

O que é mais vantajoso para o município de Patos de Minas manter próprio ou terceirizar o transporte público escolar rural? Um estudo de caso

Geovane Camilo dos Santos¹

Maria Auxiliadora Godinho Oliveira²

Edvard Trajano Júnior³

Resumo: O presente artigo demonstra os custos que a Prefeitura Municipal de Patos de Minas tem com o transporte escolar rural em 2013, esta exposição é precípua, pois os recursos desembolsados pelas entidades públicas, nas despesas, pertencem à população. O objetivo principal deste trabalho é verificar a modalidade mais vantajosa para a Prefeitura Municipal de Patos de Minas: terceirizar ou manter próprio o serviço de transporte público rural. Este trabalho se justifica em: gerar conhecimento sobre custos com transporte escolar rural; aumentar o número de trabalhos empíricos publicados para o setor público e apresentar a população como que seus recursos estão sendo empregados. Este trabalho tem pesquisa: bibliográfica (procedimentos), quantitativa (abordagem), descritiva (objetivos) e é um estudo de caso. É fundamental ressaltar, que, até o dia 30 de junho de 2013 os valores são reais e a partir do dia 01 de julho de 2013 são estimados. Na análise foram utilizadas quatro rotas de transportes; duas próprias e duas terceirizadas, sendo em cada uma delas dois veículos, uma Kombi e um ônibus. Os valores referentes aos veículos terceirizados foram disponibilizados pelo setor de compras e licitação da prefeitura. Os valores referentes aos transportes próprios foram apurados mediante cálculos com dados cedidos pelo setor de transporte da entidade. A apuração foi separada em: custos fixos e custos variáveis. Os resultados encontrados demonstram que o transporte escolar rural terceirizado para o veículo ônibus é mais vantajoso, enquanto que para a Kombi é melhor o próprio, considerando o fator quilômetro unitário rodado.

Palavras-chave: Contabilidade. Custo. Transporte escolar.

¹ Especialista em Planejamento e Gestão Tributária pelo Centro Universitário de Patos de Minas – UNIPAM. Patos de Minas, e-mail: geovane_camilo@yahoo.com.br.

² Especialista Auditoria, Controladoria e Perícia Contábil, e-mail: conta.dora@hotmail.com.

³ Especialista em Contabilidade e Controladoria, e-mail: edvard.trajano@terra.com.br.

1 Introdução

A Contabilidade Pública tradicional tem-se prestado à mensuração, ainda que conceitualmente falha, de eventos econômicos passados das entidades, tendo como foco principal a execução orçamentária e financeira, deixando de evidenciar atos e fatos que afetam ou podem afetar o patrimônio.

A Contabilidade sob o enfoque orçamentário e financeiro contraria o Princípio da Entidade que reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos.

Como reconhecimento da importância do equilíbrio fiscal, a aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) iniciou o processo de mudança na Gestão Pública e da Contabilidade Pública do Brasil.

Está surgindo uma nova forma de Administração Pública, a gerencial e, por consequência, de controle e informações confiáveis para tomada de decisões, sob um enfoque prospectivo, técnico, como atividade de vanguarda na vigilância e orientação.

Com estas mudanças a informação contábil se tornará mais transparente, além de facilitar o trabalho dos órgãos de controle e a harmonização de procedimentos contábeis e atendimento dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP). A Contabilidade será uma ferramenta efetiva de decisão política, econômica e social.

Atualmente o Brasil passa por um período de transição entre o modelo tradicional (com foco na prestação de contas, tomada de contas e execução orçamentária) para o novo modelo (ferramenta de gestão e informação) de Contabilidade Pública. O caminho a percorrer é longo e uma das grandes dificuldades é a escassa bibliografia sobre o tema.

Para que estas mudanças se realizem é necessário o uso de ferramentas eficazes de trabalho, principalmente ótimos Sistemas Informatizados de

Contabilidade, capazes de gerar todas as informações e relatórios em conformidade com a legislação em vigor.

A Contabilidade Pública brasileira está se adequando as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, e quando isso ocorrer ela passará a convergir ao padrão internacional.

A previsão da depreciação, a utilização do regime de competência para receitas e despesas, a contabilização dos bens de uso comum, os relatórios dos fluxos de caixas e a instituição do subsistema de custos, são as principais mudanças, que a Contabilidade Pública sofre atualmente. (CORREIA *et al*, 2012).

Um dos temas relevantes para o setor público é a gestão de custos, pois é necessário ter conhecimento do valor do serviço público que é oferecido à sociedade. (CURI *et al*, 2012).

Portanto, o controle dos custos sempre foi necessário a todas as empresas, mas atualmente isto tornou-se fundamental a todo seguimento empresarial, seja privado ou público.

Na área pública torna-se, ainda mais relevante, por se tratar de dinheiro público o qual deve-se retornar em benefícios da própria sociedade.

Sendo assim, este trabalho objetivou levantar os custos que a prefeitura de Patos de Minas tem com duas rotas do transporte escolar rural, sendo uma de ônibus e outra de Kombi, e comparar com o valor despendido com duas outras rotas terceirizadas adotando os mesmos critérios e verificar qual modalidade é mais vantajosa para o transporte escolar rural.

O presente artigo possui três justificativas, a primeira é gerar conhecimento para o setor público, no que tange aos custos relacionados ao setor de transporte escolar rural. A segunda justificativa é devido à área de custos aplicados ao setor público possuir poucos estudos empíricos, sendo assim, este contribuirá de forma significativa nesta área. E a terceira justificativa, talvez a mais plausível, é devido aos recursos utilizados pertencerem a população e esta deve estar ciente da destinação do seu próprio dinheiro.

O presente trabalho analisou os custos de transporte escolar rural partindo da seguinte premissa: o que é mais benéfico para a prefeitura de Patos de Minas terceirizar ou manter próprio o transporte escolar rural?

Este estudo é estruturado em cinco partes, sendo a presente introdução; o referencial teórico, abordando os seguintes temas: “Contabilidade Pública,

Transparência na Gestão Pública, Contabilidade de Custos e Custos no Setor Público”; a metodologia; a análise dos resultados e as considerações finais.

2 Referencial Teórico

Esta seção apresenta o referencial teórico deste artigo, com os temas: Contabilidade Pública, Transparência na Gestão Pública, Contabilidade de Custos e Custos no Setor Público.

2.1 Contabilidade Pública

A Contabilidade Pública é a ciência responsável pelo registro, controle e estudo dos atos e fatos administrativos e econômicos operados no patrimônio público da entidade. Este conjunto possibilita a geração de informações, variações e resultados auferidos pela administração e pelos usuários. (ANDRADE, 2002). E a NBCT 16.1 acrescenta que ela tem a finalidade de aplicar os conceitos de Contabilidade e as normas contábeis que visem controlar o patrimônio do setor público. (CFC, 2008).

As NBCASP abrangem todas as entidades do setor público e estas devem observar as normas e técnicas da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

O artigo 85 da lei nº 4.320 de 1964 define que a Contabilidade Pública tem a função de organizar a execução orçamentária, o conhecimento de composição patrimonial e a determinação dos custos referentes dos serviços industriais. (BRASIL, 1964).

De acordo com Sá (2008 p, 104) “demonstração contábil [...] significa uma peça técnica que visa a tornar evidente uma situação determinada, espelhando um sistema patrimonial de funções ou um grupo específico de fatos.”.

De acordo com a Lei nº 4.320/64, art. 101, “os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, além de outros quadros demonstrativos.” (BRASIL, 1964, p. 2763).

A diferença entre a Contabilidade Pública e a Contabilidade Societária é o foco na gestão, pois a primeira não visa o lucro e sim o estudo dos resultados, das receitas arrecadadas e das despesas executadas, demonstrando se houve ou não eficiência nos gastos. (CONTE, 2012).

O setor público deve ser autossustentável sendo, portanto, fundamental o conhecimento e o controle de custos. Logo, é necessário um sistema que permite medir os custos para ajudar nas tomadas de decisões. (CORREIA *et al*, 2012).

2.2 Transparência na Gestão Pública

A Constituição Federal de 1988 em seu artigo 37 dispõe que “a administração pública direta, indireta, ou fundacional, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade.” (BRASIL, 1988).

A transparência dos atos, fatos e da gestão pública é um dos pilares de sustentabilidade da democracia. Portanto não há democracia sem transparência da gestão pública. (CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO – CGU, 2012).

No passado, a prestação de contas era assunto, apenas, dos tribunais. A LRF estabeleceu um processo de *accountability* (obrigação de prestar contas) quando exigiu publicidade, participação popular e demonstrações fiscais, com periodicidade menor que um ano, publicado até 30 dias após o encerramento de cada bimestre e composto de vários demonstrativos. (CASTRO, 2008, p. 289).

A Lei nº 12.527 promulgada em 18 de novembro de 2011 dispõe em seu artigo 5º que “é dever do Estado garantir o direito de acesso à informação, que será franqueada, mediante procedimentos objetivos e ágeis, de forma transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão.” (BRASIL, 2011).

Portanto, a prestação de contas é de suma importância, pois esclarece aos usuários (sociedade) da informação como é a administração de seu dinheiro. Dentre estas informações a mais essencial é a prestação dos custos no setor público.

2.3 Contabilidade de Custos

A contabilidade de Custos inicialmente surgiu para apropriar os valores dos bens que a indústria produz, e ao longo do tempo, passou a ser utilizada apenas para mensurar os estoques e os resultados. E hoje, os empresários sabem e começam a dar maior importância ao controle e gestão de custos para o sucesso da empresa. (CORREIA *et al*, 2012).

Os custos são as parcelas de materiais, que é necessário a produção. Eles são ativados passando a incorporar os estoques dos produtos em elaboração e acabados (VICECONTI; NEVES, 2012). E Martins (2010) acrescenta que é um

gasto, para a produção de bens e serviços, e que passa a incorporar o valor final destes.

De acordo Cruz e Platt Neto (2007, p. 41) o sistema de custos:

Compreende o modelo e tipo de processo para organizar as informações de custos, oriundas das diversas áreas da entidade jurídica, recursos humanos, logística, econômica, financeira, contábil, operacional (produção, vendas, gerência) etc., apurando, assim, dados e informações para que a contabilidade de custos possa gerar relatórios e outras informações que sirvam para o processo decisório.

Os custos fixos são aqueles que existem independentes de haver ou não a produção, portanto, não sendo considerados como custos para produzir e sim como despesas, que são encerrados contra o resultado do exercício. (VICECONTI; NEVES, 2012).

Os custos variáveis são os sujeitos a alteração de valores, em função do volume de produção da empresa, portanto, eles aumentam à medida que fabrica maior quantidade de produtos. (VICECONTI; NEVES, 2012).

Com a aprovação da portaria 828/11 todos os entes federativos, inclusive os municípios terão que adotarem os procedimentos contábeis patrimoniais. (CORREIA *et al*, 2012).

A presente portaria é muito importante devido alguns fatores: cada ente federativo possui 90 dias a partir do prazo inicial estabelecido para publicar, por meios eletrônicos e nos Tribunais de Contas os procedimentos contábeis patrimoniais e específicos que serão utilizados na prática e os que serão realizados posteriormente deverão vir apresentados num cronograma. Um dos principais procedimentos adotados são os subsistemas de custos. (SILVA, 2011).

Segundo Conte (2012) com a convergência das Normas da Contabilidade Aplicada ao Setor Público a que provavelmente trouxe maior impacto é a implantação do sistema de custo na administração pública, pois assim é possível evidenciar o resultado econômico nos serviços públicos.

2.4 Custos no Setor Público

Os custos no setor público estão preocupados com o desempenho dos serviços prestados pelas entidades públicas, enquanto que no setor privado preocupa-se com a avaliação de estoques e com a apuração de lucros. (CONTE, MIRANDA, 2012).

As apurações de custos no setor público são obrigatórias, de forma restrita, desde a promulgação da lei nº 4.320 de 1964, para as empresas públicas industriais. (SOUZA, DURIGON, 2012).

O registro de custos passou a ser obrigatório para toda a administração pública federal, com o Decreto-Lei nº 200 de 1967. (BRASIL, 1967).

A Lei Complementar 101 de 2000 reforçou o disposto nas leis anteriores, que a Administração Pública deve possuir um sistema de custo, que lhe permite avaliar e acompanhar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial. (BRASIL, 2000).

E a Resolução CFC nº 1.366/11 aprovou a obrigação dos custos na área pública, uma vez que apresenta os sistemas de informações de custos no setor público. A presente resolução: conceitua, define o objeto e objetivos das regras básicas para mensurar e evidenciar os custos nas entidades públicas. (CFC, 2011).

Com a aprovação da Resolução nº 1.366/11, é possível verificar que houve aumento na rapidez e na segurança do gerenciamento e consolidação dos dados obtidos pela instituição. Neste sentido, quando a gestão de custos acompanha o desempenho das atividades da entidade, verifica que ela auxilia a controladoria a direcionar informações que possibilitem a implementação de programas gerenciais mais eficazes para que as metas estratégicas sejam atingidas. (SOUZA, DURIGON, 2012).

O objetivo de um subsistema de custo é: a coleta, o processamento e apuração dos custos das gestões políticas públicas (CORREIA *et al*, 2012). Os sistemas de custos permitem a entidade pública controlar a ação governamental, em que o resultado é obtido pela análise da eficiência da utilização dos recursos disponíveis aos órgãos para a execução dos programas de governo. (ROSA, 2011).

O setor público necessita dos conhecimentos de custos para alocar de forma eficiente os recursos. As gestões que não conhecem e não sabem utilizar os custos, mostram sinais de ineficiências. (ALONSO, 1999).

É fundamental conhecer sobre os custos de uma entidade pública, pois assim, os gestores terão melhores condições para tomadas de decisões de forma mais acertada e gerindo melhor o dinheiro público, permitindo a entidade ter sua saúde financeira preservada. (CONTE, 2012).

O conhecimento sobre os custos que a entidade pública possui é fundamental, principalmente, em casos de decisões sobre produzir ou terceirizar o

produto/serviço, permitindo que os custos da entidade sejam menores, sem prejudicar a qualidade dos mesmos. (CONTE, 2012).

As maiores dificuldades encontradas nas administrações públicas são: a implantação do sistema de custos, a conscientização da necessidade de apurar com exatidão os custos. (CONTE, MIRANDA, 2012).

A maioria dos gestores públicos não sabe se as ações disponibilizadas a sociedades são ou não bem sucedidas, pois os mesmos desconhecem se algum corte que realiza em alguma despesa é essencial ou supérfluo. (BRASIL, 2011).

Se o ente público não possui um controle do sistema de custo adequado, a apuração de resultados, a produção de informações econômico-financeiras e os relatórios de desempenho serão ineficientes. (CORREIA *et al*, 2012).

Logo é necessário que as entidades públicas tenham um bom controle e planejamento de custos, entretanto estas informações nas entidades públicas brasileiras são escassas, o que não permite medir com eficiência os serviços prestados à sociedade. (CONTE, 2012).

3 Metodologia

O presente trabalho possui pesquisas bibliográficas, descritiva e quantitativa, além de ser caracterizado por um estudo de caso.

A pesquisa bibliográfica de acordo com Colauto e Beuren (2006) são as contribuições de trabalhos publicados sobre o tema estudado com base em livros, teses, dissertações e artigos.

A pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever as características de uma população ou fenômeno ou estabelecer a relação entre as variáveis. Esta forma de pesquisa caracteriza pela utilização de técnicas padronizadas para coleta de dados. (GIL, 1999).

Também emprega pesquisa quantitativa que é caracterizada pelo aproveitamento de instrumentos estatísticos para coleta e tratamento dos dados (RICHARDSON, 1999; BEUREN, 2006). Richardson (1999) acrescenta que esta forma de pesquisa descreve a complexidade de um problema, analisa a interação de algumas variáveis, além de compreender e classificar os processos dinâmicos de grupos sociais.

O estudo de caso é um estudo exaustivo de um ou poucos objetos para permitir conhecimento amplo e detalhado (GIL, 1999). Para Ruiz (1989) este é uma

formulação real de uma verificada investigação que é planejada e estruturada, por meio das normas metodológicas de determinada ciência para aprofundar no tema proposto. Em conformidade a Yin (2005) o estudo de caso é a investigação empírica de um fenômeno real, principalmente quando estes estão bem definidos.

No presente trabalho a coleta de dados foi realizada nos setores específicos da prefeitura municipal de Patos de Minas. Os valores referentes aos veículos terceirizados foram disponibilizados pelo setor de compras e licitação da prefeitura. Quanto aos valores referentes aos transportes próprios estes foram apurados mediante cálculos realizados utilizando dados repassados pelo setor de transporte daquele ente público.

A primeira rota terceirizada é a de número 38, realizada por um veículo Kombi, que comporta 15 passageiros com o seguinte itinerário: Serra do Queiroz – Ribeirão da Cota – Escola Municipal Maria Inez Rubinger de Queiroz Rodrigues, nesta o veículo faz o transporte em apenas um horário – manhã – percorrendo um total de 95 km/dia.

A segunda rota é a de número 02, realizada por um veículo ônibus, com capacidade para 31 passageiros com o seguinte itinerário: Acampamento 02 de novembro – Baleiros – Escola Estadual Juca Mandu. E o trecho por ele percorrido é de 270 quilômetros, em três horários manha/tarde/noite.

As rotas de veículos próprios são as de números 06 e 40. A rota de número 06 é realizada por um veículo Kombi, que comporta 15 passageiros com o seguinte itinerário: Serra da Quina – Santa Maria – Fazenda do Armando – Escola Municipal F. de Paula – Bom Sucesso – Santa Maria. Nesta o veículo roda 130 quilômetros/dia, apenas no período da manha.

A rota de número 40 é realizada por um veículo ônibus, com capacidade de 31 passageiros e perfazendo o seguinte itinerário: Fazenda do Virgílio – Paraíso – Fazenda Santa Terezinha – Fazenda Geraldo da Luz – Escola Estadual Juca Mandu. O veículo percorre diariamente 120 km em dois horários manhã/tarde.

Em razão do ano letivo conter 200 dias, o cálculo da coluna “Valor estimado até 31 de dezembro de 2013” constantes das tabelas 5, 6, 7 e 8 foi apurado tomando como base o “Valor até 30 de junho 2013”. Do referido valor utilizou-se a seguinte fórmula: Valor até 30 de junho 2013 + Valor até 30 de junho 2013 x 7%. O percentual de 7% é a diferença entre 46,5% e 53,5%, uma vez que o objetivo é encontrar 100%.

4 Resultados

O presente trabalho utilizou-se de quatro rotas de transporte escolar, sendo 2 próprias e 2 terceirizadas, ambas feitas por uma Kombi e um ônibus.

Os valores das rotas terceirizadas foram encontrados junto ao setor de compras e licitação da prefeitura e são apresentados na tabela 1.

Tabela 1 - Custo do transporte terceirizado

Rota	38	02
Dias letivos	200	200
Km/dia	95	270
Km/ano	19.000	54.000
Custo por km	R\$ 2,27	R\$ 2,01
Custo por ano	R\$ 43.130,00	R\$ 108.540,00

Fonte: Elaborado pelos autores mediante dados fornecidos pelo setor de compras e licitação da prefeitura

Na tabela 1 percebe-se que o ônibus é o veículo que tem a maior quantidade de quilometragem rodada/dia, pois o mesmo percorre 270 km/dia, enquanto a Kombi é apenas 95 km/dia. Considerando o ano letivo conter 200 dias, então ao final do ano a Kombi percorre 19.000 quilômetros, enquanto o ônibus 54.000.

Ainda de acordo com a tabela 1 verifica-se que o veículo Kombi – médio – apresenta um custo unitário de R\$ 2,27 por quilômetro e com o percurso final de 19.000 km, significando que a prefeitura disponibiliza o valor de R\$ 43.130,00 no fim do exercício. Quanto ao veículo de porte grande o custo por quilômetro foi valorado em R\$ 2,01 e com o percurso total de 54.000 quilômetros, com um custo final aos cofres públicos de R\$ 108.540,00.

Na apuração dos custos finais com os veículos próprios, o município de Patos de Minas analisa os custos fixos e variáveis. Os custos fixos uma vez apurados são mantidos por todo o ano.

Os custos fixos da Kombi são apresentados na tabela 2:

Tabela 2 - Custo fixo do transporte escolar próprio - Kombi

1 - COMPOSIÇÃO DO PREÇO FIXO	
Custo Fixo	Total
Depreciação	R\$ 3.990,00
Seguro do Casco	R\$ 792,36
Vistoria	R\$ 130,00
DPVAT	R\$ 246,48

Custo de Oportunidade	R\$ 2.394,00
Custo Fixo do Veículo	R\$ 7.552,84
Custo Fixo com pessoal	R\$ 14.718,62
Salários	R\$ 8.648,16
Encargos Sociais e Trabalhistas	R\$ 2.517,14
Previdência 19,9% sobre salários	R\$ 1.720,98
FASERV 6%	R\$ 518,89
1/3 Férias	R\$ 240,23
Previdência 19,9% sobre 1/3 férias	R\$ 47,81
13º Salário	R\$ 720,68
Previdência 19,9% sobre 13º Salário	R\$ 143,42
Férias Prêmio 60% ano	R\$ 432,41
Previdência 19,9% sobre Férias Prêmio	R\$ 86,05
Vale Alimentação	R\$ 2.160,00
CUSTO FIXO TOTAL DO VEÍCULO	R\$ 22.271,46

Fonte: elaborado pelos autores mediante dados fornecidos pela prefeitura

Os custos fixos que a prefeitura desembolsou com a Kombi foram divididos em duas formas: custo fixo do veículo e custo fixo com pessoal.

O custo fixo com veículo é composto pela depreciação, seguro do casco, vistoria, DPVAT e custo de oportunidade o que gerou um valor de R\$ 7.552,84, e o percentual de 33,91% do total.

O custo fixo com pessoal envolve o salário do motorista e respectivos encargos na folha de pagamento o que resulta o valor de R\$14.718,62, representando 66,09% do valor total dos custos fixos.

Dessa forma, os custos fixos têm um desembolso total aos cofres públicos de Patos de Minas no valor de R\$ 22.271,46.

Nesta tabela é possível verificar que os encargos sobrecarregam o valor final dos custos fixos, uma vez que estes representam 17,10% dos custos fixos com pessoal.

Do outro lado no setor privado esta porcentagem aumenta, devido o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) e valores pagos a terceiros nas contribuições sociais. A prefeitura municipal de Patos de Minas tem uma particularidade quanto aos recolhimentos, pois disponibiliza alíquota de 6% sobre o total da folha para o Fundo de Saúde do Servidor Público de Patos de Minas (FASERV). Portanto, folha de pagamento representa uma grande porcentagem tanto para os órgãos públicos quanto para as empresas privadas.

Tabela 3 - Custo fixo do transporte escolar próprio - ônibus

1 - COMPOSIÇÃO DO PREÇO FIXO

Custo Fixo	Total
Depreciação	R\$ 21.000,00
Seguro do Casco	R\$ 871,92
Vistoria	R\$ 180,00
Documentação Veículo	R\$ 246,48
Custo de Oportunidade	R\$ 12.600,00
Custo Fixo do Veículo	R\$ 34.898,40
Custo Fixo	R\$ 17.042,91
Salário Motorista	R\$ 10.248,72
Encargos Sociais e Trabalhistas	R\$ 2.983,00
Previdência 19,9% sobre salários	R\$ 2.039,50
FASERV 6%	R\$ 614,92
1/3 Férias	R\$ 284,69
Previdência 19,9% sobre 1/3 férias	R\$ 56,65
13º Salário	R\$ 854,06
Previdência 19,9% sobre 13º Salário	R\$ 169,96
Férias Prêmio 60% ano	R\$ 512,44
Previdência 19,9% sobre Férias Prêmio	R\$ 101,97
Vale Alimentação	R\$ 2.160,00
CUSTO FIXO TOTAL DO VEÍCULO	R\$ 51.941,31

Fonte: elaborado pelos autores mediante dados fornecidos pela prefeitura

Os custos fixos que o município teve com o ônibus adotam os mesmos critérios da Kombi – dividir em custo fixo do veículo e custo fixo pessoal.

Os custos fixos com o veículo ônibus alcançou a quantia de R\$ 51.941,31, deste valor R\$ 34.898,40 (67,19%) relativos a custo fixo com veículo e R\$ 17.042,91 (32,81%,) com custo fixo com pessoal, deste último 17,50% destinados aos encargos trabalhistas.

Para a apuração dos custos variáveis foram realizados cálculos utilizando valores reais praticados pelo setor de compras e licitação até o dia 30 de junho de 2013.

Nos cálculos da previsão dos custos que aquele ente público terá até 31 de dezembro de 2013 foi considerada a quantidade de dias que os veículos percorreram no ano em estudo. Até o dia 30 de junho de 2013 conta-se 93 dias letivos, ou seja, 46,50% do total analisado e até 31 de dezembro de 2013 107 dias, representando 53,50%. Este percentual foi observado na apuração do custo com o transporte escolar rural no período de 01 de julho de 2013 a 31 de dezembro de 2013.

Tabela 4 – Porcentagem de dias letivos até 30 de junho de 2013 e porcentagem de dias letivos do dia 01 de julho de 2013 a 31 de dezembro de 2013

Total de Dias Letivos	200
Dias letivos até 30 de junho de 2013	93
Dias letivos de 01 de julho de 2013 até 31 de dezembro de 2013	107
% de dias letivos até 30 de junho de 2013	46,50%
% de dias letivos de 01 de julho de 2013 até 31 de dezembro de 2013	53,50%

Fonte: elaborado pelos autores mediante dados fornecidos pela prefeitura

Os custos variáveis são rateados em combustível e peças/manutenção, sendo estes últimos subdivididos em: suspensão, motor, elétrica, freio, acessórios, transmissão, funilaria e produtos.

Os custos variáveis do veículo Kombi são apresentados na tabela 5.

Tabela 5 - Custo variável do transporte escolar próprio – Kombi

2 - COMPOSIÇÃO DE CUSTO VARIÁVEL/KM

CUSTO VARIÁVEL	Valor até 30 de junho 2013	Valor estimado de 01 de julho de 2013 até 31 de dezembro de 2013	Total
Combustível	R\$ 2.743,89	R\$ 2.935,96	R\$ 5.679,85
Pecas/manutenção	R\$ 4.144,03	R\$ 4.434,11	R\$ 8.578,14
Suspensão	R\$ 1.359,00	R\$ 1.454,13	R\$ 2.813,13
Motor	R\$ 581,01	R\$ 621,68	R\$ 1.202,69
Elétrica	R\$ 1.030,02	R\$ 1.102,12	R\$ 2.132,14
Freio	R\$ 488,00	R\$ 522,16	R\$ 1.010,16
Acessórios	R\$ 98,00	R\$ 104,86	R\$ 202,86
Transmissão	R\$ 445,00	R\$ 476,15	R\$ 921,15
Funilaria	R\$ 88,00	R\$ 94,16	R\$ 182,16
Produtos	R\$ 55,00	R\$ 58,85	R\$ 113,85
CUSTO VARIÁVEL	R\$ 6.887,92	R\$ 7.370,07	R\$ 14.257,99

Fonte: elaborado pelos autores mediante dados fornecidos pela prefeitura

Analisando a tabela 5 percebe-se que o custo variável que o ente público obterá com o veículo Kombi ao longo do ano de 2013 é no patamar de R\$ 14.257,99, extraindo 6.887,92 que foi gasto até 30 de junho de 2013; portanto, houve estimativa em relação aos valores apresentados na tabela 4, já que a tabela 5 apresenta o valor de R\$ 7.370,07. Do total dos valores estimados, R\$ 2.935,96 são gastos com combustíveis e R\$ 4.434,11 com peças/manutenção.

Percebe-se que do total dos gastos a maior parcela, ou seja, 60,16% é destinada ao pagamento de peças/manutenção, enquanto que apenas 39,84% com

combustível. Dentre os custos com peças/manutenção os gastos mais dispendiosos são suspensão e elétrica respectivamente, que juntas são responsáveis pelo desembolso de R\$ 4.945,27 (57,65%) dos referidos custos.

Tabela 6 - Custo variável do transporte escolar próprio – ônibus

2 - COMPOSIÇÃO DE CUSTO VARIÁVEL			
CUSTO VARIÁVEL	Valor até 30 de junho 2013	Valor estimado de 01 de julho de 2013 até 31 de dezembro de 2013	Total
Combustível	R\$ 7.415,06	R\$ 7.934,11	R\$ 15.349,17
Pecas/manutenção	R\$ 1.465,00	R\$ 1.567,55	R\$ 3.032,55
Suspensão	R\$ 237,00	R\$ 253,59	R\$ 490,59
Motor	R\$ 828,00	R\$ 885,96	R\$ 1.713,96
Acessórios	R\$ 400,00	R\$ 428,00	R\$ 828,00
CUSTO VARIÁVEL	R\$ 8.880,06	R\$ 9.501,66	R\$ 18.381,72

Fonte: elaborado pelos autores mediante dados fornecidos pela prefeitura

Observando a tabela 6 verifica-se que o valor desembolsado com custo variável – veículo ônibus – representa um total de R\$ 18.381,72, sendo que R\$ 15.349,17, ou seja, 83,50% gasto com combustível, enquanto que R\$ 3.032,55 (16,50%) gasto com peças/manutenção.

Os gastos até 30 de junho 2013 somam o valor de R\$ 8.880,06, sendo R\$ 7.415,06 com combustível e R\$ 1.465,00 com peças/manutenção, enquanto que os gastos estimados geram o valor de R\$ 9.501,66, com a participação de R\$ 7.934,11 para os custos com combustível e apenas R\$ 1.567,55 com peças/manutenção.

Percebe-se, portanto, uma disparidade entre os custos variáveis do veículo Kombi e do veículo ônibus, enquanto o primeiro tem maiores gastos com peças/manutenção, o segundo com combustível. Um fator preponderante desta ocorrência pode ser devido o veículo médio ter condições precárias, conseqüentemente a manutenção torna-se mais cara. Do outro lado, o fator significativo é que o veículo ônibus percorre maior quilometragem e, portanto seu gasto com combustível, em comparação com o outro veículo é maior.

Tabela 7 - Custo fixo e variável do transporte escolar próprio – Kombi

3 - CUSTO UNITÁRIO TOTAL	Valor até 30 de junho 2013	Valor estimado até 31 de dezembro de 2013	Total
Preço Variável	R\$ 6.887,92	R\$ 7.370,07	R\$ 14.257,99
Preço Fixo Unitário			R\$ 22.271,46
PREÇO UNITÁRIO TOTAL	R\$ 6.887,92	R\$ 7.370,07	R\$ 36.529,45

Fonte: elaborado pelos autores mediante dados fornecidos pela prefeitura

Nos custos fixos e variáveis ao longo do período em análise, o veículo médio apresentou custo total de R\$ 36.529,45, sendo 60,97% com custos fixos, ou seja, R\$ 22.271,46, enquanto que os custos variáveis somam R\$ 14.257,99, portanto, 39,03%.

Destaca-se que até 30 junho 2013 os custos variáveis atingiram R\$ 6.887,92, lembrando que os custos fixos não incorporam, uma vez que estes foram incorporados ao valor total do ano em estudo. Os custos variáveis estimados para o período de 01 de julho de 2013 a 31 de dezembro de 2013 geram um desembolso de R\$ 7.370,07.

Tabela 8 - Custo fixo e variável do transporte escolar próprio – Ônibus

	Valor até 30 de junho 2013	Valor estimado até 31 de dezembro de 2013	Total
3 - CUSTO UNITÁRIO TOTAL			
Preço Variável	R\$ 8.880,06	R\$ 9.501,66	R\$ 18.381,72
Preço Fixo Unitário			R\$ 51.941,31
PREÇO UNITÁRIO TOTAL	R\$ 8.880,06	R\$ 9.501,66	R\$ 70.323,03

Fonte: elaborado pelos autores mediante dados fornecidos pela prefeitura

Nos custos fixos e variáveis ao longo do período em análise, o maior veículo (ônibus) apresentou custo total de R\$ 70.323,03, deste montante 73,86% com custos fixos, ou seja, R\$ 51.941,31, enquanto que os custos variáveis geram um dispêndio de R\$ 18.381,72, portanto, 26,14%.

Destaca-se que até 30 junho 2013 os custos variáveis atingiram R\$ 8.880,06, lembrando que os custos fixos não incorporam uma vez que estes foram incorporados ao valor total do ano em estudo. Os custos variáveis estimados para o período de 01 de julho de 2013 a 31 de dezembro de 2013 geram um desembolso de R\$ 9.501,66.

Nesta tabela foi possível demonstrar que em ambos os veículos os gastos que geraram os maiores desembolsos foram com os custos fixos. Isto ocorre devido, principalmente, ao alto valor que é despendido com os salários dos motoristas e encargos previdenciários como verificado nas tabelas 2 e 3.

Tabela 9 – Custo unitário Kombi e ônibus

	Kombi	Ônibus
Quantidade Km diários	130	120
Quantidade de dias	200	200

Total km ano	26.000	24.000
Custo total	R\$ 36.529,45	R\$ 70.323,03
Custo total variável	R\$ 14.257,99	R\$ 18.381,72
Custo total fixo	R\$ 22.271,46	R\$ 51.941,31
Custo unitário	R\$ 1,40	R\$ 2,93

Fonte: elaborado pelos autores mediante dados fornecidos pela prefeitura

Na tabela 9 percebe-se que para o veículo Kombi pertencente ao município o preço unitário por quilômetro rodado é de R\$ 1,40, e em contra partida para o veículo terceirizado é de R\$ 2,27, sendo assim, foi apurada uma diferença de R\$ 0,87 por quilômetro a maior caso o referido veículo seja terceirizado.

Na mesma tabela observa-se que para o veículo ônibus pertencente ao município o preço unitário por quilômetro rodado é de R\$ 2,93, enquanto que para o terceirizado o valor é de R\$ 2,01 Km/rodado, apurando-se, assim, uma diferença de 0,92/kma maior, caso o ente público opte por manter o serviço próprio.

Um fator que majorou os custos fixos dos veículos é em razão de os servidores públicos municipais recebem a verba “Férias Prêmio” o que certamente interfere no valor final.

Outro fator que influenciou o resultado foi à utilização do custo de oportunidade, que segundo Pereira e Oliveira (1999, p. 414) “é o valor de um determinado recurso em seu melhor uso alternativo. Representa o custo da escolha de uma alternativa em detrimento de outra capaz de proporcionar um maior benefício, ou seja, é o custo da melhor oportunidade a que se renuncia quando da escolha de uma alternativa.”.

Este custo, portanto, é importante nas tomadas de decisões, pois envolve a escolha de alternativas. Ele é o benefício que obtém por uma tomada de decisão, onde considera a melhor alternativa que envolve os recursos.

5 Considerações finais

O presente trabalho demonstrou os custos que a prefeitura de Patos de Minas deverá disponibilizar, no ano de 2013, com o transporte escolar rural. Diante dos resultados encontrados procedeu-se uma comparação do que é mais vantajoso para o município: terceirizar ou manter própria esta modalidade de transporte.

Os custos foram realizados em quatro rotas; duas terceirizadas e duas próprias, sendo que em ambas utilizou-se uma Kombi e um ônibus.

Os custos foram divididos em custos fixos e custos variáveis.

Os resultados apresentados mostraram que o valor gasto com os custos fixos é maior em relação aos custos variáveis nos dois veículos estudados.

Dentre os custos fixos percebe-se que os relativos ao veículo ônibus se apresentam superiores em relação ao veículo Kombi.

As tabelas 2 e 3 apresentam uma curiosidade: enquanto o veículo Kombi exige maior desembolso no custo fixo com pessoal, o veículo ônibus absorve valores superiores gastos com ele próprio.

Nos custos variáveis percebe-se uma divergência entre os dois veículos: enquanto que os custos com peças/manutenção da Kombi tem maior representatividade, no ônibus o maior dispêndio é com combustível, sendo o principal fator a quilometragem total percorrida.

Ao comparar os valores pagos por quilômetro rodado, a terceirização do veículo Kombi, com os valores gastos com a própria frota, verifica-se que a locação do veículo é mais onerosa para o município. De forma diferente acontece com os custos por quilômetro rodado do veículo ônibus, pois manter própria a rota é que se tornou mais oneroso.

O presente estudo apresenta similaridade com o estudo de Conte (2012), no qual demonstrou que o transporte escolar próprio mantido pela prefeitura de São Domingos do Sul (RS) é mais oneroso em 88% do valor terceirizado.

Com os resultados apurados no presente trabalho é possível aos administradores do município de Patos de Minas tomarem decisões e direcionar o dinheiro público em outras áreas prioritárias para a população.

Para estudos posteriores recomenda-se, no mínimo pesquisas em três pontos fundamentais: análise de todas as rotas que a instituição pública oferece a população, tanto as terceirizadas quanto as próprias; utilização de métodos de custos para estimar o impacto nos custos finais com a comparação entre os custos fixos e variáveis com o custeio por absorção e, por último, desenvolver um trabalho que possibilite demonstrar o percentual gasto com o transporte escolar dos valores repassados aos municípios pela esfera estadual e federal.

REFERÊNCIAS

ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**. Ano 50, n. 1, p. 37-63, 1999.

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

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

BRASIL. Lei nº 4.320 de 17 março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 17 mar. 1964. Seção 1, p. 2745.

_____. 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. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 fev. 1967. Seção 1, p. 4, suplemento.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil, 1988. **Diário Oficial da União**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 5 out. 1988. Seção 1.

_____. Lei Complementar nº 200, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 5 maio, 2000. Seção 1, p. 1.

_____. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 18 nov. de 2011. Edição Extra.

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

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria e Controle Interna na Administração Pública: Evolução de Controle Interno no Brasil - Do Código de Contabilidade de 1922 até a Criação da CGU em 2003 - Guia para Atuação das Auditorias e Organização dos Controles Internos nos Estados, Municípios e ONGS**. São Paulo: Atlas, 2008.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC nº. 1.128/08 - Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 25 nov. 2008. Seção 1.

_____. Resolução CFC nº. 1.366/11 - Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 12 dez. 2011. Seção 1.

COLAUTO, Romualdo Douglas; BEUREN, Ilse Maria. Coleta, análise e interpretação dos dados. *In*: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2006.

CONTE, Nelson Carlos. Sistema de informação de custos na administração pública: um estudo no serviço de transporte escolar no Município de São Domingos do Sul – RS. *In*: XIX Congresso Brasileiro de Custos, 2012, Gramado. **Anais...** São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, 2012.

CONTE, Nelson Carlos, MIRANDA, Wagner Tadeu. Sistema de custos aplicado ao setor público: um estudo sobre a maturidade da gestão contábil nos municípios associados à AMPLA – Associação dos Municípios do Planalto Médio – com relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e ao Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público. *In*: XIX Congresso Brasileiro de Custos, 2012, Gramado. **Anais...** São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, 2012.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. **Acesso à Informação Pública: Uma Introdução à Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Brasília, 2012. Disponível em: <<http://www.acs.ufpr.br/cgu.pdf>>. Acesso em: 19 maio 2013.

CORREIA, Rosana Aparecida Almeida *et al.* Sistema de Custos Municipal: Desafios, Obstáculos e Percepção no Caso do Município de Vilhena – RO. *In: XIX Congresso Brasileiro de Custos, 2012, Gramado. Anais...* São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, 2012.

CRUZ, Flávio da; PLATT NETO, Orion Augusto. **Contabilidade de custos para entidades estatais: metodologia e casos simulados.** Belo Horizonte: Fórum, 2007.

CURI, Maria Aparecida. Mensuração e alocação de custos no setor público de acordo com as atribuições da controladoria: Caso de uma Instituição Federal de Ensino Superior. *In: XIX Congresso Brasileiro de Custos, 2012, Gramado. Anais...* São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, 2012.

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

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PEREIRA, Carlos Alberto; OLIVEIRA, Antônio Benedito Silva. Preço de transferência: uma aplicação do conceito de custo de oportunidade. *In: CATELLI, Armando (Org.). Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON.* São Paulo: Atlas, 2001.

RICHARDSON, Roberto J. **Pesquisa Social: métodos e técnicas.** São Paulo: Atlas, 1999.

ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade do Setor Público – de acordo com as inovações das normas brasileiras de contabilidade técnicas aplicadas ao setor público.** Contém as mudanças das práticas contábeis vigentes, conforme MCASP editado pela STN. São Paulo: Atlas, 2011.

RUIZ, João Álvaro. **Metodologia científica: guia para eficiência nos estudos.** 2. ed., São Paulo: Atlas, 1989.

SÁ, Antônio Lopes de. **Fundamentos da Contabilidade Geral: Com Referência à Reforma das Sociedades por Ações – Lei 11.638/07.** 3. ed. Curitiba: Juruá, 2008.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SOUZA, Marcos Antônio de; DURIGON, Almir Rodrigues. Controladoria em instituição pública de ensino superior: percepção do seu papel sob a ótica dos gestores da Unemat. *In: XIX Congresso Brasileiro de Custos, 2012, Gramado. Anais...* São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, 2012.

VICECONTI, Paulo; NEVES, Silvério das. **Contabilidade Básica.** 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

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