

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO
PROGRAMA NACIONAL DE FORMAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO
PÚBLICA**

Claudia Lasta

**ANÁLISE DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA:
um estudo no serviço de transporte escolar no Município de Itapuca (RS)**

Porto Alegre - RS, maio de 2015

Claudia Lasta

**ANÁLISE DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA:
um estudo no serviço de transporte escolar no Município de Itapuca (RS)**

Trabalho de conclusão de curso de Especialização apresentado ao Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Gestão Pública.

Orientador: Prof. Everton da Silveira Farias

Porto Alegre – RS, maio de 2015

Claudia Lasta

**ANÁLISE DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA:
um estudo no serviço de transporte escolar no Município de Itapuca (RS)**

Trabalho de Conclusão aprovado em ____ de _____ de _____, como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Gestão Pública, da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, pela Banca Examinadora formada pelos professores:

Prof. _____
UFRGS

Prof _____
UFRGS

Prof _____
UFRGS

Porto Alegre – RS, maio de 2015

Ao Senhor Bom Jesus,
a quem sempre recorro,
inspirador nos momentos mais difíceis.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus, aquele que sempre está acima de tudo e de todos.

Quero agradecer em especial a minha família e ao namorado Daniel, pelo apoio e ajuda nesta fase de estudos.

Aos professores do curso de Gestão Pública, da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Aos colegas do Curso de gestão Pública, pela parceria.

Aos funcionários da Prefeitura Municipal de Itapuca, pelo fornecimento de todas as informações necessárias para realização deste trabalho.

Enfim, obrigada a todos que estiveram comigo ao longo dessa caminhada e que contribuíram para que este trabalho fosse possível.

Gerenciamento é substituir músculos por pensamentos,
folclore e superstição por conhecimento,
e força por cooperação.

PETER DRUCKER

RESUMO

A consciência da necessidade de se aprimorar a gestão de custos e a importância de sua apuração na administração pública está se consolidando entre os administradores públicos como resultados de grandes mudanças no cenário de atuação das organizações públicas. O presente trabalho tem por objetivo analisar os valores gastos pela Prefeitura Municipal de Itapuca, no que diz respeito aos custos com transporte escolar próprio e tecer um comparativo com o mesmo serviço prestado por empresas privadas no mesmo município. Em termos metodológicos, o estudo caracteriza-se como pesquisa descritiva. Para a coleta dos dados utilizaram-se informações obtidas junto a Prefeitura de Itapuca e suas secretarias. Para atender ao objetivo, foram realizados cálculos, demonstrados em tabelas, utilizando-se de dados constantes nos registros da prefeitura, que permitiram identificar os valores gastos pela entidade, por quilômetro percorrido, sendo o mesmo comparado com o serviço prestado pelas empresas terceirizadas para a mesma prefeitura.

Palavras-chave: Transporte Escolar. Custos. Administração Pública.

ABSTRACT

The awareness of the need to improve the management costs and the importance of its calculation in public administration is consolidating between public administrators as a result of major changes in the scenario of operation of public organizations. This study aims to analyze the amounts spent by the Municipality of Itapuca, with regard to the cost of own school transport and weave a comparison with the same service provided by private companies in the same municipality. In terms of methodology, the study is characterized as descriptive research. To collect the data we used the information obtained from the Itapuca Prefecture and their secretariats. To meet the goal, calculations were made, shown in tables, using the data contained in the town hall of records, which have identified the amounts spent by the entity, per kilometer traveled, and the same compared to the services provided by subcontractors to the same prefecture.

Keywords: School transport. Costs. Public Administration.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Serviço de transporte escolar próprio	40
Tabela 2 - Custo da mão de obra direta	41
Tabela 3 - Custos variáveis anuais	42
Tabela 4 - Depreciação dos veículos	42
Tabela 5 - Total custos fixos anuais	43
Tabela 6 - Custo total anual	44
Tabela 7 - Custo por quilômetro	44
Tabela 8 - Custo por aluno transporte próprio	45
Tabela 9 - Serviço transporte escolar terceirizado	46
Tabela 10 - Custo por aluno transporte terceirizado	47
Tabela 11 - Comparativo custo por quilômetro do transporte próprio e terceirizado...	47
Tabela 12 - Comparativo custo por aluno do transporte próprio com o terceirizado...	48

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

FGTS - Fundo de Garantia do Tempo de Serviço

FNDE – Fundo Nacional Desenvolvimento da Educação

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

INSS - Instituto Nacional do Seguro Social

Km - Quilômetro

LDO - Lei Diretrizes Orçamentárias

LOA - Lei de Orçamento Anual

LRF - Lei Responsabilidade Fiscal

MCASP - Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público

NBC - Normas Brasileiras de Contabilidade

PEATE - Programa Estadual de Apoio ao Transporte Escolar no Rio Grande do Sul

PNATE – Programa Nacional de Apoio ao Transporte do Escolar

PPA - Plano Plurianual

SIC - Sistema de Informação de Custos

TCE – Tribunal de Contas do Estado

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
1.1	DEFINIÇÃO DO PROBLEMA	12
1.2	JUSTIFICATIVA.....	12
1.3	OBJETIVOS.....	13
1.3.1	Objetivo geral.....	13
1.3.2	Objetivos específicos.....	13
2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	14
2.1	CONTABILIDADE PÚBLICA COMO SISTEMA DE INFORMAÇÃO.....	14
2.2	ORÇAMENTO PÚBLICO	14
2.2.1	Receita pública	16
2.2.2	Despesa Pública.....	19
2.3	SISTEMA DE CUSTOS APLICADO AO SETOR PÚBLICO	22
2.3.1	Conceito de Custos.....	24
2.3.2	Custos aplicados ao setor público	24
2.3.3	Nomenclatura utilizada em custos.....	25
2.3.4	Custos diretos x custos indiretos.....	27
2.3.5	Custos fixos x custos variáveis	27
2.3.6	Integração entre o sistema de orçamento, contabilidade e custos	28
2.4	TRANSPORTE ESCOLAR	30
2.4.1	Terceirização no setor público	32
3	METÓDO.....	34
3.1	UNIVERSO DA PESQUISA.....	35
3.2	TÉCNICAS DE PESQUISA	35
3.3	ANÁLISE DE DADOS.....	36
4	APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS.....	38
4.1	CARACTERIZAÇÃO DO MUNICÍPIO DE ITAPUCA	38
4.2	CUSTO COM TRANSPORTE ESCOLAR NO MUNICÍPIO	39
4.2.1	Descrição do serviço de transporte escolar próprio.....	40
4.2.1.1	Custos com mão de obra direta.....	40
4.2.1.2	Custos variáveis anuais.....	41
4.2.1.3	Depreciação	42
4.2.1.4	Custos fixos anuais	43
4.2.1.5	Custo total anual.....	43
4.2.1.6	Custo por quilômetro transporte próprio	44
4.2.1.7	Custo por aluno transporte próprio	45
4.2.2	Descrição do serviço de transporte escolar terceirizado	45
4.2.2.1	Custos por aluno transporte terceirizado.....	46
4.2.3	Comparativo do custo próprio com o terceirizado.....	47
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	49
	REFERÊNCIAS.....	51

1 INTRODUÇÃO

A educação é um direito garantido na Constituição Federal do Brasil, e cabe ao Estado proporcionar condições para que esse direito seja alcançado por todos os cidadãos. Para muitos cidadãos residentes em regiões afastadas e na área rural, o acesso a esse direito se torna difícil e acaba prejudicada a frequência à escola devido à distância.

Por este motivo, faz-se necessário que o poder público municipal ofereça o transporte escolar gratuito para propiciar aos alunos oportunidades de educação iguais às que são oferecidas à população próximas a escolas.

“O transporte escolar é um direito fundamental social distinguido no artigo 208, inciso VII da Constituição da República, de modo a assegurar pelo Estado o acesso e a permanência na educação básica”. Desse modo, cabe ao gestor público dedicar especial atenção a esse serviço fundamental (TCE/RS, 2014, p. 4).

Sabendo da complexidade desse serviço, o qual exige grande quantidade de recursos os custos sempre serão uma das questões mais importantes para o setor, e devem ser abordados.

“Apesar de todas as dificuldades existentes nas organizações públicas brasileiras para o desenvolvimento, implantação, manutenção e utilização adequada de um sistema de custeio”, considera-se o importante avanço legislativo representado pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei Complementar nº. 101/2000 para uma adesão consciente das práticas de gestão dos custos no serviço público do país (FERNANDES, SLOMSKI, 2011).

A Norma Brasileira de Contabilidade - NBC T SP 16.11, referente a Custos no Setor Público estabelece as diretrizes básicas para implantação de Sistema de Informações de Custos do Setor Público, a norma de custos contempla ainda a obrigatoriedade da utilização do sistema de custos, que deve ser implantando em todo o setor público e na administração pública, abrangendo todos os entes e poderes.

Este estudo, caracteriza-se como pesquisa descritiva, com o objetivo de demonstrar como estão sendo geridos os recursos públicos do município de Itapuca-RS, no que diz respeito aos gastos com transporte escolar. Identificar se é mais viável para o município de Itapuca, terceirizar a frota de veículos que realiza o

transporte escolar ou fazer-la com os veículos da própria administração pública em termos de economia de recursos aplicados.

1.1 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA

Neste trabalho busca-se analisar a atual forma de controle de custos relacionados à prestação do serviço de transporte escolar, procurando responder ao seguinte questionamento: sendo o transporte escolar realizado de forma própria e de forma terceirizada, qual maneira é mais vantajosa em termos de economia de recursos e redução de custos no setor público, especificamente no município de Itapuca/RS.

1.2 JUSTIFICATIVA

Toda e qualquer empresa, seja pública ou privada, necessita ter conhecimento dos custos de sua instituição. Em se tratando de entidades públicas, é de fundamental importância que os gestores administrem os recursos públicos da melhor forma possível, buscando políticas que ofereçam os melhores resultados para a entidade e para a população. Um bom sistema de controle e planejamento de custos é primordial para a sobrevivência da entidade, mesmo assim, muitas entidades públicas brasileiras ainda não utilizam desse sistema para medir a eficiência dos serviços prestados.

Por se tratar de recursos públicos, é importante que a própria sociedade tenha conhecimento referente à forma como esse dinheiro está sendo utilizado pelos gestores municipais para a realização de serviços essenciais para a população, bem como verificar se a administração pública preocupa-se em calcular os custos dos serviços da forma em que estão sendo oferecidos, levando em consideração outras alternativas de oferecer esses serviços de modo a reduzir custos, permitindo assim que se torne mais eficiente à alocação desses recursos.

1.3 OBJETIVOS

Os objetivos do estudo estão diretamente relacionados com o objeto da pesquisa. Eles são necessários para traçar aonde se pretende chegar e orientam a realização e o andamento do presente trabalho.

1.3.1 Objetivo geral

Analisar o custo do serviço de transporte escolar realizado pela frota própria da Prefeitura Municipal de Itapuca com o mesmo serviço prestado por frota terceirizada de forma a verificar a aplicação dos recursos públicos.

1.3.2 Objetivos específicos

- a) Apurar o custo do serviço de transporte escolar prestado pelo município;
- b) Identificar o custo por quilômetro do transporte escolar prestado pelo município;
- c) Avaliar os custos do transporte escolar realizado através de frota terceirizada;
- d) Verificar o custo por quilômetro do transporte escolar realizado de forma terceirizada; e
- e) Comparar o custo do transporte escolar prestado pelo município e o custo do transporte terceirizado.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Para fundamentar o estudo, visando atingir os objetivos propostos pelo trabalho, o presente capítulo é dedicado a explorar teoricamente sobre custos no setor público e transporte escolar.

2.1 CONTABILIDADE PÚBLICA COMO SISTEMA DE INFORMAÇÃO

Para iniciar esse estudo precisamos ter clareza quanto à diferença entre a contabilidade privada ou pessoal e a contabilidade das instituições públicas. Nesse aspecto podemos traçar a maior distinção, “ou seja, na contabilidade privada ou pessoal, pode-se fazer tudo aquilo que a lei não proíbe, enquanto na contabilidade das instituições públicas, pode-se fazer somente o que, por determinação legal, está ou foi expressamente permitido” (ANDRADE, 2002, p. 28).

Segundo a NBC T 16.1 a Contabilidade Aplicada ao Setor Público pode ser definida como “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 de entidades do setor público”.

2.2 ORÇAMENTO PÚBLICO

De acordo com o McAsp (2011, p. 10), “o orçamento é um importante instrumento de planejamento de qualquer entidade, seja pública ou privada, e representa o fluxo previsto de ingressos e de aplicações de recursos em determinado período”.

Para Araújo e Arruda (2004), da mesma forma que as pessoas ao receberem seu salário, devem elaborar e planejar seus gastos em determinado mês, fazendo uma relação de seus rendimentos, confrontado com o quanto poderá ser desembolsado e em que será aplicado, afirma-se que isso é seu orçamento para

aquele período. Da mesma forma, toda empresa antes de realizar seus investimentos deve ter a devida orçamentação do seu faturamento e dos seus gastos, visando garantir a viabilidade do negócio.

Da mesma forma que as empresas privadas, o governo, seja da esfera federal, estadual ou municipal, também deve fazer seu orçamento público, estimando quanto vai arrecadar, fixar e como vai gastar o dinheiro que os cidadãos colocam à sua disposição para ser usado para benefício dos mesmos, procedendo dessa forma o governo está planejando a receita e a despesa pública, ou seja, está elaborando o orçamento público. De acordo com Slomski (2003, p. 304), orçamento pode ser conceituado como:

O orçamento público é uma lei de iniciativa do Poder Executivo que estabelece as políticas públicas para o exercício a que se referir; terá como base o plano plurianual e será elaborado respeitando-se a lei de diretrizes orçamentárias aprovada pelo Poder Legislativo. E seu conteúdo básico será a estimativa da receita e a autorização (fixação) da despesa, e será aberto em forma de partidas dobradas em seu aspecto contábil.

Em relação ao plano plurianual (PPA), Quintana et al. (2011), afirma que o primeiro instrumento de planejamento da entidade pública é o PPA, sendo esse uma espécie de planejamento estratégico, com o objetivo de projetar a instituição em longo prazo, tendo a responsabilidade de elaboração do PPA o Poder Executivo por meio de Lei Federal, enquanto que a aprovação é de responsabilidade do Poder Legislativo.

Para Kohama (2003), no plano plurianual procura-se ordenar as ações do governo que busque ao atingimento dos objetivos e metas fixadas em médio prazo, período de quatro anos. De acordo com Slomski (2003), o plano plurianual deverá estabelecer, de forma regionalizada, diretrizes, objetivos e metas da administração pública para as despesas de capital, bem como outras delas decorrentes e para as relativas a programas de educação continuada.

Segundo Quintana et al. (2011), o PPA deve ordenar as ações do período de governo, abrangendo o período completo de um mandato, porém é a Lei de diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei de Orçamento Anual (LOA) que responsabilizam o início do processo orçamentário para cada ano.

Em consequência do PPA a Lei de Diretrizes Orçamentárias é o primeiro documento que serve como balizador da elaboração do orçamento anual, assim:

A Lei de Diretrizes Orçamentárias, conforme o § 2º do art. 165 da Constituição federal, “compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subseqüente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento”, sempre em consonância com o PPA (QUINTANA et al, 2011, p. 14).

Já o orçamento anual busca viabilizar o alcance dos objetivos e metas propostos no PPA, em conformidade com as diretrizes fixadas pela LDO. O orçamento anual trata-se da forma de planejamento mais operacional do ciclo, por ser o mais específico dentre os instrumentos de planejamento. A Lei Orçamentária Anual autoriza as despesas do ente governamental, de acordo com a previsão de arrecadação, sendo possível à realização de despesas acima do previsto em lei, apenas se o Poder Executivo submeter ao Poder Legislativo projeto de lei solicitando a inclusão de crédito adicional (QUINTANA et al., 2011).

Portanto, a função do orçamento público, segundo a lei é estipular as receitas e fixar as despesas para o exercício financeiro. Porém, ele também pode ser utilizado como instrumento que permite que seja feito o acompanhamento, o controle e a avaliação de tudo o que é realizado pela administração pública.

2.2.1 Receita pública

A receita pública de acordo com Kohama (2003), é todo e qualquer recolhimento feito aos cofres públicos, seja efetuada por meio de numerário ou outros bens representativos de valores, que o ente público tem o direito de arrecadar em virtude de leis, contratos ou quaisquer outros títulos de que derivem direitos a favor do Estado, mesmo sendo oriundo de alguma finalidade específica, cuja arrecadação lhe pertença, ou caso figure como depositário dos valores que lhe pertençam.

De acordo com McAsp (2011, p. 10), em sentido amplo, “os ingressos de recursos financeiros nos cofres do Estado denominam-se Receitas Públicas, registradas como Receitas Orçamentárias quando representam disponibilidades de recursos financeiros para o erário, ou Ingressos Extra Orçamentários, quando

representam apenas entradas compensatórias”. Dessa forma McAsp conceitua receitas orçamentárias como:

São disponibilidades de recursos financeiros que ingressam durante o exercício orçamentário e constituem elemento novo para o patrimônio público. Instrumento por meio do qual se viabiliza a execução das políticas públicas, as receitas orçamentárias são fontes de recursos utilizadas pelo Estado em programas e ações cuja finalidade precípua é atender às necessidades públicas e demandas da sociedade (McAsp, 2011, p.11).

Quanto à classificação da receita orçamentária, o §1º e 2º do art. 11 da Lei Federal nº 4.320/64, diz que a receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas, receitas correntes e receitas de capital.

Receitas Orçamentárias Correntes são aquelas arrecadadas dentro do exercício financeiro, aumentam as disponibilidades financeiras, geralmente com efeito positivo sobre o Patrimônio Líquido, constituem instrumento para financiar os objetivos definidos nos programas e ações orçamentários, com vistas a satisfazer finalidades públicas. São receitas provenientes de tributos, contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, serviços e outras, de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes (MCASP, 2011).

Receitas Orçamentárias de Capital também aumentam as disponibilidades financeiras, são instrumentos de financiamento dos programas e ações orçamentários, a fim de se atingirem as finalidades públicas. Porém, diferente das receitas correntes, as receitas de capital em geral não provocam efeito sobre o patrimônio líquido. “São as provenientes tanto da realização de recursos financeiros oriundos da constituição de dívidas e da conversão, em espécie, de bens e direitos, quanto de recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado e destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital” (MCASP, 2011).

A receita extra orçamentária segundo Quintana et al. (2011, p. 44), “é aquela que não integra o orçamento público, altera a composição do patrimônio financeiro, sem modificar a situação líquida da organização”. Como exemplos dessas receitas temos: cauções, depósitos para garantia de instância, fianças, consignações em folha de pagamento a favor de terceiros, retenções na fonte e outras semelhantes. São valores arrecadados pelos órgãos públicos, mas que não lhe pertencem, sendo

mero depositário de valores recebidos.

Segundo Kohama (2003, p. 97), “estágios da Receita Pública são as etapas consubstanciadas nas ações desenvolvidas e percorridas pelos órgãos e repartições encarregados de executá-las”. Sob a visão do McAsp (2011), as três etapas da receita seriam denominadas e estruturadas da seguinte forma:

- a) planejamento (previsão);
- b) execução (lançamento, arrecadação e recolhimento);
- c) controle e avaliação.

De acordo com McAsp (2011, p. 33), o planejamento “compreende a previsão de arrecadação da receita orçamentária constante da Lei Orçamentária Anual (LOA), resultante de metodologias de projeção usualmente adotadas, observada as disposições constantes na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)”. Sendo a previsão de receitas etapa que antecede à fixação do montante de despesas que irão constar nas leis de orçamento, além de ser base para se estimar as necessidades de financiamento do governo, essa deverá ser realizada em conformidade com as normas técnicas e legais correlatas especialmente, com as disposições constantes na Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal.

Referente à execução da receita, essa se divide em três estágios: lançamento, arrecadação e recolhimento. Em relação ao lançamento, McAsp define como:

O art. 53 da Lei no 4.320, de 17 de março de 1964, define o lançamento como ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta. Por sua vez, para o art. 142 do Código Tributário Nacional, lançamento é o procedimento administrativo que verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo e, sendo o caso, propõe a aplicação da penalidade cabível. Uma vez ocorrido o fato gerador, procede-se ao registro contábil do crédito tributário em favor da fazenda pública em contrapartida a uma variação patrimonial aumentativa (MCASP, 2011, p. 34).

Sobre a arrecadação McAsp (2011, p. 34), diz que essa “corresponde à entrega dos recursos devidos ao Tesouro pelos contribuintes ou devedores, por meio dos agentes arrecadadores ou instituições financeiras autorizadas pelo ente”, destacando que, segundo o art. 35 da Lei no 4.320, de 17 de março de 1964, pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas, o que representa a adoção do regime de caixa para o ingresso das receitas públicas.

Conforme determina o art. 56 da Lei nº 4.320, de 1964, “o recolhimento de todas as receitas far-se-á em estrita observância ao princípio de unidade de tesouraria, vedada qualquer fragmentação para criação de caixas especiais”. Sendo a transferência dos valores arrecadados à conta específica do Tesouro, responsável pela administração e controle da arrecadação e programação financeira, observando-se o Princípio da Unidade de Tesouraria ou de Caixa.

Já a etapa final consiste no controle e avaliação da receita, essa etapa compreende a fiscalização realizada pela própria administração e pelos órgãos de controle e sociedade (QUINTANA et al., 2011).

2.2.2 Despesa Pública

De acordo com Slomski (2003), despesa pública é todo o consumo de recursos orçamentários e extra orçamentários. Os recursos orçamentários são todos aqueles fixados pela Lei de Orçamento Anual, já os recursos extra orçamentários são aqueles provenientes da geração de passivos financeiros, classificados como receita extra orçamentária, constituindo-se despesa extra orçamentária quando de seu recolhimento ou pagamento a quem é de direito.

Despesa pública é o conjunto de dispêndios realizados pelos entes públicos para o funcionamento e manutenção dos serviços públicos realizados à sociedade. Sendo despesa orçamentária o fluxo que deriva da utilização de crédito consignado no orçamento da entidade, podendo ou não diminuir a situação líquida patrimonial. E dispêndio extra orçamentário aquele que não consta na lei orçamentária anual, compreendendo diversas saídas de numerários, decorrentes de depósitos, pagamentos de restos a pagar, resgate de operações de crédito por antecipação de receita e saídas de recursos transitórios (MCASP, 2011).

Despesas Correntes são todas as despesas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital. Despesas de Capital são aquelas despesas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital (MCASP, 2011).

De acordo com McAsp (2011) são três as etapas de despesa orçamentária:

- a) planejamento;

- b) execução (empenho, liquidação e pagamento);
- c) controle e avaliação.

O planejamento abrange toda a análise para a formulação do plano e ações governamentais que serviram de base para a fixação da despesa orçamentária, a descentralização/movimentação de créditos, a programação orçamentária e financeira, e o processo de licitação e contratação (MCASP, 2011).

Para Kohama (2003), a fixação é a primeira etapa ou estágio desenvolvido pela despesa orçamentária.

A fixação da despesa refere-se aos limites de gastos, incluídos nas leis orçamentárias com base nas receitas previstas, a serem efetuados pelas entidades públicas. A fixação da despesa orçamentária insere-se no processo de planejamento, e compreende a adoção de medidas em direção a determinada situação idealizada, tendo em vista os recursos disponíveis e observando as diretrizes e prioridades traçadas pelo governo (MCASP, 2011, p. 95).

Kohama (2003, p. 123) considera que “a Lei de Orçamento é o documento que caracteriza a fixação da despesa orçamentária”.

Em relação às descentralizações de créditos orçamentários, McAsp (2011, p. 95) coloca que esses “ocorrem quando for efetuada movimentação de parte do orçamento, mantidas as classificações institucional, funcional, programática e econômica, para que outras unidades administrativas possam executar a despesa orçamentária”.

“A programação orçamentária e financeira consiste na compatibilização do fluxo dos pagamentos com o fluxo dos recebimentos, visando ao ajuste da despesa fixada às novas projeções de resultados e da arrecadação” (MCASP, 2011, p. 97).

De acordo com McAsp (2011), o processo de licitação compreende uma série de procedimentos administrativos com objetivo de adquirir materiais, contratar obras e serviços, alienar ou ceder bens a terceiros, bem como fazer concessões de serviços públicos com as melhores condições para o ente público, observando os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, igualdade, publicidade, probidade administrativa, vinculação ao instrumento convocatório, julgamento objetivo e de outros que lhe são correlatos. Licitação pode ser conceituada como:

Mecanismo legal que as entidades governamentais devem promover a fim de proporcionar uma disputa entre os interessados em celebrar negócios de conteúdo material ou patrimonial com a Administração municipal. Seu objetivo é escolher a proposta mais vantajosa às conveniências públicas, para adquirir bens e/ou serviços destinados a sua manutenção e expansão. Pode-se fundamentar que se exalta a ideia de competição isonômica entre os que preenchem os requisitos predefinidos no edital de licitação, além de se comprometerem a cumprir as obrigações que assumirão em contrato (ANDRADE, 2002, p. 97).

Portanto, a licitação deve garantir as melhores condições para a administração pública, quando da contratação de serviços, aquisição de materiais e adjudicação de obras.

Como segundo estágio da despesa orçamentária temos o empenho, segundo o art. 58 da Lei nº 4.320/64 “é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição” (Kohama, 2003, p. 127).

Ato prévio da autoridade competente reconhecendo e criando para o Estado a obrigação de pagamento, pendente ou não, de implemento de condição. Materializa-se por meio de documento chamado “nota de empenho” e oficializa-se com a baixa da despesa na dotação orçamentária. É a garantia de que existe o crédito necessário para a liquidação de um compromisso assumido, sendo proibida a realização de qualquer despesa sem empenho prévio (ANDRADE, 2002, p. 97).

Portanto, o empenho é uma das mais importantes fases da despesa pública, pelo qual é criada para o Estado a obrigação de pagamento.

De acordo com Kohama (2003), a liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, baseados em títulos e documentos comprobatórios dos respectivos créditos.

“O pagamento consiste na entrega de numerário ao credor por meio de cheque nominativo, ordens de pagamentos ou crédito em conta, e só pode ser efetuado após a regular liquidação da despesa” (MCASP, 2011, p.100).

Para finalizar, segundo Quintana et al. (2011), a fase de controle e avaliação compreende a fiscalização realizada por órgãos de controle e pela própria sociedade.

De acordo com McAsp (2011, p.6), o conhecimento de aspectos relacionados à receita e à despesa no setor público, principalmente diante da Lei de Responsabilidade Fiscal, é de grande importância. “Contribui para a transparência das contas públicas e para o fornecimento de informações de melhor qualidade aos

diversos usuários, especialmente por intermédio do Relatório Resumido de Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal”.

Portanto, a receita e a despesa orçamentária possuem na Administração Pública fundamental importância, representam o montante que o ente público se apropria da sociedade por intermédio da tributação e a sua contrapartida aos cidadãos por meio da geração de bens e serviços. A relação entre a receita e a despesa é fundamental para o processo orçamentário, visto que a previsão da receita dimensiona a capacidade governamental em fixar a despesa, sendo a receita orçamentária o mecanismo de financiamento do Estado, e considerada também a decorrente de operações de crédito (MCASP, 2011).

2.3 SISTEMA DE CUSTOS APLICADOS AO SETOR PÚBLICO

Os primeiros sistemas de apuração de custos, respondiam à necessidade de avaliação de estoques do produto acabado e apuração de resultados do período contábil, desenvolvidos a partir da Revolução Industrial no século XVIII. Com o crescimento do parque produtivo e sua sofisticação, o desenvolvimento da sociedade industrial exigiu a evolução da contabilidade de custos (MACHADO, 2002).

De acordo com McAsp (2011), as crescentes necessidades de se concentrar esforços na gestão de custos com vistas a uma forma mais eficiente de alocação de recursos têm gerado discussões ao longo das últimas décadas, conquistando espaço na literatura que aborda questões da gestão empresarial. Essas preocupações, primeiramente colocadas no âmbito das organizações direcionadas à obtenção de lucro, ampliaram-se de forma generalizada para todos os outros tipos de organização, seja de natureza privada ou pública.

Segundo Machado e Holanda (2010), a introdução de uma abordagem de gestão pública que enfatiza a mensuração de custos no governo federal integra uma das fases essenciais para a transformação de paradigmas que atualmente existem sobre a importância do setor público como agente gerador de eficiência no uso de recursos públicos. Para cumprir com eficiência, eficácia e efetividade as políticas públicas, os administradores do setor público necessitam de um

conjunto de informações gerenciais. Por isso, há real necessidade de um sistema de informação de custos capaz de auxiliar decisões rotineiras, como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado serviço ou atividade.

Antes do ano de 2010 a administração pública (executivo, legislativo ou judiciário) não utilizava sistema de custos. A partir de outubro de 2008, o sistema de custos passou a ter um projeto executivo, para os órgãos centrais do governo federal deixou de ser apenas uma intenção para ser um processo estruturado. Pode-se dizer que estes acontecimentos foram fundamentais para que em março de 2010 o governo federal, por meio da Secretaria do Tesouro Nacional, sob coordenação da Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda, finalmente homologasse o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (MACHADO e HOLANDA, 2010, p. 6).

O Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC) é um sistema de apoio à gestão, a ser utilizado tanto pelos órgãos executores das políticas públicas quanto pelos órgãos centrais de planejamento e de controle. O sistema de custo não é mais um sistema operacional de administração financeira ou que virá a substituir os sistemas contábeis atuais. Os sistemas de custos não possuem caráter transacional e sim gerencial, estabelecendo relações voltadas para os objetos de custo, a partir de informações de outros sistemas auxiliares.

De acordo com Machado e Holanda (2010), entre as finalidades do SIC destaca-se a de apoiar as decisões quanto a de continuar ou não responsável pela produção de determinado bem, serviço ou atividade, ou repassar a entidades externas. Um dos maiores desafios é fazer com que as informações geradas sejam úteis e apropriadas ao processo decisório, buscando facilitar a tarefa do gestor na busca por maximizar os resultados dos recursos públicos para a sociedade da qual faz parte.

Percebe-se que a informação de custos proporciona conteúdo fundamental para ajudar na tomada de decisões governamentais de alocação mais eficiente, facilitando a sustentabilidade e o desenvolvimento econômico.

2.3.1 Conceito de custos

Leone (2000, p. 54) define custos como, “o consumo de um fator de produção, medido em termos monetários para a obtenção de um produto, de um serviço ou de uma atividade que poderá ou não gerar renda”.

De acordo com o McAsp (2011), custo é o valor pelo qual se adquire um bem, direito ou serviço, é também o montante do preço da mão de obra, matéria-prima e outros encargos advindos da produção de bens ou serviços. Portanto, o custo pode ser compreendido como o preço pelo qual o bem ou serviço foi adquirido ou mesmo como o valor interno gerado pela própria entidade para a obtenção de bens ou para a prestação de serviços, de uso interno ou para venda.

2.3.2 Custos aplicados ao setor público

Os entes públicos, tendo como missão otimizar os benefícios propiciados à sociedade, precisam gerir com eficiência e eficácia os recursos adquiridos e consumidos no cumprimento de suas atribuições. Ao se adequar à gestão do setor público aos principais instrumentos de gestão de custos atualmente usadas pelas organizações privadas, evidencia-se a utilidade e aplicabilidade desses instrumentos na área pública. Portanto, se nas organizações privadas a justa remuneração do capital investido é o indicador da eficácia da gestão, nos entes públicos a gestão eficaz e o resultado econômico se revestem no grau de excelência dos serviços prestados à sociedade (MCASP, 2011).

Segundo McAsp (2011), a contabilidade de custos na área pública materializa-se como uma ferramenta para a otimização de resultados, a melhoria de processos e a análise de alternativas. Na administração pública o sistema de custos está previsto no art.99 da Lei nº 4.320 de 1964, conforme se vê é abordado de forma restrita aos serviços públicos industriais:

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

O Decreto-Lei nº 200/1967, art. 79, estendeu para toda a administração pública federal a necessidade de apuração de custos, abordando que “a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão”.

A obrigatoriedade legal de se produzir e utilizar informação de custos no setor público já estava contemplada no art. 99 da Lei nº 4320 de 17 de março de 1964 e no artigo 79 do Decreto-Lei nº 200 de 25 de fevereiro de 1967 e sendo está mesma obrigatoriedade legal explicitamente reforçada no artigo 50, § 3º da Lei de Responsabilidade Fiscal de 2000, a qual aborda um novo dispositivo para a Administração Pública referente ao tema de custos, a qual aborda em seu artigo 50, § 3º: “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Segundo Leone (2000, p. 25) “a contabilidade de custos produz informações gerenciais para que os diversos níveis hierárquicos da administração sejam capazes de planejar, controlar e decidir com maior eficiência e eficácia”.

Posteriormente, a Norma Brasileira de Contabilidade - NBC T SP 16.11, referente a Custos no Setor Público que estabelece as diretrizes básicas para implantação de Sistema de Informações de Custos do Setor Público, a norma de custos contempla ainda a utilização do sistema de custos, que deve ser implantando em todo o setor público e na administração pública, abrangendo todos os entes e poderes.

2.3.3 Nomenclatura utilizada em custos

Na contabilidade de custos, existem diversos conceitos para facilitar a comunicação e o entendimento entre os usuários de uma mesma informação. Cada um desses termos tem significado específico e está relacionado a uma categoria definida.

De acordo com Machado e Holanda (2010, p. 10), “para que seja possível o uso das informações da contabilidade governamental na construção de um sistema de custos, é necessária uma aproximação terminológica e conceitual entre a contabilidade governamental e a de custos”. Dessa forma, na terminologia de custos, destacam-se os conceitos de custo, despesa, gasto, desembolso ou investimento.

Custo, como já abordamos acima, pode ser entendido, de acordo com Martins (2003, p. 25), como sendo “gasto relativo a um bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”.

Despesa é conceituada, segundo Leone (2000, p. 54), como o gasto que é aplicado na realização de uma atividade que irá possivelmente no futuro gerar renda efetiva, ou teórica para a entidade, afirma ainda que “despesa é sempre um consumo, é sempre alguma coisa já gasta para a obtenção de uma renda”. O McAsp (2011), despesa é todo o sacrifício que não mais gerará benefícios futuros, sendo serviços ou bens consumidos de maneira direta ou indireta para a geração de receitas.

Gasto, segundo Martins (2003, p. 25), é o “sacrifício financeiro com que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos”. Leone (2000, p. 53) define gasto como “o compromisso financeiro assumido por uma empresa na aquisição de bens ou serviços, o que sempre resultará em uma variação patrimonial”.

Investimentos, de acordo com McAsp (2011, p. 128) “é o gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a períodos futuros”. Martins (2003, p. 25), conceitua investimento como “gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuros períodos”, podem ser definidos como gastos feitos para a aquisição de bens ou serviços que ficarão estocados nos ativos da empresa.

Desembolso, segundo McAsp (2011, p. 128), “corresponde ao pagamento resultante da aquisição de bens ou serviços”.

2.3.4 Custos diretos x custos indiretos

De acordo com Leone (2000, p. 59), “todos os custos da empresa são classificados em dois grandes grupos: diretos e indiretos”. A classificação entre custo diretos e indiretos é essencial para fazer um cálculo mais realístico do custo de qualquer objeto para a verificação da eficiência e da rentabilidade das inúmeras áreas de uma empresa.

Slomski (2003, p. 377) define custos diretos como sendo “todos os custos de produção identificáveis aos produtos e serviços sem qualquer método de atribuição de custos, ou seja, são os custos que podem ser vistos ou observados no processo de produção”. De acordo com McAsp (2011, p.128), custo direto é aquele que facilmente e adequadamente pode ser identificado ao objeto de custo em consideração.

Já os custos indiretos são definidos, segundo McAsp (2011, p. 128) como, “custo em que inexistente uma fácil e simples associação ao objeto de custo, necessita de um critério de rateio para ser apropriado a ele”. Slomski (2003, p. 377), define como “todos os custos que embora façam parte do processo de produção dos produtos ou serviços não são identificáveis diretamente e dessa forma faz-se necessário algum método de atribuição desses custos aos produtos e serviços”.

2.3.5 Custo fixo x custo variável

Os custos podem ser classificados em custos fixos e custos variáveis, dessa forma segundo Leone (2000), geralmente os termos fixos e variáveis são usados para descrever como um custo reage às mudanças na atividade. Sendo variável um custo que é proporcional ao nível da atividade, ou seja, o custo total aumenta de acordo que a atividade aumenta, aparecendo somente quando a atividade ou a produção é realizada. Já um custo fixo é constante no total, na faixa de volume relevante da atividade esperada que é considerada.

De acordo com McAsp (2011, p. 128) custo variável é o “custo cujo total varia proporcionalmente à variação nos níveis de atividade. O custo variável unitário é

constante”. Enquanto que o custo fixo é o “custo cujo total permanece constante, independentemente do nível de atividade. O custo fixo unitário decresce com o aumento da produção”.

2.3.6 Integração entre o sistema de orçamento, contabilidade e custos.

De acordo com Fernandes e Slomski (2011), na década de 90, mais especificamente a partir da segunda metade, tornou-se muito expressiva a quantidade de experiências no setor público brasileiro com os chamados programas de melhoria da qualidade, os quais eram formados por um conjunto de ações e projetos para melhorar a qualidade de produtos e serviços que seriam fornecidos aos cidadãos e dos próprios processos internos das organizações públicas brasileiras.

Porém, os esforços políticos e estratégicos voltados à promoção de transformações organizacionais na administração concentravam-se, até então, somente em fatores de gestão da qualidade como a administração por processos, imagem institucional, foco no cliente, entre outros, ou ainda em estratégias de aumento das receitas associado à redução das despesas públicas, porém não se observava a necessidade de aprimorar práticas de gestão dos custos em níveis tático e operacional (FERNANDES; SLOMSKI, 2011).

Para suprir essa lacuna, em 2008 realizou-se a oficina de trabalho. Sistemas de custos na administração pública: modelo conceitual e estratégia de implementação”. Neste evento, o Ministério da Fazenda foi ratificado como órgão responsável para coordenar a tarefa de implantar e conceber o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC), através da utilização de dados dos diversos sistemas estruturantes do governo federal (MACHADO; HOLANDA, 2010).

O SIC utiliza dados dos sistemas estruturantes de governo como base para gerar informações, principalmente as capturadas pelos sistemas de informações contábeis e financeiros, sendo seu objetivo fornecer informações para subsidiar decisões governamentais de alocação mais eficiente do gasto público. Sua implantação atende ao art. 50, § 3º da Lei de Responsabilidade Fiscal, o qual determina que a Administração Pública mantenha sistema de custos que permita a

avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. A partir da mensuração de custos, tanto a função planejamento como a de orçamento podem melhorar, assim como a avaliação de políticas públicas e programas custeados por recursos públicos.

Segundo Machado e Holanda (2010), as principais finalidades do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal permitem avaliar se determinados bens ou serviços produzidos pelo governo justificam os custos correspondentes, ou se existem alternativas com custos menos elevados, verificar se existem maneiras diferentes de produzir o mesmo produto com custos menores, além de identificar ineficiências operacionais e oportunidades de redução de gastos, quanto à avaliação do desempenho das pessoas e organizações. Essas informações de custo contribuem para que os órgãos de planejamento e orçamento avaliem as alternativas, em geral no decorrer do processo de decisão, quanto à alocação dos recursos públicos.

Além dessas, Machado e Holanda (2010) ainda destacam outras finalidades que podem ser abordadas, tais como:

- a) subsidiar o processo de planejamento e orçamentação;
- b) apoiar as decisões sobre continuar responsável pela produção de determinado bem, serviço ou atividade, ou entregá-lo a entidades externas;
- c) possibilitar a melhoria das informações internas gerenciais para possibilitar a medição de resultados e desempenhos;
- d) proporcionar controles mais orientados a resultados.

Com todas essas possibilidades, o maior desafio é fazer com que as informações geradas sejam úteis e apropriadas ao processo decisório, essencialmente para facilitar a tarefa do gestor na busca por maximizar os resultados dos recursos públicos para a sociedade da qual ele faz parte (MACHADO; HOLANDA, 2010).

Segundo Machado e Holanda (2010, p. 24), “o sistema de informação de custo absorve os dados do sistema orçamentário e do sistema contábil”. Além dos dados absorvidos desses sistemas, o sistema de informação de custo necessita registrar apenas os dados relativos aos produtos e às atividades executadas.

Os gestores públicos são responsáveis pela administração de custos na sua gestão e o sistema de custos tem função importante na decisão dos rumos e decisões fundamentais para definição das ações a serem tomadas. A gestão

estratégica dos custos das ações de governo deve iniciar-se bem antes da discussão do orçamento anual. Ou seja, poderia iniciar no momento em que se tomam as decisões dos programas de governo materializados no Plano Plurianual.

As informações necessárias para embasar essas decisões estratégicas devem estar contidas no sistema de informação estratégica e no sistema de informação de custo do setor público. Os sistemas de informações devem fornecer dados que garantam a tomada de decisões acertadas pelos gestores públicos e possa trazer melhorias para a população.

2.4 TRANSPORTE ESCOLAR

Educação é um direito de todos, conforme diz a Constituição Federal em seu art. 205, a qual aborda que “A educação, direito de todos e dever do Estado e da Família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação ao trabalho”.

Para ter esse direito garantido, além de vagas nas escolas, faz-se necessário um meio de transporte para que os alunos que residem distantes das mesmas consigam frequentar diariamente uma escolar, por isso, abordamos a importância do transporte escolar público.

O transporte escolar refere-se ao transporte de estudantes de determinado ponto de origem, à escola em que está matriculado, e no sentido inverso, ou seja, seu retorno para casa ao final do dia letivo. Principalmente para os estudantes residentes na área rural, o transporte é essencialmente indispensável para que tenha acesso à escola, ainda mais quando não existem escolas rurais próximas e o aluno é obrigado a frequentar a escola na área urbana (EGAMI et al., 2006 apud OLIVEIRA; BRAVIN, 2010).

De acordo com TCE (2014, p. 18) “a execução do serviço de transporte escolar pode ser feita de forma direta (com veículos e motoristas próprios) ou mediante a contratação de particulares ou de empresas prestadoras do serviço (sistema terceirizado)”.

“A garantia à educação, como um dos aspectos da proteção integral à criança e ao adolescente, não se perfectibiliza apenas com a oferta de vaga, mas também com os meios de acesso diário do aluno à instituição de ensino” (TCE, 2014).

Cabe ao gestor público dedicar atenção especial ao serviço de transporte escolar, pois:

O transporte escolar é um direito fundamental social distinguido no artigo 208, inciso VII da Constituição da República, de modo a assegurar pelo Estado o acesso e a permanência na educação básica. Por isso, o dever de sua prestação pelo poder público vem sendo cada vez mais reconhecido pelo Judiciário, onde a jurisprudência tem afastado argumentos como a discricionariedade do Poder Executivo, a falta de previsão orçamentária e o princípio da reserva do possível para a não disponibilização. Em diversos casos, tem ocorrido até mesmo o bloqueio de valores dos Municípios para a garantia do cumprimento de decisões nessa linha. (TCE, 2014, p.4).

Segundo TCE (2014, p. 42-43) devido sua importância e representatividade, o transporte escolar deve ser tratado como programa finalístico e deve ser adequadamente mensurado em projetos/atividades específicos e exclusivos. Deve permitir ao cidadão o conhecimento do montante gasto nesse programa previsto constitucionalmente, não só pelo total de recursos aplicados, mas também por etapa de ensino. Cabe destacar que a execução do programa de transporte escolar pode ser feita direta ou indiretamente. Quando falamos em diretamente, refere-se a veículos e motoristas próprios, onde serão alocadas as despesas com pessoal, material, serviços, etc. Sendo que indiretamente é quando ocorre a contratação de serviços terceirizados, registrados em rubricas próprias do orçamento. Por isso, é necessário que sejam apropriados adequadamente nos registros contábeis os gastos efetivos realizados para a execução do programa de transporte escolar.

De acordo informações coletadas no site do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), atualmente o ministério da Educação executa a nível federal dois programas voltados ao transporte de estudantes que são o Caminho da Escola e o Programa Nacional de Apoio ao Transporte do Escolar (Pnate), que visam atender alunos moradores da zona rural.

Conforme conta no site do FNDE, o Caminho da Escola consiste na concessão de linha de crédito especial para a aquisição, pelos estados e municípios, de ônibus, miniônibus e micro-ônibus zero quilômetro (Km) e de embarcações novas através do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), enquanto que o Programa Nacional de Apoio ao Transporte do Escolar (Pnate) tem

por objetivo garantir o acesso e a permanência nas escolas dos alunos do ensino fundamental público residentes em área rural que utilizem transporte escolar, por meio de assistência financeira, posteriormente o programa foi ampliado para toda a educação básica, beneficiando também os estudantes da educação infantil e do ensino médio residentes em áreas rurais. Tal recurso serve para custear despesas que o município possui para a manutenção do transporte escolar como também para o pagamento de serviços contratados junto a terceiros para o transporte escolar.

A lei Nº 12.882, de 03 de janeiro de 2008, Institui o Programa Estadual de Apoio ao Transporte Escolar no Rio Grande do Sul–PEATE/RS. que tem por objetivo, “transferir recursos financeiros diretamente aos Municípios que realizam o transporte escolar de alunos da educação básica da rede pública estadual, residentes no meio rural.” Para participar o Município deverá se habilitar ao Programa, através de assinatura de um Termo de Adesão, sem necessidade de qualquer outro acordo, contrato ou convênio.

Dessa forma, observa-se que existem programas tanto a nível federal quanto a nível estadual que auxiliam os municípios com os custos referentes ao transporte escolar.

2.4.1 Terceirização no serviço público

A Constituição Federal, em seu Art. 175 “incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos”. Desse modo, observa-se que quando faz-se necessário a terceirização de algum serviço no setor público o processo de contratação deve seguir a legislação.

O Decreto nº 2.271, de 7 de julho de 1997, em seu art. 1º aborda que a contratação de serviços pela Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional, poderão ser objeto de execução indireta as atividades materiais acessórias, instrumentais ou complementares aos assuntos que constituem área de competência legal do órgão ou entidade. Em seu § 1º estabelece que as atividades que devem ser executadas por execução indireta são: as de conservação, limpeza, segurança, vigilância, transportes, informática, recepção, reprografia,

telecomunicações e manutenção de prédios, equipamentos e instalações. No § 2º determina que “não poderão ser objeto de execução indireta atividades inerentes às categorias funcionais abrangidas pelo plano de cargos do órgão ou entidade, salvo expressa disposição legal em contrário ou quando se tratar de cargo extinto, total ou parcialmente, no âmbito do quadro geral de pessoal”. E no art. 3º determina que “o objeto da contratação será definido de forma expressa no edital de licitação e no contrato exclusivamente como prestação de serviços”.

“O processo de terceirização iniciou-se como uma estratégia das grandes empresas com estruturas complexas, de repassar suas tarefas secundárias a pequenas empresas especializadas, para poder realizar melhor sua atividade principal” (OLIVEIRA; BRAVIN, 2010, p.11).

Ainda segundo Oliveira e Bravin (2010), quando falamos de transporte de escolares, pode-se citar alguns itens transferidos para terceiros, como por exemplo, contratação de motoristas e de empresas ou transportadores autônomos para realizarem algumas linhas ou rotas, pois dependendo da dimensão da frota torna-se inviável manter uma estrutura própria.

Quando a empresa optar pela terceirização de alguma atividade, será necessário manter certo cuidado no que diz respeito à identificação dos setores onde essa técnica será aplicada. Identificar em quais setores a terceirização poderá ser aplicada e depois de concluir como deverá ser o futuro parceiro, deve-se determinar por onde será iniciada a implantação do projeto de terceirização, deve-se iniciar as avaliações sobre os custos operacionais, para se estabelecer qual será o custo-benefício do projeto, deve-se solicitar que sejam apresentados os seus custos operacionais, tomando cuidado para que as informações sejam coerentes com as necessidades da contratante (OLIVEIRA; BRAVIN, 2010, p.12).

3 MÉTODO

O presente capítulo é proposto para apresentar as etapas e procedimentos adotados para realização da pesquisa empírica. O objetivo do trabalho é comparar o custo do serviço de transporte escolar realizado de forma própria pela Prefeitura Municipal de Itapuca com o mesmo serviço prestado por empresas privadas no mesmo município de forma a verificar a aplicação dos recursos públicos.

Nesta parte teremos o delineamento da pesquisa, as variáveis de estudo, o universo a ser pesquisado, a forma de aplicação da pesquisa e como será feita a sua análise.

De acordo com Diehl e Tatim (2004, p. 47) “metodologia pode ser definida como o estudo e a avaliação dos diversos métodos, com o propósito de identificar possibilidades e limitações no âmbito de sua aplicação no processo de pesquisa científica”.

A pesquisa será descritiva e a abordagem quantitativa. “A pesquisa descritiva, em suas diversas formas, trabalha sobre dados ou fatos colhidos da própria realidade” (CERVO; BERVIAN; SILVA, 2006, p. 62).

Segundo Cervo e Bervian (2002, p. 66), “a pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los”. A pesquisa descritiva possui por finalidade conhecer as diversidades das relações e situações, como a vida social, política, econômica e demais aspectos do comportamento humano, tanto de um único indivíduo quanto de grupos e comunidades mais complexas.

Dentre outros métodos de pesquisa, está segue a abordagem quantitativa, a qual se caracteriza pelo uso da quantificação tanto na coleta quanto no tratamento das informações por meio de técnicas estatísticas, possibilitando uma margem de segurança maior quanto às interferências (DIEH; TATIM, 2004).

Segundo o procedimento técnico, a pesquisa classifica-se como de estudo de caso, que de acordo com Gil (2010, p. 37), “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento”.

“O estudo de caso é a pesquisa sobre determinado indivíduo, família, grupo ou comunidade que seja representativo de seu universo, para examinar aspectos variados de sua vida” (CERVO; BERVIAN; SILVA, 2006, p. 62).

De acordo com Diehl e Tatim (2004, p. 61), o estudo de caso pode ser definido como um conjunto de dados que descrevem uma fase ou a totalidade do processo social de uma unidade, em suas diversas relações internas e em suas fixações culturais.

3.1 UNIVERSO DA PESQUISA

Por universo da pesquisa entende-se, segundo Diehl e Tatin (2004, p. 64), “um conjunto de elementos possíveis de serem mensurados com respeito às variáveis que se pretende levantar”. Nesse trabalho, será abordado o município de Itapuca como um todo, pois será trabalhado o transporte escolar, que abrange todo o município.

Para fins de realização do estudo, toma-se por base o período compreendido entre 01 de janeiro a 31 de dezembro de 2014.

3.2 TÉCNICA DE PESQUISA

Para Diehl e Tatim (2004), referente ao planejamento do trabalho, em sua dimensão ampla, envolve-se tanto a diagramação quanto a previsão de coleta e a interpretação de dados. Esse estudo caracteriza-se como documental a qual se vale de materiais que ainda não receberam tratamento analítico, e que ainda podem ser reelaborados de acordo com o objetivo do trabalho.

Neste trabalho, os dados e informações serão coletados junto à Prefeitura Municipal de Itapuca e suas secretarias.

Na secretaria de finanças buscaram-se dados relativos às despesas orçamentárias no período e as receitas.

Junto ao setor de almoxarifado e patrimônio foram obtidas as informações de

consumo de combustível, peças e serviços realizados, por veículo, durante o exercício de 2014, assim como o valor de aquisição dos bens para fins de cálculo de depreciação.

No departamento de pessoal foram obtidos os valores gastos com pessoal, por motorista que realiza o transporte escolar.

Na secretaria de educação buscaram-se dados referentes às linhas de transportes e os alunos transportados.

Por fim, na secretaria geral, informações referentes à licitação de transporte escolar terceirizado.

3.3 ANÁLISE DE DADOS

Concluída a coleta dos dados, surge a necessidade de organizar os mesmos para que eles possam ser interpretados pelo pesquisador.

A interpretação busca dar um significado mais amplo as respostas, vinculando-as a outros conhecimentos. De acordo com Diehl e Tatim (2004, p. 87), “ela pressupõe o verdadeiro significado do material apresentado em relação aos objetivos propostos e ao tema”.

Neste trabalho, os dados e informações coletados junto à Prefeitura Municipal de Itapuca, referentes aos gastos com transporte escolar municipal, foram obtidos conforme abordamos a seguir. No departamento de contabilidade foram obtidos o relatório comparativo da despesa do exercício de 2014 e relatório comparativo da receita exercício de 2014. No departamento de patrimônio, almoxarifado e frotas o quadro anual de despesas por veículo de 2014. No departamento de licitações a sumula contratual do pregão presencial das linhas terceirizadas e no departamento de pessoal o demonstrativo dos rendimentos dos motoristas que trabalharam com os veículos do transporte escolar próprio no ano de 2014.

Após a coleta dos relatórios os dados foram estruturados em tabelas na ferramenta Microsoft Excel, o que permitiu identificar o custo com mão de obra, custos variáveis e fixos, custo por quilômetro e para finalizar um comparativo entre o custo próprio e o custo do serviço terceirizado.

Assim, pode-se verificar se a modalidade de transporte escolar realizado pela própria prefeitura representa maiores gastos para o município num comparativo com o transporte escolar terceirizado realizado no mesmo município, dessa forma, atender o objetivo do trabalho.

4 APRESENTAÇÃO DE RESULTADOS

O presente capítulo é proposto para apresentar um breve histórico do município de Itapuca, assim como, relatar os dados coletados na pesquisa empírica e descrever a análise destes com vistas a atingir os objetivos do estudo.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DO MUNICÍPIO DE ITAPUCA

Conforme informações obtidas no site do IBGE, em termos históricos, antigamente a primeira denominação do município de Itapuca chamava-se Vitória o qual pelo decreto estadual nº 7199, de 31 de março de 1938 foi alterado para Mauricio Cardoso, sendo distrito do município de Soledade/RS. A lei estadual nº 3717, de 16 de fevereiro de 1959, transfere o distrito de Mauricio Cardoso do município de Soledade para o de Arvorezinha.

Em 20 de março de 1992 a lei estadual nº 9580, transfere o nome de Mauricio Cardoso para Itapuca. Sendo que foi elevado à categoria de município com a denominação de Itapuca, pela lei estadual nº 9580, de 20-03-1992, desmembrado de Arvorezinha.

Em termos de divisa territorial, faz limite com os municípios de Arvorezinha, União da serra, Soledade, Nova Alvorada e Serafina Corrêa e está a uma distância de 230 quilômetros de Porto Alegre, capital do Estado do Rio Grande do Sul.

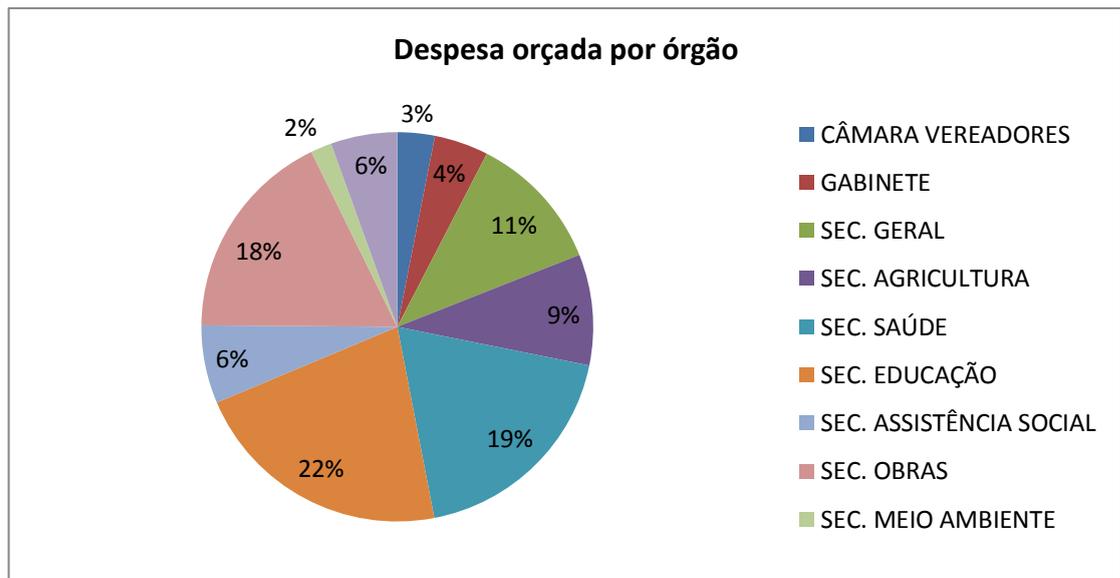
Atualmente, de acordo com o censo do IBGE de 2010, o mesmo possui uma população de 2.344 habitantes. Sua área territorial é de 184,25 km².

Suas principais atividades econômicas são a agricultura e agropecuária, onde na agricultura predomina o cultivo de erva mate, fumo e soja e na agropecuária a criação de gado leiteiro, suinocultura e avicultura.

A estrutura administrativa da prefeitura é composta por 9 órgãos, contando com 156 servidores, com orçamento para 2014 de R\$ 11.366.800,00.

A soma das despesas orçadas pelo município para o exercício 2014 e sua distribuição é apresentada no Gráfico 1 a seguir.

Gráfico 1- Despesa orçada por órgão



Fonte: Elaborada pelo autor

Analisando o Gráfico 1, observa-se que a secretaria que mais possui recursos orçados é a Secretaria de Educação, com 22% do total de recursos, seguida pela secretaria de saúde, com 19% do total, posteriormente aparece a secretaria de obras com a proporção de 18% do total orçado.

4.2 CUSTO COM TRANSPORTE ESCOLAR NO MUNICÍPIO

O município de Itapuca possui 6 escolas que possuem 291 alunos que dependem do transporte escolar municipal.

O transporte escolar no município é feito por 6 veículos da própria prefeitura municipal e mais 6 linhas terceirizadas. Para realização do transporte escolar, o município utiliza-se de recursos próprios e recursos advindos do governo federal e estadual.

Analisando o Relatório da Receita do ano de 2014, verificou-se que o município de Itapuca recebeu dos governos federal e estadual um total de R\$ 118.449,76, destinados a custear parte dos gastos com transporte escolar, deste valor, o montante de R\$ 32.842,16 é advindo do governo federal através do Programa Nacional de Apoio ao Transporte Escolar (PNATE) e R\$ 85.607,60 é proveniente do governo estadual através do Programa Estadual de Apoio ao

Transporte Escolar no Rio Grande do Sul - PEATE/RS. O valor dos gastos com transporte escolar que ultrapassou esse valor foi suportado com recursos da própria prefeitura municipal.

4.2.1 Descrição do serviço de transporte escolar próprio

O serviço de transporte escolar próprio no município de Itapuca é realizado por 6 veículos da própria prefeitura. O mesmo contempla alunos da rede municipal e rede estadual de ensino. Os alunos transportados, a quilometragem diária e a anual percorrida serão demonstradas na Tabela 1 a seguir.

Tabela 1 – Serviço de transporte escolar próprio			
	Alunos transportados	quilômetros diários	quilômetragem anual
Veículo 1	46	32	6.400
Veículo 2	18	99	19.800
Veículo 3	22	96	19.200
Veículo 4	26	108	21.600
Veículo 5	56	70	14.000
Veículo 6	23	102	20.400
TOTAL	191	507	101.400

Fonte: Dados fornecidos pela Secretaria Municipal de Educação de Itapuca.

Para fins de cálculo da anual, utilizou-se a média de 200 dias letivos ano. Pelos dados da Tabela 1, percebe-se que são transportados 191 alunos onde são percorridos 507 quilômetros, e se considerados os 200 dias letivos anuais chegamos a um total de 101.400 quilômetros percorridos por ano. Na sequência serão demonstrados os custos desse serviço prestado.

4.2.1.1 Custos com Mão de Obra Direta

O custo com mão de obra refere-se ao salário e encargos do motorista do veículo. Os dados a seguir, apresentados na Tabela 2, referem-se ao total de rendimentos de cada motorista no ano de 2014. As informações apresentadas foram obtidas junto ao setor de pessoal.

Tabela 2 – Custo da mão de obra direta

Descrição	Rendimentos incluindo férias e 13º	Contribuição patronal	Diárias	Total do motorista
Motorista 1	7.866,88	1.748,82	192,96	9.808,66
Motorista 2	19.728,09	4.385,60	-	24.113,69
Motorista 3	24.020,15	5.339,72	256,84	29.616,71
Motorista 4	25.175,03	5.596,47	685,17	31.456,67
Motorista 5	19.728,09	4.385,60	81,76	24.195,45
Motorista 6	18.979,09	4.219,09	335,96	23.534,14
Total ano	115.497,33	25.675,30	1.552,69	142.725,32

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados fornecidos pelo departamento de pessoal da Prefeitura Municipal de Itapuca.

Os dados acima contêm o total da remuneração no ano de 2014 do funcionário incluindo férias, o valor da contribuição previdenciária, diárias e 13º salário. O município não possui o encargo com FGTS em virtude do regime estatutário que garante estabilidade de emprego. A média dos custos com mão de obra direta no ano foi de R\$ 142.725,32.

Observa-se que existem diferenças no total da remuneração dos motoristas, principalmente em relação ao motorista 1, isso ocorre pelo motivo do servidor ter ingressado no cargo em 2014. Diferenças na remuneração ocorrem devido ao tempo que o servidor ingressou no cargo, ocorrendo variações nos adicionais e vantagens referentes a tempo de serviço, resultando em maior ou menor remuneração entre os servidores da mesma função.

4.2.1.2 Custos Variáveis anuais

A Tabela 3 apresenta os custos com material direto e serviços de manutenção incorridos pela prefeitura para a realização do transporte escolar com os veículos próprios. Os dados constantes na mesma são referentes ao ano de 2014.

Tabela 3 – Custos Variáveis anuais

Descrição	Veículo 1	Veículo 2	Veículo 3	Veículo 4	Veículo 5	Veículo 6	Total
Combustível	9.827,90	7.704,99	12.108,98	11.876,00	16.052,00	10.106,99	67.676,86
Peças	80,00	4.186,49	731,10	4.499,50	4.299,09	7.136,56	20.932,74
Serviços	766,80	1.122,00	1.200,00	4.292,00	1.585,00	4.760,00	13.725,80
Total	10.674,70	13.013,48	14.040,08	20.667,50	21.936,09	22.003,55	102.335,40

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos relatórios fornecidos pelo departamento de frotas da Prefeitura Municipal de Itapuca.

Os valores acima foram obtidos dos registros existentes na prefeitura. Os custos com manutenção do transporte escolar são representados pelos custos com combustível, peças e serviços.

Na Tabela 3, verificou-se que o veículo 6 foi o que mais apresentou custos totalizando o valor de R\$ 22.003,55 no ano de 2014, esse veículo foi o que mais teve gastos com manutenção de peças e serviços. Observa-se também, que o custo total de manutenção dos 6 veículos foi de R\$ 102.335,40.

4.2.1.3 Depreciação

Segundo McAsp (2011), bens do ativo imobilizado que tiverem vida útil econômica limitada estão sujeitos a depreciação ao longo de sua vida útil. Dessa forma, nesse trabalho calculou-se os custos da depreciação dos veículos que realizam o transporte escolar.

Na Tabela 4, buscou-se evidenciar a valor do custo com depreciação de cada veículo que faz transporte escolar.

Tabela 4 – Depreciação dos veículos

Descrição	Veículo 1	Veículo 2	Veículo 3	Veículo 4	Veículo 5	Veículo 6
Valor de avaliação	227.780,00	57.000,00	237.780,00	126.750,00	214.880,00	126.750,00
Vida útil	5 anos					
Taxa de depreciação	20%	20%	20%	20%	20%	20%
Depreciação anual	45.556,00	11.400,00	47.556,00	25.350,00	42.976,00	25.350,00

Fonte: Elaborado pelo autor.

Na tabela acima, está evidenciado o valor de avaliação dos veículos, assim como o custo com a depreciação dos veículos utilizados na realização do transporte escolar realizado pela própria prefeitura municipal.

O valor dos veículos foi obtido junto ao setor de patrimônio da prefeitura. As taxas de depreciação são as praticadas pela Receita Federal do Brasil.

4.2.1.4 Custos fixos anuais

Com os dados constantes na Tabela 5, é possível obter os custos fixos anuais, por veículo. Os custos com depreciação são adicionados às despesas com seguro e licenciamentos.

Tabela 5 – Total custos fixos anuais

Descrição	Veículo 1	Veículo 2	Veículo 3	Veículo 4	Veículo 5	Veículo 6	Total
Depreciação	45.556,00	11.400,00	47.556,00	25.350,00	42.976,00	25.350,00	198.168,00
Licenciamento	246,48	246,48	246,48	246,48	246,48	246,48	1.478,88
Laudo escolar	150,00	150,00	150,00	150,00	150,00	150,00	900,00
Total	45.952,48	11.796,48	47.952,48	25.746,48	43.372,48	25.746,48	200.546,88

Fonte: Elaborado pelo autor.

O veículo 3 apresentou o custo fixo anual mais elevado, sendo a causa do maior custo o valor da depreciação, por ser um veículo com maior valor de avaliação. O total dos custos fixos no ano foi de R\$ 200.546,88.

4.2.1.5 Custo total anual

Os custos totais que a Prefeitura Municipal de Itapuca teve no ano de 2014 com o transporte escolar próprio estão demonstrados na Tabela 6. Os mesmos referem-se a mão de obra, custos variáveis e fixos.

Tabela 6 – Custo total anual

Descrição	Veículo 1	Veículo 2	Veículo 3	Veículo 4	Veículo 5	Veículo 6	Total
Mão de obra	9.808,66	24.113,69	29.616,71	31.456,67	24.195,45	23.534,14	142.725,32
Custos variáveis	10.674,70	13.013,48	14.040,08	20.667,50	21.936,09	22.003,55	102.335,40
Custos fixos	45.952,48	11.746,48	47.952,48	25.746,48	43.372,48	25.746,48	200.516,88
Custo total	66.435,84	48.873,65	91.609,27	77.870,65	89.504,02	71.284,17	445.577,60

Fonte: Elaborado pelo autor.

A Tabela 6 demonstra que o total dos custos na prestação do serviço de transporte escolar totaliza anualmente R\$ 445.577,60, sendo que o veículo com maior custo é o veículo 3, com um custo de R\$ 91.609,27, já, o veículo com menor custo é o veículo 2, com um custo anual de R\$ 48.873,5. Com base nos custos por veículo passa-se a analisar o custo por quilometro percorrido.

4.2.1.6 Custo por quilômetro transporte próprio

Para atender o objetivo de comparar o custo do transporte escolar próprio com os custos dos serviços terceirizados, buscou-se primeiramente apurar os custos por quilômetro percorrido por cada veículo da frota própria. Na Tabela 7, verifica-se o custo por quilômetro de cada veículo que faz o transporte próprio.

Tabela 7 – Custo por quilômetro

Descrição	Veículo1	Veículo 2	Veículo 3	Veículo 4	Veículo 5	Veículo 6	Total
Custo total	66.435,84	48.873,65	91.609,27	77.870,65	89.504,02	71.284,17	445.577,60
Quilômetros ano	6.400	19.800	19.200	21.600	14.000	20.400	101.400
Custo por quilômetro	10,38	2,47	4,77	3,60	6,39	3,49	4,39

Fonte: Elaborado pelo autor.

Os valores apurados na tabela acima demonstram haver uma grande disparidade no que tange o custo por quilômetro de cada veículo. Verifica-se que o veículo 2 foi o que apresentou o menor custo por quilômetro, tendo um custo de R\$ 2,47. O mesmo não ocorre no veículo 1, que apresentou valor elevadíssimo, o qual

apresentou grande disparidade de valor que deve-se ao fato de ser um veículo de alto valor e que percorreu pouca quilometragem anual, dessa forma o custo fixo da depreciação foi o que mais causou essa disparidade. Ressalta-se que o custo médio por quilômetro foi de 4,39.

4.2.1.7 Custo por aluno transporte próprio

Ampliando a análise, na Tabela 8 buscou-se mostrar o custo por aluno que utiliza o transporte escolar.

Tabela 8 – Custo por aluno transporte próprio

Descrição	Veículo 1	Veículo 2	Veículo 3	Veículo 4	Veículo 5	Veículo 6	Total
Custo total	66.435,84	48.873,65	91.609,27	77.870,65	89.504,02	71.284,17	445.577,60
Nº alunos	46	18	22	26	56	23	191
Custo aluno ano	1.444,26	2.715,20	4.164,06	2.995,02	1.598,29	3.099,31	2.332,87

Fonte: Elaborado pelo autor.

Na tabela acima, verifica-se o custo por aluno do transporte escolar, para obter-se o mesmo, dividiu-se o custo total do veículo pelo número de alunos que o utiliza. Percebe-se que o veículo 1 apresentou o menor custo por aluno, sendo de R\$ 1.444,26, já o maior custo é o do veículo 3, com um custo de R\$ 4.164,06. O custo médio no ano por aluno foi de R\$ 2.332,87.

A partir dessa análise partiremos para a análise dos custos do transporte terceirizado.

4.2.2 Descrição do serviço de transporte escolar terceirizado

O serviço de transporte escolar terceirizado no município de Itapuca é separado por 6 roteiros, nominados como linha 1, 2, 3, 4, 5 e 6, sendo que para a

prestação de serviço acontecer passou-se por processo licitatório na modalidade pregão presencial. O serviço contempla alunos da rede municipal e rede estadual de ensino. Os alunos transportados, a quilometragem diária e a anual percorrida, o valor por quilômetro rodado e o custo total anual serão demonstrados na Tabela 9 a seguir.

Tabela 9 – Serviço de transporte escolar terceirizado

Descrição	Alunos	Quilômetros diários	Quilometragem anual	Valor por quilômetro	Custo total anual
Linha 1	16	103	20.600	2,70	55.620,00
Linha 2	13	77	15.400	2,70	41.580,00
Linha 3	8	95	19.000	2,35	44.650,00
Linha 4	25	92	18.400	2,55	46.920,00
Linha 5	9	95	19.000	2,55	48.450,00
Linha 6	29	117	23.400	2,70	63.180,00
Total	100	579	115.800		300.400,00

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados fornecidos pelo departamento de licitação da Prefeitura Municipal de Itapuca.

Para fins de cálculo da quilometragem anual, utilizou-se a mesma média de 200 dias letivos ano, assim como utilizados para cálculos do transporte próprio. Pelos dados da Tabela 9, percebe-se que são percorridos 579 quilômetros diariamente, e se considerados os 200 dias letivos anuais chegamos a um total de 115.800 quilômetros percorridos por ano. O custo total anual do serviço terceirizado foi de R\$ 300.400,00.

A partir desses valores conseguimos encontrar uma média do custo por quilômetro do serviço de transporte terceirizado. Se dividirmos o custo total anual pela quilometragem anual percorrida teremos o valor de R\$ 2,59 por quilômetro rodado.

4.2.2.1 Custo por aluno transporte terceirizado

A seguir, na Tabela 10 apresenta-se o custo por aluno do transporte terceirizado.

Tabela 10 – Custo por aluno transporte terceirizado

Descrição	linha1	linha 2	linha 3	linha 4	linha 5	linha 6	Total
Custo total	55.620,00	41.580,00	44.650,00	46.920,00	48.450,00	63.180,00	300.400,00
Nº alunos	16	13	8	25	9	29	100
Custo aluno ano	3.476,25	3.198,46	5.581,25	1.876,80	5.383,33	2.178,62	3.004,00

Fonte: Elaborado pelo autor.

Na tabela acima, verifica-se o custo por aluno do transporte escolar terceirizado, para obter-se o mesmo, dividiu-se o custo total da linha pelo número de alunos que o utiliza. Percebe-se que a linha 4 apresentou o menor custo por aluno, sendo de R\$ 1.876,80, já o maior custo é o do veículo 3, com um custo de R\$ 5.581,25. O custo médio no ano por aluno foi de R\$ 3.004,00.

4.2.3 Comparativo do custo próprio com o terceirizado

Para atender o objetivo de comparar o custo por com o transporte próprio e terceirizado, elaborou-se a Tabela 11 abaixo:

Tabela 11– Comparativo do custo por quilômetro do transporte próprio e terceirizado

Descrição	Custo médio por quilômetro Transporte próprio	Custo médio por quilômetro Transporte terceirizado
Custo por quilômetro	4,39	2,59

Fonte: Elaborado pelo autor

Analisando a Tabela 11, percebe-se que o município de Itapuca apresenta dois cenários: o do transporte próprio em que o custo médio anual por quilômetro percorrido foi de R\$ 4,39 e o do transporte terceirizado em que o custo médio anual foi de R\$ 2,59.

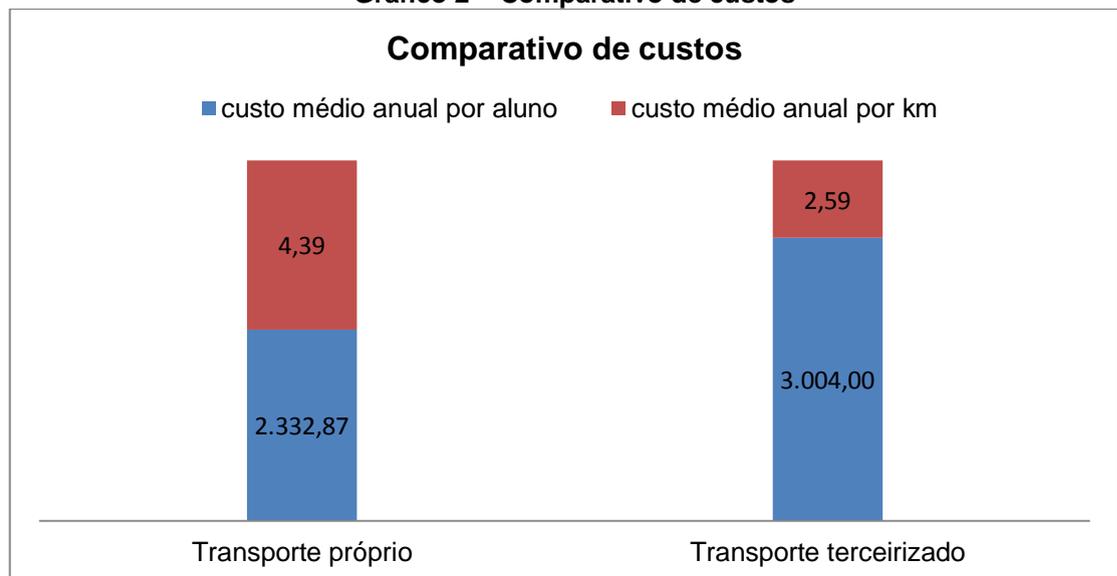
A seguir na Tabela 12, verifica-se os custos por aluno do transporte escolar próprio versus o custo por aluno do transporte escolar terceirizado.

Tabela 12– Comparativo do custo por aluno transporte próprio com o terceirizado

Descrição	Custo médio por aluno Transporte próprio	Custo médio por aluno Transporte terceirizado
Custo anual por aluno	2.332,87	3.004,00

Fonte: Elaborado pelo autor

Analisando observa-se que o custo médio por quilômetro do transporte terceirizado foi menor que do transporte próprio, porém quando comparamos o custo por aluno o do transporte terceirizado foi maior, isso deve-se ao fato do terceirizado transportar bem menos alunos que o transporte próprio, sendo que a quilometragem anual percorrida não altera tanto. No Gráfico 2 a seguir, procurou-se evidenciar essa comparação.

Gráfico 2 – Comparativo de custos

Fonte: Elaborado pelo autor

Dessa forma, a conclusão que se pode chegar é que o custo por quilômetro da rota terceirizada foram mais baixos que os custos por quilômetro do transporte próprio. Porém o inverso ocorre quando analisa-se o custo médio por aluno, sendo que o custo por aluno do transporte próprio foi menor que o terceirizado.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

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.

Este estudo teve como objetivo analisar o custo do serviço de transporte escolar no município de Itapuca. Acredita-se que o resultado do estudo venha a contribuir para futuros estudos na área de sistemas de custos na administração pública municipal, ressaltando a importância dos sistemas de custos como ferramenta informacional para a tomada de decisão.

Nesse município os serviços de transporte escolar são prestados em seis linhas próprias e seis linhas terceirizadas, onde junto são transportados 291 alunos diariamente e percorridos aproximadamente 217.200 quilômetros por ano.

O custo por quilômetro do serviço de transporte escolar próprio apurado apresentou grande disparidade no que tange o custo por quilômetro de cada veículo, como observou-se alguns veículos próprios apresentaram custos elevadíssimos, um dos motivos é que nesse trabalho considerou-se que a depreciação faz parte dos custos fixos diretos o que causa uma elevação do custo da frota própria. Porém devemos considerar que a prefeitura investiu em veículos que são patrimônio público e podem ser utilizado pra outras demandas (excursões, transporte da população e etc.), porém, ressalta-se que no ano de 2014 os veículos destinados ao transporte escolar praticamente só desempenharam essa função, a de transportar alunos, pelo motivo de não terem licença no Departamento Autônomo de Estradas de Rodagem (DAER) para fazer excursões, dessa forma o custo da depreciação foi alocado diretamente no transporte escolar.

O objetivo desse trabalho é demonstrar esses custos, e não afirmar quais rotas próprias ou terceirizadas deverão permanecer. Existem questões que não foram abordadas nessa pesquisa como passivos trabalhistas, rotas que possam ser deficitárias e não tenham interesse privado, além de não ser considerado nesse trabalho a questão da qualidade do serviço. Observou-se que o custo por quilômetro da rota terceirizada foi de R\$ 2,59, ou seja, mais baixo que os custos por quilômetro do transporte próprio que foi de R\$4,39. Porém o inverso ocorre quando analisa-se o custo médio por aluno, sendo que o custo por aluno do transporte próprio foi de R\$

2.332,87, portanto menor que o terceirizado que foi de R\$ 3.004,00.

Adicionalmente sugere-se que a administração municipal realize uma análise dos itinerários para verificar se não existe a possibilidade de mudança nos roteiros, redistribuído o número de crianças, visto que, possuem linhas próprias e terceirizadas que percorrem pouca quilometragem e outras que percorrem grande quilometragem diária com poucos alunos.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**. São Paulo: Atlas, 2002.

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.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. São Paulo: Verbo Jurídico, 2005.

BRASIL. Decreto nº 2.271, de 7 de Julho de 1997. **Dispõe sobre a contratação de serviços pela Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional e dá outras providências**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d2271.htm>. Acesso em: 04 abri. 2015.

BRASIL. **Lei 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e contróle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 28 mar. 2015.

____. **Lei Complementar 101, de 05 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 28 mar. 2015.

____. **Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7596.htm>. Acesso em: 28 mar. 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **NBC T 16.1**. – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2008/001128>. Acesso em: 28 mar. 2015.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica**. São Paulo: Prentice Hall, 2002. DIEHL, A. A.; TATIM, D. C. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Lei nº 12.882, de 03 de janeiro de 2008**. Institui o Programa Estadual de Apoio ao Transporte Escolar no Rio Grande do Sul – PEATE/RS. Disponível em: <http://www.seduc.rs.gov.br/pse/html/arquivos/rel_mun_lei_peate.pdf>. Acesso em: 03 abri. 2015.

FERNANDES, Julio Cesar de Campos; SLOMSKI, Valmor. **A gestão de custos no contexto da qualidade no serviço público: um estudo entre organizações brasileiras.** In: 8º Congresso USP de iniciação científica em contabilidade, São Paulo: 2011.

FNDE. Disponível em: < <http://www.fnde.gov.br/programas/transporte-escolar/transporte-escolar-apresentacao>>. Acesso em: 03 abri. 2015.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010. LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: planejamento, implantação e controle.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

IBGE Cidades. Disponível em: <<http://www.cidades.ibge.gov.br/painel/historico.php?lang=&codmun=431057>>. Acesso em: 20 abri. 2015.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

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

MACHADO, Nelson. **Sistema de informação de custos: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental.** São Paulo: 2002.

____; HOLANDA, Victor branco de. **Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil.** RAP — Rio de Janeiro 44(4):791-820, jul./ago. 2010.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

QUINTANA, Alexandre Costa (Org.) *et al.* **Contabilidade Pública: de acordo com as normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e a lei de responsabilidade fiscal.** São Paulo: Atlas, 2011.

OLIVEIRA, Andréa Aparecida V.; BRAVIN, Luis Fernando N. **Estudo Comparativo entre o transporte próprio e o terceirizado no transporte escolar público.** Revista Tékne e Lógos, São Paulo, v.1, n.3, jun.2010.

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

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.

TCE/RS. Tribunal de Contas do estado do Rio Grande do Sul. **Radiografia do transporte escolar público no Rio Grande do Sul**. 4ª edição, 2014. Disponível em: <http://portal.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/noticias_internet/textos_diversos_pente_fino/transporteescolarfinal_v3.pdf>. Acesso em: 17 mar. 2015.