

Custos dos serviços na administração pública municipal: um estudo utilizando o método do custo-padrão

Willson Gerigk

MARCELO RESQUETTI TARIFA

Lauro Brito De Almeida

Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo

Resumo:

A essência das administrações públicas municipais consiste em disponibilizar serviços de forma eficiente a sua população. Porém, para correta aplicação dos recursos públicos disponíveis é fundamental a utilização de métodos de custeamento, que propiciem o conhecimento sobre os custos de operação da entidade, a otimização dos recursos existentes e o controle sobre a sua execução. O objetivo principal deste estudo é apresentar uma forma de custear o serviço de transporte escolar em um município paranaense pelo método do custo padrão, fixando-se padrões mensais de gastos para o exercício financeiro de 2007. A metodologia empregada no desenvolvimento do estudo foi caracterizada como exploratória e qualitativa, utilizando-se de pesquisa bibliográfica, estudo de caso e pesquisa documental. Com o estabelecimento do custo-padrão mensal e os seus respectivos limites mínimos e máximos os administradores municipais podem estabelecer níveis de desempenho para os serviços executados, possibilitando, o controle sobre tais níveis por meio da execução orçamentária, bem como, determinar as causas das variações ocorridas quando os gastos estiverem fora dos limites fixados. A aplicação rotineira do custo-padrão no custeamento de serviços públicos propiciará informações sobre o comportamento dos custos nas administrações públicas municipais, as quais podem contribuir na elaboração dos novos orçamentos públicos e na melhor aplicação dos recursos existentes.

Área temática: *Gestão de Custos no Setor Governamental*

Custos dos serviços na administração pública municipal: um estudo utilizando o método do custo-padrão

Willson Gerigk (UFPR/UNICENTRO) – wgerigk2006@yahoo.com.br

Marcelo Resquetti Tarifa (UFPR/UEL/UNOPAR) – marcelotarifa@hotmail.com

Lauro Brito de Almeida (UFPR) – gbrito@uol.com.br

Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo (UFPR/USP) – marciabortolucci@ufpr.br

Resumo

A essência das administrações públicas municipais consiste em disponibilizar serviços de forma eficiente a sua população. Porém, para correta aplicação dos recursos públicos disponíveis é fundamental a utilização de métodos de custeamento, que propiciem o conhecimento sobre os custos de operação da entidade, a otimização dos recursos existentes e o controle sobre a sua execução. O objetivo principal deste estudo é apresentar uma forma de custear o serviço de transporte escolar em um município paranaense pelo método do custo-padrão, fixando-se padrões mensais de gastos para o exercício financeiro de 2007. A metodologia empregada no desenvolvimento do estudo foi caracterizada como exploratória e qualitativa, utilizando-se de pesquisa bibliográfica, estudo de caso e pesquisa documental. Com o estabelecimento do custo-padrão mensal e os seus respectivos limites mínimos e máximos os administradores municipais podem estabelecer níveis de desempenho para os serviços executados, possibilitando, o controle sobre tais níveis por meio da execução orçamentária, bem como, determinar as causas das variações ocorridas quando os gastos estiverem fora dos limites fixados. A aplicação rotineira do custo-padrão no custeamento de serviços públicos propiciará informações sobre o comportamento dos custos nas administrações públicas municipais, as quais podem contribuir na elaboração dos novos orçamentos públicos e na melhor aplicação dos recursos existentes.

Palavras-chave: Custo-padrão. Entidades Públicas. Transporte Escolar Municipal.

Área Temática: Gestão de Custos no Setor Governamental.

1 Introdução

As administrações públicas, têm por finalidade a prestação de serviços à população, empregando para tanto os recursos econômicos, financeiros e humanos disponíveis neste intuito, com o objetivo de satisfazer as necessidades coletivas. Porém diversos fatores sociais e econômicos vêm afetando as administrações públicas, em especial as dos pequenos municípios, como por exemplo: desemprego, envelhecimento da população, mortalidade infantil, analfabetismo entre jovens e adultos, estagnação na capacidade de tributar os contribuintes, o baixo poder aquisitivo dos cidadãos, aumento dos trabalhos informais, entre outros.

Diante destes fatores é crescente a necessidade que os entes públicos mantenham e ampliem ações para suprir a demanda da população por mais e novas modalidades de serviços públicos. Neste sentido, é fundamental a correta e controlada aplicação dos recursos públicos na manutenção dos serviços públicos existentes. Para que a aplicação de tais recursos se dê de forma eficaz e eficiente, faz-se necessário o conhecimento sobre os custos dos serviços prestados à população, para que assim, as melhores decisões sejam tomadas visando a otimização dos recursos disponíveis.

A utilização dos conceitos e procedimentos da literatura de custos pelas administrações públicas municipais possibilitará aos gestores acesso a importantes informações sobre o dispêndio de recursos com os serviços públicos prestados, bem como, poderão ser fornecidos parâmetros de comparação entre os custos previstos e os realizados, permitindo, à gestão, suprir deficiências e corrigir as distorções verificadas, por meio de revisões e/ou adequações, possibilitando, assim, maior qualidade em suas decisões e mais eficiência e eficácia no cumprimento das metas e dos objetivos planejados pelo ente público.

Leone (2000), Hansen e Mowen (2001), Martins (2003), Slomski (2003) e Slomski (2005), afirmam que o custo-padrão e o orçamento estão intimamente ligados. O padrão é considerado uma forma de orçamento e tende a forçar o cumprimento das metas e objetivos traçados, melhorando o desempenho das entidades.

Devido à forma de planejamento utilizada nas administrações públicas municipais, e também nas demais esferas de governo, que envolve a obrigatoriedade de utilização de orçamento anual, o presente estudo tem como questão orientadora: como deve ser modelado o custo-padrão da atividade de serviço de transporte escolar de um pequeno município paranaense? Logo, o objetivo geral é desenvolver um modelo de custo-padrão para a atividade de serviço de transporte escolar de um pequeno município paranaense, estabelecendo-se padrões para que se efetive a comparação e avaliação sobre a eficiência dos gastos com tal atividade, bem como, demonstrar como as informações geradas por tal modelo podem ser utilizadas em futuros orçamentos municipais.

O trabalho é composto de cinco seções. Após essa introdução, aborda-se o referencial teórico e a metodologia utilizada. Na quarta seção são expostos os resultados da pesquisa, objeto do presente estudo, e na seqüência são apresentadas as considerações finais.

2 Referencial teórico

O desenvolvimento desse estudo requer abordar teoricamente a administração pública municipal, serviços públicos, custeamento dos serviços públicos. Além, da necessidade de conceituar o método do custo-padrão, o qual será utilizado na pesquisa empírica.

2.1 Administração pública municipal

A estrutura político-administrativa do país contempla três níveis de governo, o Federal, o Estadual incluindo o Distrito Federal e o Municipal, os quais buscam, por meio de suas estruturas organizacionais, satisfazer as necessidades da coletividade, finalidade esta executada por intermédio da administração pública. A administração pública em sentido formal, é o conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do Governo; em sentido material, é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral; em acepção operacional, é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade (MEIRELLES, 1995, p. 60).

Para Pederiva, Silva e Niyama (2005) o sistema federativo brasileiro caracteriza-se pela disposição constitucional de autonomia política, administrativa e financeira dos Municípios (CF/1988, arts.1º, *caput*, e 18). Em outras palavras, os Municípios constituem unidades da Federação, ao lado dos Estados, do Distrito Federal e da União. [...] cada esfera federativa possui prerrogativas próprias, cabendo à lei complementar fixar as regras que pautam a cooperação entre a União, os Estados e os Municípios, no tocante às competências comuns (CF/1988, art. 23, § único).

A Constituição Federal de 1988, estabelece que o Município será regido por Lei Orgânica, que esta deverá atender aos princípios estabelecidos pela Constituição. Em seu artigo 30, estabelece as competências dos Municípios, das quais são destacadas: a) legislar sobre assuntos de interesse local; b) instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei; c) organizar e prestar, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, os serviços públicos de interesse local, incluído o de transporte coletivo, que tem caráter essencial. Pode-se perceber que o poder local, por estar mais próximo dos problemas e por ser suscetível ao controle da sociedade, mostra-se mais adequado para atender às demandas sociais, por meio dos serviços públicos (CAMPELLO e MATIAS, 2000, p. 21).

2.2 Serviços públicos

Kohama (1996, p.31) afirma que existe “[...] uma íntima sintonia entre a Administração Pública e o Serviço Público, fazendo pressupor, clara e nitidamente, que a execução deste seja feita privativamente por aquela, quer diretamente, quer por delegação.” Para Slomski (2003, p. 366) serviço público é “[...] o conjunto de atividades-meio e de atividades-fins exercidas ou colocadas à disposição, prestadas diretamente, permitidas ou concedidas pelo Estado, visando proporcionar o maior grau possível de bem-estar social da coletividade.”

As atividades-meio têm o objetivo de assegurar os controles internos da administração pública mediante as funções de assessoramento, chefia e dos serviços auxiliares. Já as atividades-fins têm como objetivo assegurar os serviços caracterizados como essenciais, complementares e públicos, cuja finalidade é a de promover o bem-estar social da coletividade, em que as atividades-meio dão suporte à realização das atividades fins, objetivo final dos serviços públicos (SLOMSKI, 2003, p. 366).

Segundo Meirelles (2003, p. 330) os serviços de competência municipal são: “[...] todos aqueles que se enquadrem na atividade social reconhecida ao Município, segundo o critério da predominância de seu interesse em relação às outras entidades estatais”. Assim, observa-se, que administração pública é a atividade pela qual os gestores públicos de ambos os níveis de governo buscam satisfazer as necessidades de interesse público. Para tal, buscam interpretar as necessidades e anseios da sociedade, buscando atendê-las por intermédio dos serviços públicos, objetivando dar respostas concretas às suas necessidades, gerindo da melhor forma possível os recursos disponíveis, tendo como consequência a continuidade, a melhoria e a expansão das ações governamentais em prol da população.

2.2 Custeamento dos serviços públicos municipais

A Lei Complementar nº 101/2000 – LRF, estabeleceu com base no artigo 50, parágrafo 3º, “A Administração Pública manterá sistemas de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”. Passando assim, a ser exigido das administrações públicas, de todas as esferas de governo, a implantação de sistemas de custos.

Mello e Slomski (2005) fizeram um estudo para verificar se a administração pública municipal do Estado do Paraná, com mais de 40 mil habitantes, implantou sistema de custos conforme determina a LRF. Em uma amostra efetiva de 22 municípios, constatou-se que nenhuma das prefeituras que responderam implantou sistema de apuração de custos.

Nota-se que, muito embora haja uma imposição legal aos administradores públicos sobre a necessidade da utilização de sistemas de custos, estes não vêm sendo implantados.

Em contradição, estudos que versem sobre a adoção de procedimentos sistemáticos de custos na administração pública, revestem-se cada vez mais de importância, tanto para as entidades públicas, que necessitam de instrumentos para essa mudança de cenário, como para o meio acadêmico devido a escassez de estudos aprofundados sobre o assunto. Tanto para os municípios objeto do estudo acima, como para os municípios com populações menores.

2.3 Planejamento e controle dos custos na administração municipal

Nas administrações públicas, para que os serviços públicos possam ser realizados é necessário que os mesmos estejam inseridos dentro do planejamento do ente público. Isso se dá por meio do sistema de planejamento integrado, que é composto pelo Plano Plurianual - PPA, Lei de Diretrizes Orçamentária – LDO e a Lei Orçamentária Anual - LOA, mais conhecida como Orçamento Público, pelo qual a administração pública materializa suas metas e objetivos para determinado exercício, é por seu intermédio que o planejamento concretiza-se.

Porém, meramente colocar em execução o orçamento não garante que a administração irá atingir seu planejamento, e que as metas e objetivos nele consignados serão totalmente cumpridos, é necessário que o gestor público faça a aplicação dos recursos colocados no orçamento de forma eficiente. Considerando-se que os recursos públicos são escassos, é possível deduzir que a economicidade é refletida no grau de eficiência do gestor, sendo este um indicador para avaliação de desempenho e aquela, uma condição inerente à forma de condução da gestão (BEZERRA FILHO, 2004, p.13).

Diante deste contexto, a Contabilidade Custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao Controle e a ajuda às tomadas de decisões. No que diz respeito ao Controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsões e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação (MARTINS, 2003, p.21). Para Hansen e Mowen (2001, p. 28) “As informações sobre custos que são fornecidas têm papel de apoio importante para o planejamento, controle e tomadas de decisão”.

As administrações públicas, em especial, as dos pequenos municípios, podem por intermédio da utilização da contabilidade de custos, aplicada ao custeamento dos serviços públicos, definir qual o sistema e o método de custeamento que se adaptam as suas necessidades e empregá-los, como forma de geração de informações, controle, planejamento, avaliação e comparação, visando mensurar a eficiência do ente público no desenvolvimento de suas funções. Neste estudo o método de custeamento a ser utilizado é o custo-padrão.

2.4 Custo-padrão

O custeio padrão é definido como o método de custeamento que tem por finalidade a valoração antecipada de determinado produto ou serviço, baseando-se nos elementos que serão empregados na concretização destes. Para Guerreiro (1984, p. 23) custo-padrão é aquele “[...] cuidadosamente predeterminado, utilizado como base para medição do desempenho efetivo”.

Segundo Iudícibus (1998, p.204) o custo-padrão é “[...] um hábil instrumento de controle das operações, indicando se estas foram realizadas acima ou abaixo dos padrões de eficiência fixados”. Já Slomski (2005, p. 90) afirma que, “[...] o objetivo básico do cálculo do custo-padrão é o de conhecer o custo do que se pretende produzir, seja produto ou serviço, *a priori*, para somente depois confrontar com o custo real”.

O custo-padrão consiste no valor que a empresa fixa como meta de custo para o próximo período para um determinado serviço, levando em conta as deficiências sabidamente

existentes. A grande finalidade é o planejamento e controle dos custos, sendo que o custo-padrão pode ser considerado uma etapa intermediária ao orçamento (REIS, RIBEIRO e SLOMSKI, 2005).

O conceito de custo-padrão está intimamente relacionado com o aspecto do controle. Por meio de sua aplicação são estabelecidas as metas e os níveis de gastos permitidos. Os gastos permitidos são confrontados com os gastos efetivamente incorridos resultando desse confronto às variações de custo (GUERREIRO, 1984, p. 8).

Padrões são calculados para cada fator que possa influenciar os custos, incluindo-se, não somente fatores financeiros – como preço de materiais ou tarifa salariais –, como, também, fatores físicos – tais como volume de produção, eficiência no uso de materiais e a velocidade ou tempo de produção. Para o Instituto de Contadores Certificados da Inglaterra e País de Gales (1986, p. 14 e 15):

[...] contabilidade de custos, que não incorpore um padrão de medição seguro, não pode fornecer uma visão completa das informações que devem ser levadas em conta no julgamento da eficiência [...] os padrões (ou custos predeterminados) podem ser integrados com todo o sistema contábil, de tal forma a fornecer regularmente informações para a gerência, indicando quanto e em que direção as despesas reais divergiram do padrão preestabelecido [...]

A literatura que aborda o custo-padrão, dá destaque a dois tipos: Custo-padrão Ideal e o Custo-padrão Corrente. O Ideal tem por premissa que todos os possíveis desvios na sua formulação foram considerados, seja de preço, tempo, volume e outros, ou seja, é o custo praticamente inatingível quando comparado com o custo real da produção dos bens ou da realização dos serviços. Já o Corrente, leva em conta pequenos desvios do padrão, é um custo que pode ser atingido comparado com o custo real incorrido (SLOMSKI, 2003, p. 386-387).

As finalidades do custo-padrão são: a) controle de custos, fixando uma base de comparação entre o que ocorreu e o que deveria ter ocorrido; b) o efeito psicológico sobre o pessoal, que pode ser positivo ou negativo, dependendo da estratégia de implantação adotada; c) criar na empresa o registro e controle dos elementos de custos, em termos físicos e financeiros (PELEIAS, 1999, p. 29).

Sendo o planejamento e o controle os grandes objetivos do custo-padrão, pelo fato de, primeiramente, serem determinados os custos da produção ou serviços e, posteriormente serem feitas comparações entre o fixado e o que deveria ter sido efetivado, a entidade, tem, desta forma, informações sobre o comportamento de suas atividades mediante as comparações propiciadas pelo método.

Para Martins (2003, p. 309) “[...] de nada adianta a elaboração de relatórios que digam apenas o quanto se gastou disso ou daquilo. É necessário que sejam feitas comparações entre o real ocorrido e o que deveria acontecer.” Segundo Hansen e Mowen (2001) os sistemas de custo-padrão melhoram o planejamento, o controle e a medida de desempenho da organização. Tal melhoria está vinculada ao fato de que as entidades públicas podem acompanhar o desenvolvimento de suas atividades/serviços e realizar comparações entre o projetado e o ocorrido, propondo correções e ajustes diante da análise das variações observadas.

Para a definição dos padrões que serão utilizados pelas organizações públicas em suas atividades/serviços, precisa-se definir: a) que tipos de materiais e insumos serão necessários; b) mão-de-obra a ser empregada; c) quais custos indiretos serão utilizados. Uma vez definido o que será necessário para produzir os bens ou a realização dos serviços, definem-se suas quantidades em: quilos, metros, unidades, horas de mão-de-obra, dias de trabalho, horas de equipamentos e maquinários, etc.

Após essa definição calcula-se o custo-padrão dos bens ou serviços que serão efetivados. Assim, assume-se que o custo para a produção dos bens ou do serviço é dado pela multiplicação das quantidades necessárias (materiais, mão-de-obra e custos indiretos) pelo

valor padrão estabelecido de cada item a ser utilizado. Depois de fixados os padrões, cabe a entidade, quando da execução, fazer a análise de suas variações, visando observar se ocorreram variações entre o custo-padrão fixado e o custo realmente ocorrido. A variação do custo-padrão é obtida comparando-se o custo real com o que deveria ter ocorrido, esta variação pode ser preocupante ou não, e por meio de sua análise, a organização poderá tomar decisões sobre o seu desempenho diante das informações obtidas.

As entidades devem analisar as distorções levantadas e as informações obtidas utilizadas na implementação de soluções que venham contribuir para a correção dos desvios verificados. A grande finalidade da utilização do custo-padrão é detectar os pontos falhos da produção de bens ou na prestação de serviços, possibilitando às administrações públicas municipais, a partir da localização desses, implementam soluções visando suas eliminações.

Nestes casos os gestores públicos devem analisar se as causas são controláveis ou não-controláveis, caso sejam controláveis, devem ser impostas correções visando eliminar as distorções. Já não sendo controláveis a empresa deve fazer modificações em seus padrões futuros, pois as distorções ocorridas não estão sob o seu controle.

Na análise deve-se levar em consideração que o padrão não é um ponto e sim um intervalo. Assim, dentro de um determinado intervalo em que considere-se como normais dois limites de desempenho – um máximo e um mínimo – o padrão poderia situar-se entre eles (GUERREIRO, 1984, p. 96-97).

3 Metodologia

Metodologia é o conjunto de procedimentos utilizados pelos investigadores que inclui estratégias, abordagens ou posturas metodológicas, métodos explícitos ou não, técnicas e instrumentos de coleta de dados. Traduz, explicitamente, o caminho seguido pelo investigador (BUFREM, 2006). A metodologia utilizada na presente pesquisa é a seguir caracterizada quanto aos objetivos e quanto à abordagem do problema.

3.1 Caracterização da pesquisa

Diante do objetivo geral proposto, a presente pesquisa classifica-se como exploratória pois esta caracterização normalmente ocorre quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada. Por meio do estudo exploratório, busca-se conhecer com maior profundidade o assunto, de modo a torná-lo mais claro ou construir questões importantes para a condução da pesquisa (RAUPP e BEUREN *In* BEUREN, 2003, p. 80).

A classificação das pesquisas em exploratórias, descritivas e explicativas é muito útil para o estabelecimento de seu marco teórico, ou seja, para possibilitar uma aproximação conceitual. Todavia, para analisar os fatos do ponto de vista empírico, para confrontar a visão teórica com os dados da realidade, torna-se necessário traçar um modelo conceitual e operativo da pesquisa (GIL, 1991, p. 47).

Segundo Raupp e Beuren *In* Beuren (2003, p. 83) nas tipologias exploratórias, descritivas e explicativas “[...] enquadram-se o estudo de caso, a pesquisa de levantamento, a pesquisa bibliográfica, a pesquisa documental, a pesquisa participante e a pesquisa experimental”.

Quanto a abordagem do problema, destacam-se as pesquisas qualitativa e quantitativa (RAUPP e BEUREN *In* BEUREN, 2003, p. 91). Para Marconi e Lakatos (2004, p. 267) a pesquisa qualitativa “[...] preocupa-se em analisar e interpretar aspectos mais profundos, [...]. Fornece análise mais detalhada sobre as investigações, [...]”. Richardson (1999, p. 80) afirma que “[...] os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos pro grupos sociais”.

3.2 Métodos e técnicas

Os procedimentos utilizados na presente pesquisa foram: pesquisa bibliográfica, estudo de caso e pesquisa documental. Por ser de natureza teórica, a pesquisa bibliográfica é parte obrigatória, haja vista que é por meio dessas bibliografias que se reúnem conhecimentos sobre a temática pesquisada (RAUPP e BEUREN *In* BEUREN, 2003, p. 86-87).

Para Gil (1991, p. 58) o estudo de caso “[...] é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento ...”. A maior utilidade do estudo de caso é verificada nas pesquisas exploratórias (GIL, 1991, p. 59). Triviños (1987, p. 133) relata que entre “[...] os tipos de pesquisa qualitativa características, talvez o estudo de caso seja um dos mais relevantes”.

A pesquisa documental foi outro método utilizado e assemelha-se muito à pesquisa bibliográfica, todavia não levanta material editado – livros, periódicos etc. -, mas busca material que não foi editado [...] (MARTINS, 2006, p. 46).

As pesquisas, no campo das ciências sociais, abarcam um universo de elementos consideravelmente extenso, o que torna inviável considerá-los em sua totalidade. Por essa razão, um estudo científico pode buscar a identificação dessas relações e seqüências repetitivas mediante estudo amostral, isto é, utilizando frações ou uma pequena parte dos elementos de um universo da pesquisa (COLAUTO e BEUREN *In* BEUREN, 2003, p. 120).

Como população da presente pesquisa têm-se os municípios paranaenses com até 15 mil habitantes e a amostragem é por acessibilidade, sendo utilizado como amostra um município do Estado do Paraná, que segundo o Censo/IBGE de 2000 possuía 14.608 habitantes, para o desenvolvimento do estudo de caso e pesquisa documental proposta, objetivando cumprir os objetivos estipulados.

Para Gil (1999) na amostragem por acessibilidade, o pesquisador apenas obtém os elementos a que tem maior facilidade de acesso, admitindo que eles possam efetivamente representar de forma adequada a população. A amostragem por acessibilidade, geralmente, é utilizada em pesquisas de caráter exploratório ou qualitativo (COLAUTO; BEUREN *In* BEUREN; 2003, p. 126)

A coleta dos dados necessários ao desenvolvimento da pesquisa foi realizada junto aos departamentos administrativos da Prefeitura Municipal estudada, feita por meio de pesquisa documental. Junto a Secretaria Municipal de Educação foram levantados dados sobre a quantidade de linhas do transporte escolar municipal, quilômetro de cada linha, itinerário percorrido, dias letivos de 2006, consumo de combustível e forma de manutenção dos veículos.

No Departamento de Contabilidade foram coletados dados dos orçamentos de 2004, 2005 e 2006, previsão e execução. Na execução foi necessário verificar e separar os empenhos relativos as despesas do transporte escolar municipal referentes aos gastos de manutenção dos veículos (peças, mão-de-obra contratada, lubrificantes etc), de 2004, 2005 e 2006, mensalmente, os quais foram utilizados na formação do custo-padrão para o exercício financeiro de 2007. Também, foram coletados dados sobre os gastos com funcionários que trabalham nas linhas de transporte escolar analisadas, junto ao Departamento de Recursos Humanos da Prefeitura.

4 Modelo custeamento da atividade de serviços do transporte escolar utilizando o custo-padrão

O estabelecimento do custo-padrão corrente, para o serviço do transporte escolar municipal, foi realizado mensalmente, para o exercício financeiro de 2007. Foram usados

dados sobre os gastos com: materiais e serviços empregados na manutenção dos veículos, salários dos funcionários e encargos sociais, consumo de combustível.

O estabelecimento do custo-padrão proposto no modelo, tem caráter financeiro, ou seja, foram utilizados na composição dos custos mensais, elementos de despesa que exigem desembolso financeiro, também, foram levadas em consideração as práticas adotadas pelo município na remuneração de seus servidores. Possibilitando, desta forma, o controle dos padrões mensais fixados por intermédio da execução do orçamento municipal.

O município realiza com veículos próprios o transporte dos escolares em 9 (nove) linhas, utilizando, nesta atividade fim, três micro-ônibus e seis ônibus grandes, os quais percorrem a quilometragem diária, por linha demonstrada na tabela 1, sendo que o município mantém esse mesmo número de linhas desde do ano de 2002.

Tabela 1 - Quilometragem diária do transporte escolar por linha

Veículo	Linha	Km/dia	Km/litro
Micro-ônibus A	1	148	6
Micro-ônibus B	2	94	6
Micro-ônibus C	3	128	6
Ônibus D	4	137	3
Ônibus E	5	178	3
Ônibus F	6	161	3
Ônibus G	7	120	3
Ônibus H	8	116	3
Ônibus I	9	120	3

Fonte: Elaborado pelos autores com os dados do Município

A legislação que versa sobre os dias letivos (LDB), estabelece no mínimo 200 (duzentos) dias letivos para o ensino fundamental. No caso do município foi fixado para 2007 duzentos dias letivos, distribuídos entre os meses de fevereiro a dezembro. Baseando-se nos dias letivos, na quilometragem percorrida em cada linha do transportes escolar e nos quilômetros percorridos pelos veículos por litro, efetuou-se o cálculo do consumo e dos custos com o combustível (óleo diesel), conforme demonstrado na tabela 2.

Tabela 2 - Custo mensal com combustível

Meses	Dias Letivos	Km Diária	Km Mensal	Consumo Em Litros	Valor por Litro (R\$)	Custo Total
Fevereiro	10	1.202	12.020	3.390	1,82	6.169,80
Março	22	1.202	26.444	7.458	1,82	13.573,56
Abril	20	1.202	24.040	6.780	1,82	12.339,60
Mai	22	1.202	26.444	7.458	1,82	13.573,56
Junho	19	1.202	22.838	6.441	1,82	11.722,62
Julho	12	1.202	14.424	4.068	1,82	7.403,76
Agosto	22	1.202	26.444	7.458	1,82	13.573,56
Setembro	18	1.202	21.636	6.102	1,82	11.105,64
Outubro	22	1.202	26.444	7.458	1,82	13.573,56
Novembro	19	1.202	22.838	6.441	1,82	11.722,62
Dezembro	14	1.202	16.828	4.746	1,82	8.637,72

Fonte: Elaborado pelos autores com os dados fornecidos pelo Município.

Para chegar-se ao custo total por mês com combustível, foi pego a quantidade de dias letivos do mês e multiplicados pela quilometragem diária percorrida pelas linhas do transporte escolar, chegando-se a quilometragem total do mês. Após, foi calculado o consumo em litros, levando em conta os quilômetros que cada veículo faz com 1 (um) litro de

combustível, efetuando o seguinte cálculo: dias letivos do mês multiplicado pelos quilômetros percorridos por dia, divididos pelos quilômetros realizados pelos veículos por litro de combustível.

Diante do consumo mensal de litros de combustível, obtido o custo total foi multiplicado os litros consumidos em cada mês pelo custo do litro. O Município tem contrato de fornecimento de óleo diesel para 2007, em que o valor do litro é de R\$ 1,82, valor este que pode ser alterado se os preços subirem conforme o movimento do mercado.

Na seqüência foram calculados os gastos mensais com salários, encargos sociais e obrigações constitucionais dos motoristas que trabalham nas linhas do transporte escolar municipal, conforme apresentado na tabela abaixo.

Tabela 3 - Custo mensal com salário, encargos sociais e obrigações constitucionais

Meses	Salário Base	INSS (21%)	13 Salário	1/3 Férias	Custo Total
Janeiro	4.644,24	975,29			5.619,53
Fevereiro	4.744,42	996,33			5.740,75
Março	4.833,33	1.061,06		219,32	6.113,71
Abril	4.838,48	1.084,05		323,68	6.246,21
Mai	4.819,94	1.012,19			5.832,13
Junho	4.919,94	1.099,46	2.400,03	315,60	8.735,03
Julho	4.889,94	1.026,89			5.916,83
Agosto	4.819,94	1.012,19			5.832,13
Setembro	4.819,94	1.012,19			5.832,13
Outubro	4.819,94	1.012,19			5.832,13
Novembro	4.868,42	1.180,61		753,51	6.802,54
Dezembro	4.709,45	1.999,22	2.410,64		9.119,32

Fonte: Elaborado pelos autores com os dados fornecidos pelo Município.

O salário base, refere-se aos vencimentos fixos dos servidores mais as vantagens pessoais pertinentes e as horas extras relativos a cada mês. Os funcionários municipais estão vinculados ao regime estatutários, por isso, não existe a obrigatoriedade de recolhimento por parte do município do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço – FGTS. O sistema previdenciário é o Regime Geral de Previdência Social – RGPS. As demais obrigações constitucionais relativas aos servidores são o 13º salário e 1/3 de férias.

O valor do INSS foi obtido aplicando o percentual de 21% (vinte e um por cento) sobre o salário base, sendo que em dezembro além dos encargos sociais do mês também foram computados os encargos sobre o 13º salário. Quanto ao 13º salário o município no mês de junho tem efetuado o pagamento da 1ª parcela e em dezembro a pagamento da 2ª parcela, desta forma foram alocados recursos seguindo essa sistemática. Já referente ao 1/3 de férias, a prática adotada é de efetuar o pagamento aos servidores, no mês do ano em que ele foi contratado.

As férias são retiradas no mês de janeiro, período em que não existem aulas, seus valores estão previstos com custo do mês de janeiro, não foram calculadas as provisões pelo caráter financeiro adotado no presente estudo. Também, segundo informações, não existe previsão de aumentos salariais para o exercício de 2007.

O próximo item para composição do custo-padrão para o serviço de transporte escolar municipal é o relativo a manutenção dos veículos que operam nas linhas, que englobam os custos com peças utilizadas nos veículos e serviços contratados junto a terceiros. Pela dificuldade de previsão de tais custos, para sua composição foram utilizados dados históricos registrados na contabilidade do município estudado.

A metodologia desenvolvida para prever tais gastos seguiu os seguintes passos: (a) foram coletados dados sobre os gastos com material de consumo e contratação de terceiros,

empregados no transporte escolar dos anos de 2004, 2005 e 2006; (b) os gastos foram separados em materiais (peças, pneus, lubrificantes etc) e serviços (mão-de-obra aplicada na manutenção dos veículos), mês a mês; (c) os valores foram atualizados pelo IGP-DI para janeiro de 2007; (d) depois de atualizados os valores; foram calculadas as médias para os materiais e os serviços e estabelecido um parâmetro, fazendo-se a divisão das médias atualizadas pela quantidade de quilômetros a serem percorridos no ano por todas as linhas do transporte escolar; (e) o parâmetro calculado foi atualizado pelo IGP-DI previsto para 2007 de 4,14%.

A tabela abaixo demonstra a sistemática utilizada e os valores alcançados, que foram utilizados para calcular os custos com materiais e serviços para o exercício de 2007.

Tabela 4: Parâmetro para cálculo dos custos com materiais e serviços de manutenção

Valores atualizados	Materiais	Serviços
Total dos gastos 2004 a 2006	203.055,04	126.035,94
Média dos gastos	67.685,01	42.011,98
Gasto por Km percorrido ano (240.400)	0,28	0,17
Atualização para 2007 IGP-DI	0,29	0,18

Fonte: Elaborado pelos autores com os dados fornecidos pelo Município.

Assim, diante da forma utilizada para prever os custos com materiais e serviços estabeleceu-se o valor de R\$ 0,29 por km percorrido para os materiais e R\$ 0,18 por km percorrido para os serviços.

Estabelecidos estes valores foram calculados os custo mensais prováveis com materiais e serviços aplicados na manutenção dos veículos, demonstrados nas tabelas 5 e 6, respectivamente.

Tabela 5: Custo mensal com materiais a serem utilizados na manutenção dos veículos

Meses	Dias Letivos	Quilometragem Mensal	Parâmetro Atualizado	Custo Total
Janeiro	-	-	-	7.640,01
Fevereiro	10	12.020	0,29	3.524,36
Março	22	26.444	0,29	7.753,59
Abril	20	24.040	0,29	7.048,72
Mai	22	26.444	0,29	7.753,59
Junho	19	22.838	0,29	6.696,28
Julho	12	14.424	0,29	4.229,23
Agosto	22	26.444	0,29	7.753,59
Setembro	18	21.636	0,29	6.343,85
Outubro	22	26.444	0,29	7.753,59
Novembro	19	22.838	0,29	6.696,28
Dezembro	14	16.828	0,29	4.934,10

Fonte: Elaborado pelos autores com os dados fornecidos pelo Município.

Tabela 6: Custo mensal com serviços a serem utilizados na manutenção dos veículos

Meses	Dias Letivos	Quilometragem Mensal	Parâmetro Atualizado	Custo Total
Janeiro	-	-	-	8.802,39
Fevereiro	10	12.020	0,18	2.187,56
Março	22	26.444	0,18	4.812,64
Abril	20	24.040	0,18	4.375,13
Maiο	22	26.444	0,18	4.812,64
Junho	19	22.838	0,18	4.156,37
Julho	12	14.424	0,18	2.625,08
Agosto	22	26.444	0,18	4.812,64
Setembro	18	21.636	0,18	3.937,61
Outubro	22	26.444	0,18	4.812,64
Novembro	19	22.838	0,18	4.156,37
Dezembro	14	16.828	0,18	3.062,59

Fonte: Elaborado pelos autores com os dados fornecidos pelo Município.

Diante da análise dos valores históricos contabilizados, observou-se que no mês de janeiro são efetuados gastos com aquisição de materiais e serviços. Como neste mês não há aulas, o transporte não é realizado. Para atribuir os custos nestes meses, tanto para os materiais como para os serviços, foi calculada uma média dos gastos realizados nos anos anteriores e alocadas com custo para o referido mês. Na tabela 7 foram consolidados os itens de custos calculados anteriormente, compondo o custo total mensal para o serviço de transporte escolar municipal, que servirá de base para estabelecer-se o custo-padrão mensal e o intervalo de tolerância aceitável.

Tabela 7: Custo total mensal do serviço de transporte escolar municipal

Meses	Combustível	Salários	Materiais	Serviços	Custo Total
Janeiro	-	5.619,53	7.640,01	8.802,39	22.061,92
Fevereiro	6.169,80	5.740,75	3.524,36	2.187,56	17.622,47
Março	13.573,56	6.113,71	7.753,59	4.812,64	32.253,50
Abril	12.339,60	6.246,21	7.048,72	4.375,13	30.009,66
Maiο	13.573,56	5.832,13	7.753,59	4.812,64	31.971,92
Junho	11.722,62	8.735,03	6.696,28	4.156,37	31.310,31
Julho	7.403,76	5.916,83	4.229,23	2.625,08	20.174,89
Agosto	13.573,56	5.832,13	7.753,59	4.812,64	31.971,92
Setembro	11.105,64	5.832,13	6.343,85	3.937,61	27.219,23
Outubro	13.573,56	5.832,13	7.753,59	4.812,64	31.971,92
Novembro	11.722,62	6.802,54	6.696,28	4.156,37	29.377,81
Dezembro	8.637,72	9.119,31	4.934,10	3.062,59	25.753,72

Fonte: Elaborado pelos autores com os dados fornecidos pelo Município.

O custo-padrão mensal estabelecido para o serviço de transporte escolar municipal tem por base os valores totais apresentados na tabela 7. Para a definição do intervalo de tolerância aceitável aplicou-se 10% (dez por cento) sobre o custo-padrão para fixar os limites mínimos e máximos mensais a serem utilizados. A definição do referido percentual foi arbitrária, visto que não existem informações históricas que possam ser utilizadas para definir o comportamento e a variação dos custos calculados. Ficando seus valores mensais e anuais conforme apresentado na tabela 8.

Tabela 8: Custo-Padrão mensal para o serviço de transportes escolar municipal

Mês	Limite Mínimo	Custo Padrão	Limite Máximo
Janeiro	19.855,73	22.061,92	24.268,12
Fevereiro	15.860,22	17.622,47	19.384,72
Março	29.028,15	32.253,50	35.478,85
Abril	27.008,69	30.009,66	33.010,62
Mai	28.774,73	31.971,92	35.169,11
Junho	28.179,27	31.310,31	34.441,34
Julho	18.157,40	20.174,89	22.192,38
Agosto	28.774,73	31.971,92	35.169,11
Setembro	24.497,31	27.219,23	29.941,15
Outubro	28.774,73	31.971,92	35.169,11
Novembro	26.440,03	29.377,81	32.315,59
Dezembro	23.178,35	25.753,72	28.329,09
Total anual	298.529,33	331.699,26	364.869,18

Fonte: Elaborado pelos autores.

Os limites mínimos e máximos fixados têm por finalidade aceitar que se os valores dos gastos, com transporte escolar, ficarem dentro destes limites à variação apresentada é considerada normal, dispensando, assim, a análise da variação para saber suas causas. Objetiva-se com os limites máximos prever possíveis aumentos dos preços com insumos aplicados na realização dos serviços, dentre estes, os aumentos rotineiros dos combustíveis e a utilização acima da média de materiais e serviços necessários na manutenção dos veículos.

Já com os limites mínimos o objetivo é controlar a escrituração das despesas com o transporte escolar, para que os empenhos sejam realizados no programa respectivo e não em outros constantes do orçamento municipal.

5 Considerações finais

A finalidade das entidades públicas é prestar serviços públicos à população, nesta atividade fim, deveriam buscar meios que pudessem otimizar os recursos disponíveis, para isto faz-se necessário o conhecimento os custos da realização de serviços.

O objetivo principal desta pesquisa foi apresentar um modelo para custear o serviço de transporte escolar municipal pelo método do custo-padrão, fixando-se padrões mensais de gastos para o exercício financeiro de 2007, decorrente do estudo da realidade de um pequeno município paranaense.

Devido a obrigatoriedade, nas administrações públicas da elaboração de orçamentos anuais, os itens utilizados para compor o custo-padrão do transporte escolar foram os de natureza financeira, seguindo a mesma natureza dos orçamentos públicos municipais, ou seja, itens de despesas que consumam recursos financeiros em sua quitação.

Com o estabelecimento do custo-padrão mensal e os seus respectivos limites mínimos e máximos (intervalo de tolerância), conforme os procedimentos usados neste estudo, os administradores municipais podem estabelecer níveis de desempenho para os serviços custeados, possibilitando, o controle sobre tais níveis por meio da execução orçamentária, bem como, determinar as causas das variações ocorridas quando os gastos estiverem fora dos limites fixados.

Entende-se que, com a utilização do custo-padrão no custeamento de serviços públicos, diante de sua metodologia que prevê o estabelecimento *a priori* dos custos, estes se tornariam metas a serem alcançadas, no caso limites. E que sua rotineira utilização levaria a um acúmulo de informações sobre o comportamento dos custos nas administrações públicas municipais, as quais contribuiriam na elaboração dos novos orçamentos públicos e na melhor aplicação dos recursos existentes.

O Município estudado tem por prática, consignar em seus orçamentos anuais um programa geral para o serviço do transporte escolar, no qual são registradas todas as despesas realizadas pelas linhas de transporte escolar.

Tal prática dificulta o controle e a geração de informações aos administradores e para os futuros orçamentos municipais, visto que, para se obter informações, sobre as despesas de cada linha existente, é necessário verificar os históricos dos empenhos registrados no programa geral e fazer a separação, o que torna moroso e trabalhoso a geração de informações desta natureza.

Assim, sugere-se que, em vez de ter apenas um programa geral dentro do orçamento anual, que fossem previstos programas separados, para cada linha do transporte escolar, inclusive para as linhas terceirizadas. O que, certamente, propiciaria: a) melhor controle sobre as despesas com transporte escolar; b) melhoria na aplicação dos recursos disponíveis; c) facilidade na geração de informações individualizadas melhorando as tomadas de decisões; d) registro de dados históricos sobre os custos de cada linha, os quais auxiliariam nos futuros orçamentos municipais.

Referências

ALMEIDA, André Graf de; BORBA, José Alonso. Gestão de custos na administração pública: aplicação do custeio por absorção e do custeio variável em um laboratório municipal de análises clínicas. *In Anais: IX Congresso Internacional de Custos* – Florianópolis – SC, 2005.

BARROS, Aidil Jesus da Silveira; LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. **Fundamentos de metodologia científica**: um guia para a iniciação científica. 2 ed. São Paulo : Makron Books, 2000.

BUFREM, Leilah Santiago. **Metodologia**. Curitiba, 2006. Slide 39. Mestrado em Contabilidade UFPR. Disciplina: Metodologia da pesquisa científica.

BEUREN, Ilse Maria; ROEDEL, Ari. O uso do custeio baseado em atividades – ABC (*Activity Based Costing*) nas maiores empresas de Santa Catarina. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, n. 30, p. 7 – 18, setembro/dezembro 2002.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade Pública**: teoria, técnica de elaboração de balanços e 300 questões. Niterói-RJ: Impetus, 2004.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**:1988 - texto constitucional de 5 de outubro de de 1988 com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais de n. 1, de 1992, a 22, de 1999, e pelas Emendas Constitucionais de Revisão de n. 1 a 6 de 1994, 11 ed. Brasília:Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 1999.

_____. **Lei Complementar nº 101/2000**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/LCP/Lcp101.htm> Acesso em: 30 novembro 2006.

CAMPELLO, Carlos A. G. B.; MATIAS, Alberto Borges. **Administração financeira municipal**. São Paulo: Atlas, 2000.

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, 2003.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 1993.

_____. **Controladoria**: teoria e prática. Edição. São Paulo: Atlas, 1997.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1991.

GUERREIRO, Reinaldo. Sistema de custo direto padrão: estruturação e processamento integrado com os princípios de contabilidade geralmente aceitos. 1984. 214p. **Dissertação** (Mestrado em Contabilidade) – Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo – USP, São Paulo.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos**: contabilidade e controle. Tradução Robert Brian Taylor. Revisão técnica Elias Pereira. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

INSTITUTO DE CONTADORES CERTIFICADOS DA INGLATERRA E PAÍS DE GALES. **Custo-Padrão**. Tradução de Leonel Sérgio Salvadori. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1986. IUDICÍBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública** : teoria e prática. 5 ed. São Paulo, Atlas, 1996.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

_____. **Metodologia científica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. **Técnica de pesquisa**: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

LEONE, George S. G., **Curso de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. **Custos**: um enfoque administrativo. 11. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 1995.

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

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Estudo de caso**: uma estratégia de pesquisa. São Paulo: Atlas, 2006.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 20 ed. São Paulo, Malheiros, 1995.

MELLO, Gilmar Ribeiro de; SLOMSKI, Valmor. Sistema de custos na administração pública: um estudo de sua situação nos municípios paranaenses com mais de 40.000 habitantes. In Anais: **IX Congresso Internacional de Custos** - Florianópolis-SC, 2005.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.

PADOVEZE, Clóvis Luiz. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PEDERIVA, João; SILVA, César Augusto; e NIYAMA, Jorge Katsumi. Viabilidade municipal brasileira. In Anais... **ENANPAD**, 2005. Brasília – DF.

PELEIAS, Ivan Ricardo. Contribuição à formulação de um sistema de padrões e análise de sua aderência ao processo de gestão, sob a ótica do modelo GECON. **Tese** (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo – USP. São Paulo: 1999.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.

REIS, Luciano Gomes dos; RIBEIRO, Priscila Andreoni; SLOMSKI, Valmor. Custo no setor público: uma proposta de implementação de sistemas de custeio. In Anais: **IX Congresso Internacional de Custos**. Florianópolis-SC, 2005.

RICHARDSON, Robert Jarry. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. Colaboradores José Augusto de Souza Peres ... (et al.). São Paulo: Atlas, 1999.

RUIZ, João Álvaro. **Metodologia científica**: guia para eficiência nos estudos. São Paulo: Atlas, 1982.

SILVA, Lino Martins da. Contribuição ao estudo do sistema de custeamento na administração pública. **Revista Brasileira de Contabilidade - RBC**, Brasília: CFC, ano XXVIII, n. 119, set/out.1999, p.36.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2005.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais**: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987.