

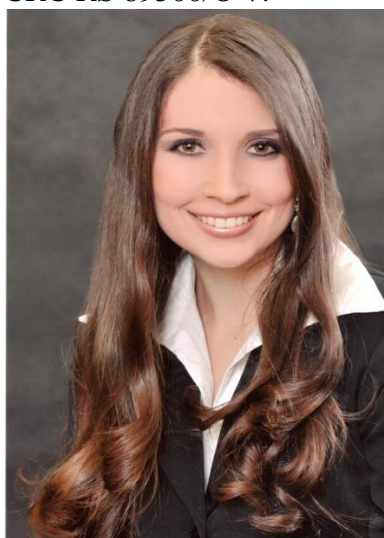
**Sistema de informação de custos na administração pública: um estudo no serviço de transporte escolar nos Municípios de São Domingos do Sul e Vila Maria - RS**

Autores:

**Aline Baldissera:**

Endereço: Rua Via Passo Fundo, 893, Bairro Conceição, Guaporé – RS – CEP 99200-000, fone (54) 99982760, [allynebll@gmail.com](mailto:allynebll@gmail.com)

Currículo resumido: Contadora da Prefeitura Municipal de São Valentim do Sul, CRC RS 89500/O-7.



**Táise Marafon:**

Endereço: Rua José Andreis, 85, Centro, Vila Maria – RS – CEP 99155-000, fone (54) 91679531, [taisemarafon@hotmail.com.br](mailto:taisemarafon@hotmail.com.br).

Currículo: Bacharel em Ciências Contábeis, Assessora Legislativa na Câmara Municipal de vereadores de Vila Maria.



**Nelton Carlos Conte:**

Endereço: Rua Ernesto Pandolfo, 701, apto 403, Nova Prata- RS- CEP 95320-000;  
fone: (54) 99753196, [conte@upf.br](mailto:conte@upf.br)

Currículo resumido: Contador, CRCRS 59519; Especialista em Contabilidade Gerencial e Finanças-UCS; Mestre em Desenvolvimento Regional-UNISC; Doutorando em Desenvolvimento Regional-UNISC; Professor da Universidade de Passo Fundo - UPF e Universidade de Caxias do Sul - UCS.



# **Sistema de informação de custos na administração pública: um estudo no serviço de transporte escolar nos Municípios de São Domingos do Sul e Vila Maria - RS**

## **RESUMO**

O presente artigo teve por objetivo demonstrar e analisar o custo do serviço de transporte escolar nos Municípios de São Domingos – RS e Vila Maria - RS, comparando qual, entre o serviço terceirizado e o executado pela estrutura própria, é o mais eficaz. Para tanto foi realizado uma pesquisa com abordagem quantitativa, descritiva, baseada em um estudo de caso. Para atender ao objetivo foi levantado o custo por km terceirizado junto ao setor de licitações e contratos dos Municípios. Posteriormente, através de informações orçamentárias e contábeis foi apurado o custo por km realizado pela estrutura própria, possibilitando um comparativo entre as duas formas de execução, verificando qual das modalidades é mais onerosa para o tesouro público municipal. Os resultados demonstram que no Município de São Domingos do Sul o transporte escolar realizado de maneira própria, pela prefeitura, é a que apresenta maiores custos para o município. Já, no Município de Vila Maria, o transporte escolar realizado com estrutura própria é o que apresentou os menores custos.

Palavras-chave: Sistema de Custos. Contabilidade Pública. Administração Pública.

## 1 INTRODUÇÃO

A consciência da necessidade de apuração dos custos e de condução da administração pública com eficiência, profissionalismo e transparência está se consolidando entre os administradores públicos como resultado de grandes mudanças no cenário de atuação das organizações públicas. Nesse contexto, a necessidade de se aprimorar a gestão de custos relacionados à produção desses serviços ganha importância (ENAP, 2001). Nessa função a contabilidade pública tem papel fundamental.

Essa constante exigência por parte da população, direcionada aos gestores públicos, somada à nova realidade econômica e social que se apresenta, impõe mudanças na forma de administrar. Uma gestão mais transparente, ética, com mais responsabilidade e voltada a atender os direitos e as necessidades básicas dos cidadãos é primordial na administração pública para que seja garantida uma boa relação entre o gestor e a população.

Porém, é sabido que controlar o patrimônio público não é uma tarefa nada fácil, principalmente quando se fala em custos públicos. Tendo em vista isso, torna-se de suma importância que os administradores tenham conhecimento sobre quanto está saindo de seus ativos, para onde está indo esse dinheiro e com que eficiência ele está sendo gasto. Portanto, ter conhecimento sobre os custos em uma entidade pública, é de vital importância para que os gestores possam ter melhores condições para tomar as decisões mais acertadas sobre o que fazer com o dinheiro público, e também para que a saúde financeira da entidade seja preservada.

De acordo com Slomski (2003), a importância do tema custos no serviço público pode ser avaliada pelo crescente número de iniciativas governamentais nessa área em todo o mundo, na última década, e pelo espaço que o tema vem ganhando, na literatura especializada.

Para Nunes (1998) o esgotamento do modelo de gestão (tradicional ou burocrático) da Administração Pública, no Brasil e no exterior, constitui um diagnóstico bem estabelecido na literatura especializada e na experiência internacional de Reforma do Estado. Enquanto o modelo tradicional enfatiza os controles formais e o estrito cumprimento da lei, os modelos de gestão que vêm sendo propostos e desenvolvidos em programas de reforma da Administração Pública enfatizam a melhora do desempenho ou simplesmente resultados. É o que Osborne e Gaebler (1997) denominaram de “Governo de Resultados”.

De acordo com os autores Osborne e Gaebler (1997), para que os recursos e as energias da Administração Pública estejam orientados para resultados, é necessário que o perfil dos gerentes e os sistemas de informações estejam totalmente alinhados com esta orientação. Se os modelos de gestão governamentais não dispuserem de sistemas de informação que avaliem o desempenho presente e apontem as tendências do desempenho futuro, então dificilmente a Reforma será bem sucedida. Para avaliar adequadamente o desempenho é crucial que os sistemas de informação do governo disponham de uma informação gerencial mais refinada que a despesa, qual seja: os custos.

O conhecimento do custo dos serviços públicos é fundamental para o atingimento de uma alocação eficiente de recursos. O desconhecimento dos custos é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos, como afirma Silva (2003).

Nesse caminho, no ano de 2008 foi editada pelo CFC as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCT SP 16), estabelecendo critérios para o registro contábil dos atos e fatos que afetam ou possam a vir afetar o patrimônio público e, ainda no mesmo ano, a Secretaria do Tesouro Nacional em conjunto com a Secretaria do Orçamento Federal, publicaram a 1ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor

Público (MCASP), através da Portaria Conjunta STN/SOF nº. 03, de 14 de outubro de 2008, estando atualmente na sua 5ª edição.

Dentre estas mudanças da contabilidade aplicada ao setor público, talvez a que traga mais impacto é a da necessidade da implantação do sistema de custos na administração pública, de forma de evidenciar o resultado econômico nos serviços públicos.

Um exemplo de serviço público que consome volumes substanciais de recursos públicos no Brasil é o da Educação. De acordo com o INEP os recursos aplicados na educação representaram, em 2007, 16,2% do total dos gastos públicos sociais no Brasil.

Para os municípios os investimentos em educação são ainda mais representativos, pois a Constituição Federal de 1988 fixou um limite mínimo de 25% para os Municípios aplicarem em educação.

No cenário atual, onde a educação é de suma importância, e o conhecimento vem agregando cada vez mais valor, vale a pena questionar quanto vem sendo aplicado em educação em nosso País, e quais os resultados desses investimentos. Muito se discute sobre a carência na educação, a falta de boas escolas, as más condições de acesso, a remuneração insuficiente e a falta de capacitação dos professores da educação básica.

Assim, este estudo objetiva analisar os custos do transporte escolar, no Município de São Domingos do Sul e Vila Maria, comparando o custo das linhas realizado de forma contratada (terceirizado), com o custo das linhas realizadas pelo próprio Município, buscando identificar qual apresenta maior eficiência.

O tema é relevante, por tratar de recursos da própria população. É importante que a sociedade tenha conhecimento sobre qual é o tratamento que está sendo dado, por parte dos administradores municipais, ao dinheiro que lhes é confiado, para a realização dos serviços essenciais a toda população, bem como verificar qual a preocupação que a administração pública tem em calcular os custos dos serviços oferecidos, assim como em buscar novas formas e alternativas de oferecer esses serviços de modo a reduzir custos, permitindo assim que se torne mais eficiente a alocação desses recursos.

Neste caminho, o estudo responder ao seguinte questionamento: qual o custo do transporte escolar por aluno nos municípios de São Domingos do Sul e Vila Maria? Quando comparados os custos com transporte próprio e terceirizado, qual onera mais os cofres públicos do município?

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Contabilidade pública**

Segundo a NBCT SP 16.1, “a contabilidade aplicada ao setor público é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial do setor público”.

A contabilidade pública diferencia-se da contabilidade societária por ter seu foco na gestão, ao invés de estar focada no lucro, tratando como mais relevante o balanço de resultados, que trata das receitas e despesas, demonstrando o que foi arrecadado e de que forma, e o que foi gasto e com que eficiência.

A contabilidade governamental ou pública situa-se no ramo da Ciência Contábil voltado para o registro, o controle e a demonstração dos fatos mensuráveis em moeda que afetam o patrimônio da União, dos Estados e dos Municípios e suas respectivas autarquias e fundações, ou seja, as entidades de direito público interno. (ARAÚJO; ARRUDA, 2004, p. 31).

De acordo com Araújo e Arruda (2004), contabilidade pública é conceituada como sendo o ramo da ciência contábil voltada para o registro, o controle e a demonstração dos fatos que afetam o patrimônio da União, dos Estados e dos Municípios, bem como suas respectivas autarquias e fundações.

Continuam afirmando que a contabilidade pública constitui-se em um valioso instrumento para o planejamento e o controle da administração pública, pois sendo uma especialidade da contabilidade, baseada em normas próprias, ela está voltada para o registro, o controle e a avaliação do patrimônio público, bem como suas respectivas variações. Ela torna-se de suma importância, porque abrange também aspectos orçamentários, patrimoniais e financeiros.

De acordo com a NBCT SP 16.1, “o objeto da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o patrimônio público”, bem como suas respectivas mutações e variações.

O objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social. (NBC T 16.1).

Para Iudícibus (1997), o objetivo principal da contabilidade é fornecer informações econômicas relevantes para que cada usuário possa tirar as suas próprias conclusões, podendo assim tomar as medidas que julgar serem mais adequadas para cada situação. O mesmo se aplica à contabilidade pública, que, além de representar um ramo da Ciência Contábil voltada para o registro e a mensuração dos atos e fatos que afetam o patrimônio da entidade, ela também se constitui em uma importante ferramenta de gestão, visto que permite aos administradores utilizá-la como suporte no processo decisório.

Percebe-se, portanto, que o objeto da contabilidade é o patrimônio público e o objetivo da contabilidade, enquanto ciência, é o de fornecer informações importantes para os usuários da contabilidade, no caso da administração pública os gestores e a sociedade.

## **2.2 Custos na administração pública**

A contabilidade de custos é um ramo da Ciência Contábil capaz de fornecer dados que auxiliam no processo de tomada de decisão. Conhecer os custos da entidade permite que os gestores tenham as melhores condições para poder tomar as decisões mais acertadas, em cada situação, e também para que a saúde financeira da entidade seja preservada.

Tratando-se de entidades públicas, ter controle sobre os custos da organização torna-se ainda mais importante, pois, por se tratar de unidade de negócio que envolve o dinheiro do povo, a exigibilidade sobre os gestores é ainda maior. É cobrado deles, cada vez mais, a máxima eficiência, na alocação dos recursos, e a redução cada vez maior das despesas. Isso sem afetar a qualidade dos serviços prestados.

De acordo com o MCASP (2011), o sistema de custos, na administração pública está previsto no art. 99 da Lei nº. 4.320/64, só que de maneira restrita aos serviços públicos industriais.

Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeiro comum. (Art. 99 da Lei nº. 4.320/64).

Controlar o patrimônio público é tarefa nada fácil, por isso, para que se possa administrar o dinheiro público da melhor forma possível, é de suma importância que os administradores tenham conhecimento sobre os custos da entidade, atentando para o que está saindo dos cofres públicos, para onde está indo esse dinheiro e com que eficiência ele está sendo gasto.

### **2.2.1 Legislação: exigência da apuração de custos na Administração Pública**

O marco inicial regulatório que passou a exigir a apuração de custos na administração pública foi a Lei nº. 4.320, de 1964, que conforme Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010, p. 41) “estatui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.” Os artigos 85 e 99 estabelecem:

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação de custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Art. 99. Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeiro comum.

Entretanto sua previsão estava restrita aos serviços públicos industriais. Em 1967 o Decreto-Lei nº. 200/1967 estendeu a exigência de apuração de custos para toda a administração pública federal, conforme redação dos artigos 25 e 79:

Art. 25. A supervisão ministerial tem por principal objetivo, na área de competência do Ministro do Estado: (...)  
IX – acompanhar os custos globais dos programas setoriais do governo a fim de alcançar uma prestação econômica de serviços.

Art. 79. A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados de gestão.

A Lei Complementar nº. 101 de 04 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), estabelece normas voltadas à responsabilidade na gestão fiscal, com foco no planejamento e na transparência da administração pública. A mesma trouxe novidades com relação a implantação do sistema de custos na administração pública, como podemos observar em seu artigo 4º:

Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:

I – disporá também sobre: (...)  
e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;

Também, em seu artigo 50 § 3º, notamos que a lei novamente impõe a necessidade da implantação de um sistema de custos:

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

(...)

§ 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

A LRF ganhou em aplicabilidade com a edição da Lei nº. 10.180 de 2001, que no seu inciso V do art. 15, organizou e disciplinou os sistemas de planejamento, orçamento, administração, contabilidade e controle interno do Governo Federal, dispondo sobre a necessidade de evidenciação dos custos dos programas da administração pública federal, levantadas a partir do sistema de contabilidade federal:

Art. 15. O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar:

(...)

V - os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal;

Recentemente, em 20 de junho de 2011 foi aprovada a Portaria da STN nº 406, que trata da 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Na parte em que se refere aos procedimentos contábeis patrimoniais, há novamente a previsão da apuração de custos na administração pública.

Percebe-se, que a necessidade da implantação de um sistema de custo na administração pública, é imposta pela legislação desde os anos 60. Hoje aproximadamente 50 anos após a edição do primeiro ato normativo, não há concretização nesta área. Portanto, destaca-se a urgência da implementação de sistema de informações de custos na administração pública, para fins de otimização de resultado, melhoria de procedimentos e análises de alternativas.

### **3 METODOLOGIA**

De acordo com o objetivo, este estudo pode ser classificado como pesquisa descritiva. Que segundo Gil (1999, p. 44), pesquisa descritiva “é aquela que tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relação entre as variáveis”. Esse tipo de pesquisa tem como uma de suas características mais significativas, de acordo com Gil (1999, p. 44), “a utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados”.

Ainda em relação ao objetivo classifica-se essa pesquisa como sendo quantitativa, Esse tipo de pesquisa é caracterizado, segundo Beuren (2003, p. 92), “pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta, quanto no tratamento dos dados”.

Com relação aos procedimentos técnicos, este estudo é classificado como um estudo de caso. Segundo Gil (1999, p. 72), “o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir o seu conhecimento amplo e detalhado”. Para Triviños (1987, p. 110), “estes estudos têm por objetivo aprofundarem a descrição de determinada realidade”.

A população alvo da pesquisa será o todo que integra o sistema de transporte escolar municipal dos municípios de São Domingos do Sul e Vila Maria, ambos localizados no Estado do Rio Grande do SUL. Por população entende-se, segundo Gil (1999, p. 99), “um conjunto de elementos que possuem determinadas características”.

Os dados para o cálculo do custo foram obtidos junto as Prefeituras. No setor



contábil foram extraídos dados do Balancete da Despesa Orçamentária e do Balancete Contábil. Junto ao Departamento de Pessoal buscou-se informações com relação ao custo com mão de obra direta. Já no setor de licitações e contratos foram extraídas informações relacionadas ao valor contratado com as empresas terceirizadas para o Transporte Escolar.

#### **4 SISEMA DE CUSTOS NO SERVIÇOS DE TRANSPORTE ESCOLAR NOS MUNICÍPIOS DE SÃO DOMINGOS DO SUL E VILA MARIA**

O Município de São Domingos do Sul está localizado na micro região do Alto do Taquari, 230 km distante da capital do Estado do Rio Grande do Sul. Com população de 2.961 habitantes, de acordo com estimativa do IBGE de 2009. O IDH do município divulgado pelo PNUD é 0,812, considerado elevado. O orçamento para o exercício de 2011 foi estimado em R\$ 8.158.538,00.

Na área de educação possui três escolas, duas delas estaduais e uma municipal, voltada somente para o ensino infantil. De acordo com dados da Secretaria Municipal de Educação, o número de alunos matriculados, em 2011, totalizava 547 alunos, sendo 347 nas escolas Estaduais e 85 alunos em escola Municipal.

Do total de alunos matriculados no município 160 dependem de transporte escolar, sendo 31 do ensino infantil, 106 do ensino fundamental e 23 do ensino médio. O transporte escolar no município é dividido em seis linhas, sendo que cinco delas são realizadas de maneira terceirizada e uma é realizada com veículo próprio da prefeitura municipal. Para realização do transporte escolar, o município utiliza-se de recursos próprios e recursos advindos dos governos federal e estadual.

A quilometragem diária percorrida e o número de alunos transportados por linha no município de São Domingos do Sul, é apresentado na tabela 1, abaixo.

Tabela 1–Alunos transportados e quilometragem percorrida em 2011 no Município de São Domingos

<b>Linha</b>	<b>L1</b>	<b>L2</b>	<b>L3</b>	<b>L4</b>	<b>L5</b>	<b>L6</b>
Nº. Alunos	26	14	58	10	52	80
Km / Dia	106	60	126	32	81	90

**Fonte:** Dados da Prefeitura.

Das linhas apresentadas na tabela 1, as linha 1 a 5 representam as que são terceirizadas e a linha 6 a que é realizada com veículo próprio do município.

Pelos dados da tabela 1, percebe-se que são transportados 240 alunos, onde são percorridos 495 km diárias, e se considerados os 200 dias letivos anuais chegamos a um total de 99.000 km percorridos no ano. Na seqüência serão demonstrados os custos desse serviço prestado.

O Município de Vila Maria situa-se na Encosta Superior do Nordeste, na região da Produção, a 260 km de Porto Alegre. Conforme dados do IBGE, através do Censo 2010, o município possui 4.221 habitantes, sendo que 2.249 residem na zona urbana e 1.972 residem na zona rural. O orçamento estimado para o exercício 2011 era de R\$ 13.886.277,11.

De acordo com dados obtidos a Secretaria de Educação do Município, o número de alunos matriculados no ano de 2011 totaliza 632, sendo 237 da Escola Municipal de Ensino Fundamental Carmela Dutra, 10 da Escola de Ensino Fundamental Padre Cálogeno Tortoricce, 75 da Escola de Educação Infantil Sementinha do Saber e 310 da Escola Estadual de Vila Maria.

O serviço de transporte escolar no município de Vila Maria é realizado por 8 veículos, sendo quatro próprios e quatro terceirizados. O mesmo contempla alunos da rede municipal e rede estadual de ensino. A quantidade de alunos transportados, a quilometragem (Km) diária e a anual percorrida pelos veículos são demonstrados na tabela 2.

Tabela 2–Alunos transportados e quilometragem percorrida em 2011 no Município de Vila Maria

	<b>Alunos transportados</b>	<b>Km/diários</b>	<b>Km/anual</b>
Veículo1	46	114	22.800
Veículo2	53	91	18.200
Veículo3	27	105	21.000
Veículo4	15	130	26.000
<b>Total Próprio</b>	<b>141</b>	<b>440</b>	<b>88.000</b>
Veículo 5	71	113	22.600
Veículo 6	25	87	17.400
Veículo 7	31	145	29.000
Veículo 8	21	80	16.000
<b>Total Terceirizado</b>	<b>148</b>	<b>425</b>	<b>85.000</b>
<b>TOTAL</b>	<b>289</b>	<b>865</b>	<b>173.000</b>

Fonte: Prefeitura Municipal de Vila Maria

Os veículos 1, 2, 3 e 4 são próprios e os veículos 5, 6, 7 e 8 são terceirizados. Conforme a tabela 2, percebe-se que são transportados 289 alunos, sendo 141 com veículos próprios e 148 com veículos terceirizados; são percorridos 865 km por dia, sendo 440 km com veículos próprios e 425 km com veículos terceirizados e se considerados os 200 dias letivos anuais chegamos a um total de 173.000 km percorridos por ano. Na sequência será demonstrado o custo desses serviços prestados, inicialmente no Município de São Domingos e posteriormente no Município de Vila Maria.

#### 4.1 Custo do transporte escolar no Município de São Domingos

Como salientado, o município possui cinco linhas terceirizadas de transporte escolar. A contratação das empresas ocorreu através de processo licitatório modalidade pregão presencial, Nº. 002/2011.

Os valores contratados bem como o custo por aluno no ano são apresentados na tabela 3, a seguir.

Tabela 3 – Custo do transporte escolar prestado pelas empresas terceirizadas

<b>Linha</b>	<b>L1</b>	<b>L2</b>	<b>L3</b>	<b>L4</b>	<b>L5</b>
Dias Letivos	200	200	200	200	200
Km / Dia	106	60	126	32	81
Km / Ano	21.200	12.000	25.200	6.400	16.200
Custo Por Km	2,00	2,00	2,20	2,20	1,99
Total Ano	42.400,00	24.000,00	55.440,00	14.080,00	32.238,00
Nº. Alunos	26	14	58	10	52
<b>Custo Aluno Ano</b>	<b>1.630,77</b>	<b>1.714,29</b>	<b>955,86</b>	<b>1.408,00</b>	<b>619,96</b>

Fonte: Elaborada pelo autor com base nos dados da prefeitura.

Pode-se verificar que as empresas terceirizadas percorrem 81.000 km no ano. O

maior custo por km para a prefeitura é o das Linhas 3 e Linha 4, já o menor é o da L5, percebe-se uma variação de valores muito pequena entre os itinerários percorridos, onde a diferença para o maior e menor valor é de 10,5%. Já quando a análise se refere aos custos totais a Linha que representa o maior custo é o da Linha 3, seguida da Linha 1.

Quando a análise é do custo por aluno, percebe-se que o menor custo por aluno é o da Linha 5, com um custo anual de R\$ 619,56. Já o maior custo é o da linha 1 com um custo de R\$ 1.630,77. Esses dados se justificam pela quilometragem percorrida e, principalmente, pelo número de alunos transportados, enquanto que na linha 5 são transportadas 52 alunos, na linha 1 são transportados 26.

Com relação aos custos do transporte escolar realizado com veículos próprios, como destacado anteriormente, do total das seis linhas de transporte escolar que são realizadas no município de São Domingos do Sul, apenas uma é realizada com veículo próprio da prefeitura municipal. O mesmo transporta 80 alunos diariamente, sendo percorridos 18.000 km anualmente. Os custos incorridos com a prestação deste serviço são demonstrados na seqüência.

Inicialmente é apresentado o custo com mão de obra direta. O mesmo refere-se ao salário e encargos sociais do motorista do veículo. Os dados são relativos ao mês de setembro de 2011.

Tabela 3 – Custo com mão-de-obra direta

Descrição	Remuneração	HE	13º Sal.	Férias	INSS	Total Mensal	Total Anual
Setembro	1.642,62	98,56	145,10	192,98	436,64	2.515,90	30.190,80

**Fonte:** Dados da Prefeitura.

Os dados acima contêm a remuneração do funcionário (vencimentos + vantagens), as horas extras do mês, 13º salário, férias, e proporcional adicionado do INSS. O município não possui o encargo com FGTS em virtude do regime estatutário. Os custos com mão-de-obra direta totalizaram R\$ 2.515,90 mensais, ou R\$ 26.590,80 anuais.

Na tabela 4 são destacados os custos com material direto e serviços de manutenção incorridos pela prefeitura para a realização do transporte escolar com veículo próprio.

Tabela 4 – Custo com manutenção do transporte escolar próprio

Descrição	Valor Total no Período
Combustível	12.231,39
Oficina	943,00
Óleo Lubrificante	448,06
Pneu	6.784,97
Seguro Obrigatório	214,55
Troca Filtro	129,00
Peças	9.230,14
Vistoria DAER	150,00
<b>Total</b>	<b>30.131,11</b>

**Fonte:** Dados da Prefeitura.

Os custos totais com a linha de transporte escolar própria são estão demonstrados na tabela 5. Os mesmos se referem a mão de obra, manutenção e depreciação.

Tabela 5 – Custo total por ano do serviço de transporte escolar próprio

Descrição	Valor Mês	Valor Ano
Mão de obra	2.515,90	30.190,80
Manutenção	2.689,57	32.274,84
Depreciação	658,33	7.900,00
<b>Custo Total</b>	<b>5.863,80</b>	<b>70.365,64</b>

**Fonte:** Elaborado pelo autor.

Os custos totais na prestação do serviço de transporte escolar na linha 6, realizada pela própria prefeitura, totalizou R\$ 70.365,64. Estes custos, quando divididos pela quilometragem percorrida no ano (tabela 3) chegam a um custo de R\$ 3,91 por km. Já quando dividido pelo número de alunos da linha (tabela 1) estes representam um custo aluno/ano de R\$ 879,57.

Na tabela 6 estão sintetizados os custos por km e por aluno nas seis linhas de transporte escolar realizadas no município de forma terceirizada e própria.

Tabela 6– Custo por km e aluno das 6 linhas de transporte escolar

Linha	Custo / Km	Custo / Aluno / Ano
L1 – Terceirizada	2,00	1.630,77
L2 – Terceirizada	2,00	1.714,29
L3 – Terceirizada	2,20	955,86
L4 – Terceirizada	2,20	1.408,00
L5 – Terceirizada	1,99	619,96
L6 – Própria	3,91	879,57

**Fonte:** Desenvolvido pelo Autor.

Percebe-se, com relação ao custo por Km rodado, que o maior custo é o da linha 6, que é executado pela própria prefeitura. O valor está bem acima dos valores terceirizados, se comparado com a média deste, ficando 88% acima.

Se considerarmos os 18.000 km percorridos pela linha no ano e multiplicarmos pela diferença entre o custo próprio R\$ 3,91 e a média da iniciativa privada R\$ 2,08, chegamos a um gasto a maior de R\$ 32.940,00.

Ampliando esta análise, se todos 81.000 km de transporte escolar realizados pela iniciativa privada fossem realizados pela prefeitura estes totalizariam, mantendo-se a média do preço obtido na tabela 6, um custo de R\$ 316.710,00, um gasto a maior, nestas linhas, de R\$ 148.552,00 ano.

Na análise do custo por aluno percebe-se uma variação significativa, onde a linha com maior custo por aluno é o da linha 2 e com um custo por aluno de R\$ 1.714,29, já a linha com menor custo por aluno é a linha 5 com um custo/aluno de R\$ 619,96. Esta diferença pode ser justificada pelas características dos itinerários, tais como: as condições do trajeto e o número de alunos transportados.

## 4.2 Custo do transporte escolar no Município de Vila Maria

Inicialmente, para apurar os custos com o serviço de transporte escolar no Município de Vila Maria, na tabela 7 é demonstrado os custos referentes à mão de obra, do exercício de

2011, necessários para a prestação do serviço de transporte escolar. Os mesmos foram extraídos da ficha financeira fornecida pelo setor de pessoal da Prefeitura.

Tabela 7 – Custo da mão de obra direta

Descrição	Motorista	Motorista	Motorista	Motorista	Total Ano
	1	2	3	4	
Salário base	15.392,87	14.897,04	15.039,11	13.742,22	59.071,24
Anuênio	3.173,80	50,80	1.262,52	496,58	4.983,70
Horas Extras 50%	3.205,05	3.706,95	5.287,84	5.604,11	17.803,95
<b>Total</b>	<b>21.771,72</b>	<b>18.654,79</b>	<b>21.589,47</b>	<b>19.842,91</b>	<b>81.858,89</b>
13°	1.510,03	1.270,29	1.390,17	1.270,29	5.440,78
Férias+1/3	3.771,12	0,00	1.685,05	1.539,75	6.995,92
RPPS patronal (12,5%)	3.787,40	2.804,05	3.453,06	3.171,41	13.215,92
<b>Total</b>	<b>9.068,55</b>	<b>4.074,34</b>	<b>6.528,28</b>	<b>5.981,45</b>	<b>25.652,62</b>
<b>Total ano</b>	<b>30.840,27</b>	<b>22.729,13</b>	<b>28.117,75</b>	<b>25.824,36</b>	<b>107.511,51</b>

Fonte: Prefeitura Municipal de Vila Maria

Os dados acima contêm a remuneração do servidor, horas extras do ano, 13°salário, férias adicionadas e contribuição patronal do RPPS. O total dos custos com mão de obra no ano foi de R\$107.511,51.

Na sequência são apresentados os os custos com material e serviços diretos incorridos pela prefeitura para a realização do transporte escolar com os veículos próprios no exercício 2011.

Tabela 8 – Custos Variáveis anuais

Descrição	Veículo1	Veículo2	Veículo3	Veículo4	Total
Combustível	10.044,17	10.543,32	12.523,79	5.258,62	38.369,90
Peças	4.935,70	3.204,56	4.723,91	15.232,86	28.097,03
Serviços	3.085,06	1.140,00	2.000,00	2.560,00	8.785,06
<b>Total</b>	<b>18.064,93</b>	<b>14.887,88</b>	<b>19.247,70</b>	<b>23.051,48</b>	<b>75.251,99</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

Os valores da tabela 8 foram obtidos dos registros existentes na prefeitura, junto ao setor de controle de frotas e almoxarifado. Os custos com manutenção do transporte escolar são representados pelos custos com combustível, peças (inclusive desgastes com pneus) e serviços.

Posteriormente, através da tabela 9, buscou-se evidenciar o valor do custo com depreciação de cada veículo que realiza o transporte escolar.

Tabela 9 – Depreciação dos veículos

Descrição	Veículo1	Veículo2	Veículo3	Veículo 4	Total
Valor de avaliação	45.000,00	90.000,00	45.000,00	45.000,00	225.000,00
Vida útil	5 anos	5 anos	5anos	5anos	5 anos
Taxa de depreciação	20%	20%	20%	20%	20%
Depreciação anual	9.000,00	18.000,00	9.000,00	9.000,00	45.000,00

Fonte:Elaborado pelo Autor

A reavaliação dos veículos no município, segundo informações do setor de patrimônio, é realizada a cada cinco anos. Os veículos são avaliados conforme a tabela FIPE, e os que não estão enquadrados na tabela FIPE é feita uma estimativa através de uma pesquisa de preços, conforme orientações to TCE.

O custo total que a Prefeitura Municipal de Vila Maria apresentou no ano de 2011 com o transporte escolar próprio é demonstrado na tabela 10.

Tabela 10 – Custo total anual

Descrição	Veículo1	Veículo2	Veículo3	Veículo4	Total
Mão de obra	30.840,27	22.729,13	28.117,75	25.824,36	107.511,51
Custos variáveis	18.064,93	14.887,88	19.247,70	23.051,48	75.251,99
Custos fixos	10.752,00	19.679,61	10.499,13	10.603,01	51.533,75
<b>Custototal</b>	<b>59.657,20</b>	<b>57.296,62</b>	<b>57.864,58</b>	<b>59.478,85</b>	<b>234.297,25</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

Ao analisarmos a tabela 10 percebe-se que o total dos custos na prestação do serviço de transporte escolar no ano de 2011 totalizou R\$ 234.297,25.

Para atingir aos objetivos deste trabalho, será calculado o custo por aluno e por km para em seguida compará-los com os custos que a Prefeitura tem com os veículos terceirizados.

Primeiramente, na tabela 11 buscou-se mostrar o custo por aluno que utiliza o transporte escolar.

Tabela 11 – Custo por aluno

Descrição	Veículo1	Veículo2	Veículo3	Veículo 4	Total
Custo total	59.657,20	57.296,62	57.864,58	59.478,85	234.297,25
Nº alunos	46	53	27	15	141
<b>Custo aluno/ano</b>	<b>1.296,90</b>	<b>1.081,07</b>	<b>2.143,13</b>	<b>3.965,26</b>	<b>1.661,68</b>

Fonte: elaborada pelo autor

Percebe-se que o veículo 2 apresentou o menor custo por aluno, sendo de R\$ 1.081,07, já o maior custo é o do veículo 4, com um custo de R\$ 3.965,26 . O elevado custo por aluno do veículo 4 deve-se ao fato de que o mesmo apresentar o maior custo total entre os veículos e por ser o veículo que menos transporta alunos, apenas 15, logo ao fazermos a divisão o custo por aluno será maior. O custo médio no ano por aluno foi de R\$ 1.661,68.

Na tabela 12 é apurado o custo por km de cada veículo que faz o transporte próprio.

Tabela 12 – Custo por Km com veículos próprios

Descrição	Veículo1	Veículo2	Veículo3	Veículo4
Custo total	59.657,20	57.296,62	57.864,58	59.478,85
Km/ano	22.800	18.200	21.000	26.000
<b>Custo por km</b>	<b>2,62</b>	<b>3,15</b>	<b>2,76</b>	<b>2,29</b>

Fonte: elaborado pelo autor

Os valores apurados na tabela acima demonstram que o veículo que apresenta o maior custo por km é o veículo 2, em razão de possuir a menor quilometragem percorrida quando comparado aos demais veículos.

Já o veículo que possui o menor custo por km é o veículo 4, pois mesmo sendo o veículo que possui o maior custo por ano, apresenta uma quilometragem elevada quando comparado com os demais veículos, logo ao fazermos a divisão do custo pelos km percorridos, o custo por km será menor.

Na tabela 13 estão evidenciados os custos por km e por aluno das empresas que prestam serviço de maneira terceirizada.

Tabela 13 – Custo do transporte escolar prestado terceirizado

	<b>Veículo 5</b>	<b>Veículo 6</b>	<b>Veículo 7</b>	<b>Veículo 8</b>
Km / Dia	113	87	145	80
Km / Ano	22.600	17.400	29.000	16.000
<b>Custo Por Km</b>	<b>3,19</b>	<b>2,79</b>	<b>3,37</b>	<b>3,33</b>
Total Ano	72.094,00	48.546,00	97.730,00	53.280,00
Nº. Alunos	71	25	31	21
<b>Custo Aluno Ano</b>	<b>1.015,41</b>	<b>1.941,84</b>	<b>3.152,58</b>	<b>2.537,14</b>

**Fonte:** Elaborada pelo autor com base nos dados da prefeitura.

As empresas que prestam o serviço a prefeitura são contratadas através de licitação. Cada linha possui uma empresa independente, ou seja, nenhuma empresa presta o serviço em duas linhas.

Da mesma maneira do transporte escolar próprio, para a obtenção da quilometragem por ano, multiplicou-se a quilometragem diária por 200 dias letivos. Para o cálculo do custo anual multiplicou-se a quilometragem anual pelo custo por km licitado em cada linha. Após dividiu-se o custo total de cada veículo pelo número de alunos e obteve-se o custo por aluno no ano.

Através da análise da tabela 13 percebe-se que o veículo que apresenta o maior custo por km é o veículo 7, com R\$ 3,37 ao km, também este veículo é o que percorre a maior quilometragem por dia, estes fatores combinados com o baixo número de alunos resultou no maior custo por aluno totalizando R\$ 3.152,58 por aluno.

O valor desembolsado pela Prefeitura Municipal com o transporte terceirizado totalizou no exercício 2011, R\$ 271.650,00.

Com o objetivo de facilitar a comparação dos custos do transporte próprio e do terceirizado, foi elaborada a tabela 14.

Tabela 14 – Comparação do transporte próprio com o terceirizado

<b>Veículo</b>	<b>Custo/aluno</b>	<b>Custo/km</b>
Veículo1-Próprio	1.296,90	2,62
Veículo2-Próprio	1.081,07	3,15
Veículo3-Próprio	2.143,13	2,76
Veículo4-Próprio	3.965,26	2,29
Veículo5-Terceirizado	1.015,41	3,19
Veículo6-Terceirizado	1.941,84	2,79
Veículo7-Terceirizado	3.152,58	3,37
Veículo8-Terceirizado	2.537,14	3,33

Fonte: elaborada pelo autor

Ao compararmos o custo dos serviços prestados com veículo próprio e terceirizado no Município de Vila Maria, percebe-se que o maior custo por aluno é do veículo 4, com custo de R\$ 3.965,26 e o menor custo por aluno é do veículo 5, com custo de R\$ 1.015,41, esta disparidade acontece devido a má distribuição do número de alunos, sendo que o veículo 4 é o veículo que transporta o menor numero de alunos e o veículo 5 é o que transporta o maior numero de alunos.

Através da análise da tabela pode-se verificar também que os veículos que possuem os menores custos por km são os próprios, sendo que somente o veículo terceirizado 6, com custo de R\$ 2,79 possui custo inferior ao custo por km do veículo próprio da linha 2 que possui o maior custo entre todos os veículos próprios, R\$ 3,15.

Conforme já foi demonstrado o custo que a Prefeitura Municipal possui com os veículos terceirizados totaliza R\$ 271.650,00. Para comparar o custo para percorrer a mesma quilometragem com os veículos próprios foi necessário fazer a média dos custos por km dos quatro veículos terceirizados onde se obteve o valor médio de R\$ 2,71 por km. Ao multiplicarmos o valor médio por km dos veículos próprios pelo número de km percorridos pelos veículos terceirizados chega-se ao valor de R\$ 229.925,00 ao ano (R\$ 2,71 x 85.000 km). Logo, a diferença, ou a economia, foi de R\$ 41.725,00.

Dessa forma, sugere-se que a Prefeitura analise a possibilidade de executar este serviço, tendo em vista que está tendo um valor muito elevado com os veículos terceirizados. Sugere-se também a possibilidade de mudança de roteiros, uma vez que o município é de pequeno porte e possui oito rotas de transporte, e na medida do possível as mesmas sejam reduzidas.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Como base de sustentação informacional à tomada de decisões, os custos têm, a cada dia, sido foco de maior atenção de administradores, sejam públicos ou privados, e estudiosos ligados à área de gestão organizacional. Em grande parte dos estudos, muitos deles resultantes de aplicações práticas, o que se observa é uma presença significativa de informações ligadas ao desempenho dos custos entre aquelas compreendidas como as mais importantes no cenário decisório característico dos níveis estratégicos.

A consciência da necessidade de apuração dos custos e de condução da administração pública com eficiência, profissionalismo e transparência está prevista no artigo 37, da Constituição Federal de 1998, através dos princípios da administração pública, a saber: publicidade e eficiência, e vem se consolidando entre os administradores públicos, como resultado de grandes mudanças no cenário de atuação das organizações públicas. Nesse contexto, a necessidade de se aprimorar a gestão de custos relacionados à produção desses serviços ganha importância.

O conhecimento do custo dos serviços públicos é fundamental para o atingimento de uma alocação eficiente de recursos. Um exemplo de serviço público que consome volumes substanciais de recursos públicos no Brasil é o da Educação. De acordo com o FNDE os recursos aplicados na educação representaram, em 2007, 16,2% do total dos gastos públicos sociais no Brasil, e destes o serviço de transporte escolar é um dos mais significativos.

Este estudo ao analisar os custos do serviço de transporte escolar, executados com estrutura própria e de forma terceirizada, nos municípios de São Domingos do Sul e Vila Maria, identificou cenários diferentes.

No Município de São Domingos do Sul, o serviço de transporte escolar é prestado em seis linhas diárias, sendo transportados 240 alunos diariamente, e percorridos aproximadamente 99.000 km por ano, o custo por km do serviço de transporte escolar próprio apurado foi de R\$ 3,91, ficando 88% acima do valor, médio, contratado com empresas terceirizadas o que representou um gasto a maior de R\$ 32.940,00, caso o mesmo serviço fosse prestado através de terceirização.

Por sua vez no Município de Vila Maria, onde o serviço de transporte escolar é realizado, diariamente, em oito linhas, sendo transportados 289 estudantes, com um itinerário de 425 km, totalizando 173.000 km percorridos no ano, verificou-se que os



veículos que possuem os menores custos por km são os próprios, sendo que somente o veículo terceirizado 6, com custo de R\$ 2,79 possui custo inferior ao custo por km do veículo próprio da linha 2 que possui o maior custo entre todos os veículos próprios, R\$ 3,15.

Os resultados ressaltam a importância dos sistemas de custos como ferramenta informacional para a tomada de decisão. Cada ente público possui suas especificidades, assim, nem sempre a melhor decisão para um ente público pode servir de modelo para os demais, reforçando a importância que cada ente público implemente o seu Sistema de Custos.

## REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos, ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade Pública: da teoria à prática** – atualizado conforme a Lei de Responsabilidade Fiscal. São Paulo: Saraiva, 2004.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade – Teoria e Prática**. 3ª Ed. – São Paulo: Atlas, 2006.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios**. 4 ed. – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Minuta da Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público – NBCT – SP 16.11**. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/uparq/NBCT\\_16\\_11\\_Audiencia.pdf](http://www.cfc.org.br/uparq/NBCT_16_11_Audiencia.pdf)>. Acesso em: 31.Out. 2011.

ESCOLANA NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA - ENAP. Disponível em: <<http://www.enap.gov.br/>>. Acesso em: 02 out. 2010.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HOLANDA, Victor Brando de; LATTMAN-WELTMAN, Fernando; GUIMARÃES, Fabrícia. **Sistema de informação de custos na administração pública federal: Uma política de Estado**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2010.

IBGE. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/cidadesat/topwindow.htm?1>>. Acesso em: 28 out. 2010.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LONGARAY, André Andrade; BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

MACHADO, Nelson. **Sistema de informação de custo:** Diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. Brasília: ENAP, 2005.

NUNES, Marcos Alonso. **Custos no serviço público.** Brasília: ENAP, 1998.

OSBORNE, David; GAEBLER, Ted. **Reinventando o governo.** Tradução de Sergio F.G.Bath e Evandro Magalhães Jr.9. ed. Brasília: MH Comunicação, 1997.

PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO - PNUD. Disponível em: <<http://www.pnud.org.br>>. Acesso em: 29 out. 2010.

PREFEITURA MUNICIPAL DE SÃO DOMINGOS DO SUL. Disponível em: <<http://www.saodomingosdosul.rs.gov.br>>. Acesso em: 08 set. 2010.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental.** São Paulo: Atlas, 2003.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública:** um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

TRIVIÑOS, Augusto Nibaldi Silva. **Introdução a pesquisa em ciências sociais:** a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 2003.