feira servindo janta e, nos finais de semanas e feriados, almoço e janta. Neste trabalho, abordam-se apenas os custos do RU.

O Restaurante está vinculado à PRAE, responsável pela assistência ao estudante e é dividido em setores conforme a Figura 8:

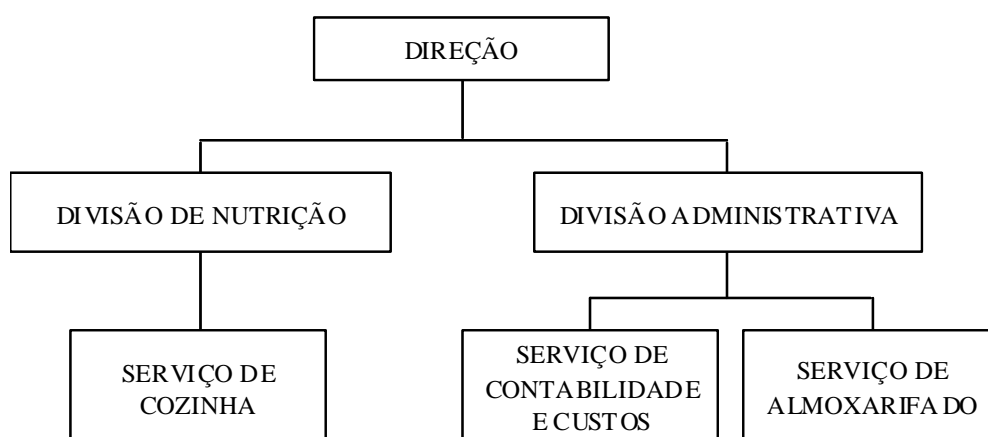


Figura 8 - Organograma do RU-UFSC  
Fonte: UFSC [c] 2009.

A Direção é responsável pela coordenação geral dos trabalhos desenvolvidos no RU, sendo seu representante oficial para tratar de assuntos de interesse do órgão.

A Divisão de Nutrição organiza e coordena os trabalhos, bem como dirige e controla as atividades relacionadas à Ciência da Nutrição desenvolvidas no Órgão.

A Divisão Administrativa tem por função colaborar com a Direção na execução dos planos e das metas do órgão, bem como acompanhar os trabalhos da Seção de Contabilidade e Custos, Seção de Almojarifado, Secretaria, Setor de Carteiras e Supervisão de Pessoal.

Vinculado à Divisão de Nutrição, o Serviço de Cozinha é responsável pela operacionalização dos trabalhos durante a produção das refeições.

Já o Serviço de Contabilidade e de Custos, é responsável pela organização dos aspectos referentes à contabilização da receita e da despesa do órgão, apresentação de balancetes e demonstrativos mensais das contas, levantamento de custos e elaboração de relatórios mensais.

No que diz respeito ao Serviço de Almojarifado, o mesmo é responsável pela manutenção e pelo controle dos estoques dos materiais.

De acordo com Fonseca (2004, p. 35), “a operação de alimentos e bebidas é dinâmica

e complexa, envolvendo diversos processos e uma grande quantidade de informações, as quais são fundamentais para as tomadas de decisão.” Tais decisões devem ter, como base, informações criteriosas que oferecem uma visão gerencial do processo que pode ser dividido nas etapas de: compras, recebimento, estocagem, produção, vendas e contabilização. A comunicação entre os setores envolvidos nas etapas é fundamental. A Figura 9 demonstra as etapas deste processo.

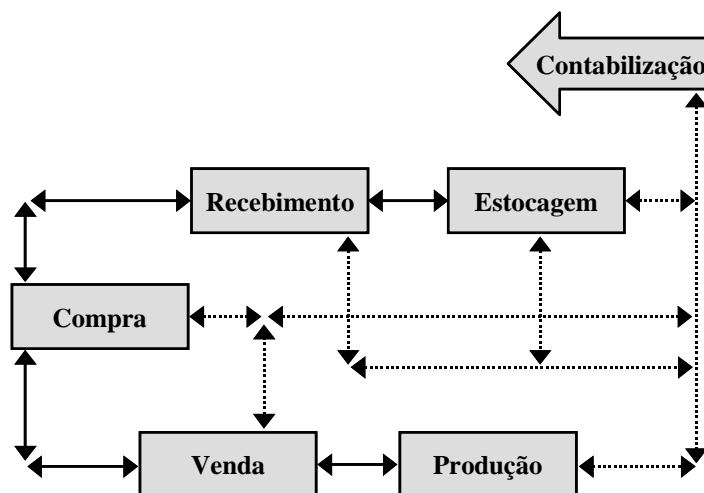


Figura 9 - O processo de alimentos e de bebidas  
Fonte: Fonseca (2004, p. 36).

Cada etapa apresentada na Figura 9 recebe e provê informação a outra, de forma que há um trabalho concatenado e conciso. Não adianta o departamento de compras trabalhar sem informações da produção, nem o recebimento sem informações do departamento de compras. Desta forma, fica clara a interrelação dos departamentos e a necessidade de constantes validações das informações (FONSECA, 2004).

Nas organizações governamentais, os processos de compras são realizados por licitação. O RU utiliza a modalidade de pregão eletrônico para aquisição da matéria-prima. Em 2008, as licitações eram realizadas separadamente para cada tipo de produto: hortifrutigranjeiros, carnes e alimentos não-perecíveis e, normalmente, a cada três meses.

Atualmente é realizada apenas uma licitação para todos os tipos de produtos e com prazo de duração de um ano. Os produtos são encaminhados ao RU de acordo com a necessidade de utilização. Mesmo não sendo uma prática comum, em caso de situação emergencial, é permitida a compra direta.

## 4.2 MAPEAMENTO DOS PROCESSOS PRODUTIVOS

A jornada de trabalho diária do RU divide-se em três turnos. O primeiro turno de trabalho inicia às 7h e termina às 11h e as atividades são divididas conforme apresentadas no Quadro 4.

Quadro 4 - Primeiro turno de trabalho

<b>Atividades</b>				
Pré-preparo	Carne	Feijão	Fritura	Salada
Complemento	Arroz	Salões	Vinagrete	Escolha do feijão
Panos	Lavação	Coringas	Frigorífico	Homens avulsos
Homens do pré-preparo	Homens descascadores			

Fonte: Postai (2007).

Ainda com relação ao primeiro turno de trabalho, é apresentado o seu fluxograma, conforme se pode observar na Figura 10.

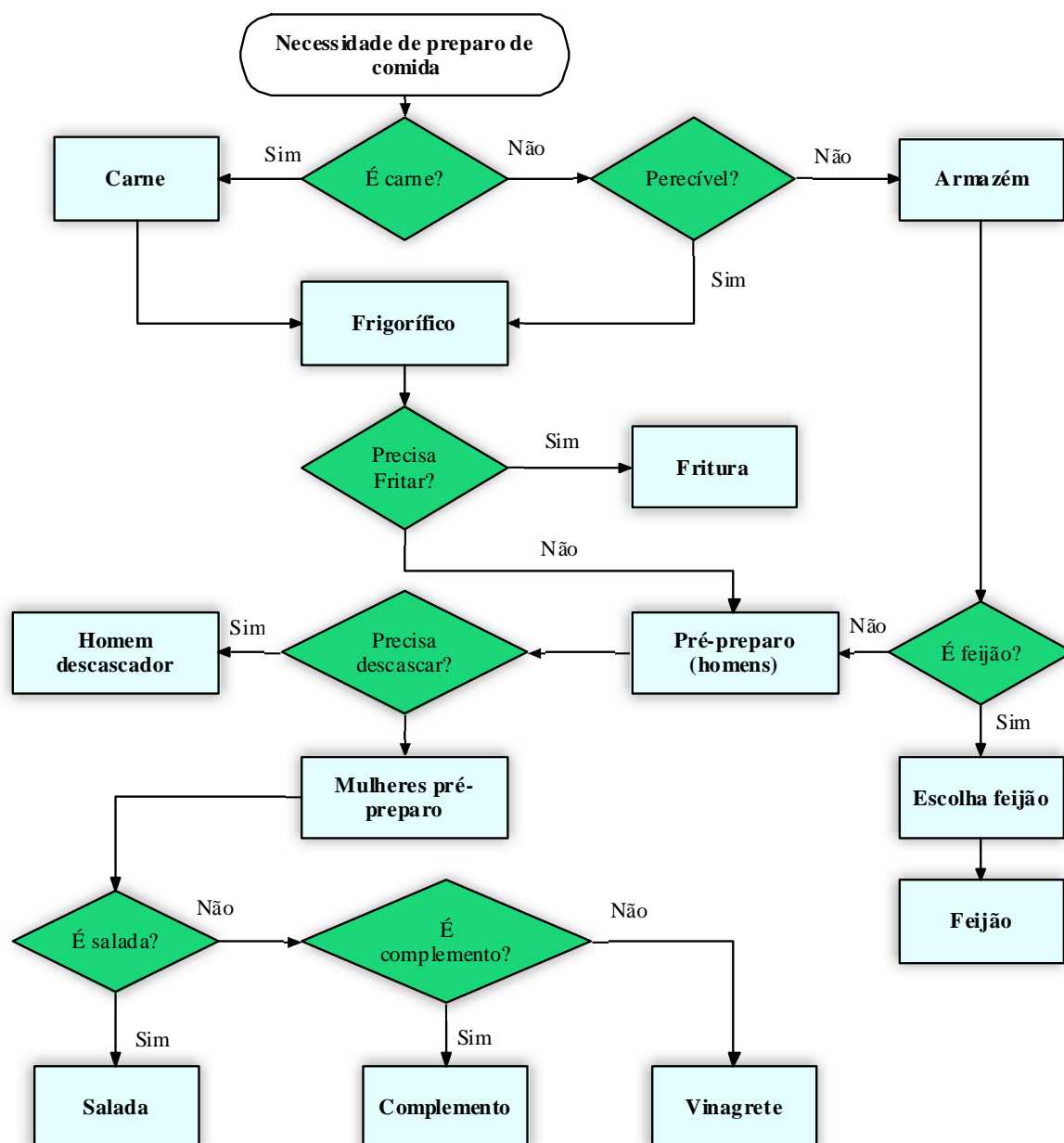


Figura 10 - Fluxograma do primeiro turno de trabalho  
 Fonte: Postai, 2007.

São realizadas, neste período, as atividades de preparação dos alimentos; preparação dos refeitórios com a colocação de copos e de guardanapos, arrumação das lixeiras, montagem da esteira e do balcão de comida; lavação dos panos utilizados para cobertura dos alimentos e dos utensílios de cozinha.

A cada semana são separados “coringas” e “homens avulsos”, não possuindo função pré-definida, sendo requisitados onde há necessidade de auxílio no momento e também para cobrirem as faltas diárias.



O segundo turno de trabalho tem início às 11h e termina às 13h, no qual são realizadas as atividades de distribuição dos alimentos, divididas conforme apresentado no Quadro 5.

Quadro 5 - Segundo turno de trabalho

<b>Atividades</b>				
Esteira B	Copa B	Repeteco B	Balcão A	Copa A
Sobremesa B	Cozinha	Carne	Pré-preparo	Escolha do feijão
Cubas	Lavação	Coringas	Distribuição da esteira B	Distribuição do balcão A
Frigorífico	Homens avulsos	Reposição dos salões	Transporte A	

Fonte: Postai (2007).

Os funcionários se organizam nos refeitórios de forma a possibilitar a distribuição, preparação e reposição dos alimentos quando necessário. Existem ainda funcionários alocados nas copas no serviço de lavação de bandejas e de talheres. A Figura 11 demonstra a distribuição dos funcionários no segundo turno.

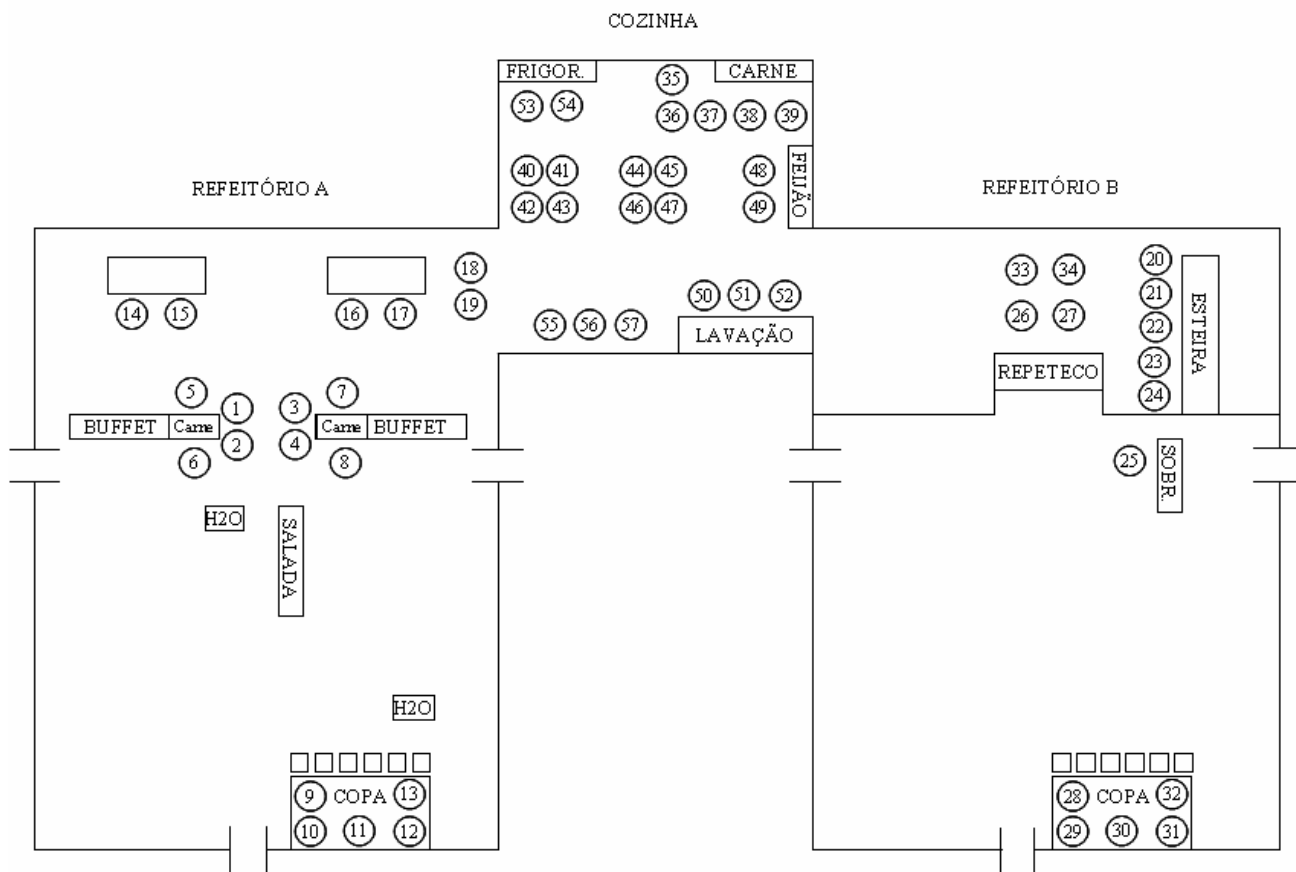


Figura 11 - Distribuição dos funcionários no segundo turno  
Fonte: Postai 2007.

O Quadro 6 apresenta a descrição das atividades dos funcionários no segundo turno.

Quadro 6 - Descrição das atividades dos funcionários no segundo turno

Atividade	Números	Descrição
Balcão A	1 a 8	Distribuição da comida
Copa	9 a 13, 28 a 32	Lavação das bandejas e das talheres
Distribuição balcões	14 a 17	Reposição de comida nos balcões
Transporte	18 e 19	Transporte da comida da cozinha para o refeitório
Esteira	20 a 24	Colocação dos alimentos nas bandejas
Sobremesa	25	Distribuição da sobremesa
Repeteco	26 e 27	Distribuição de arroz e de feijão extra
Distribuição esteira	33 e 34	Distribuição dos alimentos da cozinha para a esteira
Carne	35 a 39	Preparação da carne
Cozinha	40 a 43	Reposição da comida e eventual fritura
Pré-preparo	44 a 47	Preparo inicial dos alimentos
Feijão	48 e 49	Escolha do feijão
Lavação	50 a 52	Lavação das cubas e dos utensílios
Frigorífico	53 e 54	Retirada e armazenamento dos alimentos perecíveis
Coringas e homens avulsos	55 a 57	Cobrir faltas e ajudar onde necessário

Fonte: Postai (2007).

O terceiro turno inicia-se às 14h e termina às 16h. Neste período, são desenvolvidas as atividades de finalização do serviço do dia e já se inicia a preparação de alguns alimentos para o dia seguinte. As atividades dividem-se da seguinte forma, conforme o Quadro 7.

Quadro 7 - Terceiro turno de trabalho

<b>Atividades</b>				
Esteira B	Copa B	Copa A	Balcão A	Café
Cozinha	Carne	Guardar comida	Pré-preparo	Lavação
Escolha do feijão	Panos	Lavação das cubas	Frigorífico	Limpeza (homens)
Guardar louças/bandejas	Coringas			

Fonte: Postai (2007).

Ainda com relação ao terceiro turno, as atividades são novamente distribuídas entre os funcionários, sendo que os responsáveis pelo frigorífico na semana não trocam de atividades durante todo o período dos três turnos de trabalho.

#### 4.3 OS USUÁRIOS DO RESTAURANTE UNIVERSITÁRIO

O papel do RU dentro da universidade é de grande importância para a comunidade acadêmica. O oferecimento de refeições a baixo custo para os estudantes, em muitos casos, é primordial para a qualidade de vida e para a garantia de alimentação, sem a qual o estudo universitário se tornaria inviável.

Além disso, o RU é utilizado como campo de estágio para as mais diversas disciplinas – tanto da graduação como da pós-graduação – devido à grande diversificação das atividades desenvolvidas. Os trabalhos realizados durante os estágios não só contribuem para a formação dos alunos como também para a melhoria contínua dos processos do RU. Dentre as áreas que desenvolvem estágios e estudos no RU podem se citar: engenharia, alimentação, saúde e gestão. Com isso, têm-se professores, alunos e pesquisadores das mais diferentes áreas que aplicam, dentro das dependências do RU, seus estudos na pesquisa e no ensino prático de conhecimentos conceituais ou teóricos.

Isto permite que os clientes possam ser divididos em duas categorias: aqueles que buscam o serviço de alimentação; e, os que buscam o RU como um campo de ensino e formação. As pessoas que buscam o serviço de alimentação são subdivididas em quatro grupos:

- Grupo 1 (G1) – Alunos da UFSC;
- Grupo 2 (G2) – Usuários visitantes;
- P/UFSC – Alunos com vulnerabilidade socioeconômica - VSE; e,
- P/RU – Servidores do RU.

O Grupo 1 é composto por alunos da graduação e também da pós-graduação, que, para terem acesso ao RU, devem fazer o cadastramento.

Com relação ao Grupo 2, qualquer pessoa, mesmo não sendo aluno da UFSC, possui acesso a este grupo, basta apenas comprar o passe e apresentá-lo no momento da entrada.

Os alunos com VSE possuem isenção no pagamento da refeição, sendo que, para isto, deve ser efetuado cadastro junto ao serviço social que verifica a real situação social do usuário e a necessidade ou não de isenção. Este tipo de usuário recebe os passes somente para o almoço ou para o almoço e a janta.

Por último, o grupo referente aos funcionários do RU, tanto os servidores quanto os terceirizados possuem acesso. Este grupo é composto por 26 terceirizados (21 cozinheiros e 05 limpeza) e 49 servidores, totalizando 75 possíveis usuários.

Não há limites de compra de passes. Até 20/04/2009 os passes eram adquiridos no BESC, a partir de tal data, no próprio RU.

#### 4.3.1 Preço da refeição

Segundo Souza (2007), quando a finalidade da instituição é subsidiar a alimentação, o seu preço deve ser acessível economicamente aos seus usuários. No Quadro 8 é apresentado o valor da refeição de acordo com as categorias dos usuários do RU.

Quadro 8 - Valor da refeição (em 2008)

<b>Categoria</b>	<b>Descrição</b>	<b>Preço</b>
<b>G - 1</b>	Alunos	R\$ 1,50
<b>G - 2</b>	Usuários Visitantes	R\$ 2,50
<b>P/UFSC</b>	Alunos com vulnerabilidade socioeconômica	isento
<b>P/RU</b>	Servidores do RU	isento

Fonte: Dados da pesquisa.

No ano de 2008, período analisado neste estudo, as categorias e os valores das refeições servidas no RU são aqueles apresentados no Quadro 8, que foram vigentes até 04/05/2009, após esta data, houve alterações conforme o Quadro 9.

Quadro 9 - Valor da refeição (atualmente)

<b>Categoria</b>	<b>Descrição</b>	<b>Preço</b>
<b>G - 1</b>	Alunos	R\$ 1,50
<b>G - 2</b>	Servidores docentes, técnicos administrativos, ou outros órgãos, empresas oficiais em serviço na UFSC	R\$ 2,90
<b>G - 3</b>	Alunos com vulnerabilidade socioeconômica	isento
<b>G - 4</b>	Alunos com mobilidade acadêmica	isento
<b>G - 5</b>	Visitantes institucionais devidamente credenciados pela administração	R\$ 6,10

Fonte: UFSC [e], 2009.

Atualmente, as categorias existentes e os valores das refeições são apresentados no Quadro 9.

#### **4.3.2 Os custos**

A gestão estratégica de custos aplicada a restaurantes possui a mesma importância que quando aplicada às demais empresas. Concordando, Fonseca (2004, p. 12) afirma que “não é admissível criar um restaurante sem saber qual será sua composição de custos”.

Deste modo, nesta parte do estudo, serão utilizadas as classificações de custos baseadas em Kimura (1998, p. 13), mais especificamente, relacionados a restaurantes industriais, em que o custo é considerado como “a soma dos valores de bens e serviços consumidos ou aplicados para a obtenção de novos bens e serviços”.

Ainda conforme este autor, dentre os custos diretos – despesas ou gastos identificáveis relacionados diretamente com o produto ou serviço prestado – têm-se: matéria prima (arroz, feijão, carne, frutas, etc.), descartáveis (copos, guardanapos, papel alumínio, etc.), produtos de limpeza (detergentes, desinfetantes e vassouras etc.) e mão-de-obra (proventos, encargos sociais e benefícios etc.). Nos custos indiretos, têm-se combustíveis, equipamentos de proteção individual (EPI), utensílios, material administrativo e materiais diretos que não são identificados diretamente por motivos de inviabilidade de controle.

Já classificados como custos fixos, têm-se a mão-de-obra (nutricionista, cozinheiro, copeira e locação), depreciação de equipamentos e instalações (mesmo que a depreciação não

seja tradicionalmente contabilizada na contabilidade pública), etc. Nos custos variáveis, incluem-se matéria-prima e energia elétrica.

No RU, o custo da matéria-prima representa a maior parte do custo total. Estes custos podem ser separados em duas categorias: alimentar e não-alimentar. O custo alimentar é o que possui maior participação dentro do custo da refeição e pode ser subdividido de acordo com o tipo de matéria-prima: arroz, feijão, prato principal, guarnição, salada, sopa, sobremesa, bebida, molhos (vinagrete e pimenta), temperos (sal, alho, cebola e salsa) e acessórios (café, pão e farinha de mandioca). Esta separação do custo alimentar é importante para a análise do consumo e de possíveis desperdícios.

Já o custo não-alimentar é dividido em materiais descartáveis, e produtos de higiene e de limpeza. No tocante aos materiais descartáveis, cabe separá-los em itens diretos, que são os materiais utilizados pelo usuário para sua refeição (copos, guardanapos, forro de bandeja e talheres), e indiretos, que são utilizados na produção e distribuição da refeição (papel alumínio, luvas descartáveis e papel manteiga). Com relação aos produtos de higiene e de limpeza, estes são utilizados para a higiene pessoal, local e limpeza em geral (sanitizantes, bacteriostáticos, detergentes, secantes, vassouras, papéis higiênicos, etc.).

Por conseguinte, o custo de mão-de-obra está relacionado ao pessoal que exerce atividades de consolidação de insumos para a produção de bens ou de serviços. Também se constitui em um dos custos mais significativos e se divide em MOD e MOI.

A MOD é aquela envolvida diretamente na produção de um bem ou de serviço, como: cozinheiro, açougueiro, confeitoiro, dentre outros, conforme demonstrado na Figura 12.

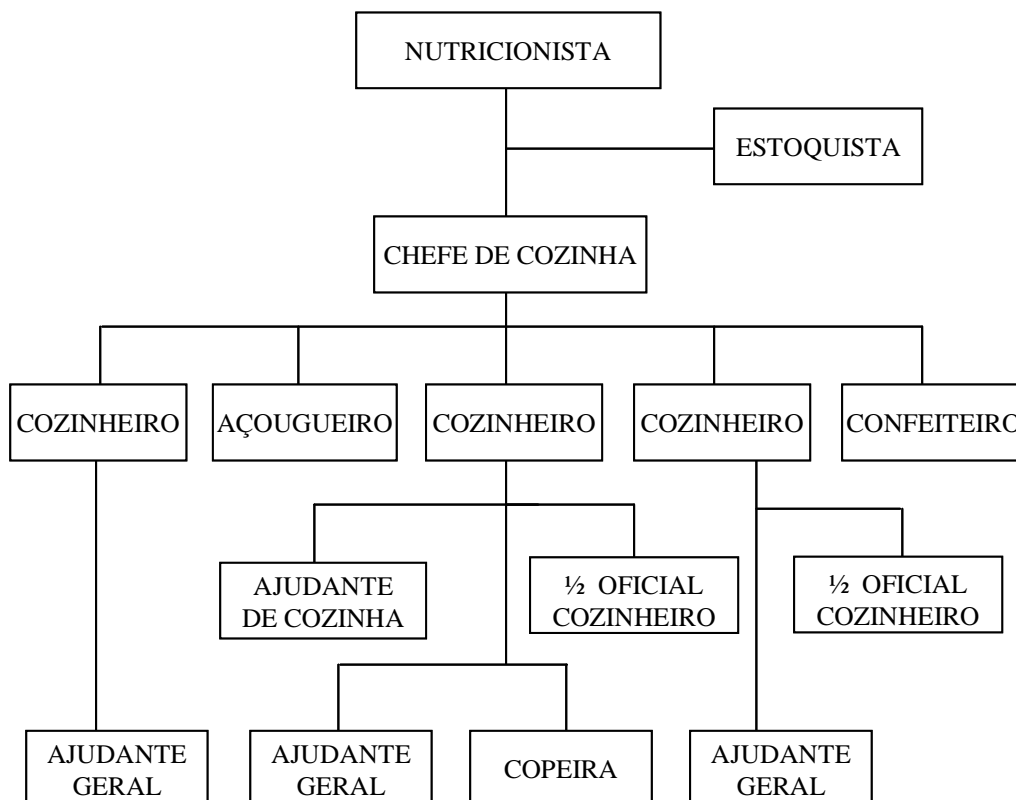


Figura 12 - Mão-de-Obra Direta  
Fonte: Kimura (1998).

Já a MOI não está envolvida diretamente na produção e sim ligada às áreas de apoio, conforme apresentado na Figura 13.



Figura 13 - Mão-de-Obra Indireta  
Fonte: Kimura (1998).

Como exemplos de outros custos têm-se, ainda, EPI (uniformes, aventais, calçados,

luvas e óculos de segurança); combustível (gás liquefeito de petróleo – GLP e gasolina); utensílios (bandejas, pratos, talheres e panelas) e material administrativo (impressos e material de escritório).

Maricato (2004, p. 138) apresenta os custos médios para restaurantes, contudo são valores médios, o que faz com que, em alguns estabelecimentos, os custos não fiquem dentro dos padrões apresentados:

Os custos também devem ser avaliados submetidos aos [...] estudos comparativos, objetos de providência que visem a reduzi-los, sem prejuízo da qualidade dos produtos e serviços. [...] Em restaurantes, o custo médio dos alimentos fica entre 18% e 28% dos custos totais do estabelecimento. O de bebidas fica entre 7% e 14%, o de aluguel, entre 3% e 6%. O custo total de pessoal, inclusive encargos, salários e reclamações trabalhistas, tem crescido percentualmente, sendo comum, hoje em dia, situar-se entre 25% e 35% do total. O restante (custos de manutenção: água, luz, tributos, etc.) fica para outras dezenas de itens, entre os quais podemos situar material de limpeza e sanitário etc.[...].

#### 4.4 FATORES DE PRODUÇÃO DO RESTAURANTE UNIVERSITÁRIO

Nesta parte do estudo, são apresentados os fatores de produção do RU considerados por meio do regime de competência.

##### 4.4.1 Alimentos

Os gastos com alimentos são gerados pelo consumo de gêneros alimentícios no preparo das refeições. Na Figura 14, apresentam-se os gastos mensais do ano de 2008.

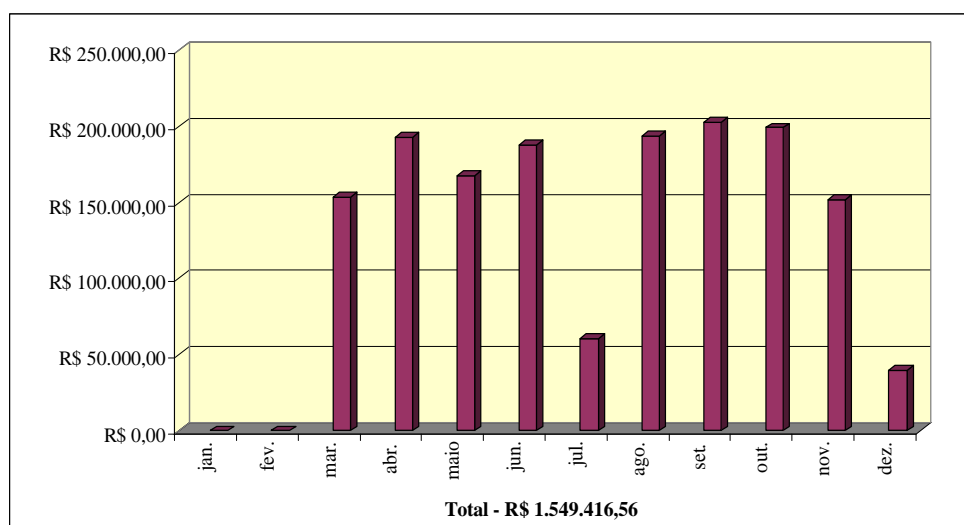


Figura 14 - Gastos com alimentos

Fonte: Dados da pesquisa.



Observa-se, na Figura 14, que em janeiro e em fevereiro não ocorreram gastos com alimentos, pois o ano letivo somente teve início no mês de março. Já nos meses de julho e dezembro, os gastos se reduzem consideravelmente por causa do recesso escolar. Em julho, o RU funcionou somente oito dias, com o fornecimento de 20.860 refeições, e, em dezembro, foram servidas 13.030 refeições em cinco dias de funcionamento.

Os gastos com alimentos representaram o segundo maior custo do RU e corresponderam, em 2008, a 32,42% dos custos totais (ver Tabela 1).

#### 4.4.2 Gás/Combustível

Os gastos com gás/combustível ocorrem pela utilização do fogão a gás e pela caldeira a óleo. Esta caldeira é utilizada somente esporadicamente.

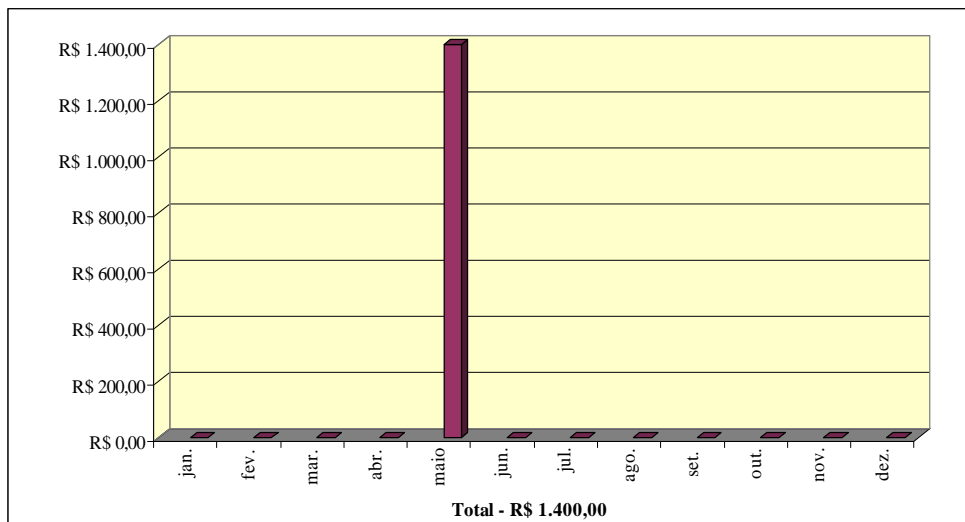


Figura 15 - Gastos com gás combustível  
Fonte: Dados da pesquisa.

O gás para utilização do fogão é comprado uma vez por ano. Deste modo, como se percebe na Figura 15, em 2008, o produto foi adquirido no mês de maio com um custo total de R\$ 1.400,00, o que representa 0,03% do custo total do RU neste período. Além da caldeira elétrica, também existe uma caldeira alimentada a óleo, que serve como substituta, caso haja algum defeito na caldeira elétrica.

#### 4.4.3 Mão-de-obra e serviços terceirizados

Refere-se aos serviços terceirizados prestados por empresas especializadas em dedetização; manutenção e consertos de máquinas e de equipamentos; serviços de reparo;

entre outros. Na Figura 16, apresentam-se os gastos do ano 2008 mensalmente.

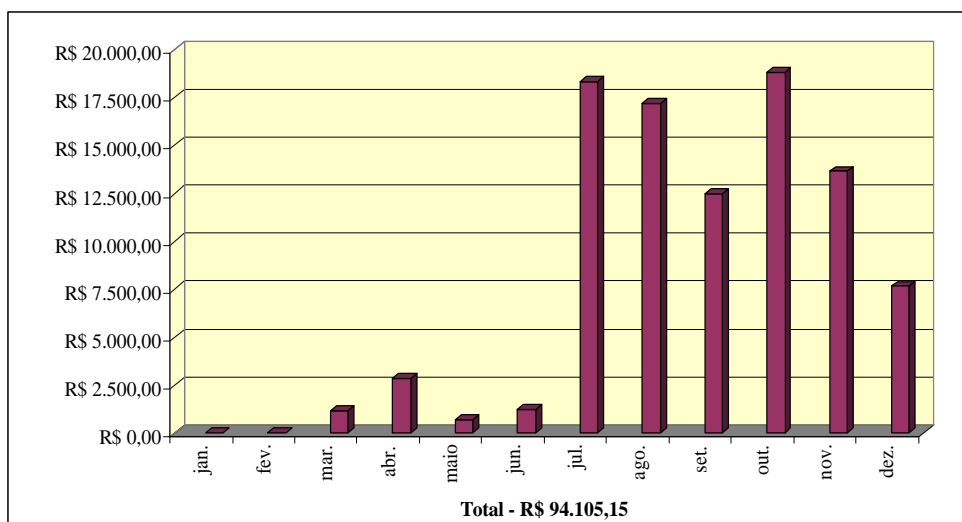


Figura 16 - Gastos com mão-de-obra e com serviços terceirizados  
Fonte: Dados da pesquisa.

O valor total dos gastos com mão-de-obra terceirizada corresponde a 1,97% dos custos totais do RU (Tabela 1). A variação verificada, a partir do mês de julho, se deve, provavelmente, à manutenção das máquinas e equipamentos do RU.

#### 4.4.4 Material de conservação

Neste grupo de gastos, incluem-se o consumo de materiais utilizados na conservação do RU, tais como produtos químicos e produtos de limpeza, etc. As variações dos custos mensais são apresentadas na Figura 17.

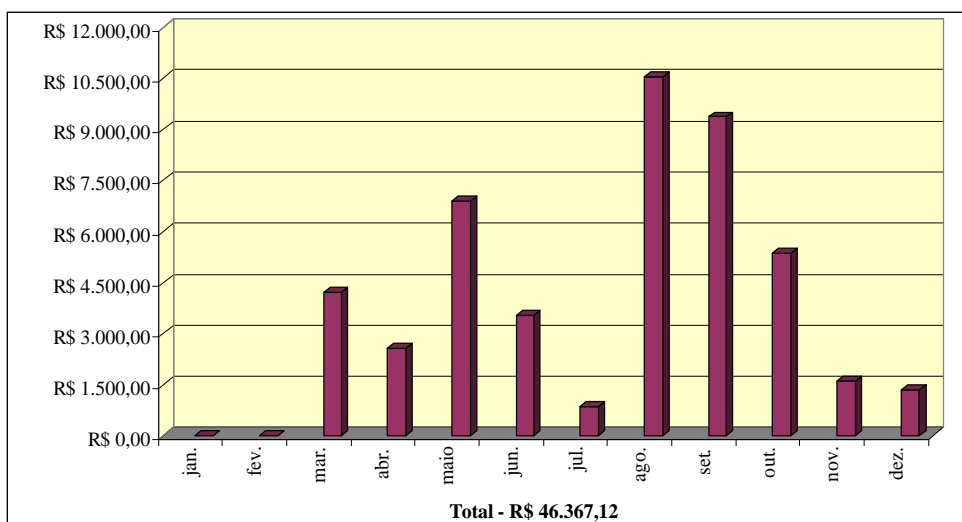


Figura 17 - Gastos com materiais de conservação  
Fonte: Dados da pesquisa.

Como em janeiro e em fevereiro, a universidade se encontra no período de férias e o RU não está em funcionamento, não há utilização de materiais de conservação. Nos meses de julho e dezembro também existem alguns dias não-letivos devido às férias, o que faz com que a utilização dos materiais seja menor. Comparado ao custo total, o custo com material de conservação em 2008 equivale 0,97% do total do RU (Tabela 1).

#### 4.4.5 Material de consumo

Neste item, incluem-se o consumo de produtos do almoxarifado, tais como papel, copos, saco de lixo, material de expediente, açúcar e café.

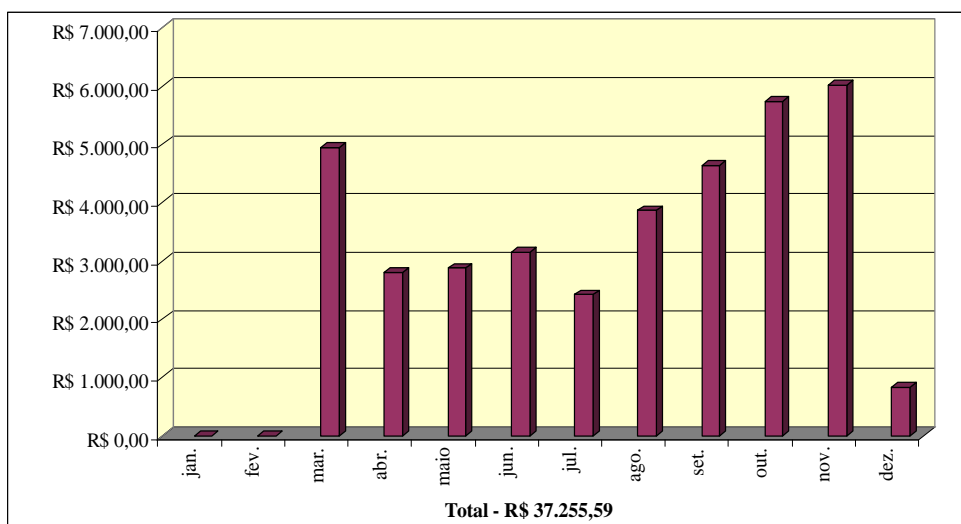


Figura 18 - Gastos com material de consumo  
Fonte: Dados da pesquisa.

Percebe-se que este custo é variável, pois no período de férias escolares, ou seja, nos meses de janeiro e de fevereiro, não há utilização. O valor de R\$ 37.255,59 representa 0,78% dos custos total do RU no ano de 2008.

#### 4.4.6 Energia elétrica

A UFSC não possui medidores individuais de consumo de energia, desta forma, não existe uma fatura específica para o RU. Os gastos com energia elétrica foram calculados por meio de levantamento do consumo dos equipamentos elétricos existentes no RU pela multiplicação da potência de cada um pelo tempo médio de utilização diária, conforme apresentado na Figura 19.

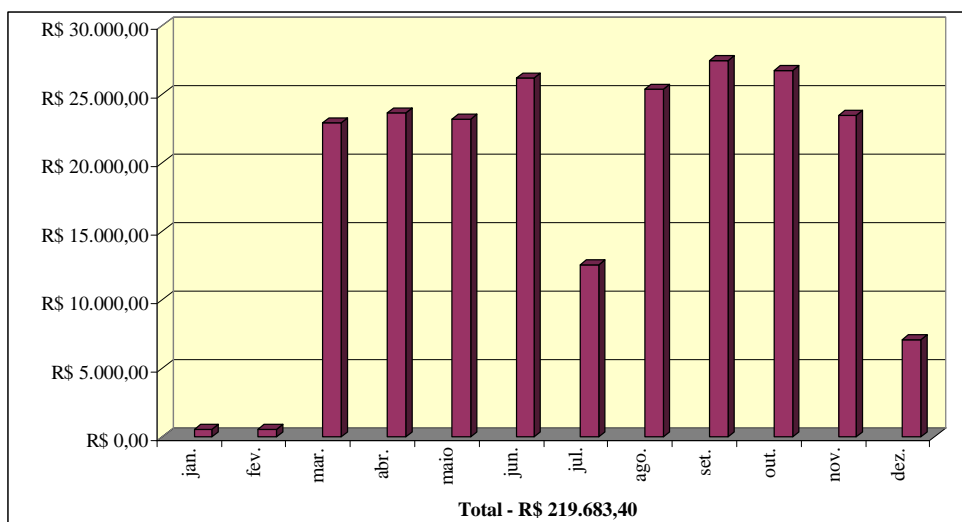


Figura 19 - Gastos com energia elétrica

Fonte: Dados da pesquisa.

A maior parte do consumo de energia elétrica se deve a utilização da caldeira elétrica, que possui uma potência de 660 kW e permanece ligada 7 horas por dia, representando um consumo médio mensal de 97.020 kWh e um custo de R\$ 19.404,00/mês. Em 2008, o consumo total aproximado de energia do RU totalizou R\$ 219.683,40, o que representa 4,60% dos custos totais do RU.

No horário de ponta, ou seja, das 18h30 às 21h30, o RU não utiliza a caldeira elétrica, uma vez que isto poderia causar uma sobrecarga no sistema do bairro no qual a UFSC está instalada.

De acordo com Barja (2006), em estudo realizado no Restaurante Universitário da Universidade de Brasília, a caldeira elétrica existente naquele RU deveria ser substituída por alguma fonte de energia alternativa, tendo em vista o seu alto consumo elétrico. Verifica-se que o consumo de energia com a caldeira elétrica do RU-UFSC representa 77,69% do custo total com energia elétrica do RU. Assim, talvez também seja interessante a realização de um estudo no sentido de verificar a sua substituição por uma fonte de energia alternativa.

Outro item que consome uma considerável parcela da energia elétrica é a câmara fria, onde as carnes, os hortifrutigranjeiros, as sobremesas e os laticínios permanecem refrigerados. Em tal local, existem quatro compressores com potência unitária de 3,5 kW, que ficam ligados 24 horas por dia. No entanto, no período de recesso prolongado, ou seja, janeiro, fevereiro e parte de dezembro, a câmara fria é esvaziada e os compressores desligados. Nos períodos em que há o funcionamento normalmente, o custo mensal médio é de R\$ 3.350,67.

Ainda conforme a Figura 18, pode-se observar que, mesmo nos períodos em que o RU

não funciona, ocorrem custos com energia elétrica. Isto se deve ao fato de que, apesar de não haver preparo de refeições, as áreas administrativas funcionam normalmente, além de equipamentos que permanecem ligados.

#### 4.4.7 Telefone

Apesar de não existir uma fatura específica para o RU referente aos gastos com telefonia, os telefones da UFSC estão divididos em ramais que são utilizados para a identificação dos gastos aos usuários, dentre os quais o RU. Assim, na Figura 20 apresentam-se os valores mensais dos gastos com telefone.

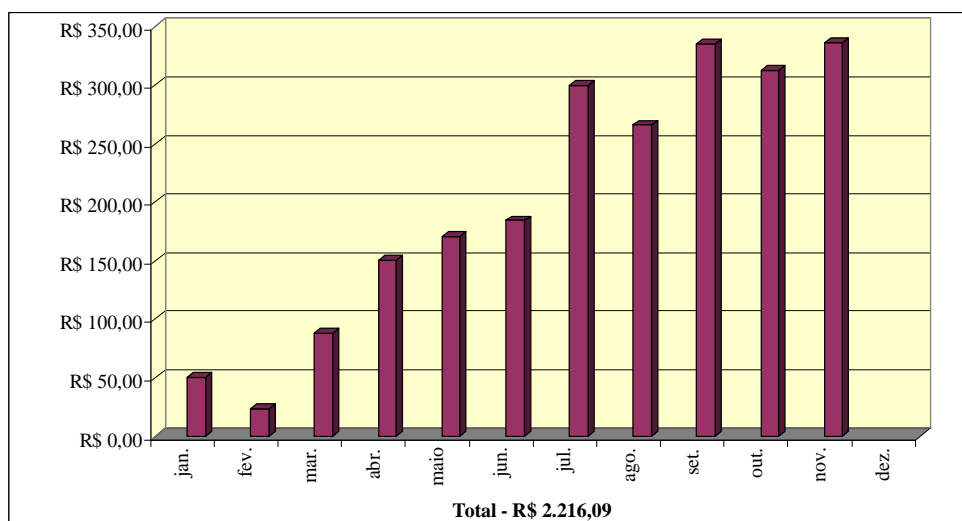


Figura 20 - Gastos com telefone  
Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se, na Figura 20, que os gastos com telefone totalizam um montante de R\$ 2.216,09, correspondendo a 0,05% do custo total do RU. Contudo, pode-se perceber, ainda, que houve aumento gradativo nos gastos durante o ano, do qual não se tem um motivo aparente.

#### 4.4.8 Serviços de água e de esgoto

Já com relação aos gastos com água e esgoto, verificou-se a existência de uma fatura única em nome da UFSC, porém, juntamente com a fatura, são apresentadas as contas que compõem a fatura de cobrança centralizada, ou seja, por setores específicos. Desta forma, é possível identificar o valor específico referente ao RU, conforme apresentado na Figura 21.

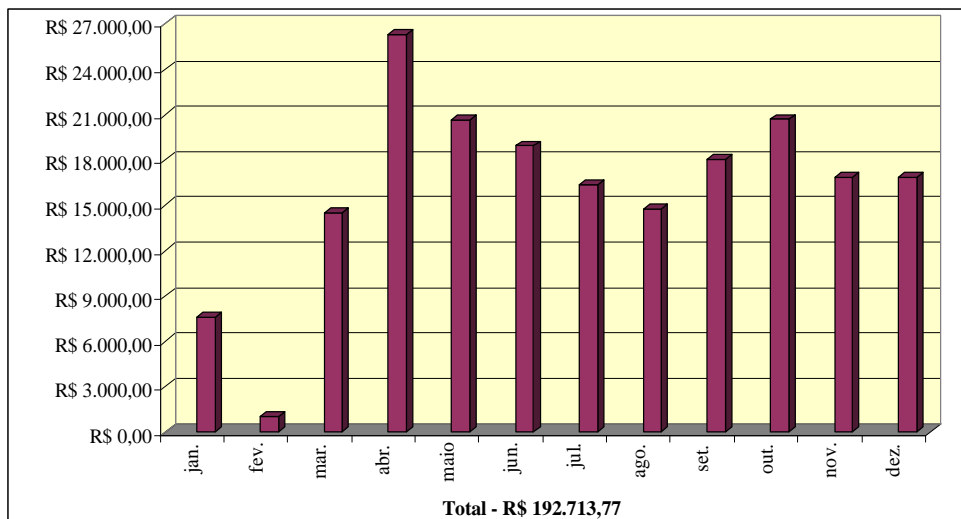


Figura 21 - Gastos com serviços de água e de esgoto  
 Fonte: Dados da pesquisa.

Ainda conforme a Figura 21, observa-se que o consumo de água também é menor nos meses que o RU se encontra fechado. O custo total com água no RU totalizou 4,03% do custo total RU.

#### 4.4.9 Serviços terceirizados da cozinha

O RU possui um contrato com uma empresa prestadora de serviços para preparação de refeições e serviços de cozinha. Esta empresa também fornece a mão-de-obra para a execução dos serviços e demais atividades correlatas. Estes serviços correspondem à prestação diária de serviço de preparação de refeições, com a disponibilização de 21 profissionais da categoria “cozinheiros” para a execução dos serviços, com jornada de 44 horas semanais de segunda a sexta-feira.

Dentre as exigências do contrato está que os profissionais devem possuir, no mínimo, a escolaridade de Primeiro Grau completo e apresentar certificado de treinamento como Manipulador de Alimentos, emitido por entidade cadastrada junto à Divisão de Vigilância Sanitária da Secretaria Municipal de Saúde, com renovação em observação à legislação. Também é necessário um supervisor encarregado pelos serviços, sem que este profissional configure no quantitativo de pessoal a ser contratado, com a missão de garantir o bom andamento dos serviços, e com responsabilidade pela fiscalização e pela orientação necessárias aos executores dos serviços.

A contratada deve fornecer para cada trabalhador e manter em permanente condições de uso, no mínimo, três exemplares de uniforme, composto de: calças de brim, camisas de

algodão, rede de proteção para cabelo e gorro de açougueiro de brim branco com elástico na barra.

A contratada, além de responsabilizar-se por todas as despesas com os empregados executores dos serviços contratados, ainda deve fornecer para cada trabalhador os seguintes EPIs:

- 2 pares de calçados de segurança na cor branca em couro hidrofugado;
- 2 pares de botas em PVC de cano médio e cor branca;
- 2 aventais longos de napa branca; e
- 2 pares de luvas de manga longa anti-térmicas e antiderrapantes.

Em contrapartida, o RU fornece todos os equipamentos, utensílios, gêneros alimentícios e materiais de limpeza necessários à execução dos serviços.

Na Figura 22, apresenta-se o valor mensal pago pelo RU no ano de 2008.

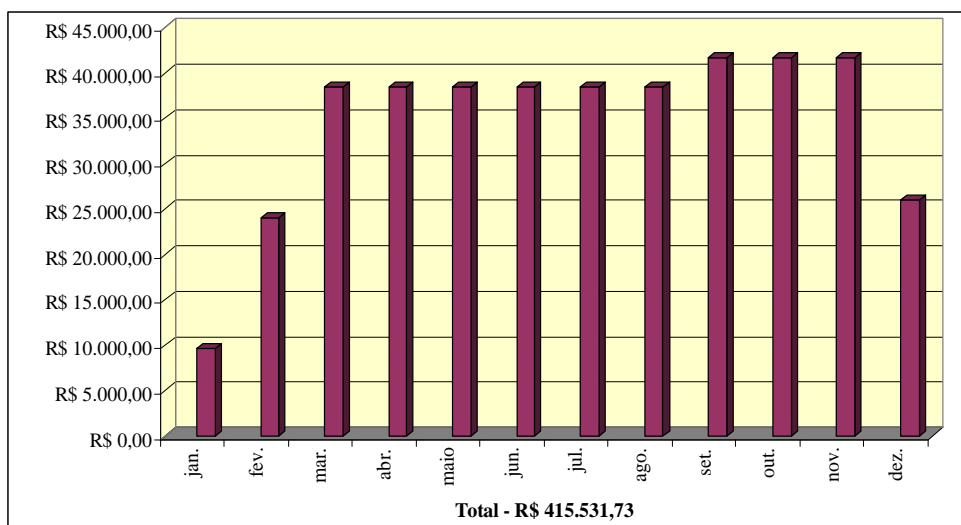


Figura 22 - Gastos com serviços terceirizados da cozinha  
Fonte: Dados da pesquisa.

De janeiro a agosto de 2008, o valor mensal pago era de R\$ 38.459,40. A partir do mês de setembro, este valor foi reajustado para R\$ 41.689,20, tendo em vista repactuação referente ao acordo coletivo da categoria. As diferenças verificadas nos meses de janeiro, fevereiro e dezembro referem-se ao recesso escolar, onde os profissionais são dispensados e o custo mensal dos serviços é reduzido em 75% (observado o cálculo proporcional dos dias trabalhados).

O gasto com terceirizados da cozinha em 2008 foi de R\$ 415.531,73, o que representa

8,70% do valor total do custo do RU neste mesmo período.

#### 4.4.10 Serviços terceirizados de limpeza

Os serviços de limpeza e de conservação são prestados por meio de contrato com empresa terceirizada e realizados em locais devidamente determinados, onde é observada a produtividade estabelecida para cada tipo de área, com o objetivo de estabelecer o quantitativo de empregados que deverão executar os serviços.

A abrangência do contrato de limpeza se estende ao depósito, ao almoxarifado, às áreas administrativas, à área de computação administrativa, à cozinha, à copa, à recepção, aos sanitários, à oficina, ao laboratório, ao núcleo de estudo e à área de circulação, totalizando uma área de 3.491,44 m<sup>2</sup>.

O RU conta com uma equipe de 5 trabalhadores terceirizados encarregados pela limpeza (4 trabalhadores com jornada de trabalho de 44 horas semanais para o turno de 8 horas diárias e 1 com jornada de 22 horas semanais para o turno de 4 horas diárias), devendo o horário ser adequado às necessidades dos diversos setores da UFSC.

Neste contrato, a contratada deve manter seu pessoal devidamente uniformizado, com crachás de identificação e com EPIs. A contratada também é responsável pelo fornecimento dos equipamentos e ferramentas para a execução dos serviços. Este contrato gera um custo de R\$ 1,93/m<sup>2</sup>, totalizando R\$ 6.738,48 mensais com relação ao RU.

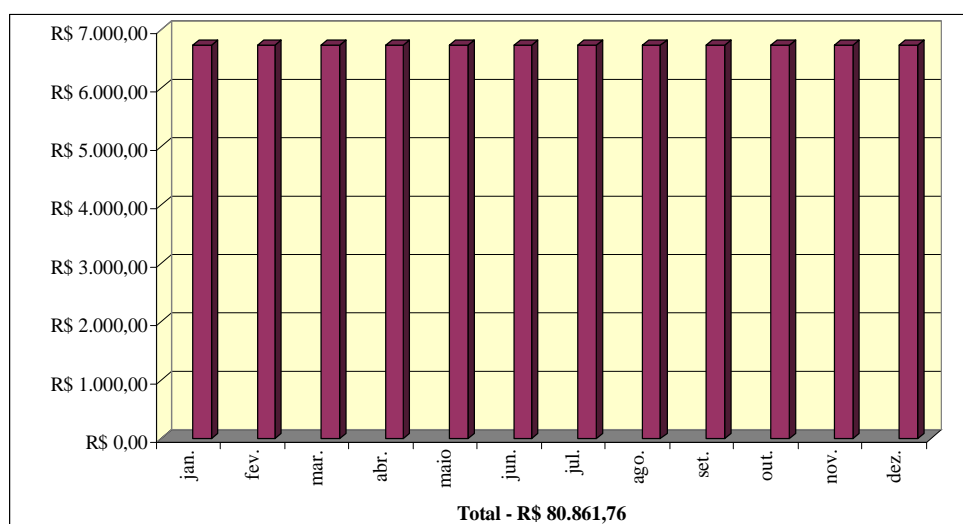


Figura 23 - Serviços terceirizados de limpeza

Fonte: Dados da pesquisa.

O gasto com os terceirizados responsáveis pela limpeza do RU se mantém constante,



apresentando um valor em 2008 de R\$ 80.861,76, que corresponde a 1,69% do custo total do RU. Tendo em vista que nas férias dos alunos os serviços de limpeza são mantidos, não há diminuição no valor pago em tal período, caracterizando-se em um custo totalmente fixo.

#### 4.4.11 Servidores

Este item inclui os valores médios mensais com os servidores da UFSC lotados no RU. Estão incluídos além do salário, os demais benefícios e encargos.

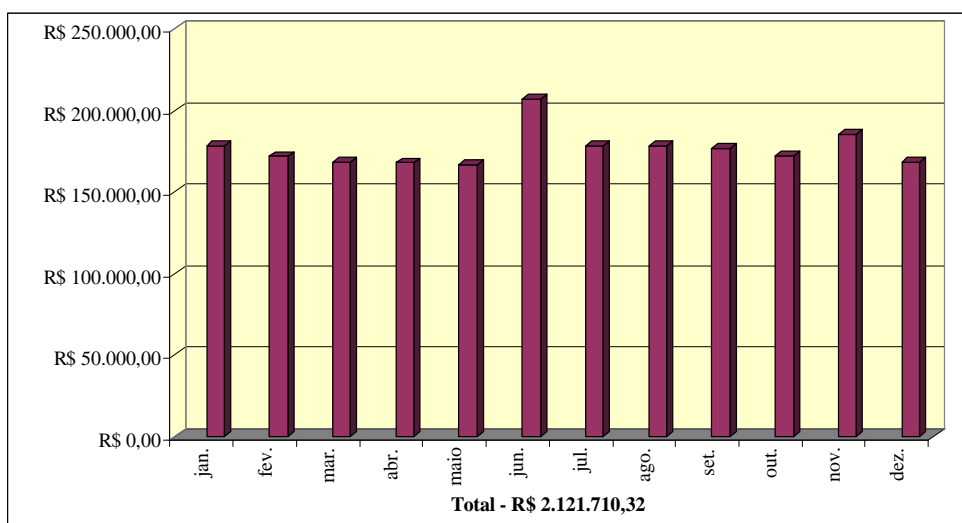


Figura 24 - Gastos com servidores

Fonte: Dados da pesquisa.

Este item é, proporcionalmente, o maior valor de todos os fatores de custos do RU, representando, em 2008, 44,40% de todos os custos do RU. Este custo também se mantém perfeitamente fixo, não apresentando variações mesmo quando o restaurante está fechado para o público. Os servidores são funcionários contratados do Ministério da Educação (MEC), o que significa que estes custos não tramitam pelo caixa da UFSC e são pagos diretamente pelo MEC.

#### 4.4.12 Outras despesas

Em outras despesas, incluem-se gastos com uniforme de servidores, material elétrico (resistências e fusíveis), manutenção mecânica, dentre outros, apresentados na Figura 25.

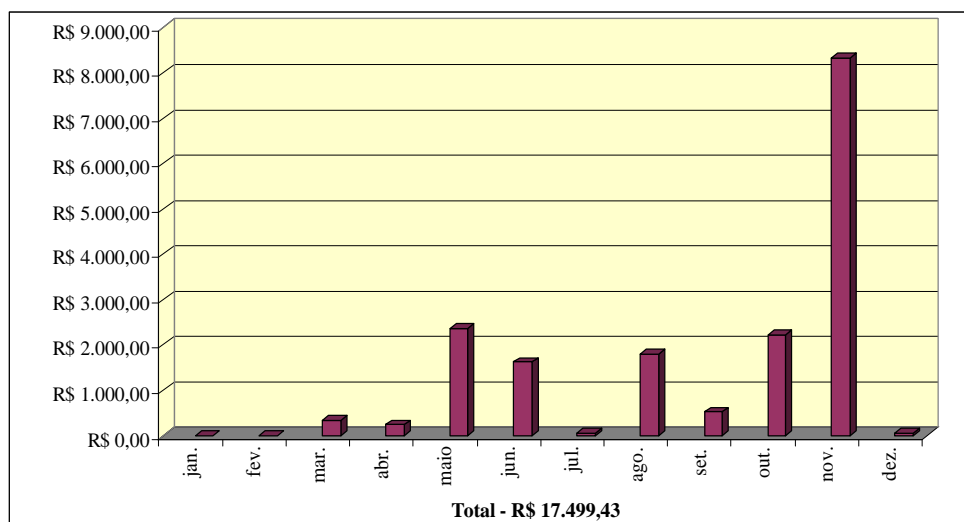


Figura 25 - Gastos com outras despesas  
 Fonte: Dados da pesquisa.

Ainda conforme a Figura 25, observa-se, que nos meses de janeiro e dezembro, não há valores e, em julho e em dezembro, os valores são inferiores ao demais meses, tendo em vista o período de férias dos alunos. O valor gasto em novembro de R\$ 8.323,62 possivelmente se refere a alguma manutenção mecânica realizada. O total do custo com este item representa apenas 0,37% do custo total gasto com o RU em 2008.

Os custos totais do RU são apresentados na Tabela 1, classificados em custos fixos e variáveis. Os custos com combustível, mão-de-obra terceirizada, material de conservação, outras despesas, material de consumo, energia, telefone, água, terceirizados cozinha e terceirizados limpeza, são custeados diretamente pela UFSC por meio de recursos do Tesouro Nacional.

Já os custos com alimentação são pagos com recursos próprios da UFSC e também com recursos do Tesouro, especificamente do Plano Nacional de Assistência Estudantil (PNAES). Desta forma, os custos foram separados entre os pagos com Recursos Próprios da UFSC e os com o do Tesouro Nacional.

Tabela 1 - Custos mensais totais do RU

2008	jan.	fev.	mar.	abr.	maio	jun.	jul.	ago.	set.	out.	nov.	dez.	Média/mês	Total	%	
<b>Custos variáveis</b>																
Alimentos*	0	0	153.314	192.838	167.784	187.754	60.581	193.681	202.617	199.166	151.832	39.849	129.118	1.549.417	32,42%	
<i>Total de custos variáveis</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>153.314</i>	<i>192.838</i>	<i>167.784</i>	<i>187.754</i>	<i>60.581</i>	<i>193.681</i>	<i>202.617</i>	<i>199.166</i>	<i>151.832</i>	<i>39.849</i>	<i>129.118,05</i>	<i>1.549.417</i>	<b>32,42%</b>	
<b>Custos fixos</b>																
Mão-de-obra Terceirizada	0	0	1.160	2.840	698	1.219	18.342	17.202	12.474	18.815	13.677	7.678	7.842	94.105	1,97%	
Material Conservação	0	0	4.205	2.574	6.906	3.529	878	10.554	9.365	5.380	1.619	1.357	3.864	46.367	0,97%	
Outras Despesas	0	0	341	231	2.351	1.615	58	1.801	513	2.223	8.324	43	1.458	17.499	0,37%	
Material de Consumo	0	0	4.938	2.794	2.878	3.153	2.415	3.862	4.641	5.732	6.021	823	3.105	37.256	0,78%	
Energia	510	499	22.959	23.667	23.159	26.179	12.523	25.413	27.507	26.741	23.448	7.079	18.307	219.683	4,60%	
Gás/Combustível	0	0	0	0	1.400	0	0	0	0	0	0	0	117	1.400	0,03%	
Telefone	50	24	88	150	170	184	299	266	335	313	336	0	185	2.216	0,05%	
Água	7.616	1.046	14.515	26.325	20.651	18.939	16.334	14.787	18.068	20.709	16.861	16.861	16.059	192.714	4,03%	
Terceirizado Cozinha	9.615	24.037	38.459	38.459	38.459	38.459	38.459	38.459	41.689	41.689	41.689	26.056	34.628	415.532	8,70%	
Terceirizado Limpeza	6.738	6.738	6.738	6.738	6.738	6.738	6.738	6.738	6.738	6.738	6.738	6.738	6.738	80.862	1,69%	
Servidores	178.688	171.914	168.639	167.978	166.995	207.339	178.701	178.659	177.142	172.037	185.286	168.332	176.809	2.121.710	44,40%	
<i>Total dos custos fixos</i>	<i>203.218</i>	<i>204.259</i>	<i>262.043</i>	<i>271.758</i>	<i>270.407</i>	<i>307.355</i>	<i>274.748</i>	<i>297.741</i>	<i>298.472</i>	<i>300.378</i>	<i>303.999</i>	<i>234.967</i>	<i>269.112</i>	<i>3.229.344</i>	<b>67,58%</b>	
<b>TOTAL GERAL DOS CUSTOS</b>	<b>203.218</b>	<b>204.259</b>	<b>415.357</b>	<b>464.596</b>	<b>438.191</b>	<b>495.109</b>	<b>335.329</b>	<b>491.422</b>	<b>501.089</b>	<b>499.544</b>	<b>455.831</b>	<b>274.816</b>	<b>398.230</b>	<b>4.778.761</b>	<b>100,00%</b>	
Refeições Servidas	0	0	68.720	78.438	66.742	75.990	20.860	76.206	83.612	74.712	58.544	13.030	51.405	616.854	-	
<b>Custo por Refeição</b>															<b>R\$ 7,75</b>	

Conforme a Tabela 1, observa-se que o RU registrou um custo total de R\$ 4.778.761,00 no ano de 2008, sendo que 32,42% dos custos são variáveis e 67,58% dos custos são fixos. Como o RU serviu 616.854 refeições no ano de 2008, cada refeição teve um custo de R\$ 7,75 (R\$ 4.778.761/616.854).

Na Figura 26, observa-se a evolução dos custos totais durante o ano de 2008. Nota-se que os custos fixos quando o restaurante não está em operação é de aproximadamente R\$ 200.000,00, conforme se pode observar nos meses de janeiro e de fevereiro.

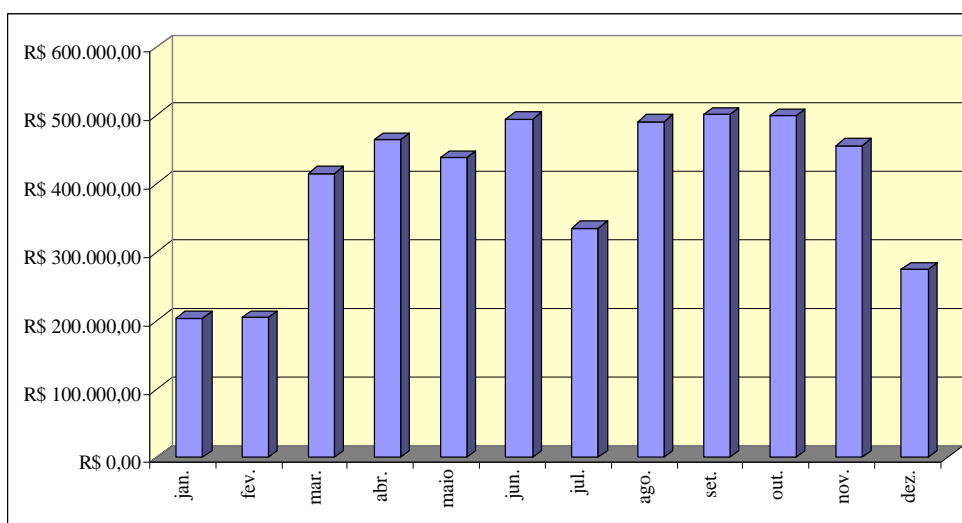


Figura 26 - Evolução dos custos no ano de 2008

Fonte: Dados da pesquisa.

Ainda conforme a Figura 26, observa-se que nos períodos de pico os custos são de aproximadamente R\$ 490.000,00 mensais.

#### 4.4.13 Outros custos do Restaurante Universitário

Alguns gastos existentes na estrutura da UFSC não foram considerados no cálculo do custo do RU. Esses gastos decorrem de atividades desenvolvidas por outros setores da UFSC e não estão diretamente ligados ao RU. Como exemplo, tem-se: Núcleo de Processamento de Dados, Recursos Humanos, Prefeitura do Campus, Reitoria, Serviços Auxiliares (vigilância, manutenção do campus) etc.

Na contabilidade pública, a depreciação não é tratada de forma clara. Neste estudo, a depreciação também não foi considerada no cálculo do custo do RU. Tanto na Lei 4.320/64 (BRASIL, 1964) quanto na Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000) não há uma normatização explícita.

Tais gastos não entraram no levantamento dos custos do RU, tendo em vista a sua dificuldade de obtenção e também pela possível subjetividade na sua alocação. Desta forma, optou-se em não incluí-los nos cálculos, evitando formas arbitrárias de alocação.

#### **4.5 FONTES DE RECURSOS DO RESTAURANTE UNIVERSITÁRIO**

A receita pública representa todo e qualquer ingresso aos cofres públicos que, normalmente, são obtidas por meio do poder de império do Estado baseadas na previsão de arrecadação são determinadas as prioridades de sua aplicação, buscando a satisfação das necessidades da sociedade (MOURA, 2003a).

A administração pública no Brasil adota um modelo de apropriação de despesa baseada no “empenho” (MOURA, 2003b). De acordo com a Lei 4.320/64 em seu artigo 59, define-se o empenho da despesa como “o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”.

Neste estudo, quando da apuração da receita proveniente das vendas de passes, foi considerado o regime de competência, uma vez que o usuário pode comprar o passe e utilizá-lo em meses posteriores.

O orçamento da UFSC é constituído de duas fontes:

- Recursos Próprios; e,
- Recursos do Tesouro.

Os recursos do tesouro são distribuídos em duas partes: Custeio e Capital. Por custeio se entendem as rubricas: benefícios sociais, material de consumo, serviços de terceiros – pessoas física e jurídica etc.; e por capital: os recursos destinados a aquisição de material permanente e obras. A maior parte do orçamento de custeio se destina ao pagamento dos custos fixos como luz, água, telefone, correios, limpeza, manutenção elétrica, etc. (UFSC [f], 2009).

De uma forma geral, têm-se duas fontes de recursos: os próprios gerados pelo RU ou UFSC e os recursos da União, que provêm da cobrança de tributos, etc. Deste modo, gastos pagos com recursos da União significam que, indiretamente, são pagos pela sociedade em geral que contribui tributariamente de diferentes formas.

#### 4.5.1 Recursos do tesouro nacional

As universidades federais são mantidas com recursos do tesouro nacional. Esses recursos também são utilizados para ressarcimento dos custos com o RU. Em 2008, foram destinados R\$ 3.588.669,07 para o RU, sendo que a maior parte é proveniente do PNAES.

O PNAES apoia os estudantes de baixa renda matriculados em cursos de graduação presencial das IFES com o objetivo de viabilizar a igualdade de oportunidades entre todos os estudantes e a contribuição para a melhoria do desempenho acadêmico, a partir de medidas que buscam combater situações de repetência e evasão (BRASIL [1] 2009).

O PNAES oferece assistência à moradia estudantil, à alimentação, ao transporte, à saúde, à inclusão digital, à cultura, ao esporte, à creche e ao apoio pedagógico. A própria instituição de ensino executa as ações, devendo acompanhar e avaliar o desenvolvimento do programa (BRASIL [1] 2009).

Os critérios de seleção dos estudantes levam em conta o perfil socioeconômico dos alunos, além de critérios estabelecidos de acordo com a realidade de cada instituição. O programa foi instituído em 2008 e recebeu, no seu primeiro ano, R\$ 126,3 milhões em investimentos. Para 2009, estão previstos R\$ 200 milhões, a serem investidos diretamente no orçamento das IFES (BRASIL [1] 2009).

Entre as medidas que integram as propostas do PNAES para conter a evasão nas universidades, é promover melhorias nos Restaurantes Universitários. Baseado em um perfil socioeconômico dos estudantes das instituições de ensino superior, o principal objetivo do PNAES é fazer com que as universidades adotem medidas que estimulem a permanência dos estudantes nos cursos de graduação (UFSC [g], 2009).

Atualmente, o índice de evasão das universidades federais brasileiras chega a 40% e, de acordo com o perfil traçado pelo Fórum Nacional de Pró-Reitores de Assuntos Comunitários e Estudantis (Fonaprace), em 2004, as questões socioeconômicas estão entre as principais causas do abandono dos cursos. Dificuldades para pagar moradia, alimentação e transporte fazem com que muitos alunos sejam obrigados a desistir da universidade pela necessidade de buscar uma fonte de renda (um trabalho). Apesar dos esforços da UFSC para dar suporte aos alunos, os índices de evasão, em 2007, foram de aproximadamente 10% dos 19.176 alunos matriculados na instituição (UFSC [a], 2009).

De acordo com a pró-reitora de Assuntos Estudantis da UFSC e coordenadora nacional do Fonaprace, Corina Martins Espíndola, o PNAES é conquista de uma luta de mais de vinte anos. Anteriormente, todo o auxílio aos estudantes com vulnerabilidade social era provido por

recursos da própria universidade. Atualmente, com a verba do PNAES, a meta é abarcar todos os estudantes com cadastro socioeconômico aprovado pela instituição (UFSC [a], 2009).

Ainda segundo Corina Espíndola, o Fonaprace pretende traçar um novo perfil dos estudantes das instituições de ensino superior em curto prazo, pois vêm sendo observadas mudanças principalmente a partir da adoção de programas de ações afirmativas. O PNAES propõe que os estudantes tenham acesso à inclusão digital, auxílio-transporte, moradia, alimentação, assistência de saúde, acesso ao esporte, cultura e lazer, já que não basta implementar ações afirmativas para ampliar o ingresso nas instituições de ensino superior (UFSC [a], 2009).

Conforme Fernando Haddad, Ministro da Educação, o apoio a itens como moradia, alimentação e transporte dos estudantes universitários deve ser ampliado em razão do aumento das oportunidades de acesso à educação superior. Em seis anos, o número de vagas de ingresso nas universidades federais dobrou de 113 mil para 227 mil (BRASIL [2] 2009).

#### **4.5.2 Recursos Próprios**

Os recursos próprios são obtidos de atividades diretamente ligadas ao RU (venda de passes) e de fontes da universidade como taxas cobradas para a realização de eventos, dentre outras taxas. Com relação aos recursos provenientes dos passes, foram consideradas as unidades consumidas e não as vendidas.

Em 2008, o RU funcionou 174 dias e serviu 616.854 refeições, como pode ser observado na Tabela 2. Deste total, 500.722 refeições foram destinadas aos alunos em geral, 50.207 aos usuários visitantes, 51.625 aos alunos com VSE e 14.300 aos próprios servidores do RU.

Tabela 2 - Refeições servidas

2008	G - 1	G - 2	P/UFSC	P/RU	Dias Operados	Total do Mês	Acumulado do Ano
Janeiro	-	-	-	-	-	-	-
Fevereiro/ Março	59.019	3.730	4.299	1.672	20	68.720	68.720
Abril	65.588	5.413	5.672	1.765	21	78.438	147.158
Maió	54.885	4.731	5.710	1.416	18	66.742	213.900
Junho	61.453	5.786	7.056	1.695	21	75.990	289.890
Julho	15.424	2.759	2.017	660	8	20.860	310.750
Agosto	63.122	6.304	5.149	1.631	20	76.206	386.956
Setembro	68.190	6.630	6.944	1.848	22	83.612	470.568
Outubro	58.975	6.628	7.371	1.738	21	74.712	545.280
Novembro	45.150	6.228	5.688	1.478	18	58.544	603.824
Dezembro	8.916	1.998	1.719	397	5	13.030	616.854
<b>Total</b>	<b>500.722</b>	<b>50.207</b>	<b>51.625</b>	<b>14.300</b>	<b>174</b>	<b>-</b>	<b>-</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

O valor arrecadado com as refeições servidas em 2008, com a categoria G – 1, foi de R\$ 751.083,00 e, com a categoria G – 2, foi de R\$ 125.517,50, totalizando R\$ 876.600,50. As demais refeições servidas (65.925) são fornecidas gratuitamente aos alunos com VSE e aos funcionários do RU. Já os recursos próprios da UFSC, provenientes de taxas e de eventos, totalizaram R\$ 313.491,35.

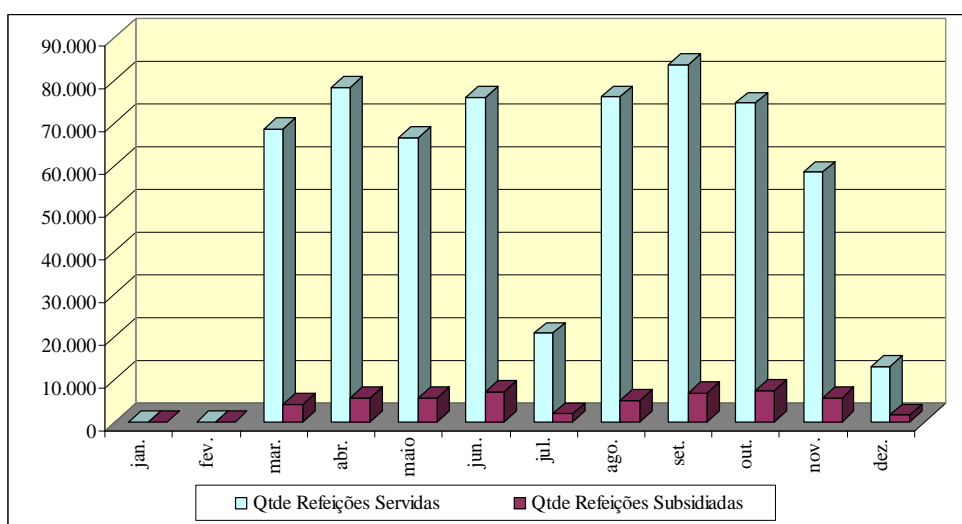


Figura 27 - Comparativo entre refeições servidas e refeições subsidiadas  
Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com a Figura 27, a quantidade de refeições subsidiadas aos alunos com VSE em comparação à quantidade de refeições servidas correspondeu a 8,37%.



Na Figura 28 apresenta-se ainda um comparativo entre a quantidade de refeições servidas e os custos totais.

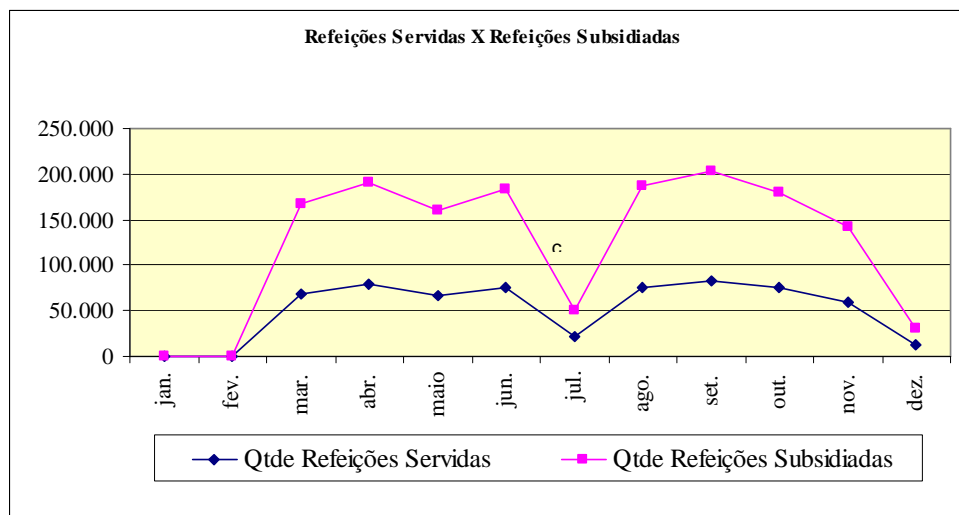


Figura 28 - Evolução dos custos e das refeições servidas no ano de 2008  
Fonte: Dados da pesquisa.

Na Figura 28, percebe-se que os custos não acompanham a quantidade de refeições servidas por conta dos altos custos fixos do RU.

Na Tabela 3 apresenta-se o demonstrativo das fontes pagadoras destes custos.

Tabela 3 - Fontes de receitas do RU

	Valor total (R\$)	Valor unitário (R\$)	%
<b>Custo total do RU</b>	<b>4.778.761</b>	<b>7,75</b>	<b>100,00</b>
Receitas do RU	876.601	1,42	18,32
Receitas da UFSC	313.491	0,51	6,58
Recursos do tesouro nacional	3.588.669	5,82	75,10

Fonte: Dados da pesquisa.

Ainda conforme a Tabela 3, existem três fontes pagadoras: receitas geradas pelo RU com a venda de passes; receitas geradas pela UFSC; e, recursos do tesouro nacional, ou seja, recursos pagos indiretamente pela sociedade por meio de tributos. Observa-se que a receita média por passe é de R\$ 1,42 e a parte custeada pela UFSC de R\$ 0,51. Assim, a sociedade arca com R\$ 5,82 por refeição servida no RU, ou seja, 75,10 % dos custos totais.

#### 4.6 CUSTOS DAS REFEIÇÕES EM RESTAURANTES PRIVADOS

Dentro do próprio campus da UFSC, existem outros restaurantes que atendem alunos, funcionários, professores e o público em geral. Estes restaurantes são privados e, portanto, não possuem subsídios ou outros benefícios, sendo que os preços são os de mercado. Existe uma variedade de espaços com diferentes preços em que a comunidade universitária pode experimentar diversas alternativas gastronômicas (UFSC [d], 2009).

A comida a quilo é uma opção no campus da UFSC e o funcionamento é de segunda a sexta-feira das 11h às 14h. Os preços da alimentação e as opções de restaurantes no campus são (UFSC [d], 2009):

- Restaurante Pivatello (Centro de Cultura e Eventos) – R\$ 18,90/Kg;
- Associação Atlética dos Servidores da UFSC – R\$ 12,80/Kg;
- Grêmio do Hospital Universitário – R\$ 11,95/Kg;
- Restaurante ETUFSC – R\$ 11,90/Kg e Buffet Livre por R\$ 7,60;
- SINTUFSC – R\$ 10,49/Kg.

Além dessas opções, também existe o *fast-food* do Centro de Cultura e Eventos, que custa aproximadamente R\$ 7,00 e outros tipos de lanches servidos nos Centros de Ensino e no Centro de Convivência.

Com relação à janta, para os alunos que não querem os lanches, a única opção é o RU, que, neste período, funciona no Centro de Convivências das 17h às 19h. Nos finais de semana, tanto no almoço quanto no jantar, o único espaço que permanece aberto no campus também é o RU no Centro de Convivências.

Considerando-se uma refeição a preço por quilo, de 500 gramas, o preço das refeições varia entre R\$ 5,24 e R\$ 9,45, ou seja, em média menor que o custo do RU. Assim, percebe-se que o preço de mercado de uma refeição do setor privado pode ser inferior ao custo de produção de RU.

#### 4.7 RESTAURANTES TERCEIRIZADOS

A UFSC também possui contrato com os restaurantes terceirizados para subsidiar as refeições aos estudantes, ou seja, o custo para o aluno é o mesmo do que a refeição no RU, ou seja, R\$ 1,50. A diferença destes restaurantes para o RU é que a UFSC paga um preço fixado

por contrato para estes restaurantes, ao invés de possuir a estrutura própria de produção.

Até agosto de 2008, a USFC pagava R\$ 4,20 ao restaurante por refeição servida, após esta data o valor aumentou para R\$ 6,10.

Tabela 4 - Refeições servidas no restaurante do Centro de Convivência

Mês	G1			UFSC			TOTAL GERAL	Dias Operados
	Almoço	Janta	Total	Almoço	Janta	Total		
Janeiro	-	-	-	-	-	-	-	-
Fevereiro	-	-	-	-	-	-	-	-
Março	2.260	9.471	11.731	491	1.879	2.370	<b>14.101</b>	29
Abril	3.121	10.768	13.889	751	2.735	3.486	<b>17.375</b>	30
Maiο	3.696	8.959	12.655	891	2.447	3.338	<b>15.993</b>	31
Junho	3.152	9.972	13.124	679	2.630	3.309	<b>16.433</b>	30
Julho	692	2.417	3.109	198	843	1.041	<b>4.150</b>	12
Agosto	2.681	10.157	12.838	542	2.408	2.950	<b>15.788</b>	28
Setembro	2.458	10.461	12.919	793	3.518	4.311	<b>17.230</b>	30
Outubro	2.047	8.413	10.460	709	3.204	3.913	<b>14.373</b>	31
Novembro	2.495	7.149	9.644	792	2.851	3.643	<b>13.287</b>	30
Dezembro	159	1.184	1.343	46	578	624	<b>1.967</b>	5
<b>TOTAL</b>	<b>22.761</b>	<b>78.951</b>	<b>101.712</b>	<b>5.892</b>	<b>23.093</b>	<b>28.985</b>	<b>130.697</b>	<b>256</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

O restaurante localizado no Centro de Convivência funciona de segunda a sexta-feira no horário do jantar e, nos finais de semanas e feriados, do almoço e do jantar. Conforme se observa na Tabela 4, em 2008, o restaurante funcionou 256 dias e serviu 130.697 refeições. Destas refeições servidas, 22,18 % foram direcionadas aos alunos com VSE.

O valor arrecadado foi de R\$ 152.568,00, já as despesas no mesmo período totalizaram R\$ 662.861,90.

O restaurante localizado no CCA serve refeições aos alunos no almoço de segunda a sexta-feira. De acordo com a Tabela 5, o restaurante funcionou 178 dias e serviu 76.086 refeições. Do total das refeições servidas, 17,31% se referem aos alunos com VSE.

Tabela 5 - Refeições servidas no restaurante do Centro de Ciências Agrárias

<b>Mês</b>	<b>G1</b>	<b>UFSC</b>	<b>TOTAL</b>	<b>Dias trabalhados</b>
Janeiro	-	-	-	-
Fevereiro	-	-	-	-
Março	6.448	1.286	<b>7.734</b>	20
Abril	7.483	2.319	<b>9.802</b>	21
Mai	6.380	1.582	<b>7.962</b>	18
Junho	7.467	1.143	<b>8.610</b>	21
Julho	1.615	456	<b>2.071</b>	9
Agosto	7.725	625	<b>8.350</b>	20
Setembro	8.948	889	<b>9.837</b>	22
Outubro	8.272	2.505	<b>10.777</b>	22
Novembro	7.427	2.153	<b>9.580</b>	20
Dezembro	1.147	216	<b>1.363</b>	5
<b>TOTAL</b>	<b>62.912</b>	<b>13.174</b>	<b>76.086</b>	<b>178</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

O valor da receita do RU com a venda de passes foi R\$ 94.368,00 para uma despesa com o pagamento ao restaurante de R\$ 395.360,10. Se considerado que todos os usuários do RU, no ano de 2008, tivessem utilizado um dos dois restaurantes terceirizados, o custo total seria de R\$ 3.762.809,00, conforme observado na Tabela 6.

#### **4.8 GESTÃO DE CUSTOS DO RESTAURANTE UNIVERSITÁRIO**

Na busca da otimização e da redução de custos, buscam-se alternativas que possibilitem um melhor aproveitamento de recursos, a redução direta de custos ou a melhoria do serviço mantendo-se os custos, ou seja, melhorando o resultado.

##### **4.8.1 Simulação com o aumento do uso dos restaurantes terceirizados**

Na Tabela 6, é apresentada uma simulação considerando a situação na qual todas as 616.854 refeições servidas no RU, em 2008, seriam consumidas nos restaurantes terceirizados com um custo unitário de R\$ 6,10 por refeição.

Tabela 6 - Simulação com o custo atual dos restaurantes terceirizados

Custo	RU	Unitário	Restaurante Terceirizado (R\$ 6,10)	Unitário
Receitas do RU	876.601	1,42	876.601	1,42
(-) Custo	4.778.761	7,75	3.762.809	6,10
(+) Receitas da UFSC	313.491	0,51	313.491	0,51
<b>Déficit (sociedade)</b>	<b>(3.588.669)</b>	<b>(5,82)</b>	<b>(2.572.718)</b>	<b>(4,17)</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

O déficit existente entre as receitas do RU e o custo do RU acrescido das receitas da UFSC, é coberto por recursos do tesouro, que compõem o custo para a sociedade. Assim, verifica-se que o custo para a sociedade (déficit) do RU passaria de R\$ 3.588.669,00 para R\$ 2.572.718,00, conforme apresentado na Tabela 6. Assim, tomando como referência o preço pago atualmente aos restaurantes terceirizados de R\$ 6,10 por refeição servida, verifica-se que haveria uma diminuição do custo para a sociedade da ordem de R\$ 1.015.951,00 se comparado ao custo total do RU em 2008.

Desta forma, observa-se que a receita média por passe continuaria no valor de R\$ 1,42 e a parte custeada pela UFSC manteria o mesmo valor (R\$ 0,51). Assim, a sociedade arcaria com R\$ 4,17 por refeição, o que representa 68,37% do custo total da refeição.

#### 4.8.2 Simulações com volumes e com custos

O sistema de custos do RU faz alocação e controle dos custos referentes aos alimentos, gás/combustível, mão-de-obra terceirizada, material de conservação, outras despesas e material de consumo. Tais custos representam 36,54% dos custos totais, ou seja, R\$ 1.746.044,00. Os demais custos, como energia; telefone; serviços de água e de esgoto; serviços terceirizados de cozinha; serviços terceirizados de limpeza; e servidores, mesmo representando 63,46% dos custos totais do RU em 2008 não são considerados. A determinação destes custos se mostrou difícil, uma vez que de responsabilidades de outros setores da UFSC e não do RU.

A determinação do custo e do consumo de energia elétrica somente é possível por meio de estimativas, uma vez que não há medidores separados para os setores da UFSC. Com esta situação, a direção do RU não possui ciência dos reais custos com energia elétrica.

Já as instalações dos dois refeitórios possuem capacidade total para 920 pessoas simultaneamente e funcionam 2,5 horas por dia. O tempo de refeição gasto por cada usuário varia consideravelmente, desta forma, uma refeição pode durar menos de trinta minutos, enquanto outra pode passar de uma hora. Além do perfil de cada usuário, o horário de

chegada, em função do tempo de espera na fila, possui influência direta. Existe uma estimativa do RU que o tempo médio gasto por usuário é de aproximadamente 40 minutos.

O volume de refeições servidas no RU durante o ano de 2008 foi de 616.854. Neste mesmo período, o RU operou 174 dias, correspondendo uma média de 3.545 refeições/dia. Em 2008, a maior quantidade de refeições servidas em um único dia foi de 4.500. Isto faz com que se acredite que a capacidade máxima de pessoas a serem atendidas por dia deva ser de aproximadamente 4.500 refeições/dia, valor este que foi tomado como base de capacidade máxima do RU neste estudo. Contudo, acredita-se que, neste caso, seria pertinente a extensão do período de atendimento diário do RU em 30 minutos.

Na tabela 7, são apresentados os cálculos dos custos unitários e totais da simulação com os volumes de 2.550, de 4.000 e de 4.500 refeições/dia.

Tabela 7 - Simulação com quantidades diferentes de refeições servidas

Quantidade de Refeições/Dia	3.545 (Média em 2008)		2.500		4.000		4.500	
	Total	Unitário	Total	Unitário	Total	Unitário	Total	Unitário
<b>Receitas do RU</b>	<b>876.601</b>	<b>1,42</b>	<b>524.486</b>	<b>1,21</b>	<b>995.320</b>	<b>1,43</b>	<b>1.125.820</b>	<b>1,44</b>
Custos variáveis	1.549.417	2,51	1.092.635	2,51	1.748.216	2,51	1.966.743	2,51
Custos fixos	3.229.344	5,24	3.229.344	7,42	3.229.344	4,64	3.229.344	4,12
<b>Custo Total</b>	<b>4.778.761</b>	<b>7,75</b>	<b>4.321.979</b>	<b>9,94</b>	<b>4.977.560</b>	<b>7,15</b>	<b>5.196.087</b>	<b>6,64</b>
Déficit RU	(3.902.160)	(6,33)	(3.797.493)	(8,73)	(3.982.241)	(5,72)	(4.070.268)	(5,20)
(-) Receitas da UFSC	313.491	0,51	313.491	0,72	313.491	0,45	313.491	0,40
<b>Custo para a Sociedade</b>	<b>3.588.669</b>	<b>5,82</b>	<b>3.484.002</b>	<b>8,01</b>	<b>3.668.749</b>	<b>5,27</b>	<b>3.756.776</b>	<b>4,80</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se que RU tem um custo atual anual para a sociedade de R\$ 3.588,669,00. Caso ocorra um aumento na quantidade de refeições servidas diariamente, este custo total também se eleva. Na simulação realizada de 4.500 refeições servidas por dia, conforme a Tabela 7, o custo anual para a sociedade aumenta em R\$ 168.107,00, ou seja, 4,68%. Contudo, observa-se que o custo unitário aumenta se a quantidade diminui e diminui com volumes maiores de refeições servidas. Isto ocorre em decorrência da diluição dos custos fixos do RU. Assim, o custo unitário por refeição para a sociedade pode ser reduzido de R\$ 5,82 para R\$ 4,80, o que consiste em um aumento de benefícios e uma melhor utilização de recursos.

Para as simulações apresentadas na Tabela 7, com 4.000 e 4.500 refeições servidas diariamente, o aumento da demanda foi considerado, em sua totalidade, para o grupo de usuários G1. Este procedimento tem em vista que os servidores que realizariam a refeição

seriam os mesmos, que os alunos com vulnerabilidade socioeconômica já estão cadastrados e não sofreria alterações e, por último, que os usuários externos possivelmente permaneceriam em sua demanda normal.

Já na simulação com 2.500 refeições servidas diariamente, a diminuição na demanda foi considerada nos grupos G1 e G2 proporcionalmente. Isto porque os alunos com vulnerabilidade socioeconômica e o servidores do RU seriam mantidos, tendo em vista que os outros usuários, teoricamente, possuem uma condição financeira superior. Os recursos utilizados para o pagamento do aumento do custo total, no caso do aumento de demanda, teriam de ser oriundos da união, uma vez que a UFSC não conseguiria gerar mais recursos, exceto a arrecadação com os passes, que foi devidamente considerada.

O motivo do aumento da demanda não produzir melhorara no resultado geral do RU, ou seja, melhorar a situação de custos está na margem de contribuição que, em todos os volumes simulados, continua sendo negativa, conforme se pode observar na Tabela 8.

Tabela 8 - Margem de contribuição

<b>Quantidade de refeições/dia</b>	<b>Normal</b>	<b>2.500</b>	<b>4.000</b>	<b>4.500</b>
Receitas do RU	1,42	1,21	1,43	1,44
Gêneros Alimentícios	2,51	2,51	2,51	2,51
<b>Margem de contribuição</b>	<b>(1,09)</b>	<b>(1,30)</b>	<b>(1,08)</b>	<b>(1,07)</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Normalmente a margem de contribuição unitária tende ser igual em diferentes volumes produtivos. Contudo, como parte dos usuários que não paga é constante, a receita média arrecadada por passe é que varia. Com a margem de contribuição negativa, o aumento nos volumes provoca o aumento do custo total, o que faz com que volumes maiores gerem um custo maior para a sociedade. Contudo, mesmo assim, ocorre uma diluição dos custos fixos, o que proporciona um custo unitário da refeição menor com volumes maiores.

Considerando que o RU tenha a capacidade de servir 4.500 refeições/dia, os custos unitários seriam menores, conforme a Tabela 9. Esse cálculo é baseado em um volume ideal de utilização do RU, o que possibilita a distinção entre os custos do RU e os custos da capacidade ociosa.

Tabela 9 - Simulação com 4.500 refeições servidas diariamente

	<b>Total</b>	<b>Unitário</b>
<b>Receitas do RU</b>	<b>1.125.820</b>	<b>1,44</b>
Custos variáveis	1.966.743	2,51
Custos fixos	3.229.344	4,12
<b>Custo Total</b>	<b>5.196.087</b>	<b>6,64</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 9, apresentam-se os custos totais e unitários na simulação com a capacidade de 4.500 atendimentos diários em um período de 174 dias.

Já na Tabela 10, apresenta-se uma comparação entre os custos atuais e o custo ideal do período analisado.

Tabela 10 - Custo real x Custo ideal

	<b>Total</b>	<b>Unitário</b>
Custo do período	3.229.344	4,23
Custo ideal	2.541.340	4,12
Total do desperdício	688.004	1,11

Fonte: Dados da pesquisa.

Ainda de acordo com a Tabela 10, verifica-se que, no período analisado, existe um custo de capacidade ociosa, configurando um desperdício de recursos, de R\$ 688.004,00, ou R\$ 1,11 por refeição servida.

### 4.8.3 Ampliação e mercantilização

Uma possibilidade é a de agregação de valor ao RU tornando-o auto-sustentável. Um restaurante de baixo custo e popular, mas com uma maior diversidade de produtos. A ampliação de público por meio da oferta de outros serviços e de possibilidades comerciais de exploração, tais como: café, sobremesa e alternativa de almoço diferente da refeição tradicional.

A refeição tradicional que é servida atualmente poderia continuar existindo, mas outra opção mais “arrojada” poderia ser acrescentada, como, por exemplo, um *buffet* de macarrão e de molhos. É claro que isto acarretaria em uma diferenciação no preço cobrado. Assim, o restaurante passaria a atender não só os atuais usuários, mas também outra parte da comunidade acadêmica.

A instalação de uma cafeteria, na qual poderiam ser comercializado sanduíches, lanches, saladas, cafés, refrigerantes, sucos, etc., a parte do RU e com um preço sem subsídio,



mas relativamente baixo também é uma opção.

Outras medidas também poderiam ser tomadas para a melhoria das opções e da qualidade dos serviços, objetivando captar não apenas os alunos, mas também os funcionários e professores que dificilmente frequentam o RU, mas poderiam passar a utilizar seus serviços.

Apesar de existir uma estrutura em funcionamento, seria necessário um investimento considerável e um estudo aprofundado sobre as possibilidades de ampliação do RU. De acordo com Teodósio (2008, p. 16), a “gestão de políticas públicas e projetos sociais passou por transformações e incorporou o discurso da construção de parcerias como um elemento central e essencial para sua efetivação”, assim, também existe a possibilidade de uma parceria público-privada.

#### 4.8.4 Subsídios aos usuários

O serviço social da UFSC efetua o cadastramento dos alunos com VSE, tais alunos consistem nos que realmente necessitam de auxílio e recebem gratuidade nas refeições do RU. No ano de 2008, 8,37% das refeições foram servidas aos alunos com VSE, apenas R\$ 399.938,00 do total de R\$ 4.778.761,00 se referem a este grupo.

Conforme se observa na Tabela 11, nos 174 dias de funcionamento do RU em 2008, em média, foram servidas 297 refeições/dia aos alunos com VSE.

Tabela 11 - Refeições servidas no RU

Mês	G1 e G2		Funcionários do RU		Alunos com vulnerabilidade socioeconômica		Total de refeições	Custo Total
	Refeições	Custo	Refeições	Custo	Refeições	Custo		
Janeiro	-	-	-	-	-	-	-	-
Fevereiro	-	-	-	-	-	-	-	-
Março	62.749	486.116	1.672	12.953	4.299	33.304	68.720	532.373
Abril	71.001	550.044	1.765	13.673	5.672	43.941	78.438	607.658
Mai	59.616	461.844	1.416	10.970	5.710	44.235	66.742	517.050
Junho	67.239	520.900	1.695	13.131	7.056	54.663	75.990	588.694
Julho	18.183	140.863	660	5.113	2.017	15.626	20.860	161.602
Agosto	69.426	537.842	1.631	12.635	5.149	39.889	76.206	590.367
Setembro	74.820	579.630	1.848	14.316	6.944	53.795	83.612	647.741
Outubro	65.603	508.226	1.738	13.464	7.371	57.103	74.712	578.793
Novembro	51.378	398.025	1.478	11.450	5.688	44.065	58.544	453.540
Dezembro	10.914	84.551	397	3.076	1.719	13.317	13.030	100.943
<b>TOTAL</b>	<b>550.929</b>	<b>4.268.041</b>	<b>14.300</b>	<b>110.782</b>	<b>51.625</b>	<b>399.938</b>	<b>616.854</b>	<b>4.778.761</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Tendo em vista que nem todos os usuários do RU realmente não possuem condições financeiras de se alimentarem em outro local, verifica-se a existência da possibilidade de oferecer subsídio apenas aos usuários devidamente cadastrados no serviço social como alunos com VSE.

Uma alternativa consiste em oferecer gratuitamente, apenas aos alunos com VSE, um vale-alimentação que possa ser utilizado nos restaurantes do campus da UFSC. Na tabela 12, apresenta-se uma simulação com a média de refeições diárias servidas aos usuários deste grupo, que, em 2008, foi de 297 refeições por dia. Também é apresentada, nesta tabela, uma simulação considerando um aumento na quantidade de usuários deste grupo. Ressaltasse que na simulação realizada, o RU não permaneceria em funcionamento.

Tabela 12 - Simulação de refeições servidas aos alunos com vulnerabilidade socioeconômica

Usuários com vulnerabilidade socioeconômica	297		2.500		3.545		4.00		4.500	
	500g	Buffet	500g	Buffet	500g	Buffet	500g	Buffet	500g	Buffet
Custo anual	341.333	392.753	2.873.175	3.306.000	4.074.162	4.687.908	4.597.080	5.289.600	5.171.715	5.950.800

Fonte: Dados da pesquisa.

Para a simulação efetuada, considerou-se a quantidade média de usuários com VSE diariamente (297 usuários), assim como um aumento em tal demanda e até mesmo a demanda total de todos os usuários do RU. Com relação ao preço da refeição, foi utilizada a média entre os *buffets* a quilo no campus (R\$ 13,21/Kg) e 500g como peso médio da refeição. Simulou-se também a opção de *buffet* livre que custa R\$ 7,60.

Conforme a Tabela 12, se for considerada a opção de *buffet* livre, a mais cara de todas, o custo anual com o vale-alimentação oferecido aos atuais usuários com VSE seria de R\$ 392.753,00. Mesmo se fosse disponibilizado a todos os 3.545 usuários que atualmente utilizam diariamente o RU, o custo anual seria R\$ 90.853,00 menor do que o custo total atual do RU em 2008 (4.778.761 – 4.687.908).

Caso esta opção realmente fosse adotada, diversas questões não abordadas neste estudo precisariam ser estudadas, dentre as quais o impacto causado pela desativação do RU. Cabe ressaltar que, de qualquer maneira, o custo com servidores continuaria existindo, o qual, em 2008, representou 44,40% do custo total do RU. Alguns destes servidores poderiam ser alocados em outros setores da UFSC que poderiam beneficiar a sociedade de outra forma, porém outros não, por serem profissionais específicos do setor de alimentação.

Outra questão que cabe ressaltar é a quantidade de usuários beneficiados, que, no caso

do atendimento a apenas usuários com VSE, reduz a quantidade de estudantes com acesso ao serviço. No entanto, se houver liberação para os alunos da UFSC nos restaurantes do *buffet*, possivelmente haverá um aumento considerável na quantidade de usuários, o que compromete as projeções.

#### **4.9 ANÁLISE SOCIAL DO RESTAURANTE UNIVERSITÁRIO**

Como o RU apresenta características próprias de instituição pública e também como gerador de benefícios para a sociedade, nesta parte do estudo, são abordadas algumas metodologias de avaliação de projetos sociais, especificamente a análise benefício-custo, utilizada em projetos públicos.

A avaliação social de projetos pretende comparar o “resultado” com a sua realização e também sem ela, medindo o impacto que o projeto possui sobre o bem-estar da comunidade.

Diversos aspectos tangíveis e intangíveis estão envolvidos nas análises de instituições públicas, principalmente por estas desempenharem funções que geram benefícios de interesse social que nem sempre são facilmente identificados. Como, nestes casos, a avaliação consiste em uma avaliação social, realizada sob o ponto de vista da coletividade, deve-se manter o foco no interesses da coletividade e não nos individuais.

Os custos necessários para o funcionamento do RU, bem como da UFSC são pagos pela sociedade que espera ter um retorno sobre a sua contribuição, seja pela formação de um futuro profissional ou por meio da geração de conhecimentos, etc.

Para a determinação dos benefícios, não podem ser consideradas apenas as eventuais receitas geradas, mas principalmente os benefícios sociais que são difíceis de serem determinados.

A atribuição dos preços sociais não é uma tarefa fácil, de modo que, neste estudo, considera-se, como preço social da refeição, o valor médio que um usuário paga ao utilizar outro restaurante no campus da UFSC que não seja o RU. Deste valor, desconta-se a parte que paga ao RU.

Conforme demonstrado anteriormente, existem outros locais no campus da UFSC, além do RU, para os estudantes realizarem suas refeições, porém, o valor pago é muito superior. Como exemplo, pode-se citar um aluno que almoça todos os dias úteis no RU, em média 20 dias por mês, o valor gasto ao final do mês é de R\$ 30,00. Caso este mesmo aluno opta-se por almoçar em outro restaurante localizado no campus da UFSC, sendo que o preço

médio por quilo é de R\$ 6,61 e considerando o peso médio da refeição de 500 gramas por almoço, o valor gasto por mês passaria, em média, para R\$ 132,20, o que representaria um aumento de 441% no gasto com almoço para este estudante, sem considerar a situação dos alunos com VSE que são beneficiados com o não-pagamento do passe no RU. Desta forma, em alguns casos, o aluno poderia diminuir a quantidade da refeição para gastar menos, comprometendo sua qualidade de vida ou, até mesmo, abandonar a universidade na busca de formas de sustento. Outra alternativa seria o próprio aluno preparar sua refeição em casa, mas além do tempo gasto, do valor possivelmente ser superior ao RU, também reduziriam a qualidade de vida e de bem-estar de uma forma geral, uma vez que muitos dos alunos se deslocam de outras cidades e, mesmo os que moram próximos, passam o dia todo na universidade. Assim, o benefício gerado pelo RU para a sociedade é proporcionar ao aluno com VSE uma economia do valor do almoço. Aos demais alunos, o benefício de almoçar por R\$ 1,50.

Nem todos os usuários do RU possuem vulnerabilidade socioeconômica e muitos até possuem condições financeiras para realizarem as refeições em outros locais. Desta maneira, das 3.500 refeições servidas por dia em média no RU, não se pode afirmar que todas elas estão servindo a pessoas que realmente necessitam de subsídio. Porém, existem casos de alunos que não estão cadastrados no serviço social como usuários com vulnerabilidade socioeconômica, mas que também não possuem uma condição financeira favorável, ou seja, que também não têm condições suficientes para se manter sem o RU.

A transferência de todos os grupos de usuários do RU para o setor privado significaria um aumento de custos com alimentação para os mesmos, dos atuais R\$ 876.600,50 para um gasto de R\$ 4.077.404,94 ao ano, ou seja, um aumento geral de 465%. Neste caso, ocorreria a redução de custos e uma perda de benefícios ou a geração de um desbenefício (HIRSCHFELD, 2000).

#### **4.9.1 Análise benefício-custo no Restaurante Universitário**

Por meio da utilização da análise benefício-custo, busca-se, nesta parte do estudo, a introdução dos índices de benefício-custo como forma de complementar as informações de custos obtidas nas simulações das alternativas, objetivando melhores resultados ou menores custos para os serviços do RU. Desta forma, são analisadas quatro alternativas para o RU, representadas pelas opções de: manter a situação atual, utilizar os restaurantes terceirizados, eventual mudança volume de refeições servidas e atendimento apenas aos alunos com VSE.

Tendo em vista que o estudo apenas limita-se aos números do RU, nas análises

efetuadas, são considerados como usuários apenas aqueles que utilizam os serviços oferecidos pelo próprio RU. Os usuários que, no período analisado (2008), serviram-se nos restaurantes terceirizados não foram considerados. Ressalta-se ainda que o RU não serve o jantar e nem abre aos finais de semanas e feriados, de modo que as análises se referem ao funcionamento de segunda a sexta-feira no período do almoço.

#### **4.9.1.1 Alternativa I – manter a situação atual**

Nesta alternativa, é apresentada a análise benefício-custo da manutenção da situação atual do RU. Especificamente nesta alternativa, considera-se uma análise com o RU em confronto com a sua não-existência. Desta maneira, o benefício tangível gerado para a sociedade é a diferença entre o custo para o usuário realizar uma refeição em outro restaurante e o custo no RU.

Em decorrência da existência do RU, os usuários possuem a escolha de almoçar pelo valor de R\$ 1,50 ou, dependendo do usuário, R\$ 2,50 (atualmente o valor é R\$ 2,90 e não R\$ 2,50, mas considerou-se este valor, pois, no período de análise deste estudo, era o preço vigente); caso o RU não existisse, é considerado, como alternativa para o usuário, a utilização de um dos cinco restaurantes localizados no campus da UFSC, com um valor médio de R\$ 6,60 por refeição. Desta forma, como benefício gerado para a sociedade, considera-se, em um primeiro momento, o benefício gerado aos usuários do RU decorrente da economia proporcionada pela possibilidade de pagar quase cinco vezes menos pelo mesmo serviço. Na Tabela 13, apresenta-se a análise do benefício social gerado.

Tabela 13 - Benefício social mantendo a situação atual do RU

<b>Benefício social</b>	<b>Total</b>	<b>Unitário</b>
Custo para o usuário em outros restaurantes	4.071.236	6,60
(-) Custo médio para o usuário no RU	876.601	1,42
<b>Total do benefício para a sociedade</b>	<b>3.194.636</b>	<b>5,18</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

O benefício gerado para a sociedade é calculado por meio do valor médio de uma refeição de 500g no campus da UFSC (R\$ 6,60) multiplicado pelas 616.854 refeições servidas no RU em 2008. Deste valor, desconta-se R\$ 876.601,00 que se refere ao valor gasto pelos usuários caso utilizassem o RU. Assim, o benefício total gerado para a sociedade é de R\$ 3.194.636,00 ou de R\$ 5,18/refeição/usuário/dia, ou seja, os usuários são beneficiados com R\$ 5,18 a cada refeição, que são custeados pela comunidade em geral.

Na Tabela 14, apresenta-se o custo social gerado por este benefício para a sociedade.

Tabela 14 - Custo social mantendo a situação atual do RU

<b>Custo Social</b>	<b>Total</b>	<b>Unitário</b>
Custo total do RU	4.778.761	7,75
(-) Receitas do RU	876.601	1,42
(-) Receitas da UFSC	313.491	0,51
<b>Total do custo para a sociedade</b>	<b>3.588.669</b>	<b>5,82</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Ainda conforme a Tabela 14, para o cálculo do custo para a sociedade, é utilizado o custo total do RU e descontados os recursos gerados pela venda de passes e os recursos decorrentes da UFSC. O custo da sociedade compreende o valor pago pelos recursos da União, ou seja, recursos provenientes principalmente da arrecadação de tributos.

Na avaliação social, os benefícios e os custos devem ser analisados pela ótica da coletividade. Desta forma, para o cálculo do custo gerado para a sociedade, são diminuídas as receitas provenientes do RU e as receitas da UFSC, tendo em vista que tais recursos são originados por meio de decisão individual. O valor descontado de R\$ 876.601,00, por exemplo, é oriundo da decisão individual de cada usuário de realizar a refeição no RU, tal indivíduo poderia ter outras escolhas, como a de não almoçar, fazer um lanche, comer em casa, almoçar em outro restaurante, etc. As receitas da UFSC também são provenientes de decisões pessoais, tendo em vista que são arrecadados por meio de taxas, eventos, aluguéis de espaços, etc., e é o indivíduo quem decide pagar a taxa, participar do evento ou alugar um espaço na UFSC.

Cabe ressaltar que as receitas da UFSC, por outra ótica, também poderiam ser consideradas como custo para a sociedade, tendo em vista que a partir do momento em que o usuário decide pagar por um serviço da UFSC, o valor arrecadado passar a ser recurso do governo, assim como os recursos do tesouro nacional, que poderiam ser aplicados em outros setores da Universidade. Porém, neste estudo, optou-se por considerar que tais receitas são provenientes de decisão individual, não fazendo parte da coletividade.

O custo social total para a sociedade, neste caso, com as devidas deduções é o valor referente aos recursos provenientes do governo, ou seja, o valor total de R\$ 3.588.669,00, oriundos do tesouro nacional. Após o levantamento do benefício e do custo com a manutenção da situação atual do RU, utilizando-se do método do benefício-custo com uso da Fórmula 1 (subcapítulo 2.6.1), calculou-se o índice para esta alternativa.

$$R(i) = \frac{VB(i)}{VC(i)} = \frac{3.194.636}{3.588.669} = 0,89$$

O índice de benefício-custo resultou em 0,89, de maneira que, como a relação é inferior a 1, esta alternativa deveria ser rejeitada, conforme comentado por diversos autores (CLEMENTE; SOUZA, 1998; HESS et al., 1984; HIRSCHFELD, 2000; CONTADOR, 1997; COHEN; FRANCO, 2008).

Entretanto, de acordo com Cohen e Franco (2008), nem todos os objetivos de um projeto social podem ser expressos em unidades monetárias. Alguns benefícios resultantes podem ser intangíveis, tais como tender à integração social ou simplesmente à aplicação de um critério de equivalência que se baseia no fato de que a sociedade deva proteger seus membros carentes.

Assim, verifica-se que há uma limitação no uso do índice benefício-custo na avaliação de benefícios intangíveis, o que exige que outros critérios e informações devam ser considerados para a tomada de decisão e para a determinação da melhor alternativa ou alternativa viável.

#### **4.9.1.2 Alternativa II – utilizar os restaurantes terceirizados**

Nesta alternativa, é apresentada a análise benefício-custo da utilização dos restaurantes terceirizados, ou seja, os usuários que utiliza o RU passariam a almoçar em um dos dois restaurantes terceirizados que possuem contrato com o RU. Nesta situação, é realizada uma análise considerando que todas as 616.854 refeições servidas no RU em 2008 seriam consumidas nos restaurantes terceirizados, também confrontando com a possibilidade dos usuários se alimentarem nos outros restaurantes do campus. O benefício gerado para a sociedade, ao menos o tangível, é a diferença entre o valor que se gastaria para realizar uma refeição em outro restaurante e o valor com os restaurantes terceirizados.

Considerando-se que todos os usuários utilizassem os restaurantes terceirizados pagando o mesmo valor (R\$ 1,50 e R\$ 2,50). Assim, o benefício para o usuário é o mesmo, pois a economia gerada para o usuário é a mesma, conforme se pode observar na Tabela 15.

Tabela 15 - Benefício social utilizando os restaurantes terceirizados

<b>Benefício social</b>	<b>Total</b>	<b>Unitário</b>
Custo para o usuário em outros restaurantes	4.071.236	6,60
(-) Custo médio para o usuário no RU	876.601	1,42
<b>Total do benefício para a sociedade</b>	<b>3.194.636</b>	<b>5,18</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

O valor do benefício gerado para a sociedade foi calculado da mesma maneira que na alternativa I, tendo em vista que os usuários são os mesmos e os benefícios gerados também. Ressalta-se que foi quantificado apenas o benefício tangível, não foram considerados os benefícios ou desbenefícios, tais como tempo de espera na fila, qualidade e variedade da alimentação, valor nutricional, espaço físico, atendimento, etc. Assim, o benefício total gerado para a sociedade também é de R\$ 5,18 por refeição e totaliza R\$ 3.194.636,00. Os 3.545 usuários também são beneficiados, nesta alternativa, com a mesma economia de R\$ 5,18 por dia por meio da utilização dos restaurantes terceirizados ao invés do outros restaurantes do campus da UFSC.

O cálculo do custo social gerado para a sociedade é demonstrado na Tabela 16.

Tabela 16 - Custo social utilizando os restaurantes terceirizados

<b>Custo Social</b>	<b>Total</b>	<b>Unitário</b>
Custo dos restaurantes terceirizados para a UFSC	3.762.809	6,10
(-) Receitas do RU	876.601	1,42
(-) Receitas da UFSC	313.491	0,51
<b>Total do custo para a sociedade</b>	<b>2.572.717</b>	<b>4,17</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

O valor de R\$ 3.762.809,00 seria referente ao custo total para a UFSC com o pagamento das 616.854 refeições aos restaurantes terceirizados. Tendo em vista que o quantitativo e a modalidade de usuários são iguais à alternativa I, o valor referente às receitas do RU permanece em R\$ 876.601,00. As receitas da UFSC também foram mantidas. O custo social por refeição servida para a sociedade é de R\$ 4,17 e o total para a sociedade é de R\$ 2.572.717,00.

Com a apresentação do benefício e do custo social com os restaurantes terceirizados, realiza-se o cálculo do índice de benefício-custo, calculado conforme abaixo.

$$R(i) = \frac{VB(i)}{VC(i)} = \frac{3.194.636}{2.572.717} = 1,24$$



Com um índice de benefício-custo igual a 1,24, constata-se que os benefícios são maiores do que os custos, demonstrando a viabilidade desta alternativa (CLEMENTE; SOUZA, 1998; HESS et al., 1984; HIRSCHFELD, 2000; CONTADOR, 1997; COHEN; FRANCO, 2008).

#### 4.9.1.3 Alternativa III – variações de volume nas refeições servidas

Neste item, apresenta-se a análise benefício-custo considerando variações no volume de refeições servidas no RU. Em 2008, a média diária de refeições servidas foi de 3.545. De forma simulada, são realizados os cálculos para os volumes de 2.500, de 4.000 e de 4.500 refeições servidas por dia. Igualmente à alternativa I, considerou-se uma análise com o RU em confronto com a sua não-existência. Desta maneira, o benefício tangível gerado para a sociedade, é a diferença entre o custo para o usuário realizar uma refeição em outro restaurante e o custo no RU. Porém, nesta alternativa, considera-se quatro possíveis volumes de produção.

Assim, o benefício gerado para a sociedade também é a economia proveniente pela utilização do RU frente aos outros restaurantes no campus da UFSC. Na Tabela 17, apresenta-se a análise do benefício social gerado com cada um dos quatro volumes de refeições servidas.

Tabela 17 - Benefício social com alteração no volume de refeições servidas

Refeições servidas	Média (3.545/dia)		2.500/dia		4.000/dia		4.500/dia	
	Total	Unitário	Total	Unitário	Total	Unitário	Total	Unitário
Custo para o usuário em outros restaurantes	4.071.236	6,60	2.871.000	6,60	4.593.600	6,60	5.167.800	6,60
(-) Custo médio do usuário no RU	876.601	1,42	586.829	1,59	995.320	1,43	1.125.820	1,44
<b>Total do benefício para a sociedade</b>	<b>3.194.636</b>	<b>5,18</b>	<b>2.284.171</b>	<b>5,01</b>	<b>3.598.280</b>	<b>5,17</b>	<b>4.041.980</b>	<b>5,16</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Em todos os três níveis de volumes de produção, o benefício gerado para a sociedade é calculado por meio do valor médio de uma refeição de 500g no campus da UFSC (R\$ 6,60). Deste valor, também foram descontados os valores que se referem aos custos dos usuários com as refeições consumidas no RU. Com o aumento das refeições servidas, verifica-se que o benefício unitário por refeição diminui, porém, o valor total do benefício para a sociedade aumenta.

O custo social gerado para a sociedade é calculado por meio do custo total do RU para cada volume de refeições servidas, descontados os valores arrecadados com as receitas do RU, da UFSC e os desbenefícios verificados.

Na Tabela 18, apresenta-se uma simulação com a possibilidade de atendimento de 2.500, 4.000 e 4.500 refeições diariamente. Assim, com relação à simulação de 2.500 refeições servidas, nota-se que 1.045 usuários não seriam considerados, existindo um desbenefício para a sociedade.

Tabela 18 - Custo social com alteração no volume de refeições servidas

Refeições servidas	Média (3.545/dia)		2.500/dia		4.000/dia		4.500/dia	
	Total	Unitário	Total	Unitário	Total	Unitário	Total	Unitário
Custo Total do RU	4.778.761	7,75	4.321.979	9,94	4.977.560	7,15	5.196.087	6,64
(-) Receitas do RU	876.601	1,42	524.486	1,21	995.320	1,43	1.125.820	1,44
(-) Receitas da UFSC	313.491	0,51	313.491	0,72	313.491	0,45	313.491	0,40
<b>Total do custo para a sociedade</b>	<b>3.588.669</b>	<b>5,82</b>	<b>3.484.002</b>	<b>8,01</b>	<b>3.668.749</b>	<b>5,27</b>	<b>3.756.776</b>	<b>4,80</b>
(+) Desbenefícios	-	-	911.088	-	-	-	-	-
<b>Total do custo para a sociedade</b>	<b>3.588.669</b>	<b>5,82</b>	<b>4.395.090</b>	<b>10,10</b>	<b>3.668.749</b>	<b>5,27</b>	<b>3.756.776</b>	<b>4,80</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Com o aumento das refeições servidas, o custo unitário para a sociedade também diminui e o total aumenta. O índice benefício-custo para estas opções são calculados, conforme segue.

$$R_{(3545)} = \frac{VB_{(3545)}}{VC_{(3545)}} = \frac{3.194.636}{3.588.669} = 0,89$$

$$R_{(2500)} = \frac{VB_{(2500)}}{VC_{(2500)}} = \frac{2.284.171}{4.395.090} = 0,52$$

$$R_{(4000)} = \frac{VB_{(4000)}}{VC_{(4000)}} = \frac{3.598.280}{3.668.749} = 0,98$$

$$R_{(4500)} = \frac{VB_{(4500)}}{VC_{(4500)}} = \frac{4.041.980}{3.756.776} = 1,08$$

Ressalta-se que este índice no nível atual de produção do RU é de 0,89 para um

volume médio de 3.545 refeições/dia. Com as mudanças, observa-se que apesar do aumento nos custos, também observado na Tabela 7, o índice de benefício-custo aumenta decorrente de um aumento maior nos benefícios gerados. Observa-se que a redução de volume para 2.500 refeições por dia apresenta o pior índice, uma vez que esta alternativa gera muitos desbenefícios para os usuários que deixam de ser atendidos.

A única opção na qual o índice benefício-custo é superior a 1 é com a produção de 4.500 refeições por dia. Desta forma, sem considerar outros fatores envolvidos, esta opção pode ser considerada viável na análise benefício-custo (CLEMENTE; SOUZA, 1998; HESS et al., 1984; HIRSCHFELD, 2000).

#### 4.9.1.4 Alternativa IV – alunos com vulnerabilidade socioeconômica

Por último, é apresentada a análise benefício-custo sem o funcionamento do RU, apenas com o auxílio aos alunos com VSE. Nesta situação, é realizada uma análise considerando que os 297 alunos com VSE que, em média, almoçam diariamente no RU, receberiam um vale-refeição que poderia ser utilizado em algum restaurante do campus, de forma que, para o usuário, não haveria custo algum. Assim, o benefício gerado para a sociedade é o valor que os usuários gastariam para realizarem as refeições em outro restaurante.

Na Tabela 19, é apresentada a simulação do benefício para a sociedade considerando a média de 297 alunos com VSE que almoçam diariamente no RU e também com os demais volumes diários simulados, todos beneficiados pela refeição gratuita em restaurantes privados, sendo que os custos destas refeições são pagos pela UFSC.

Tabela 19 - Benefício social para alunos com vulnerabilidade socioeconômica

Refeições servidas	297/dia		2.500/dia		3.545/dia		4.000/dia		4.500/dia	
	Total	Unitário	Total	Unitário	Total	Unitário	Total	Unitário	Total	Unitário
Custo para o usuário em outros restaurantes	341.075	6,60	2.871.000	6,60	4.071.078	6,60	4.593.600	6,60	5.167.800	6,60
(-) Custo médio do usuário no RU	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
<b>Total do benefício para a sociedade</b>	<b>341.075</b>	<b>6,60</b>	<b>2.871.000</b>	<b>6,60</b>	<b>4.071.078</b>	<b>6,60</b>	<b>4.593.600</b>	<b>6,60</b>	<b>5.167.800</b>	<b>6,60</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme se observa na Tabela 19, o valor do benefício gerado para a sociedade é igual ao custo para a realização de uma refeição em um restaurante no campus da UFSC. Como não há pagamento pelos usuários, o benefício é o valor integral pago à sociedade. Independente do quantitativo de alunos atendidos, o benefício por refeição gerado para a sociedade é de R\$ 6,60, que é o valor médio de uma refeição a quilo no campus.

Na Tabela 20, é demonstrado o cálculo do custo social gerado para a sociedade. Sempre que um benefício é retirado ou um desbenefício é gerado, esta perda deve ser considerada como um custo ou uma diminuição de benefício (HIRSCHFELD, 2000). Com a redução de volume, alguns usuários atualmente atendidos poderiam perder o benefício, ou seja, a alternativa geraria um desbenefício para estes usuários. Isto significa que o aumento no custo para o usuário é considerado como um custo para a sociedade.

Tabela 20 - Custo social para alunos com vulnerabilidade socioeconômica

Refeições servidas	297/dia		2.500/dia		3.545/dia		4.000/dia		4.500/dia	
	Total	Unitário	Total	Unitário	Total	Unitário	Total	Unitário	Total	Unitário
Custo Total das refeições	341.075	6,60	2.871.000	6,60	4.071.078	6,60	4.593.600	6,60	5.167.800	6,60
(-) Receitas do RU	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
(-) Receitas da UFSC	313.491	6,07	313.491	0,72	313.491	0,51	313.491	0,45	313.491	0,40
<b>Total do custo para a sociedade</b>	<b>27.584</b>	<b>0,53</b>	<b>2.557.509</b>	<b>5,88</b>	<b>3.757.587</b>	<b>6,09</b>	<b>4.280.109</b>	<b>6,15</b>	<b>4.854.309</b>	<b>6,20</b>
(+) Desbenefícios	2.853.911	-	911.088	-	-	-	-	-	-	-
<b>Total do custo para a sociedade</b>	<b>2.881.495</b>	<b>55,75</b>	<b>3.468.597</b>	<b>7,97</b>	<b>3.757.587</b>	<b>6,09</b>	<b>4.280.109</b>	<b>6,15</b>	<b>4.854.309</b>	<b>6,20</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Com os 297 alunos com VSE por dia, o valor de R\$ 341.075,00 pago pela UFSC se mantém inalterado. Como esses alunos não pagam o passe, não existem receitas, tendo em vista que os usuários em questão possuem gratuidade. O desbenefício gerado para a sociedade pelo não atendimento dos 3.166 usuários que pagavam em média R\$ 1,59 por refeição e dos 82 funcionários que também tinham a gratuidade do almoço. Assim, o desbenefício para os 3.166 usuários é de R\$ 5,01 por refeição e de R\$ 6,60 por refeição para os funcionários. Assim, o custo total para a sociedade é de R\$ 2.881.495,00 com 297 refeições por dia. Também existe desbenefício quando atendidos somente 2.500 usuários/dia.

Os índices benefício-custo para esta alternativa são apresentados abaixo.

$$R_{(297)} = \frac{VB_{(297)}}{VC_{(297)}} = \frac{341.075}{2.881.495} = 0,12$$

$$R_{(2500)} = \frac{VB_{(2500)}}{VC_{(2500)}} = \frac{2.871.000}{3.468.636} = 0,83$$

$$R_{(3545)} = \frac{VB_{(3545)}}{VC_{(3545)}} = \frac{4.071.078}{3.757.587} = 1,08$$

$$R_{(4000)} = \frac{VB_{(4000)}}{VC_{(4000)}} = \frac{4.593.600}{4.280.109} = 1,07$$

$$R_{(4500)} = \frac{VB_{(4500)}}{VC_{(4500)}} = \frac{5.167.800}{4.854.309} = 1,06$$

Nesta alternativa, as opções com volumes de produção de 3.545, 4.000 e 4.500 são superiores a 1, demonstrando a sua viabilidade (CLEMENTE; SOUZA, 1998; HESS et al., 1984; HIRSCHFELD, 2000; CONTADOR, 1997; COHEN; FRANCO, 2008). Na alternativa de somente atender os alunos VSE, percebe-se que, apesar do custo para a sociedade ser o menor de todas as alternativas (R\$ 27.584,00), quando considerados os desbenefícios gerados pela restrição do serviço a todos os demais usuários, o índice torna-se o pior de todos. Desta forma, a alternativa de menor custo também é a que mais reduzirá benefícios existentes. Com isto, percebe-se que a análise benefício-custo, quando integrada à gestão estratégica de custos, pode trazer informações relevantes para a tomada de decisões.

#### **4.9.2 Comparação dos custos com os índices de benefício-custo**

Após a determinação dos índices de benefício-custo de cada alternativa, é possível que as alternativas sejam comparadas entre si. Deste modo, na Tabela 21, apresentam-se os índices em ordem decrescente, ou seja, da melhor alternativa para a pior. Além disso, apresentam-se também os custos e a classificação pela análise tradicional de custos, ou seja, em que a melhor alternativa é a de menor custo total.

Tabela 21 - Comparação dos índices de benefício-custo e os custos totais das alternativas

Posição do índice de benefício-custo	Alternativa	Refeições /dia	Índice de benefício-custo	Custo à Sociedade	Posição do custo
1º	II - utilizar os restaurantes terceirizados	3.545	1,24	2.572.717	3º
2º	III - variações de volume nas refeições servidas (RU)	4.500	1,08	3.756.776	7º
2º	IV - alunos com VSE (utilizar restaurantes privados)	3.545	1,08	3.757.587	8º
3º	IV - alunos com VSE (utilizar restaurantes privados)	4.000	1,07	4.280.109	9º
4º	IV - alunos com VSE (utilizar restaurantes privados)	4.500	1,06	4.854.309	10º
5º	III - variações de volume nas refeições servidas (RU)	4.000	0,98	3.668.749	6º
6º	I - manter a situação atual (RU)	3.545	0,89	3.588.669	5º
6º	III - variações de volume nas refeições servidas (RU)	3.545	0,89	3.588.669	5º
7º	IV - alunos com VSE (utilizar restaurantes privados)	2.500	0,83	2.557.509	2º
8º	III - variações de volume nas refeições servidas (RU)	2.500	0,52	3.484.002	4º
9º	IV - alunos com VSE (utilizar restaurantes privados)	297	0,12	27.584	1º

Fonte: Dados da pesquisa.

Ainda conforme a Tabela 21, observa-se que a alternativa de utilizar os restaurantes terceirizados para a realização das refeições aos 3.545 usuários diários possui o maior índice de benefício-custo das alternativas analisadas, embora represente somente a terceira melhor opção se considerado o custo total para a sociedade.

Observa-se ainda que as três últimas opções se referem às menores quantidades de refeições servidas, isto se deve ao desbenefício gerado pelo não-atendimento a toda a demanda do RU, visto se tratar na opção de atender somente alunos com VSE. Entretanto, cabe ressaltar que todas as alternativas apresentadas possuem benefícios intangíveis e talvez desbenefícios que não foram considerados neste estudo.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

### 5.1 CONCLUSÕES

As decisões em relação aos restaurantes universitários são de grande importância econômica e social, pois, além de envolver recursos elevados, também possuem uma função social, tendo em vista que contribuem diretamente para a qualidade de vida da sociedade.

Neste estudo, foram identificados e descritos os fatores envolvidos no processo de gestão de custos do RU-UFSC. Tais fatores são: alimentos; gás/combustível; mão-de-obra e serviços terceirizados; material de conservação; material de consumo; energia elétrica; telefone; serviços de água e de esgoto; serviços terceirizados da cozinha; serviços terceirizados de limpeza; servidores; e outras despesas. Para tanto, foram observados os comportamentos destes gastos (se fixos ou variáveis), bem como as formas de controle e de apuração utilizados pelo RU.

Na sequência, foram levantados os dados econômico-financeiros do RU-UFSC e a verificação dos custos e do resultado do RU. Neste aspecto, verificou-se que o RU apresenta um resultado deficitário, tendo em vista que os recursos próprios oriundos da venda de passes são insuficientes para a cobertura dos custos. Isto ocorre pelo fato de o objetivo do RU ser prestar um serviço não totalmente gratuito, mas sim subsidiado, o que faz com que seja praticamente impossível um resultado com superávit. Assim, o RU é planejado para ser custeado com recursos próprios, da UFSC e do tesouro nacional. Quanto aos custos, verificou-se que o custo unitário de uma refeição no RU é superior ao preço de venda de uma refeição nos restaurantes privados e dos restaurantes terceirizados existentes no campus da UFSC. Alguns dos fatores que contribuem para este cenário são:

- O elevado valor gasto com os servidores lotados no RU, o que representou 44,40% do custo total do RU;
- O custo com energia elétrica contribuiu com 4,60% do custo total;

- Utilização da caldeira elétrica, o que representou 77,69% do consumo de energia elétrica;
- O valor gasto com o serviço terceirizado de cozinha representou 8,70 % do custo total;
- Custo variável com gêneros alimentícios elevados, representado 31,12% do custo total;
- Elevado nível dos custos fixos, que mesmo em período de greve e de férias, continuam existindo, porém, sem a arrecadação de receita e sem a prestação de serviço.

Em simulações de custos, observou-se que, com o aumento de volume de refeições servidas no RU, o custo unitário por refeição pode ser reduzido relativamente. Também foram realizadas simulações com a transferência total dos serviços do RU para os restaurantes terceirizados e restaurantes privados. Neste caso, observou-se uma manutenção dos serviços e uma redução nos custos totais, porém, neste caso, também é necessário considerar as perdas geradas pela desativação do RU (perda de investimentos, equipamentos, etc.) e custos que não cessariam, por exemplo, o dos funcionários concursados. Para tanto, seria necessária uma análise mais profunda destes fatores e de outros fatores intangíveis que se modificariam.

Como uma forma de melhoria nas informações sobre custos do RU, realizou-se ainda a análise benefício-custo. Como o RU é uma instituição pública, não se pode restringir apenas à análise financeira, mas é necessário considerar os benefícios e os custos gerados para a sociedade, pois esta recebe não só os benefícios, mas também paga os custos decorrentes da existência da entidade. Neste sentido, concluiu-se que, algumas vezes, a alternativa que gera a maior economia de custos também é a que gera a maior perda de benefícios. Também se percebeu que, com o índice, é possível definir qual alternativa apresenta mais benefícios para a sociedade e não simplesmente verificar qual é a de menor custo. Assim, o índice se desprende da análise direta do custo total para a sociedade e considera também o benefício ou desbenefício de cada alternativa analisada.

O desempenho sócioeconômico do RU pode ser entendido como não-satisfatório, pois os custos se encontram acima dos custos de outros restaurantes que prestam serviços semelhantes. Foram apresentadas as análises de alternativas para a melhoria deste cenário, considerando os custos e também os benefícios que cada uma delas pode vir a gerar. Desta forma, conclui-se que é necessário que estudos sobre a redução de custos e a ampliação de



benefícios sejam implantados para que o desempenho sócioeconômico do RU seja melhorado.

Ressalta-se que o resultado deste estudo não propõe a desativação do RU, mas sim, um estudo para a otimização do mesmo por meio de análises e de comparações de fatores de custos e sociais. Os resultados encontrados não são definitivos e absolutos, pois, algumas variáveis, principalmente relacionados a benefícios intangíveis não foram consideradas ou analisadas. Apesar das críticas ao método benefício-custo, este se apresentou útil quando da análise pela ótica social, necessitando, entretanto, estudos mais aprofundados sobre os fatores intangíveis envolvidos.

## **5.2 RECOMENDAÇÕES PARA FUTUROS TRABALHOS**

Com a realização deste estudo, verificou-se a existência de assuntos que merecem atenção. Desta forma, sugerem-se futuras pesquisas conforme os seguintes itens:

- Aprimorar a análise benefício-custo;
- Realizar estudo semelhante considerando os demais custos existentes referentes ao RU-UFSC, principalmente os intangíveis;
- Aplicar o estudo em outros Restaurantes Universitários;
- Identificar e mensurar fatores intangíveis envolvidos nos custos e nos benefícios gerados por empresas públicas.

## REFERÊNCIAS

ALBRECHT, K; BRANDFORD, L. J. **Serviços com qualidade: a vantagem competitiva**. São Paulo: Makron Books, 1992.

ANAND, M. A review of research on the theory and practice of cost management. **South Asian Journal of Management**. V. 11, N. 1, p. 59-95. Jan.-Mar., 2004.

ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BARJA, G. J. A. **A cogeração e sua inserção ao sistema elétrico**. 2006. 157 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Mecânicas). Universidade de Brasília, Brasília, 2006.

BATESON, J. E.G.; HOFFMAN, K. D. **Marketing de serviços**. 4.ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

BERRY, L. L. **Descobrimo a essência do serviço: os novos geradores de sucesso sustentável nos negócios**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2001.

BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRASIL [1]. Ministério da Educação. Disponível em <[http://portal.mec.gov.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=12302&Itemid=607](http://portal.mec.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=12302&Itemid=607)>. Acesso em: 23 julho 2009.

\_\_\_\_\_ [2]. Ministério da Educação. Disponível em <[http://portal.mec.gov.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=12894&Itemid=86](http://portal.mec.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=12894&Itemid=86)>. Acesso em: 23 julho 2009.

\_\_\_\_\_ [3]. Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. Secretaria de Comércio e Serviços. Disponível em <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=4&menu=1773>>. Acesso em: 23 julho 2009.

\_\_\_\_\_. Lei 4.320/64, de 17 de março de 1964 – Institui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, de 23 de março de 1964.

\_\_\_\_\_. Lei complementar n. 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal e dá outras providências. **Lex**: disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/lei\\_comp\\_101\\_00.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/lei_comp_101_00.pdf)>. Acesso em: 24 de agosto 2009. Legislação Federal.

BRITO, P. **Análise e viabilidade de projetos de investimentos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BRUNI, A. L. **A administração de custos, preços e lucros**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2008. – (Série desvendando as finanças; v. 5).

BUARQUE, C. **Avaliação econômica de projetos**: uma apresentação didática. 8ª reimpr. Rio de Janeiro: Campus, 1984.

CEBRASSE - CENTRAL BRASILEIRA DO SETOR DE SERVIÇOS. Anuário Brasileiro do Setor de Serviços 2007/2008. Disponível em <[http://www.cebrasse.org.br/downloads/anuario\\_cebrasse.pdf](http://www.cebrasse.org.br/downloads/anuario_cebrasse.pdf)>. Acesso em: 24 abril 2009.

CHURCHILL JR., G. A.; PETER, J. P. **Marketing**: criando valor para os clientes. São Paulo: Saraiva, 2000.

COELHO, M. Q. **Metodologia para avaliação do valor de projetos sociais empresariais**. 2005. 179 p. Dissertação (Mestrado em Administração) Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2005.

COHEN, E.; FRANCO, R. **Avaliação de projetos sociais**. 8. ed. Rio de Janeiro: Vozes, 2008.

CONTADOR, C. R. **Projetos sociais**: avaliação e prática. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 1997.

CLEMENTE, A.; LEITE, J. G. M. Avaliação de Projetos Públicos. In: CLEMENTE, A. (Org.). **Projetos empresariais e públicos**. São Paulo: Atlas, 1998. p. 306-328.

CLEMENTE, A.; SOUZA, A. Análise Econômico-financeira de Projetos. In: CLEMENTE, A. (Org.). **Projetos empresariais e públicos**. São Paulo: Atlas, 1998. p. 144-180.

DUBOIS, A.; KULPA, L.; SOUZA, L. E. de. **Gestão de custos e formação de preços**: conceitos, modelos e instrumentos: abordagem do capital de giro e da margem de competitividade. São Paulo: Atlas, 2006.

DUTRA, R. G. **Custos**: uma abordagem prática. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

FARO, C. de. **Engenharia econômica**: Elementos. São Paulo: APEC, 1972.

FEIJÓ, C. A.; RAMOS, R. L. O.; YOUNG, C. E. F.; LIMA, F. C. G. de C.; GALVÃO, O. J. de A. **Contabilidade social**: o novo sistema de contas nacionais do Brasil. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

FITZSIMMONS, J. A.; FITZSIMMONS, M. J. **Administração de serviços**: operações, estratégia e tecnologia da informação. 4.ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

FONSECA, M. T.. **Tecnologias gerenciais de restaurantes**. 3. ed. São Paulo: Editora Senac São Paulo, 2004.

FONTES, M.. **Marketing social revisado**: novos paradigmas do mercado social. Florianópolis: Cidade Futura, 2001.

FREZATTI, F. Agrupamento dos perfis da contabilidade gerencial no Brasil. **Revista UnB**

**contábil.** V.8, N. 1, p. 9-39. jan./jun., 2005.

GARTNER, I. R. **Análise de projetos em bancos de desenvolvimento.** Florianópolis: Ed. da UFSC, 1998.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de custos: contabilidade e controle.** São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HESS, G.; MARQUES, J. L. de M.; PAES, L.C. M. da R.; PUCCINI, A. de L. **Engenharia econômica.** 17 ed. São Paulo: DIFEL, 1984.

HIRSCHFELD, H. **Engenharia econômica e análise de custos: aplicações práticas para economistas, engenheiros, analistas de investimentos e administradores.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. **Contabilidade de custos.** 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 1997.

HUMMEL, P. R. V.; TASCHNER, M. R. B. **Análise e decisão sobre investimentos e financiamentos: engenharia econômica - teoria e prática.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

KAPLAN, R. S.; COOPER, R. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo.** São Paulo: Futura, 1998.

KERLINGER, F. N. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais: Um tratamento conceitual.** São Paulo: EPU, 1980.

KIMURA, A. Y. **Planejamento e administração de custos em restaurantes industriais.** São Paulo: Fazendo Arte, 1998.

LAS CASAS, A. L. **Marketing: conceitos, exercícios e casos.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

LEONE, G. S. G. **Curso de contabilidade de custos.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LIPPEL, I. L. **Gestão de custos em restaurantes: utilização do método ABC.** 2002. 170 p. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

LOVELOCK, C.; WRIGHT, L. **Serviços: marketing e gestão.** São Paulo: Saraiva, 2002.

MAHER, M. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MANNARINO, R. **Introdução à engenharia econômica.** Rio de Janeiro: Campus, 1991.

MARCONI, M. A; LAKATOS, E. M. **Fundamentos da metodologia científica.** 5 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARICATO, P. **Como montar e administrar bares e restaurantes.** 5. ed. São Paulo: Editora Senac São Paulo, 2004.

- MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MARTINS, G. de A. **Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2006.
- MEKSENAS, Paulo. **Pesquisa social e ação pedagógica: conceitos, métodos e práticas**. São Paulo: Loyola, 2002.
- MISHAN, E. J. **Análise de custos-benefícios: uma introdução informal**. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1976.
- MOURA, R. de A. **Princípios contábeis aplicados à contabilidade governamental: uma abordagem comparativa Brasil-Estados Unidos**. 2003. 112 p. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) Universidade de Brasília, Brasília, 2003a.
- MOURA, J. F. de M. **O sistema de contabilidade do governo federal na mensuração dos custos dos programas de governo e das unidades gestoras**. 2003. 155p. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) Universidade de Brasília, Brasília, 2003b.
- MOREIRA, R. **Avaliação de projetos de transporte utilizando análise benefício custo e método de análise hierárquica**. 2000. 136p. Dissertação (Mestrado em Engenharia Civil) Universidade Estadual de Campinas, Campinas, São Paulo, 2000.
- NAKAGAWA, M. **Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação**. São Paulo: Atlas, 1993.
- OLIVEIRA, K. de. **Recuperação de no processo de atendimento em restaurante: estudo de caso em Porto Alegre**. 2002. 80 f. Dissertação (Mestrado Profissionalizante em Engenharia) – Escola de Engenharia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2002.
- OLIVEIRA, M. da S. **Gestão de restaurantes: uma prática de hospitalidade**. 2006. 114 p. Dissertação (Mestrado em Hospitalidade) – Universidade Anhembi-Morumbi, São Paulo, 2006.
- PEDROSO, S. H. G. **Projetos sociais sob a ótica do design focado no sistema de gestão pela qualidade total**. 2008. 151 f. Dissertação (Mestrado em Sistema de Gestão). Universidade Federal Fluminense, Niterói, 2008.
- POMERANZ, L. **Elaboração e análise de projetos**. 2. ed. São Paulo: HUCITEC, 1988.
- PORTER, M. **A vantagem competitiva das nações**. 5. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1989a.
- PORTER, M. **Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior**. 27. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 1989b.
- POSTAI, F. M. P. **Levantamento e análise de custos do Restaurante Universitário da Universidade Federal de Santa Catarina**. PET – Engenharia de Produção e Sistemas. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 19 p. Trabalho não publicado. 2007

PROENÇA, R. P. da C. **Aspectos organizacionais e inovação tecnológica em processos de transferência de tecnologia:** uma abordagem antropotecnológica no setor de alimentação coletiva. 1996. 306 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1996.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social:** métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SANTOS, J. J. dos. **Análise de custos:** um enfoque gerencial com ênfase para custeamento marginal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

SCHULTZ, C. A. **Gestão dos custos de serviços públicos de alta complexidade hospitalar.** 2007. 157 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2007.

SCHULTZ, C. A.; BORGERT, A.; SILVA, M. Z. da. É o Custeio por Absorção o único método aceito pela Contabilidade? In XV CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. **Anais (CD)**. Curitiba: Associação Brasileira de Custos, 2008.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. **A revolução dos custos:** como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.

SILVA, A. C. R. da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade:** orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses. São Paulo: Atlas, 2003.

SLIWIANY, R. M. **Sociometria:** como avaliar a qualidade de vida e projetos sociais. Rio de Janeiro: Vozes, 1997.

SPILLER, E. S.; PLÁ, O.; LUZ, J. F.; SÁ, P. R. G. **Gestão de serviços e marketing interno.** 2. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006.

SOUZA, F. A. **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. 126 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Universidade de Brasília. Brasília, 2007.

TEODÓSIO, A. dos S. de S. **Parcerias tri-setoriais na esfera pública:** implicações e perspectivas acerca da provisão de políticas sociais em três experiências. 2008. 266 f. Tese (Doutorado em Administração) Fundação Getúlio Vargas. São Paulo, 2008.

UFSC [a] – UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA. RESTAURANTE UNIVERSITÁRIO. **Quem somos.** Disponível on-line:<<http://www.ru.ufsc.br>>. Acesso: 12 jul 2009.

\_\_\_\_\_ [b] - UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA. RESTAURANTE UNIVERSITÁRIO. **Histórico.** Disponível on-line:<<http://www.ru.ufsc.br>>. Acesso: 12 jul 2009.

\_\_\_\_\_ [c] - UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA. RESTAURANTE UNIVERSITÁRIO. **Conheça o RU.** Disponível on-

line:<<http://www.ru.ufsc.br>>. Acesso: 12 jul 2009.

\_\_\_\_\_ [d] - UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA. AGÊNCIA DE COMUNICAÇÃO DA UFSC. **Notícias**. Disponível on-line:<<http://www.agecom.ufsc.br>>. Acesso: 09 ago 2009.

\_\_\_\_\_ [e] - UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA. RESTAURANTE UNIVERSITÁRIO. **Serviços**. Disponível on-line:<<http://www.ru.ufsc.br>>. Acesso: 12 jul 2009.

\_\_\_\_\_ [f] UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA. DEPARTAMENTO DE GESTÃO ORÇAMENTÁRIA. **Matriz**. Disponível on-line:<<http://www.reitoria.ufsc.br/dgo/Matriz.pdf>>. Acesso: 12 jul 2009.

\_\_\_\_\_ [g] - UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA. **Jornal Universitário** n° 390. Disponível on-line:<[http://www.agecom.ufsc.br/downloads/Jornal\\_Universitario\\_UFSC\\_n390\\_052008.pdf](http://www.agecom.ufsc.br/downloads/Jornal_Universitario_UFSC_n390_052008.pdf)>. Acesso: 12 jul 2009.

VANDERBECK, E. J.; NAGY, C. F. **Contabilidade de custos**. 11. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 1997.

ZANELLA, L. C. **Contabilidade para hotéis e restaurantes**. Caxias do Sul: EDUCS, 2002.

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

WRIGHT, P.; KROLL, M. J.; PARNELL, J. **Administração estratégica: conceitos**. São Paulo: Atlas, 2000.

# Livros Grátis

( <http://www.livrosgratis.com.br> )

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)



[Baixar livros de Literatura](#)  
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)  
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)  
[Baixar livros de Matemática](#)  
[Baixar livros de Medicina](#)  
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)  
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)  
[Baixar livros de Meteorologia](#)  
[Baixar Monografias e TCC](#)  
[Baixar livros Multidisciplinar](#)  
[Baixar livros de Música](#)  
[Baixar livros de Psicologia](#)  
[Baixar livros de Química](#)  
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)  
[Baixar livros de Serviço Social](#)  
[Baixar livros de Sociologia](#)  
[Baixar livros de Teologia](#)  
[Baixar livros de Trabalho](#)  
[Baixar livros de Turismo](#)