

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

**Táise Marafon**

**Gestão de Custos na Administração Pública: um estudo do transporte escolar  
do município de Vila Maria (RS)**

**Porto Alegre**

**2015**

**Táise Marafon**

**Gestão de Custos na Administração Pública: um estudo do transporte escolar  
do município de Vila Maria (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**

**2015**

**Táise Marafon**

**Gestão de Custos na Administração Pública: um estudo do transporte escolar  
do município de Vila Maria (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

2015

À minha família e também aos  
meus amigos verdadeiros, por  
fazerem parte da minha vida e por  
sempre estarem ao meu lado.

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente gostaria de agradecer a Deus por ter me dado o dom maior da vida e por ter me abençoado com esta oportunidade de aperfeiçoar meus conhecimentos e, além disso, por ter me dado forças todas as vezes que a Ele recorri.

A toda a minha família que sempre me apoiou e que, por muitas vezes, teve que ouvir meus desabafos e meu mau-humor ao longo desta caminhada. Agradeço muito e também peço desculpas.

A todos os professores, orientadores e tutores que caminharam junto conosco ao longo desta caminhada, por toda a paciência, esforço e dedicação para a realização deste trabalho.

A Prefeitura Municipal de Vila Maria, pelo fornecimento dos dados para a realização da pesquisa e pela atenção recebida.

A todos os meus amigos e a todos que contribuíram de maneira direta ou indireta para a realização deste objetivo.

A todos meus sinceros agradecimentos.

“... Os sonhos não determinam o lugar onde vocês vão chegar, mas produzem a força necessária para tirá-los do lugar em que vocês estão. Sonhem com as estrelas para que vocês possam pisar pelo menos na Lua. Sonhem com a Lua para que vocês possam pisar pelo menos nos altos montes. Sonhem com os altos montes para que vocês possam ter dignidade quando atravessarem os vales das perdas e das frustrações. Bons alunos aprendem a matemática numérica, alunos fascinantes vão além, aprendem a matemática da emoção, que não tem conta exata e que rompe a regra da lógica. Nessa matemática você só aprende a multiplicar quando aprende a dividir, só consegue ganhar quando aprende a perder, só consegue receber, quando aprende a se doar. Uma pessoa inteligente aprende com os seus erros, uma pessoa sábia vai além, aprende com os erros dos outros, pois é uma grande observadora...”

Augusto Cury

## RESUMO

Este trabalho apresenta os custos incorridos na realização do transporte escolar com os veículos próprios da Prefeitura Municipal de Vila Maria (RS), bem como os custos que a Prefeitura teve com os veículos terceirizados durante o ano de 2014. O objetivo principal desta pesquisa é analisar o custo do serviço de transporte escolar realizado de forma própria pela Prefeitura Municipal de Vila Maria (RS) e o custo do mesmo serviço realizado de maneira terceirizada, de modo a apresentar a alternativa mais vantajosa para o município em termos de custos. Quanto à metodologia, o problema foi abordado de forma quantitativa, pois todas as informações coletadas puderam ser transformadas em números. Também se caracterizou como descritiva, tendo em vista que foram descritos todos os gastos relacionados com o transporte escolar. O procedimento adotado foi o estudo de caso, pois o problema foi estudado na sua totalidade, de forma exaustiva e detalhada, sendo que os dados foram coletados através de documentos fornecidos por diversos setores da Prefeitura Municipal. Ao final do trabalho, concluiu-se que, durante o ano de 2014, a realização do transporte escolar com os veículos terceirizados mostrou-se vantajosa para a Prefeitura Municipal de Vila Maria (RS).

Palavras-chave: Transporte escolar, Gestão de Custos.

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Despesas orçadas com recursos destinados à Manutenção e Desenvolvimento do Ensino – MDE.....	30
Tabela 2 - Despesas orçadas com recursos do FUNDEB.....	31
Tabela 3 - Serviço de transporte escolar.....	32
Tabela 4 - Custo com mão de obra.....	33
Tabela 5 - Custos variáveis anuais.....	34
Tabela 6 - Depreciação dos veículos.....	35
Tabela 7 - Total custos fixos anuais.....	36
Tabela 8 - Custo total anual.....	36
Tabela 9 - Custo por aluno com veículos próprios.....	37
Tabela 10- Custo por Km com veículos próprios.....	38
Tabela 11- Custo do transporte escolar prestado terceirizado.....	39
Tabela 12- Custo médio por aluno e custo médio por km.....	41



## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Orçamento por Setor.....	29
Gráfico 2 - Custo/aluno.....	40
Gráfico 3 - Custo/km.....	41

## **LISTA DE ABREVIATURAS**

BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social

FGTS – Fundo de Garantia por Tempo de Serviço

FNDE – Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação

FUNDEB – Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

KM - Quilômetro

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

MCASP – Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público

MDE – Manutenção e Desenvolvimento do Ensino

NBC T 16 – Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor público

PEATE RS – Programa Estadual de Apoio ao Transporte Escolar do Rio Grande do Sul

PNATE – Programa Nacional de Desenvolvimento da Educação

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	12
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO.....	12
1.2	PROBLEMA.....	13
1.3	OBJETIVOS.....	13
<b>1.3.1</b>	<b>Objetivo Geral</b> .....	13
<b>1.3.2</b>	<b>Objetivos Específicos</b> .....	13
1.4	JUSTIFICATIVA.....	13
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	15
2.1	ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E SERVIÇO PÚBLICO.....	15
2.2	ORÇAMENTO PÚBLICO.....	16
<b>2.2.1</b>	<b>Receita Pública</b> .....	17
<b>2.2.2</b>	<b>Despesa Pública</b> .....	18
2.3	GESTÃO DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	19
<b>2.3.1</b>	<b>Conceito de Custos</b> .....	19
<b>2.3.2</b>	<b>Custos fixos x custos variáveis</b> .....	20
2.4	A LEGISLAÇÃO E A EXIGÊNCIA DA APURAÇÃO DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	20
2.5	TERCEIRIZAÇÃO.....	21
2.6	TRANSPORTE ESCOLAR.....	22
<b>3</b>	<b>MÉTODO</b> .....	24
3.1	DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	24
3.2	MÉTODO ESCOLHIDO.....	25
3.3	COLETA DE DADOS.....	25
3.4	ANÁLISE DOS DADOS.....	27
<b>4</b>	<b>APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS</b> .....	28
4.1	CARACTERIZAÇÃO DO MUNICÍPIO DE VILA MARIA (RS).....	28
<b>4.1.1</b>	<b>Dados Sobre a Educação no Município</b> .....	29
4.2	CUSTO COM TRANSPORTE ESCOLAR NO MUNICÍPIO DE VILA MARIA (RS).....	31
<b>4.2.1</b>	<b>Descrição do serviço de transporte escolar</b> .....	32
<b>4.2.2</b>	<b>Custos do transporte escolar próprio</b> .....	33
4.2.2.1	<i>Custos com mão de obra</i> .....	33

4.2.2.2	<i>Custos variáveis anuais</i> .....	34
4.2.2.3	<i>Depreciação</i> .....	35
4.2.2.4	<i>Custos fixos anuais</i> .....	36
<b>4.2.3</b>	<b>Custo total anual</b> .....	<b>36</b>
4.2.3.1	<i>Custo por aluno</i> .....	37
4.2.3.2	<i>Custo por km</i> .....	38
<b>4.2.4</b>	<b>Custo com transporte escolar terceirizado</b> .....	<b>39</b>
<b>4.2.5</b>	<b>Comparativo do custo próprio com o terceirizado</b> .....	<b>40</b>
<b>4.2.6</b>	<b>Comparativo custo médio por aluno e custo médio por km</b> .....	<b>41</b>
<b>5</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>43</b>
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>45</b>

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

A educação é um direito garantido pela constituição, além de ser considerada alicerce para o desenvolvimento de uma nação, devendo assim ser garantida pelo Estado. Porém, para garantir este direito é necessário fornecer condições para que todos tenham acesso a ele. Neste ponto remete-se a outro direito garantido constitucionalmente: o transporte escolar.

Muitas crianças e jovens residem na área rural ou distante das escolas necessitando fazer uso de transporte para conseguir estudar. Assim, é preciso que os governantes cumpram com o dispositivo e forneçam transporte escolar de forma gratuita e com condições seguras a este público alvo.

O transporte escolar é um serviço público e naturalmente, por ser um sistema complexo, apresenta um gasto significativo no orçamento, principalmente dos pequenos municípios.

Portanto, é fundamental para o gestor conhecer todos os custos relacionados à geração do transporte escolar, pois na área pública tem-se como parâmetro a receita estimada, é a partir dela que o ente poderá executar seus gastos com os serviços públicos, ou seja, é preciso alocar custos com eficiência, para garantir que todos os serviços fundamentais possam ser mantidos.

Neste processo, destaca-se a importância, bem como a necessidade da aplicabilidade do princípio da eficiência, o qual prega o uso da melhor forma possível dos recursos disponíveis a fim de produzir o máximo de serviços com o montante fixado.

Desta forma, a correta gestão de custos é fundamental para que se consiga eficiência nos dispêndios públicos.

Assim sendo, este estudo tem por objetivo principal, analisar o custo do transporte escolar realizado com os veículos próprios, bem como o custo com os veículos terceirizados, possibilitando um comparativo entre as duas modalidades.

## 1.2 PROBLEMA

Quando comparados os custos com transporte escolar próprio e terceirizado do Município de Vila Maria (RS), qual é mais vantajoso em termos de custos?

## 1.3 OBJETIVOS

### 1.3.1 Objetivo Geral

Analisar o custo do serviço de transporte escolar realizado de forma própria pela Prefeitura Municipal de Vila Maria (RS) e o custo do mesmo serviço realizado de maneira terceirizada, de modo a apresentar a alternativa mais vantajosa para o município em termos de custos.

### 1.3.2 Objetivos Específicos

- a) Levantar o custo que a Secretaria de Educação do município de Vila Maria (RS) tem com os veículos próprios, levando-se em conta os custos fixos e variáveis;
- b) Levantar os custos com os veículos que são terceirizados de cada município;
- c) Identificação dos indicadores custo/km e custo/aluno;
- d) Realizar comparativo entre o custo do transporte escolar realizado com os veículos próprios com o realizado de forma terceirizada.

## 1.4 JUSTIFICATIVA

A identificação dos custos e a sua mensuração tem sido cada vez mais utilizada pelas empresas privadas a fim de maximizar seus lucros. Na mesma linha, para o setor público é fundamental realizar gestão de custos, a fim de utilizar os recursos da melhor forma possível, obtendo o melhor custo/benefício dos recursos públicos, tendo em vista que são valores arrecadados através de impostos e contribuições e por isso é preciso fornecer serviços públicos de qualidade que satisfaçam as necessidades da população.

A correta gestão de custos também é considerada uma ferramenta capaz de auxiliar os agentes tomadores de decisões, pois conhecendo-se os custos para a prestação de um serviço é possível tomar medidas de correção para melhorias ou até mesmo para reduzir os dispêndios públicos, bem como se o mesmo for totalmente inviável, optar pela modalidade de terceirização.

A gestão de custos foi mencionada pela primeira vez no Artigo 99 da lei 4.320/64, porém a lei tratava somente dos serviços públicos industriais. No ano de 2000, o controle de custos foi enfatizado na Lei de Responsabilidade Fiscal, onde foi previsto no inciso VI, parágrafo 3º, do artigo 50: “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Diante da importância da gestão de custos frente à Administração Pública, ressalta-se a necessidade de sua aplicação junto à Secretaria de Educação do Município de Vila Maria (RS), tendo em vista que, no mínimo, vinte e cinco por cento da receita resultante de impostos e transferências do município deverá ser aplicado na manutenção e no desenvolvimento do ensino (BRASIL, 1988).

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E SERVIÇO PÚBLICO

De acordo com Meirelles (2005) administração pública é todo o aparelhamento do Estado, preordenado à realização de seus serviços, tendo como objetivo a satisfação das necessidades coletivas.

A administração pública evoluiu no Brasil seguindo três modelos básicos: o patrimonialista, o burocrático e o gerencial. O primeiro modelo de administração pública foi o patrimonialista que conforme define Slomski (2003) era uma forma em que o aparelho do estado era visto como uma extensão do poder soberano, os cargos eram vistos como prebendas, ou seja, uma ocupação rendosa e de pouco trabalho, os cargos eram exercidos por pessoas do alto escalão, sendo que dessa maneira, trouxe consigo a corrupção e o nepotismo.

Na segunda metade do século XIX, surgiu como uma forma de combater a corrupção e o nepotismo patrimonialista, o modelo de administração pública burocrática, baseando-se nos princípios da profissionalização, da impessoalidade, do formalismo, da hierarquia funcional. Como a ideia desse modelo é combater a corrupção e o nepotismo, surge à necessidade de procedimentos rígidos para seleção de pessoas, para celebração de contratos e para o exercício de controle (DI PIETRO, 2008).

Já o modelo gerencial surgiu na segunda metade do século XX, e conforme Di Pietro (2008) foi uma exigência em razão dos avanços da sociedade, sendo que a eficiência da administração pública tornou-se fundamental. Esse modelo de administração pública trouxe a preocupação pelos resultados, ou seja, produzir serviços com eficiência e qualidade, além de que a participação popular se tornou fundamental.

Meirelles (2005 p. 326) define serviço público como “todo aquele prestado pela Administração ou por seus delegados, sob normas e controles estatais, para satisfazer necessidades essenciais ou secundárias da coletividade ou simples conveniências do estado”.

Assim, entende-se como serviço público todo aquele posto a disposição da população pelo poder público e que tem como o objetivo proporcionar o bem-estar



da população que dele depende, bem como aqueles que são prestados de forma a cumprir as exigências legais que são impostas aos órgãos públicos.

## 2. 2 ORÇAMENTO PÚBLICO

Conte e Santos (2014, p.29) definem o orçamento “como um instrumento de planejamento da ação governamental composto das despesas fixadas pelo Poder Legislativo, autorizando ao Poder Executivo realizá-las durante um exercício financeiro a arrecadação de receitas suficientes e previamente definidas”.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 165, introduziu um processo integrado de alocação de recursos, através de três instrumentos de iniciativa do Poder Executivo, sendo eles: o Plano Plurianual; a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual.

De acordo com Conte e Santos (2014, p.39) “o Plano Plurianual é o instrumento para planejar ações governamentais de caráter mais estratégico, político e de longo prazo, a ser considerado pelos administradores municipais”. Ainda, de acordo com o autor, pode ser considerado um instrumento no qual estão enfatizadas as políticas, as diretrizes e as ações programas em longo prazo, com objetivos a serem alcançados.

O Plano Plurianual é elaborado no primeiro ano de mandato e vigora até o primeiro ano de mandato da gestão seguinte.

Conforme Kohama (2010 p.36), “a lei de diretrizes orçamentárias tem a finalidade de nortear a elaboração dos orçamentos anuais, de forma a adequá-los às diretrizes, objetivos e metas da administração pública, estabelecidos no plano plurianual”. Assim, a Lei de Diretrizes é elaborada anualmente e servirá de base para a elaboração da Lei Orçamentária Anual.

Com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal foram ampliadas as disposições da Lei de Diretrizes Orçamentárias, pois a mesma estabeleceu que: deve tratar do equilíbrio entre receitas e despesas; critérios e formas de limitação de empenho; normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos do orçamento; e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas.

Conforme a LRF, integrarão também o projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias os anexos de Metas Fiscais e de Riscos Fiscais.

No Anexo de Metas Fiscais “serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes”. Em relação ao Anexo de Riscos Fiscais “serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capaz de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem”.

Na Lei Orçamentária Anual conforme Kohama (2010) são programadas quais ações serão executadas no exercício, procurando realizar as ações que foram planejadas no Plano Plurianual, observando sempre a Lei de Diretrizes Orçamentárias. Portanto, a Lei Orçamentária Anual, como já está enfatizado no título, é elaborada anualmente.

De acordo com Conte e Santos (2014) a Lei Orçamentária Anual é de iniciativa do chefe do poder executivo e estima a receita e fixa a despesa para o exercício seguinte, e ainda engloba três peças orçamentárias: o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das estatais e o orçamento de seguridade social.

Este é o modelo orçamentário que deverá ser observado e seguido por todas as entidades públicas ou que recebem ou façam uso de recursos públicos.

### **2.2.1 Receita Pública**

De acordo com o Manual Técnico do Orçamento (2015) receitas públicas são ingressos de recursos financeiros nos cofres do Estado, que podem ser receitas orçamentárias, quando representam disponibilidades de recursos financeiros para o erário, e ingressos extraorçamentários, quando representam apenas entradas compensatórias.

Em relação aos estágios, a receita orçamentária percorre por quatro estágios, sendo eles: previsão, lançamento, arrecadação e o recolhimento.

O Manual Técnico do Orçamento (2015, p.22) explica que “a previsão implica planejar e estimar a arrecadação das receitas que constará na proposta orçamentária. Isso deverá ser realizado em conformidade com as normas técnicas e legais correlatas e, em especial, com as disposições constantes na LRF”.

Kohama (2010 p.77) define lançamento como “ato administrativo que o Poder Executivo utiliza, visando identificar e individualizar o contribuinte ou o devedor e os respectivos valores, espécies e vencimentos.

Conte e Santos (2014, p.64) definem o estágio da arrecadação como sendo “a entrega, realizada pelos contribuintes ou pelos devedores, aos agentes arrecadadores a aos bancos autorizados pelo ente dos recursos devidos ao Tesouro”.

O autor explica ainda que o estágio do recolhimento corresponde à transferência dos valores que foram recolhidos pelo ente arrecadador à conta específica do Tesouro a qual pertence, observando o princípio da unidade de caixa.

### **2.2.2 Despesa Pública**

O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP (2014, p.61) define despesa pública como “o conjunto de dispêndios realizados pelos entes públicos para o funcionamento e manutenção dos serviços públicos prestados à sociedade”.

Ainda, de acordo com o MCASP (2014), os dispêndios, da mesma forma que os ingressos, podem ser orçamentários e extraorçamentários. Dessa forma, despesa orçamentária é aquela que depende de autorização legislativa para ser efetivada e despesa extraorçamentária é aquela que não consta na lei orçamentária anual, compreendendo determinadas saídas de numerários decorrentes de depósitos, pagamentos de restos a pagar, resgate de operações de crédito por antecipação de receita e recursos transitórios.

Os estágios da despesa orçamentária pública, conforme previsto na Lei nº 4.320/64, são: empenho, liquidação e pagamento.

O artigo 58, da Lei nº 4.320/64 define empenho como “ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”.

A definição da liquidação pode ser encontrada no artigo 63 da Lei 4320/64 que diz: “a liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito”.

Conte e Santos (2014) explicam que o pagamento consiste na entrega do numerário ao credor, somente podendo ser efetuado após a regular liquidação da despesa.

## 2. 3 GESTÃO DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A correta gestão de custos nas organizações é fundamental para o controle, bem como é capaz de fornecer dados para subsidiar a tomada de decisão do gestor. Ou seja, gerir os custos significa poder tomar as decisões mais acertadas possíveis, com total controle sobre os recursos que são despendidos.

Em se tratando de órgão público, a gestão de custos torna-se ainda mais importante e necessária, pois trata-se de recursos públicos que são escassos e que devem ser aplicados de maneira eficiente a fim de satisfazer, da melhor forma, as necessidades da população, que são crescentes a cada ano. Importante ressaltar que a má utilização de recursos em determinado serviço pode ocasionar o abandono de outro.

Mauss et al. (2008) define eficiência no serviço público como o ato de conseguir produzir serviços com um custo inferior ao custo padrão, sendo custo padrão o custo de um serviço de igual qualidade e tempestividade realizado no setor privado.

Dessa forma, destaca-se a necessidade de gestão de custos para o setor público, sendo que além de colaborar com a eficiência na geração de serviços públicos, também auxilia o gestor na tomada de decisão.

### 2.3.1 Conceito de custos

De acordo com Crepaldi (1999 p. 20) custos são “gastos (ou sacrifícios econômicos) relacionados com a transformação de ativo”.

Leone (2000, p. 54) define custo 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”.

Conclui-se que custos são sacrifícios que se relacionam a produção de determinado bem.

### 2.3.2 Custos fixos x custos variáveis

Padoveze (2003) explica que um custo é considerado fixo quando o seu valor não se altera com as alterações do volume produzido, ou vendido dos produtos finais. Desta forma, custos fixos são aqueles que mesmo aumentando a produção, permanecem constantes, ou seja, não variam de acordo com a quantidade produzida.

De acordo com Leone (2000 p.73) “custo variável é um custo que é proporcional ao nível da atividade (o custo total aumenta à medida que a atividade aumenta)”. Ou seja, custos variáveis se alteram de acordo com o volume produzido.

## 2.4 A LEGISLAÇÃO E A EXIGÊNCIA DA APURAÇÃO DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O sistema de custos no setor público foi mencionado pela primeira vez no Artigo nº 99 da lei 4320/64, onde ficava determinado:

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 financeira comum.

Assim, surgiu a primeira exigência para o controle de custos, mas por enquanto somente para os serviços públicos industriais. Com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, foi previsto que a Lei de Diretrizes Orçamentárias deverá dispor sobre “normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos”. Também, no Artigo 50, § 3º, prevê que “a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.”.

No ano de 2011, o Conselho Federal de Contabilidade emitiu a NBC T 16. 11, referente ao sistema de custos no setor público, onde estabeleceu parâmetros para a implementação do Sistema de Informação de Custos no Setor Público, tornando-se, portanto, obrigatório para todas as entidades do setor público.

Desta forma, percebe-se que a evolução do sistema de custos é lenta, mesmo com lei impositiva e com a grande necessidade para os órgãos públicos. Assim, destaca-se a urgência da implementação de sistemas de informações de custos para melhorar os procedimentos e aperfeiçoar os resultados.

## 2. 5 TERCEIRIZAÇÃO

Terceirizar significa abrir mão de realizar determinado serviço, ou parte dele, contratando uma prestadora de tal serviço para sua realização.

A terceirização vem sendo cada vez mais utilizada pelas empresas do setor privado como uma forma de diminuir os custos e conseqüentemente expandir seus lucros. Da mesma forma, a administração pública moderna também passou a buscar parcerias com o setor privado para a realização das suas atividades (DI PIETRO, 2008).

De acordo com Oliveira e Bravin (2010) no segmento de transporte escolar, podem ser citados como itens suscetíveis de terceirização, a contratação de motoristas e de empresas ou transportadores autônomos para realizarem algumas linhas ou rotas e os serviços de funilaria, mecânica e autoelétrica”.

Com o intuito de realizar serviços públicos com menores gastos, os administradores públicos passaram a terceirizar determinados serviços públicos ou parte deles, buscando a máxima eficiência no uso dos recursos públicos.

Outro ponto positivo da terceirização no setor público, é que a mesma contribui para evitar o inchaço de pessoal nos setores públicos, pois sabe-se que a forma legal de investidura nesses cargos é através de concursos e os mesmos trazem consigo a estabilidade ao servidor. Dessa forma, a terceirização evita que muitas pessoas sejam contratadas por ser de necessidade imediata e futuramente acabem “sobrando” no quadro de servidores, tornando-se assim um gasto desnecessário.

É fundamental ressaltar que conforme prevê a Constituição Federal, no 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”. Ou seja, todos os procedimentos ou tramites que forem necessários dentro do setor público, depois de percebida a necessidade de terceirização e a

possibilidade de sua implementação, deverão estar estritamente de acordo com a legislação.

## 2.6 TRANSPORTE ESCOLAR

A educação é um direito de todos e uma obrigação do estado e da família e está previsto no Artigo 205 da Constituição federal que diz: “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 tanto, também é necessário fornecer condições para o acesso a educação, que vão além do fornecimento de vagas em escolas. Conforme prevê o inciso VII do artigo 208 da Constituição federal “o dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de atendimento ao educando, em todas as etapas da educação básica, por meio de programas suplementares de material didáticoescolar, transporte, alimentação e assistência à saúde”.

Além de obrigatório, o transporte escolar é de suma importância, pois contribui muito com a permanência na escola das crianças e jovens que residem no meio rural ou em locais de difícil acesso a educação, colaborando assim, com a diminuição dos índices de evasão escolar.

De acordo com os artigos 10 e 11 da lei nº 9.394/96, que estabelece as Diretrizes e Bases da Educação Nacional, os estados devem assumir o transporte escolar dos alunos da rede estadual, enquanto municípios têm a mesma incumbência com relação às escolas da rede municipal.

Para tanto, o governo federal faz um aporte financeiro aos estados e municípios através do Programa Nacional de Apoio ao Transporte Escolar (Pnate).

De acordo com o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), o Pnate foi criado pela Lei 10.880 de 09 de junho de 2004, inicialmente com o objetivo de garantir o acesso às escolas dos alunos do ensino fundamental residentes em área rural que utilizam transporte escolar, através de uma assistência financeira aos estados, Distrito Federal e aos municípios.

Em 2009, através da Medida Provisória 455/2009, transformada na Lei 11.947 de 16 de junho de 2009, o programa foi ampliado, beneficiando também os alunos da educação básica e do ensino médio.

O programa consiste na transferência automática de recursos, para custear todas as despesas relacionadas à manutenção dos veículos utilizados para a realização do transporte escolar, bem como para pagamento de serviços contratados junto a terceiros para o transporte escolar.

O montante de recursos destinados a cada ente usa como base a quantidade de alunos que residem na zona rural transportados que tenham sido informados no censo escolar do ano anterior e são repassados em nove parcelas mensais.

Em 2007, através Resolução nº 3, de 28 de março, foi lançado o Programa Caminho da Escola, também de âmbito federal, e conforme o FNDE consiste na concessão, pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), de linha de crédito especial para a aquisição, pelos estados e municípios, de ônibus, miniônibus e micro-ônibus zero quilômetro e de embarcações novas.

Em nível de estado, o Rio Grande do Sul possui o Programa Estadual de Apoio ao Transporte Escolar do Rio Grande do Sul (PEATE - RS).

De acordo com a Secretaria de Educação do Rio Grande do Sul, o programa foi criado através da Lei nº 12.882/2008 e tem como 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 do PEATE - RS, o Município deverá se habilitar ao Programa, mediante a assinatura de um Termo de Adesão e para fins de recebimento de recursos financeiros são considerados os alunos da rede pública estadual, residentes no meio rural, com distância, mínima, de dois quilômetros entre sua residência e a escola pública mais próxima.



### 3 MÉTODO

Neste capítulo, são apresentados os procedimentos metodológicos que foram utilizados no desenvolvimento do estudo.

#### 3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Gil (1999, p. 65) explica que “o delineamento refere-se ao planejamento da pesquisa em sua dimensão mais ampla, envolvendo tanto a sua diagramação quanto a previsão de análise e a interpretação de dados”. Assim, entende-se que antes de iniciar uma pesquisa é necessário definir os métodos e as técnicas que serão utilizados para a realização da mesma.

De acordo com os objetivos, portanto, este estudo foi classificado como uma pesquisa descritiva, quantitativa, por meio de um estudo de caso.

Em relação aos objetivos do estudo em questão, adotou-se a modalidade descritiva. Para Diehl e Tatim (2004, p. 54) a pesquisa descritiva “tem como objetivo primordial a descrição de características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”. Assim, a presente pesquisa terá como objetivo descrever as características do transporte escolar do município em estudo, precisando todos os gastos necessários para a realização do serviço de transporte escolar, tanto com os veículos próprios, como com os terceirizados.

Quanto aos procedimentos, adotou-se o estudo de caso, pois o objetivo da pesquisa será encontrar a resposta a um determinado problema, estudando-o de forma exaustiva e detalhada. Para Gil (2009, 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”.

Em relação à abordagem do problema, a pesquisa caracteriza-se como quantitativa. De acordo com Diehl e Tatim (2004, p. 51), “a pesquisa quantitativa caracteriza-se pelo uso da quantificação tanto na coleta quanto no tratamento das informações”. Entende-se, portanto, que durante um estudo quantitativo, as informações captadas são numéricas ou poderão ser transformadas em números.

Acredita-se que estas sejam as técnicas e os métodos mais apropriados para o alcance dos objetivos definidos.

### 3.2 MÉTODO ESCOLHIDO

Com relação aos procedimentos técnicos, o presente estudo foi classificado como um estudo de caso. De acordo como Godoi (1995) o estudo de caso se caracteriza como um tipo de pesquisa cujo objeto é uma unidade que analisa profundamente.

Conforme Yin (1989, p.23) “o estudo de caso é uma forma de se fazer pesquisa empírica que investiga fenômenos contemporâneos dentro de seu contexto de vida real, em situações em que as fronteiras entre o fenômeno e o contexto não estão claramente estabelecidas, onde se utiliza múltiplas fontes de evidências”.

Para realizar um estudo de caso é necessário definir qual será a população, ou o público alvo e a amostra. Gil (1999, p. 99) explica que população é o “conjunto de elementos que possuem determinadas características” e amostra é um subconjunto desta população.

Diante disto, a população a ser estudada será o município de Vila Maria (RS).

O Município de Vila Maria (RS) possui 4.221 habitantes, situa-se na Encosta Superior do Nordeste, na região da Produção, a 260 km de Porto Alegre e o setor que mais gera renda ao município é o setor de serviços. O objeto de estudo será o transporte escolar que, de acordo com dados do município estudado é dividido em oito linhas, sendo três delas terceirizadas e cinco municipais.

### 3.3 COLETA DE DADOS

Marconi e Lakatos (2005) explicam que é na fase da coleta de dados, que são utilizados os instrumentos elaborados e as técnicas que foram selecionadas para a coleta de todos os dados previstos.

Assim, para a realização de uma pesquisa científica existem diversas técnicas de coleta de dados, sendo que para este estudo utilizou-se a técnica de pesquisa documental.

Conforme Gil (2008) na pesquisa documental embora os dados se referem a pessoas, são obtidos de maneira indireta e tomam a forma de documentos, como livros, jornais, papéis oficiais, registros estatísticos, entre outros.

Ainda, o autor destaca que na pesquisa científica são considerados documentos, não apenas os escritos utilizados para esclarecer determinado fato, mas qualquer objeto que possa contribuir para a investigação de determinado fenômeno.

Assim, os documentos podem ser tanto escritos em papel como documentos eletrônicos. A coleta de dados para a presente tarefa foi realizada nas duas modalidades descritas, entre os quais destacam-se: folha de pagamento e encargos dos servidores obtidos junto ao setor de pessoal; custo com depreciação dos veículos obtido junto ao setor de patrimônio; no setor de contabilidade foram extraídos dados do balancete da despesa orçamentária e do balancete contábil; no setor de licitações e contratos foram obtidas informações relacionadas ao valor contratado com as empresas terceirizadas para o transporte escolar; relatório dos custos variáveis (combustível, peças e serviços) obtidos junto a Secretaria de Obras; relatório dos custos fixos (licenças, taxas e seguro dos veículos) obtido junto a Secretaria de Administração; planilhas do Microsoft Excel com as informações referentes aos quilômetros percorridos por cada veículo que realiza o transporte e a quantidade de alunos que utiliza cada linha de transporte, obtidas junto a Secretaria de Educação.

Para a coleta dos demais dados secundários foram realizadas visitas junto a Prefeitura Municipal de Vila Maria (RS), como também a Secretaria Municipal de Educação, onde foram coletados todos os dados necessários para a realização da pesquisa.

O período estudado foi o ano de 2014 e através da pesquisa buscou-se encontrar o custo por quilômetro e o custo por aluno.

Para encontrar o custo por aluno dos veículos próprios, foram elencados todos os custos fixos e variáveis por veículo e em seguida foi feita a divisão pelo número de alunos de cada veículo; para encontrar o custo por quilômetro dos veículos próprios também foram elencados todos os custos fixos e variáveis e em seguida foi feita a divisão pelo número de quilômetros percorridos. Para os veículos terceirizados, o custo por quilômetro foi definido com o resultado da licitação que

contratou os mesmos, e o custo por aluno foi calculado dividindo-se o custo de cada veículo pelo número de alunos de cada veículo.

### 3.4 ANÁLISE DE DADOS

Posteriormente a coleta dos dados é preciso entender seu significado e isso acontece através da análise dos dados coletados. Gil (1999, p. 168) explica que “a análise tem como objetivo organizar e resumir os dados de forma tal que possibilitem o fornecimento de respostas ao problema proposta para a investigação”.

Dessa forma, ressalta-se a importância da análise dos dados coletados, pois é através dela que é possível interpretar as informações que foram coletadas e assim, atingir o objetivo da pesquisa proposta.

Conforme o exposto, após coletados os dados junto aos diversos setores da Prefeitura Municipal, foi utilizada a ferramenta Microsoft Excel para a elaboração de planilhas e tabelas a fim de facilitar o conhecimento dos gastos totais da modalidade de transporte próprio, para em seguida, encontrar o custo por aluno e custo por quilômetro percorrido na modalidade em questão.

Assim, depois de sumariados todos os dados e feita a sua análise foi possível obter o custo por quilômetro e o custo por aluno nas duas modalidades de transporte, índice que serve de parâmetro para o gestor, pois possibilita um comparativo entre as duas modalidades.

## 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo estão apresentados os resultados obtidos através da realização da pesquisa junto ao transporte escolar do município de Vila Maria (RS), conforme proposto nos objetivos da pesquisa. Inicialmente, realizou-se uma breve caracterização do município em estudo e em seguida serão apresentados os custos que envolvem o transporte escolar.

### 4.1 CARACTERIZAÇÃO DO MUNICÍPIO DE VILA MARIA (RS)

De acordo com dados obtidos junto a Prefeitura Municipal, o município de Vila Maria foi emancipado pela Lei Estadual nº 8.598, em 09 de maio de 1989. Antes disso, foi sétimo Distrito de Guaporé.

A origem do nome deve-se à Senhora Maria Busato que possuía uma loja e uma pousada, e foi em torno desta que o vilarejo começou a se formar.

Em termos geográficos, Vila Maria localiza-se na Encosta Superior do Nordeste, na Região da Produção, a 260 km da Capital Porto Alegre. Possui altitude média de 580 metros acima do nível do mar, possui uma área de 184,72 Km<sup>2</sup> e é vizinha dos seguintes municípios: Marau, Camargo, Nova Alvorada, Montauri, Casca e Santo Antônio do Palma.

Em termos demográficos, conforme dados do IBGE (2010) o município possui 4.221 habitantes, sendo que 2.249 residem na zona urbana e 1.972 residem na zona rural. Em relação à composição étnica, a maioria é de origem italiana, chegando a representar 95% da população.

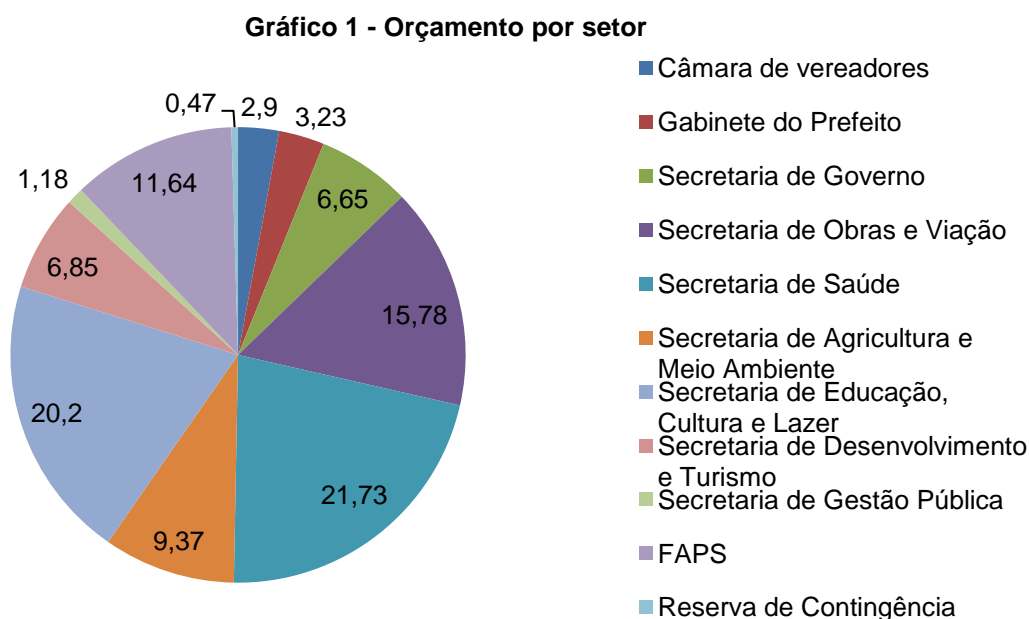
Em relação à estrutura administrativa, a Prefeitura Municipal possui sete secretarias municipais, que foram reestruturadas no ano de 2013 através de lei municipal, sendo elas:

- Secretaria Municipal de Governo;
- Secretaria Municipal de Obras e Viação;
- Secretaria Municipal de Saúde;
- Secretaria Municipal de Agricultura e Meio Ambiente;
- Secretaria Municipal de Educação, Cultura e Lazer;

- Secretaria Municipal de Desenvolvimento e Turismo;
- Secretaria Municipal de Gestão Pública;

O quadro funcional da Prefeitura Municipal de Vila Maria é composto por aproximadamente 249 servidores públicos.

Em relação ao orçamento municipal, foi orçado o total de receita de R\$ 21.474.000,00 para o ano de 2014, distribuídos conforme representado no Gráfico 1.



Fonte: Dados da Prefeitura (2015).

Ao efetuar a análise do Gráfico 1, percebe-se que a Secretaria que mais possui recursos orçados é a Secretaria de Saúde, com 21,73% do total de recursos, seguida pela Secretaria de Educação, Cultura e Lazer, com 20,20% do total e em terceira colocação na ordem dos recursos orçamentários orçados tem-se a Secretaria de Obras e Viação, com a proporção de 15,78% do total orçado.

#### 4.1.1 Dados sobre a Educação no Município

O município de Vila Maria (RS) possui quatro escolas, sendo três municipais e uma estadual.

Conforme dados obtidos junto à Secretaria Municipal de Educação, Cultura e Lazer, o total de alunos matriculados no município foi 625 em 2014, sendo 249 da

Escola Municipal de Ensino Fundamental Carmela Dutra, 110 da Escola de Educação Infantil Sementinha do Saber, 02 da Escola de Ensino Fundamental Padre Calógero Tortoricce e 264 da Escola Estadual de Vila Maria.

A Tabela 1 apresenta as despesas com recursos destinados a Manutenção e Desenvolvimento do Ensino para a Secretaria de Educação, Cultura e Lazer do município de Vila Maria, para o exercício 2014.

**Tabela 1 – Despesas orçadas com recursos destinados à Manutenção e Desenvolvimento do Ensino – MDE**

<b>ORGÃO - Secretaria de Educação, Cultura e Lazer</b>	
<b>UNIDADE ORÇAMENTARIA - Secretaria Municipal de Educação e Cultura</b>	
<b>Especificação</b>	<b>Valor</b>
<b>DESPESAS CORRENTES</b>	<b>3.863.700,00</b>
Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Civil	1.747.700,00
Obrigações Patronais	37.000,00
Obrigações Patronais - Intraorçamentárias	291.000,00
Outras Despesas Variáveis – Pessoal Civil	48.000,00
Subvenções Sociais	75.000,00
Indenizações Trabalhistas	5.000,00
Contratações por Tempo Determinado	48.000,00
Diárias – Pessoal Civil	32.000,00
Material de Consumo	465.000,00
Premiações Culturais, Artísticas, Científicas e Desportivas	20.000,00
Passagens e Despesas com Locomoção	6.000,00
Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física	28.000,00
Outros Auxílios Financeiros a Pessoa Física	15.000,00
Contribuições	30.000,00
Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica	933.000,00
Auxílio Alimentação	83.000,00
<b>DESPESAS DE CAPITAL</b>	<b>473.300,00</b>
Obras e Instalações	98.000,00
Equipamentos e Material Permanente	270.300,00
Concessão de Empréstimos e Financiamentos	100.000,00
Aquisição de Imóveis	5.000,00
<b>TOTAL</b>	<b>4.337.000,00</b>

Fonte: Dados da Prefeitura (2015).

Ao analisar a Tabela 1, percebe-se que o maior valor orçado foi para vencimentos e vantagens fixas para pessoal civil com o valor de R\$ 1.747.700,00, seguido pelos outros serviços de terceiros para pessoa jurídica com o valor de R\$ 933.000,00 e pelo material de consumo com valor orçado de R\$ 465.000,00, ou seja, gastos que são relacionados à manutenção dos serviços educacionais.

Também, ao analisarmos pela categoria econômica, nota-se que os maiores valores orçados foram para as despesas correntes pelo fato que as despesas correntes são as chamadas despesas para manutenção da máquina pública e as despesas de capital são destinadas à realização de novos investimentos. Logo, a tendência é que as despesas correntes sejam maiores que as despesas de capital.

Na Tabela 2 estão descritas as despesas com recursos do FUNDEB para a Secretaria de Educação, Cultura e Lazer no exercício de 2014.

**Tabela 2 – Despesas orçadas com recursos do FUNDEB**

**ORGÃO - Secretaria de Educação e Cultura**

<b>Especificação</b>	<b>Valor</b>
<b>DESPESAS CORRENTES</b>	<b>1.150.000,00</b>
Vencimento e Vantagens Fixas – Pessoal Civil	840.000,00
Obrigações Patronais	20.000,00
Obrigações Patronais – Intraorçamentárias	145.000,00
Diárias – Pessoal Civil	10.000,00
Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica	45.000,00
Outras Despesas Variáveis – Pessoal Civil	20.000,00
Material de Consumo	70.000,00
<b>DESPESAS DE CAPITAL</b>	<b>50.000,00</b>
Equipamentos e Material Permanente	50.000,00
<b>TOTAL</b>	<b>1.200.000,00</b>

Fonte: Dados da Prefeitura (2015).

Ao analisar a Tabela 2 referente às despesas com recursos do FUNDEB percebe-se que o maior valor orçado foi para vencimento e vantagens fixas para pessoal civil com o valor de R\$ 840.000,00, seguido pelas obrigações patronais – intraorçamentárias com o valor orçado de R\$ 145.000,00 e, logo após, o material de consumo com valor orçado de R\$ 70.000,00. Também, as despesas orçadas com recursos do FUNDEB seguem a tendência da tabela 2, apresentando valores orçados maiores para as despesas correntes do que para as despesas de capital.

#### 4.2 CUSTO COM TRANSPORTE ESCOLAR NO MUNICÍPIO DE VILA MARIA (RS)

No ano de 2014, 240 alunos utilizaram o serviço de transporte escolar fornecido pela Prefeitura Municipal, sendo 24 da educação infantil, 166 do ensino fundamental e 50 do ensino médio.



Para a realização do transporte escolar, o município utiliza-se de recursos próprios e de recursos advindos dos governos federal e estadual. Analisando a balancete de receitas do ano de 2014, verificou-se que o município de Vila Maria recebeu o montante de R\$ 35.439,25 do governo federal e o montante de R\$ 67.507,65 do governo estadual, totalizando o valor de R\$ 102.946,90, destinados a custear parte dos gastos com o fornecimento do transporte escolar. O valor dos gastos com transporte escolar que superar estes repasses é suportado com recursos próprios da Prefeitura Municipal.

#### 4.2.1 Descrição do serviço de transporte escolar

O serviço de transporte escolar no município de Vila Maria (RS) é realizado por oito veículos, sendo cinco próprios e três terceirizados, os quais realizam o transporte dos alunos da rede estadual e municipal.

A Tabela 3 descreve a quantidade de alunos transportados, a quilometragem diária e anual percorrida pelos veículos.

**Tabela 3 – Serviço de transporte escolar**

	<b>Alunos transportados</b>	<b>Km/diários</b>	<b>Km/anual</b>
Veículo 1	53	107	21.400
Veículo 2	24	116	23.200
Veículo 3	35	100	20.000
Veículo 4	40	110	22.000
Veículo 5	18	48	9.600
<b>Total Próprio</b>	<b>170</b>	<b>481</b>	<b>96.200</b>
Veículo 6	21	83	16.600
Veículo 7	20	82	16.400
Veículo 8	29	103	20.600
<b>Total Terceirizado</b>	<b>70</b>	<b>268</b>	<b>53.600</b>
<b>TOTAL</b>	<b>240</b>	<b>749</b>	<b>149.800</b>

Fonte: Prefeitura Municipal de Vila Maria (2015).

Os veículos próprios estão representados pelos números 1, 2, 3, 4 e 5 e os veículos terceirizados estão representados pelos números 6, 7 e 8. Para efetuar o cálculo da quilometragem anual utilizou-se como referência a média de 200 dias letivos por ano.

Ao analisar a Tabela 3, percebe-se que são transportados 249 alunos diariamente, sendo 170 com veículos próprios e 70 com veículos terceirizados. São percorridos 749 quilômetros por dia, sendo 481 percorridos por veículos próprios e 268 percorridos por veículos terceirizados e, quando considerados os 200 dias letivos, são percorridos anualmente 149.800 quilômetros.

#### 4.2.2 Custos do transporte escolar próprio

Na sequência são descritos os custos fixos e variáveis necessários à prestação do serviço de transporte escolar no município de Vila Maria (RS).

##### 4.2.2.1 Custos com mão de obra

Os custos com mão de obra fazem parte dos custos variáveis, mas para melhor apresentá-los foi dedicado um tópico exclusivo.

Na apuração do custo com mão de obra estão inclusos os custos com os salários dos motoristas, acrescido dos encargos.

Os valores apresentados na Tabela 4 foram extraídos da ficha financeira de 2014, obtida junto ao setor de pessoal da Prefeitura Municipal.

<b>Descrição</b>	<b>Motorista 1</b>	<b>Motorista 2</b>	<b>Motorista 3</b>	<b>Motorista 4</b>	<b>Motorista 5</b>	<b>Total Ano</b>
Salário base	17.425,42	21.500,00	21.235,16	23.230,86	25.007,40	108.398,84
Nível	317,82	317,82	317,82	317,82	0,00	1.271,28
Anuênio	0,00	521,80	460,90	2.236,63	4.420,76	7.640,09
Adic função(30%)	2.648,25	6.251,85	6.251,85	6.251,85	6.251,85	27.655,65
<b>Total</b>	<b>20.391,49</b>	<b>28.591,47</b>	<b>28.265,73</b>	<b>32.037,16</b>	<b>35.680,01</b>	<b>144.965,86</b>
Gratificação natalina	2.348,12	2.492,01	2.401,09	2.718,88	3.029,60	12.989,70
1/3 sobre férias	0,00	0,00	747,78	863,88	970,20	2.581,86
RPPS patronal	5.002,71	6.838,37	6.746,70	7.646,33	8.516,11	34.750,22
<b>Total</b>	<b>7.350,83</b>	<b>9.330,38</b>	<b>9.895,57</b>	<b>11.229,09</b>	<b>12.515,91</b>	<b>50.321,78</b>
<b>Total Ano</b>	<b>27.742,32</b>	<b>37.921,85</b>	<b>38.161,30</b>	<b>43.266,25</b>	<b>48.195,92</b>	<b>195.287,64</b>

Fonte: Prefeitura Municipal de Vila Maria (2015).

A Tabela 4 especifica a despesa total do ano de 2014 com a mão de obra dos motoristas. Faz parte da remuneração dos motoristas o salário base, o nível, os

anuênios, o adicional pela função, além dos direitos garantidos de férias acrescidas de um terço e gratificação natalina.

De acordo com informações do setor de pessoal, no ano de 2013, foi criado o plano de carreira dos servidores públicos e nesta lei, além de assuntos relacionados às vantagens funcionais dos servidores, também foi previsto que os motoristas que prestam serviços a Secretaria de Educação não poderiam mais receber horas extras, em compensação receberiam um adicional pela função de 30%.

Observa-se ainda que o encargo patronal é recolhido ao Fundo Próprio de Previdência da Prefeitura Municipal, tendo em vista que o regime previdenciário é próprio. O município não possui encargos com FGTS por ser órgão público e por isso possui regime estatutário que garante estabilidade aos servidores.

Ressalta-se que motorista 1 ingressou recentemente no serviço público e por esta razão possui menos adicionais e vantagens referentes a tempo de serviço, resultando em menor remuneração quando comparado aos demais servidores investidos na mesma função.

O custo total com mão de obra para a realização do transporte escolar no município de Vila Maria (RS), no ano de 2014, foi de R\$ 195.287,64.

#### 4.2.2.2 Custos variáveis anuais

A Tabela 5 apresenta os custos variáveis que a Prefeitura Municipal teve no ano de 2014 para garantir o fornecimento do transporte escolar. Foram considerados como custos variáveis o combustível, as peças e os serviços, além da mão de obra que já foi apresentada.

**Tabela 5 – Custos variáveis anuais**

<b>Descrição</b>	<b>Veículo 1</b>	<b>Veículo 2</b>	<b>Veículo 3</b>	<b>Veículo 4</b>	<b>Veículo 5</b>	<b>Total</b>
Mão de Obra	27.742,32	37.921,85	38.161,30	43.266,25	48.195,92	<b>195.287,64</b>
Combustível	17.369,00	14.402,35	16.920,80	13.459,20	9.162,40	<b>71.313,75</b>
Peças/serviço	3.980,00	5.879,24	2.053,18	4.749,00	3.520,35	<b>20.181,77</b>
<b>Total</b>	<b>49.091,32</b>	<b>58.203,44</b>	<b>57.135,28</b>	<b>61.474,45</b>	<b>60.878,67</b>	<b>286.783,16</b>

Fonte: Elaborada pela autora.

Os valores referentes a combustível, peças e serviços foram obtidos junto a Secretaria de Obras, mais precisamente junto ao setor de controle de frotas e de almoxarifado.

Analisando a Tabela 5, verifica-se que o veículo que mais apresentou custos variáveis foi o veículo 4, porém o valor não variou significativamente quando comparado aos demais. Já o veículo que apresentou menor custo variável foi o veículo 1, impulsionado pelo valor menor gasto com mão de obra quando comparado aos demais.

#### 4.2.2.3 Depreciação

De acordo com Conte e Santos (2014, p. 186) “a depreciação é o declínio do potencial de geração de serviços por ativos de longa duração, ocasionada pelos seguintes fatores: a) deterioração física; b) desgastes com uso; c) obsolescência”.

A depreciação é considerada um custo fixo, porém para melhor evidenciar o seu cálculo foi dedicada uma sessão exclusiva à depreciação dos veículos.

Na Tabela 6 é possível observar o valor da depreciação anual de cada veículo utilizado para o transporte escolar.

**Tabela 6 – Depreciação dos veículos**

<b>Descrição</b>	<b>Veículo 1</b>	<b>Veículo 2</b>	<b>Veículo 3</b>	<b>Veículo 4</b>	<b>Veículo 5</b>	<b>Total</b>
Valor de avaliação	198.000,00	186.500,00	220.500,00	90.750,00	30.000,00	725.750,00
Vida útil	5 anos	5 anos	5anos	5anos	5anos	5 anos
Taxa de depreciação	20%	20%	20%	20%	20%	20%
<b>Depreciação anual</b>	<b>39.600,00</b>	<b>37.300,00</b>	<b>44.100,00</b>	<b>18.150,00</b>	<b>6.000,00</b>	<b>145.150,00</b>

Fonte: Elaborada pela autora.

Os valores foram obtidos junto ao setor de patrimônio da Prefeitura Municipal e as taxas de depreciação são as praticadas pela Receita Federal do Brasil.

Conforme informações do setor de patrimônio da Prefeitura Municipal, os veículos são avaliados conforme a tabela FIPE e, para os que não estão enquadrados na tabela FIPE, é feita uma estimativa através de uma pesquisa de preço, conforme orientações do Tribunal de Contas do Estado.

#### 4.2.2.4 Custos fixos anuais

A Tabela 7 apresenta os custos fixos anuais que a Prefeitura Municipal possuiu em 2014 a fim de garantir o fornecimento do transporte escolar.

**Tabela 7 – Total custos fixos anuais**

<b>Descrição</b>	<b>Veículo1</b>	<b>Veículo2</b>	<b>Veículo3</b>	<b>Veículo4</b>	<b>Veículo5</b>	<b>Total</b>
Depreciação	39.600,00	37.300,00	44.100,00	18.150,00	6.000,00	145.150,00
Seguro	1.481,62	958,38	1.879,76	1.647,28	1.933,34	7.900,38
Taxa de licenciamento	246,48	246,48	246,48	246,48	246,48	1.232,40
<b>Total</b>	<b>41.328,10</b>	<b>38.504,86</b>	<b>46.226,24</b>	<b>20.043,76</b>	<b>8.179,82</b>	<b>154.282,78</b>

Fonte: Elaborada pela autora.

Fazem parte dos custos fixos que a Prefeitura Municipal incorreu em 2014 para fornecer o serviço de transporte escolar: a depreciação dos veículos, o seguro e a taxa de licenciamento (somente seguro obrigatório por ser órgão público).

Analisando a Tabela 7, verifica-se que o veículo que mais apresentou custos fixos foi o veículo 3, reflexo direto do valor da depreciação, pois observa-se que o veículo em questão é de grande porte, assim possui valor bem elevado. O veículo 5 foi o veículo que apresentou os menores custos fixos, também devido ao reflexo do valor da depreciação.

#### 4.2.3 Custo total anual

O custo total anual que a Prefeitura Municipal de Vila Maria (RS) apresentou no ano de 2014 com o transporte escolar próprio está demonstrado na Tabela 8. Os gastos referem-se ao somatório dos custos fixos e variáveis.

**Tabela 8 – Custo total anual**

<b>Descrição</b>	<b>Veículo1</b>	<b>Veículo2</b>	<b>Veículo3</b>	<b>Veículo4</b>	<b>Veículo5</b>	<b>Total</b>
Custos variáveis	49.091,32	58.203,44	57.135,28	61.474,45	60.878,67	286.783,16
Custos fixos	41.328,10	38.504,86	46.226,24	20.043,76	8.179,82	154.282,78
<b>Custo total</b>	<b>90.419,42</b>	<b>96.708,30</b>	<b>103.361,52</b>	<b>81.518,21</b>	<b>69.058,49</b>	<b>441.065,94</b>

Fonte: Elaborada pela autora.

Analisando a Tabela 8, verifica-se que o custo total na prestação do serviço de transporte escolar realizado com veículos próprios no ano de 2014 foi de R\$

441.065,94, sendo que a maior oscilação entre os veículos ocorreu nos custos fixos, devido à influência direta do valor da depreciação.

Em relação aos custos totais, o veículo 3 apresentou os maiores custos, com o total de R\$ 103.361,52 e o veículo 5 apresentou os menores custos, com o total de R\$ 69.058,49.

Tendo como base os custos totais de cada veículo para a realização do transporte escolar, a seguir serão apresentados os custos por aluno e por quilômetro.

#### 4.2.3.1 Custo por aluno

Para atingir os objetivos do presente trabalho é necessário encontrar o custo por aluno e o custo por quilometro do transporte escolar realizado com os veículos próprios da Prefeitura Municipal para em seguida, fazer a comparação com os veículos terceirizados.

Para tanto, na Tabela 9 estão demonstrados o custo por aluno do transporte realizado com os veículos próprios.

**Tabela 9 – Custo por aluno com veículos próprios**

<b>Descrição</b>	<b>Veículo1</b>	<b>Veículo2</b>	<b>Veículo3</b>	<b>Veículo 4</b>	<b>Veículo5</b>	<b>Total</b>
Custo total	90.419,42	96.708,30	103.361,52	81.518,21	69.058,49	441.065,94
Nº alunos	53	24	35	40	18	170
<b>Custo aluno/ano</b>	<b>1.706,03</b>	<b>4.029,51</b>	<b>2.953,19</b>	<b>2.037,96</b>	<b>3.836,58</b>	<b>2.594,51</b>

Fonte: Elaborada pela autora.

Na Tabela 9 é possível observar o custo por aluno que a Prefeitura Municipal possui com o transporte escolar realizado com os veículos próprios. Para encontrar o custo por aluno, 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 na modalidade de transporte realizado com veículos próprios, sendo de R\$ 1.706,03, sendo que o grande número de alunos desta linha escolar contribui para tanto.

O veículo que apresentou o maior custo por aluno na modalidade própria foi o veículo 3, com o valor de R\$ 4.029,51, e neste caso o número pequeno de alunos

transportados combinado com o veículo que possui o segundo maior volume de custos totais contribuíram para este valor elevado por aluno.

Analisando a Tabela 09 também verificou-se que o custo médio por aluno foi de R\$ 2.594,51.

#### 4.2.3.2 Custo por km

Na Tabela 10 verifica-se o custo por km de cada veículo que faz o transporte próprio.

**Tabela 10 – Custo por Km com veículos próprios**

<b>Descrição</b>	<b>Veículo1</b>	<b>Veículo2</b>	<b>Veículo3</b>	<b>Veículo 4</b>	<b>Veículo5</b>	<b>Total</b>
Custo total	90.419,42	96.708,30	103.361,52	81.518,21	69.058,49	441.065,94
Km/ano	21.400	23.200	20.000	22.000	9.600	96.200
<b>Custo por km</b>	<b>4,23</b>	<b>4,17</b>	<b>5,17</b>	<b>3,71</b>	<b>7,19</b>	<b>4,58</b>

Fonte: Elaborado pela autora.

Para o cálculo do custo por aluno, dividiu-se o custo total dos veículos próprios utilizados para a realização do transporte escolar pela quilometragem percorrida por cada veículo.

Observando a Tabela 10, verifica-se que o veículo 5 possui o maior custo por quilômetro, R\$ 7,19, pelo fato que possui gastos totais elevados quando comparados a pequena quantidade de quilômetros do trajeto que percorre diariamente. Este fato é impulsionado pelo maior gasto com mão de obra, tendo em vista que o veículo é conduzido pelo motorista mais antigo na função e por esta razão ele possui maiores vantagens devido ao tempo de serviço. Também o veículo em questão possui o maior gasto com seguro entre todos.

O veículo 4 apresenta o menor custo por quilômetro, com o valor de R\$ 3,71, tendo em vista que seus custos totais não foram tão elevados e por percorrer uma quilometragem razoavelmente grande, sendo que apenas o veículo 2 possui quilometragem maior.

Analisando a Tabela 10, também é possível observar o custo médio por quilômetro dos veículos próprios de R\$ 4,58. O cálculo do custo médio por quilômetro foi resultado da divisão do custo total pela quilometragem anual percorrida pelos veículos próprios

#### 4.2.4 Custo com transporte escolar terceirizado

Na Tabela 11 estão demonstrados os custos por quilômetro e por aluno das empresas que prestam serviços de forma terceirizada.

**Tabela 11 – Custo do transporte escolar prestado terceirizado**

	<b>Veículo 6</b>	<b>Veículo 7</b>	<b>Veículo 8</b>	<b>Total</b>
Km / Dia	83	82	103	268
Km / Ano	16.600	16.400	20.600	53.600,00
<b>Custo Por Km</b>	<b>3,48</b>	<b>3,45</b>	<b>3,48</b>	<b>3,47</b>
Total Ano	57.768,00	56.580,00	71.688,00	186.036,00
Nº. Alunos	21	20	29	70
<b>Custo Aluno Ano</b>	<b>2.750,86</b>	<b>2.829,00</b>	<b>2.472,00</b>	<b>2.657,65</b>

Fonte: Elaborada pela autora.

As empresas que prestam o serviço à Prefeitura Municipal são contratadas através de licitação. As linhas 6 e 8 são contratadas da mesma empresa, por isso possuem o mesmo valor pago por quilômetro.

Da mesma forma que o transporte escolar próprio, para obter a quilometragem por ano, multiplicou a quilometragem diária por 200 dias letivos. Para o cálculo do custo anual, multiplicou-se a quilometragem anual pelo custo por quilometro licitado para cada linha de transporte.

Para o cálculo do custo por aluno, dividiu-se o custo total de cada veículo pelo número de alunos que o mesmo transporta.

Analisando a Tabela 11, verifica-se que os veículos 6 e 8 possuem maior custo por quilômetro que o veículo 7, mas a diferença não é significativa, apenas R\$ 0,03 por quilômetro.

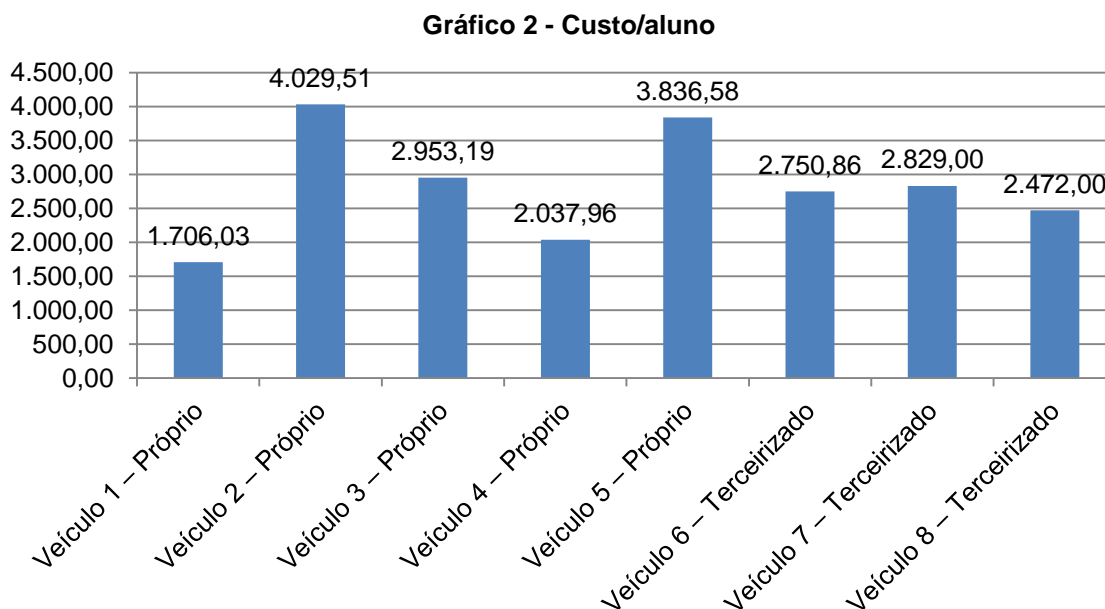
O veículo 7 apresenta o maior custo por aluno na modalidade terceirizado, com o valor de R\$ 2.829,00.

A Prefeitura Municipal desembolsou, aproximadamente, R\$ 186.036,00 durante o ano de 2014 com o pagamento das empresas contratadas que prestam o serviço de transporte escolar.



#### 4.2.5 Comparativo do custo próprio com o terceirizado

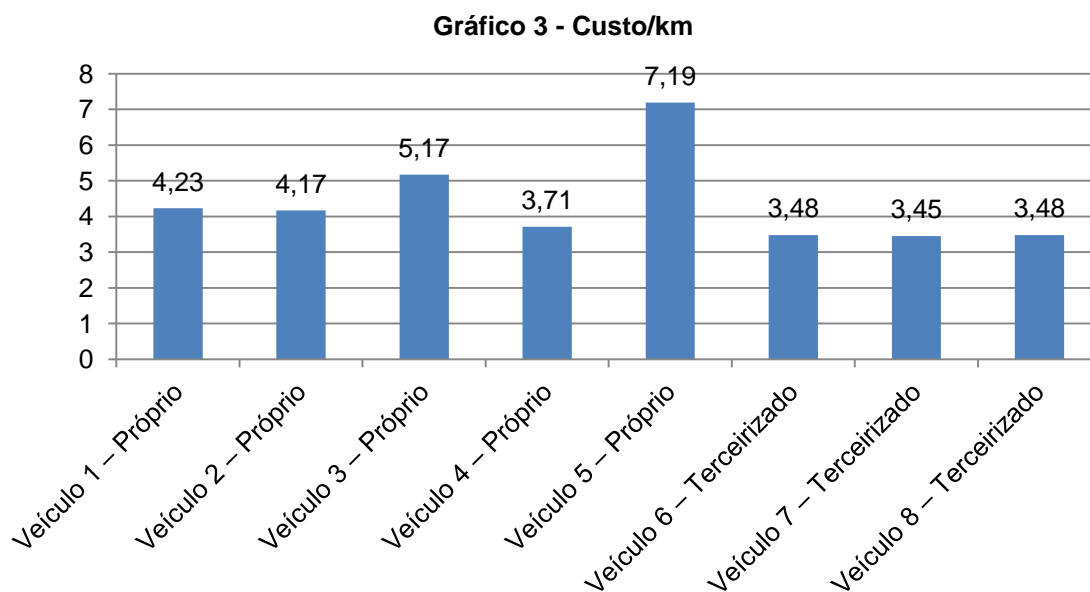
O Gráficos 2 possui um comparativo do custo por aluno para a realização do transporte escolar, tanto na modalidade própria como terceirizada.



Fonte: Elaborada pela autora.

Analisando o Gráfico 2, observa-se que o veículo que apresenta o maior custo por aluno é o veículo 2, com o valor de R\$ 4.029,51 e o menor custo é do veículo 1, com o valor de R\$ 1.706,03, ambos são veículos próprios. Nota-se que o custo por aluno é fortemente influenciado pelo número de alunos que cada veículo transporta.

O Gráfico 3, demonstra o custo por quilômetro, nas duas modalidades de execução do transporte escolar no município de Vila Maria (RS).



Fonte: Elaborada pela autora.

Analisando o Gráfico 3, verifica-se que o maior custo por quilômetro é do veículo 5, R\$ 7,19, e o menor custo por quilômetro é do veículo 7, com R\$ 3,45. Assim, os veículos que possuem os menores custos por quilômetro são os veículos terceirizados.

A variação do menor custo por quilômetro para o maior custo por quilômetro foi de 108,41%.

#### 4.2.6 Comparativo custo médio por aluno e custo médio por km

Na Tabela 12 constam os custos médio por aluno e por quilômetro nas duas modalidade de transporte.

**Tabela 12 – Custo médio por aluno e custo médio por km**

Descrição	Veículos próprios	Veículos terceirizados
Custo médio por aluno	2.594,51	2.657,65
Custo médio por km	4,58	3,47

Fonte: Elaborado pela autora.

Analisando a Tabela 12, percebe-se que o maior custo médio por aluno é dos veículos terceirizados com o valor de R\$ 2.657,65. O custo médio por quilômetro é maior nos veículos próprios, com o custo médio de R\$ 4,58 por quilômetro.

Ressalta-se que o custo por aluno é fortemente influenciado pelo número de alunos que são transportados. Assim, ocorre o fato que, muitas vezes, é preciso fazer o transporte de pequeno número de alunos que residem em locais de grande distância da escola e isso acaba aumentando o custo por aluno.

Logo, para fins de fazer um comparativo entre as duas modalidades é prudente utilizar o custo médio por quilômetro rodado.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa teve como objetivo principal analisar o custo do serviço de transporte escolar realizado de forma própria pela Prefeitura Municipal de Vila Maria (RS) e o custo do mesmo serviço realizado de maneira terceirizada.

O tema da pesquisa é oportuno, sendo que cada vez mais, a gestão de custos torna-se essencial para o setor público, pois precisa produzir o máximo de serviços com um itinerário que costuma ser constante e, assim, satisfazer as necessidades do público que dele depende.

Através do conhecimento dos custos que incorrem em cada serviço, o gestor terá também um apoio à tomada de decisão e, assim, poderá optar por aquele que onera menos os cofres públicos. Por exemplo, optar por realizar o transporte escolar com veículos próprios ou concedê-lo a empresas terceirizadas.

Nesse contexto, estudou-se o município de Vila Maria (RS), sendo que o mesmo possui oito rotas de transporte escolar, cinco realizadas com veículos próprios e três por empresas terceirizadas.

Primeiramente, foram calculados os custos relacionados à prestação do serviço com veículos próprios e, depois de obtidos os custos totais, foram calculados os custos por quilômetro e por aluno. Em seguida, foi estudado o custo dos veículos terceirizados, sendo que, possuindo já o valor por quilômetro que é estabelecido pela licitação, foi encontrado o custo por aluno. Depois de encontrados os valores por aluno e por quilômetro das duas modalidades de transporte escolar, foi feito o comparativo.

Dessa forma, ao compararmos o custo por aluno, percebe-se que o maior custo por aluno é o do veículo 2, com o valor de R\$ 4.029,51 e o menor custo é do veículo 1, com o valor de R\$ 1.706,03. Esta disparidade acontece devido a diferente distribuição do número de alunos por linhas

Ao compararmos o custo por km, verifica-se que o maior custo por quilômetro é do veículo 5, R\$ 7,19, e o menor custo por quilômetro é do veículo 7, com R\$ 3,45.

Como os veículos terceirizados são contratados pelo custo por quilômetro, para fins de comparação, são utilizados os custos por quilômetro. Logo, a modalidade de transporte próprio possui maior gasto para os cofres públicos.

Destaca-se que a depreciação dos veículos contribui de forma significativa na elevação dos custos com o transporte próprio, porém ressalta-se que os veículos são fundamentais para o município, sendo que quando não são utilizados para o transporte escolar, são aproveitados para viagens e passeios de forma eventual pelos munícipes.

Também importante observar que o presente trabalho possui algumas limitações, pois somente foram observados os custos, não foi medida a qualidade do serviço prestado que também é fator fundamental na prestação dos serviços públicos.

Outra limitação é que as rotas foram calculadas com as informações e arranjos atuais, ou seja, a quantidade de alunos e quilômetros já estão pré-determinados e isso acabou proporcionando rotas/linha mais ou menos viáveis economicamente.

Com base na importância da contabilidade de custos para a eficiência da administração dos recursos públicos, espera-se que a Prefeitura Municipal de Vila Maria (RS) leve em consideração os resultados obtidos nesta pesquisa e, dessa forma, melhor utilize os numerários públicos.

## REFERÊNCIAS

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

BRASIL. **Lei nº 4.320**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF, 17 de março de 1964.

BRASIL. **Lei nº 9.394**. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Brasília, DF, 20 de dezembro de 1996.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Brasília, DF, 04 de maio de 2000.

BRASIL. **Manual Técnico do Orçamento**. Disponível em: <[http://www.orcamentofederal.gov.br/informacoes-orientadoras/manual-tecnico/mto\\_2015\\_1a\\_edicao-150514.pdf](http://www.orcamentofederal.gov.br/informacoes-orientadoras/manual-tecnico/mto_2015_1a_edicao-150514.pdf)> Acesso em: 25 mar. 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade – Contabilidade aplicada ao setor público**. Disponível em: <[http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor\\_P%C3%BAblico.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf)> Acesso em: 31 mar.2014.

CONTE Nilton C.; SANTOS, Sandra Regina T. **Planejamento, orçamento e contabilidade aplicada ao setor público**. Passo Fundo, Ed. Universidade de Passo Fundo, 2014.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. São Paulo, Atlas, 1999.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Parcerias na administração pública**: concessão, permissão, franquia, terceirização, parceria público-privada e outras formas. São Paulo: Atlas, 2008.

DIEHL, Astor A.; TATIM, Denise C.. **Pesquisa em Ciências Sociais Aplicadas: Métodos e Técnicas**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

FUNDO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO. Disponível em: <<http://www.fnnde.gov.br/programas/transporte-escolar/transporte-escolar-apresentacao>>. Acesso em: 18 mar. 2015.

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

\_\_\_\_\_. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 2008.

GODOI, Arilda S. **Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais**. Revista de Administração de Empresas. São Paulo, v.35, n.3, p.20-29, 1995.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br>>. Acesso em: 28 jul.2014.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. 11° Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

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

MAUSS, César Volnei et al. **A gestão pública por resultados aplicada no Brasil**. In. CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, XV, 2008. Curitiba, Brasil: 2008.

MARCONI, Maria de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos da metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 2005.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

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

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Curso básico gerencial de custos**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

PREFEITURA MUNICIPAL DE VILA MARIA (RS). Disponível em: <<http://www.vilamaria.rs.gov.br>>. Acesso em: 01 ago. 2014.

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

SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)**. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/367031/CPU\\_MCASP\\_6edicao/05eea5ef-a99c-4f65-a042-077379e59deb](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/367031/CPU_MCASP_6edicao/05eea5ef-a99c-4f65-a042-077379e59deb)>. Acesso em: 25 mar. 2015.

SECRETARIA DA EDUCAÇÃO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Disponível em: <[http://www.seduc.rs.gov.br/pse/html/rel\\_mun.jsp?ACAO=acao2](http://www.seduc.rs.gov.br/pse/html/rel_mun.jsp?ACAO=acao2)>. Acesso em: 18 mar. 2015

YIN, Robert K. **Case study research: design and methods**. Newbury Park, CA: Sage Publications, 1989.