

Modelo dos custos nos serviços de transportes de uma instituição federal de ensino superior

Leopoldino Vieira Neto

Antonio Diomário de Queiroz

Resumo:

Este trabalho propõe uma modelagem em Contabilidade de Custos e Gestão Empresarial, num ambiente de educacional, proporcionando assim elementos que podem contribuir para um modelo conceitual de controle dos serviços públicos em uma instituição federal de ensino superior. A ferramenta custos e utilizada como modelo de controle de gerenciamento, na gestão universitária, nesta perspectiva, a questão dos custos pode-se inferir nos serviços, sobretudo porque se trata de um dos eixos norteadores deste trabalho, conforme o modelo que será proposto

Área temática: *Gestão de Custos no Setor Governamental*

Modelo dos custos nos serviços de transportes de uma instituição federal de ensino superior

Leopoldino Vieira Neto (Universidade Federal do Espírito Santo) leovine@ufes.com
Antonio Diomário de Queiroz (Universidade Federal de Santa Catarina) diomario@ufsc.br

Resumo

Este trabalho propõe uma modelagem em Contabilidade de Custos e Gestão Empresarial, num ambiente de educacional, proporcionando assim elementos que podem contribuir para um modelo conceitual de controle dos serviços públicos em uma instituição federal de ensino superior. A ferramenta custos é utilizada como modelo de controle de gerenciamento, na gestão universitária, nesta perspectiva, a questão dos custos pode-se inferir nos serviços, sobretudo porque se trata de um dos eixos norteadores deste trabalho, conforme o modelo que será proposto.

Palavras-Chaves: Custos, Modelo, Gestão.

Área Temática: Gestão de Custos no Setor Governamental

1. Introdução

A universidade pública brasileira, reconhecidamente de melhor qualidade que a média, também tem sido objeto de questionamentos frequentes quanto à sua baixa produtividade e quanto à qualidade de seus produtos e serviços. Um sistema capaz de promover informações gerenciais sobre o uso de bens disponíveis e o resultado por ele proporcionado certamente poderia contribuir para diminuir as carências.

Por reconhecer que o sistema formal de contabilidade pública e seus sistemas auxiliares convencionais (sistema analítico de contabilidade patrimonial) se mostram insuficientes para atender a todas as demandas de informações necessárias à gestão e custos o sistema proposto assume o caráter de um sistema complementar ao sistema de contabilidade formal.

Outro aspecto relevante diz respeito a que diferentes níveis da organização necessitam de informações sobre a mesma atividade ou evento, porém diferenciadas quanto ao grau de abrangência e detalhamento. Tal fato induz à geração de informações com base de dados que possam ser compartilhados por diferentes usuários.

Espera-se que um sistema com tal configuração e permeabilidade possa constituir um instrumento eficaz para a minimização das carências de recursos das IFESs e contribuir para um melhor desempenho, com vistas à qualidade e à produtividade.

2. Definição De Custos

Segundo WELSH (1965.p.2), os dados de custo devem ser diferentemente estruturados, de acordo com seus diferentes propósitos. “ Para os propósitos internos da

administração, custo deve ser definido diversificadamente em termos de objetivos, da área de decisão envolvida e do problema específico a ser tratado”.

Em outro estudo, WALKER (1964.p12) segue a mesma idéia. “Custos são utilizados para uma variedade de propósitos. O mesmo custo não pode satisfazer igualmente todos os propósitos”.

Sendo assim, a definição da *American Accounting Association* (1965. V.31 p.183) aproxima-se do objeto de estudo: “ Custo é o termo geral de um numerário medido, intencionalmente despendido, ou a ser despendido, na aquisição ou criação de recursos econômicos tangíveis ou intangíveis”. (YUEN, 1974, p. 5-6)

YUEN sublinha, ainda, dois traços fundamentais no tangente aos custos e direciona as definições para a área de transportes:

Destacam-se, nesta definição, dois aspectos:

A – a mensuração do custo expresso em termo monetário, representando um sacrifício ou algo de valor;

B – o Custo é definido pelo propósito de aquisição/criação de recursos econômicos.

Ainda para o propósito de Serviços de Transportes, custo é o consumo de valores necessários com o intuito de ofertar serviços. O seu controle possibilita uma melhor administração dos meios de produção, podendo-se tanto corrigir as deficiências do procedimento em vigor, como adotar medidas preventivas. O conhecimento do custo auxilia a administração a formular as metas para a venda de produtos ou serviços.

O conhecimento do comportamento dos custos se constitui o instrumento mais importante para o planejamento e controle eficaz dos mesmos. (YUEN, idem, ibdem)

2.1 Métodos De Custeio

No Serviço Público, a estrutura de custos é definida na Constituição Federal, da seguinte forma:

"Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I - o plano plurianual;

II - as diretrizes orçamentárias; e

III - os orçamentos anuais."

O plano plurianual e o que abrange a todos os exercícios financeiros, coincidindo com o exercício civil, sendo o que mais representa uma política governamental, após aprovado, em um segundo estágio as diretrizes orçamentárias são implementadas e por último, os orçamentos anuais.

Segundo GIACOMONI (1998 p.85), a linguagem orçamentária é essencialmente contábil. O elemento básico de expressão do orçamento é a conta, através da qual é possível:

- a. antecipar as situações patrimoniais (no orçamento propriamente dito);
- b. registrar a movimentação patrimonial (na execução do orçamento); e
- c. demonstrar resultados patrimoniais.

A conta é ao mesmo tempo um instrumento de análise e de síntese. De análise quando a mesma possibilita o registro da movimentação de toda e qualquer variação dos elementos patrimoniais e, de síntese quando a mesma, pelo agrupamento das contas, permite o conhecimento dos resultados de gestão.

O orçamentário brasileiro contempla quatro critérios de classificação da despesa, segundo GIACOMONI (1998 p. 87):

- a. classificação institucional;
- b. classificação funcional-programática;
- c. classificação econômica; e
- d. classificação por elementos.

No primeiro caso, **classificação institucional**, ou departamental, deve ser a classificação mais antiga em que, no caso da União, é dividida primeiramente pelos três poderes independentes e harmônicos entre si, depois, cada Poder é dividido em órgãos (no caso do Poder Executivo em Ministérios) e cada um destes órgãos subdivide-se em unidades orçamentárias que, segundo o Artigo 14, da Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, constitui "o agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignadas dotações próprias." José Teixeira Machado Jr. e Heraldo da Costa Reis (1987) afirmam que cada unidade orçamentária deverá corresponder:

- a. à responsabilidade pelo planejamento de certos projetos e atividades; e
- b. à competência para autorizar despesa e/ou empenhar.

Desse modo, o centro de:

- a. planejamento;
- b. elaboração orçamentária;
- c. execução orçamentária;
- d. controle interno; e
- e. custos e de resultados, econômicos ou não.

Esta classificação institucional serve como ponto de partida para implantação de um sistema de informação de gerenciamento de custo e avaliação do desempenho na Administração Pública.

2.2 Princípio De Custeio

Entendem-se por princípios as filosofias básicas que regem cada um dos sistemas, de acordo com o objetivo e/ou o período de tempo aplicados. São três os princípios de Custeio: (BORNIA, 1997 p. 19).

- a. **variável** (ou direto);
- b. **integral** (ou total); e
- c. **por absorção.**

Segundo MARTINS (1996 p.41), custeio significa método de apropriação de custos; existem:

- a. Custeio por Absorção;
- b. Custeio Direto;
- c. Custeio Padrão;
- d. ABC;
- e. RKW etc.

Ainda segundo o entendimento de MARTINS, (1996 p. 41), o Custeio por Absorção é um método e não um sistema. BORNIA (1977) entende o inverso.

Cabe aqui fazer um tratamento distinto entre Sistemas e Métodos. No que diz respeito a Sistemas, entende-se que os mesmos são compostos por um princípio geral que norteia o tratamento das informações; e Métodos são aplicativos que viabilizam a operacionalização daquele princípio (BORNIA,1997:19-22).

Assim, têm-se dois objetivos básicos de um sistema de custos, que por sua vez estão intimamente ligados aos próprios objetivos da Contabilidade de Custos:

Auxílio ao Controle - acontece através da comparação entre o esquema previsto e o que foi realmente realizado, de acordo com padrões previamente estabelecidos e/ou orçamentado, indicando as situações não previstas, permitindo que as mesmas sejam discutidas e reformuladas;

Tomadas de Decisões - as informações servem para que os dirigentes das empresas possam fortalecer suas políticas e tomem as decisões mais próximas do sucesso, podendo indicar com certa margem de confiabilidade em casos como:

a - se a capacidade da fábrica está de acordo com as encomendas; qual o tipo do produto ou linha que deverá ser cortado caso venha a concluir que as encomendas estão com muita demanda;

b - na fixação de preços dos produtos; qual a oportunidade de fabricar suas matérias-primas ou terceirizar sua fabricação etc. (VICECONTI, 1998 p. 4 -5).

2.3 Variabilidade Dos Custos

Sobre a variação de custos, sabe-se que

podem variar diretamente ou indiretamente de acordo com a atividade de produção, assim como seus montantes totais podem ser relacionados com as diversas maneiras de alterações de volume de produção, ou qualquer outra atividade específica.

Segundo BACKER, NORTON & JACOBSEN (1972 p.9), “São definidos como custos variáveis, aqueles que crescem ou decrescem em sua totalidade, de acordo com as mudanças nos

níveis de atividades”, isto é, com o volume de produção, de venda ou alguma outra medida de atividade. Representam custos que são incorridos em prol da prestação de um serviço e que não poderiam ter sido incorridos se o serviço não tivesse sido remunerado. (YUEN, 1974, p. 7)

MARTINS assim define a tipologia dos custos:

Custos fixos e variáveis são uma classificação que não leva em consideração o produto, e sim o relacionamento entre o valor total do custo num período e o volume de produção. Fixos são os que num período tem o seu montante fixado não em função de oscilações na atividade, e Variáveis os que têm seu valor determinado em função desta oscilação (MARTINS, 1996, p.56)

QUANTO À VARIABILIDADE		
CLASSIFICAÇÃO	SIGNIFICADO	EXEMPLO
FIXOS	Independem do nível de atividade da empresa.	Licenciamento do Veículo, Depreciação, Seguro
VARIÁVEIS	Estão intimamente relacionados com a produção.	Combustível, pneus Lubrificantes

Quadro formulado a partir da leitura de MARTINS (1996, p.55-56) – adaptado para este trabalho.

Quadro 1 – Variabilidade dos Custos

Na conjuntura dos custos no serviço de transporte, são considerados variáveis e diretos os custos de: pneus, peças e materiais da oficina, câmaras e recapagem, combustível, óleo de motor, óleo de transmissão, lavagens e graxas etc. Estes são diretamente relacionados com o volume de produção.

Os custos fixos podem ser definidos segundo IUDICIBUS (1988 p. 59) “ São totalmente inevitáveis, isto é, são fixos efetivamente. Permanecem qualquer que seja o nível de produção, dentro do intervalo relevante de produção (aquele em que não se altera a estrutura de custos da empresa)”.

Estes custos freqüentemente são influenciados pela estratégia da diretoria, pela tecnologia e pelas condições de mercado, a longo e médio prazos, podem ser classificados em 2 categorias. VIEIRA NETO, no segmento do Transporte Rodoviário de Cargas, divide os custos em fixos e variáveis, da seguinte maneira:

- 1) Custos Operacionais Fixos – São aqueles necessários às operações no Serviço de Transporte. São os custos de Depreciação, Remuneração de Capital, Salário de Motoristas e Encargos sociais, Licenciamento, Seguro e Aluguel;
- 2) Custos Variáveis – São aqueles que ressaltam das decisões periódicas da diretoria, diretamente influenciada pela produção e política da empresa. São combustíveis, manutenção, peças, pneus, lubrificantes e despesas de viagens (VIEIRA NETO, 1995, p.101).

Registre-se também a ocorrência de um outro segmento de custos:

Uma terceira categoria de custos são os semivariáveis, estes possuem comportamentos diversos. Todavia, a parcela fixa representa o custo mínimo a executar ou manter qualquer atividade de produção e a parcela variável é responsável pela mudança no volume de atividade. Exemplo o custo com Salário de pessoal da oficina e encargos sociais. (Em algumas ocasiões, haverá ociosidade; em outras, a empresa será obrigada a contratar pessoal adicional). (YUEN, 1974, p.8)

HORNGREN (1982 p.194) afirma que “os custos de mão de Obra (direta, indireta ou administrativa) representam com frequência, custos variáveis por etapas. Estes aumentam ou diminuem bruscamente em intervalos de atividades, porque sua aquisição se produz em lotes indivisíveis” . Esta condição é característica própria dos serviços de transportes.

A determinação dos custos variáveis por etapas é bem mais difícil do que a de custos estritamente variáveis. O importante é conseguir atingir o volume máximo para qualquer etapa prevista. Daí exige-se programação inteligente de pessoal, empregando funcionários em tempo parcial, com diminuição das escalas e aproximação do modelo de comportamento de custo estritamente variável.

3. Características Próprias Nos Serviços De Transportes

Ao conceituar o serviço de transporte em instituição pública como uma prestação de serviços, as funções básicas do serviço de transporte são: transporte de servidores a serviço, transporte de materiais, transporte de cargas leves, transporte de cargas pesadas, segurança pública, saúde pública, fiscalização, coleta de dados, emergência nuclear e/ou radiológica, transporte coletivo, transporte individual, serviço individual, serviço individual especial, serviço de transporte de pessoal. (Anexo 2 Instrução Normativa N° 9, em 26 de Agosto de 1994 Seção 1 p. 12728).

4. Conceito De Custos-Padrão No Serviço De Transporte

Na reflexão de Wang W. Yuen,

o termo-padrão lembra a idéia de uniformidade, geralmente empregada para caracterizar os padrões na indústria, assim como a padronização do produto tem a finalidade de influenciar a produção em massa através de resultados. (YUEN, 1974, p.16)

Segundo BACKER, NORTON e JACOBSEN (1972 p.333) “Custo Padrão é o montante que a empresa acha que um produto ou uma operação de um processo, por um período de tempo, deve custar, com base em certas condições presumidas de eficiência, de situação econômica e outros fatores”.

Sobre controle e padrões, Wang. W. Yuen diz que

A previsibilidade e a predeterminação constante na definição de custo padrão deve ser considerada sob as condições projetadas, servindo como base de controle dos mesmos. Este controle depende de uma série de padrões, na qual serve de referência de custo. Além disso, o custo-padrão fornece um meio de se aferirem a eficiência, a eficácia, a economia e a qualidade na produção do serviço, em que poderão surgir variações. Estas variações serão analisadas para tomada de decisão e alternativas de ação, a fim de se atingir os objetivos do modelo de gestão. Fundamentalmente, portanto, custo-padrão é um marco de comparação. A variação entre o custo real e este marco de comparação e índice de desperdício, ou, de outro lado, economia potencial. (YUEN, 1974, p. 16-17)

Segundo TROSA (2001 p.205), “Mensurar desempenhos reduziria a complexidade das três tarefas administrativas a números e portanto limitaria a capacidade que tem os agentes de achar soluções adequadas aos problemas individuais dos usuários”.

Sendo assim,

é importante que a avaliação de desempenho dependa de comparação dos custos reais com a meta estabelecida. A comparação apenas dos custos reais do mês corrente com o mês passado, provavelmente resultará em dados menos significativos, pois a ineficiência pode estar já refletida nos custos precedentes, além de considerar que as inovações da tecnologia, de equipamentos, de métodos podem limitar a utilidade da comparação com os dados históricos. (YUEN, op. cit.)

5. Tipos De Padrões

Os padrões, de acordo com o nível de atividade ou produção, podem ser classificados em quatro tipos: a – padrões ideais ou teóricos; b – média dos custos históricos; c - padrões normais e; d - padrões de alto nível atingível.

a – Padrões ideais ou teóricos: são padrões estabelecidos num nível de atividade considerado perfeito, com eficiência máxima e eficácia, que na prática dificilmente seria atingido. Segundo HORNGREN “Padrões ideais são os custos mínimos absolutos que são possíveis sob as melhores condições operacionais concebíveis, usando as especificações e equipamentos existentes”. Os padrões teóricos requerem eficiência máxima. Hoje raramente são utilizados, pois não é possível manter as condições ideais durante o processo de produção baseados no desempenho médio do passado. Neste caso, os padrões tendem a ser frouxos, pois não se pode garantir que as atividades realizadas no passado foram operadas com razoável eficiência. Apenas apresentam um valor médio em que a empresa vinha operando; todavia, às vezes são interessantes para a empresa que inicia o estabelecimento do sistema de custo- padrão, porque não oferecem grandes dificuldades. Entretanto, esses padrões devem ser substituídos com o tempo por outros de nível de desempenho mais significativo;

c – Padrão normal: “baseia-se nas expectativas futuras de custo, admitindo-se condições de normalidade econômica operacional. Na realidade, os padrões normais tendem a se

basear nas médias passadas, ajustadas em relação às expectativas futuras.” BACKER, NORTON e JACOBSEN (1972 p.334). Este tipo de padrão é baseado em nível de atividade considerada normal sendo geralmente estabelecido para um período relativamente longo, abrangendo pelo menos um ciclo completo, levando-se em conta as flutuações sazonais. “Os padrões normais são desenvolvidos geralmente com auxílio de um modelo de gestão, ou seja, utilizando-se de técnicas para mensurar desempenho” (TROSA 200,1 p. 205);

d – Padrões de alto nível atingível: são padrões baseados nas condições de negócios fixados em um período de tempo relativamente mais curto que os padrões normais; indicam um nível de custo que a administração realmente espera alcançar no período contábil seguinte. (YUEN, 1974, p.17-19)

Segundo HORNGREN (1982 p. 155), “ São os custos incorridos sob condições operacionais suficientemente eficiente. São difíceis de serem atingível, mas não impossíveis”.

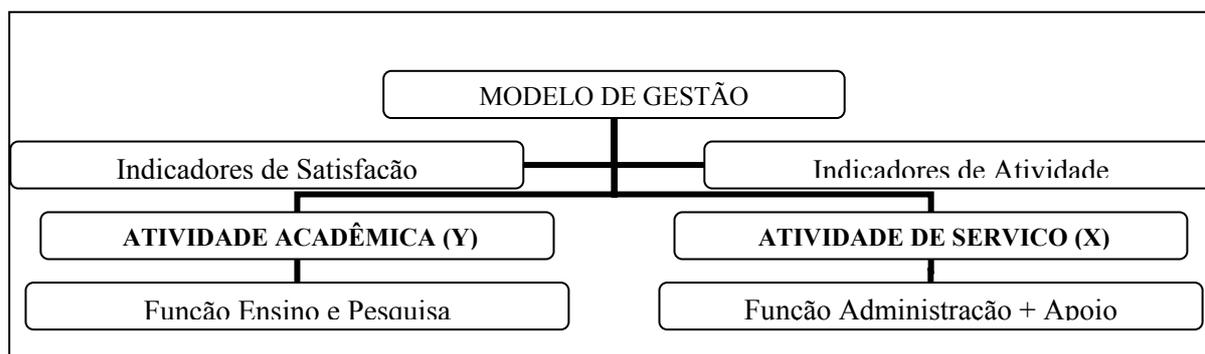
BORNIA (1995) afirma que o objetivo do **Custo-Padrão** é fornecer suporte para o controle de custos da empresa. Fixam-se os padrões de custos e, ao final do período, procede-se à comparação com os custos realmente ocorridos. As diferenças entre o padrão e o real são encontradas e analisadas de forma que as correções sejam realizadas.

Há três tipos básicos de Custo-Padrão: a) Ideal; b) Estimado; e Corrente. (VICECONTI, 1998 p.101).

- a. **Custo-Padrão Ideal** - custo determinado pela forma mais técnica possível, levantada a partir de projeções lidas dentro da própria empresa segundo dados mais próximos do ideal, como o serviço de um trabalhador-padrão sob condições favoráveis, pelo uso do material considerado apropriado e sem defeitos e, principalmente, com um nível mínimo de desperdícios etc. – o que quase não se consegue alcançar, já que tais condições na prática são geralmente impossíveis. Está em desuso e sua utilização poderia ser dada em projetos a longo prazo;
- b. **Custo-Padrão Estimado** - é o custo em que se trabalha com programas projetados para o futuro, geralmente observados os dados do passado, sem se levar muito em consideração as ineficiências como desperdício dos materiais, produtividade, preços dos insumos; e
- c. **Custo-Padrão Corrente** - é o custo que se situa entre os dois últimos citados: é uma aplicação intermediária, na busca de um custeio que mais se aproxime da realidade, levando em consideração a deficiência existente na produção no que se refere principalmente aos desperdícios em função da qualidade dos materiais, mão-de-obra, equipamentos, fornecimento de energia, etc. (MARTINS, 1998 p.333). Ao contrário do primeiro, leva em consideração o desempenho de cada trabalhador naquela determinada linha de produção e a capacidade dos seus fornecedores, tendo como fato as deficiências insanáveis em cada setor.

6. Aplicação Que Compreende O Modelo de Controle de Gestão Na Ufes

Tendo como base o desenvolvimento de um modelo de gestão para o serviço de transporte da UFES, poder-se-iam propor dois eixos convergentes em torno dos quais se processaria a gestão universitária: um eixo de serviços (x) e um eixo acadêmico(y). Embora se apontem abaixo todos os elementos, focou-se a gestão, não se aferindo *satisfação*.



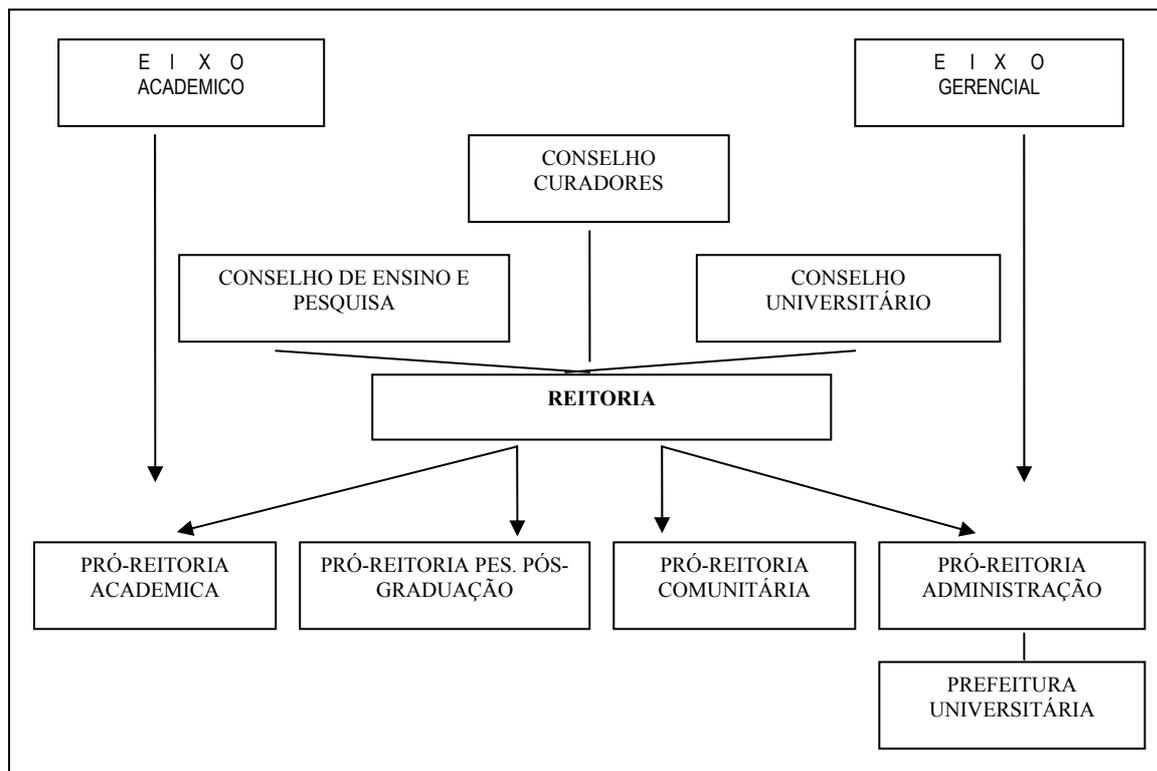
Fonte: Modelo Desenvolvido para este Trabalho

QUADRO 2 – Modelo proposto de Controle de Gestão na UFES

Segundo TROSA,

A mensuração é geralmente apresentada como a besta da modernização. Mensurar desempenhos, reduzir a complexidade das tarefas administrativas a números e pontos limitaria a capacidade que têm os agentes de achar soluções adequadas aos problemas individuais dos usuários. Números em detrimento da qualidade (TROSA, 2001, p. 205).

O modelo de gestão apresentado para os Serviços de Transporte propõe que as mensurações sejam quase sempre quantitativas (indicadores de atividade) no eixo gerencial, demonstrando que é possível melhorar a eficiência e a qualidade ao mesmo tempo, através de uma organização que tenha como prioridades a economia nos serviços; e os gerentes, melhorar a eficácia, a qual exige informação e avaliação dos resultados.



Fonte:UFES /modelo adaptado para este trabalho

Quadro 3 – Estrutura Organizacional

6.1 Aplicação Do Modelo De Controle De Gestão Na Ufes

Tendo como base o desenvolvimento de um modelo de controle de gestão para o serviço de transporte da UFES, poder-se-iam propor dois eixos convergentes em torno dos quais se processaria a gestão universitária: um eixo de serviços (x) e um eixo acadêmico(y). Embora se apontem abaixo todos os elementos, focou-se a gestão, não se aferindo *satisfação*.

Número das Unidades	Nome Das Unidades	Percentual %	Quilômetros Rodados	Valor do combustível e Manutenção em R\$
1010	REITORIA	11,0601	67.549	13.248,02
1150	PROGRAD	1,1515	7.033	1.379,29
1160	PROEX	0,6477	3.956	775,83
1170	PRPPG	0,1563	955	187,22
1180	PROAD	4,7923	29.269	5.740,32
1190	PREFEITURA	61,4431	375.263	73.597,84
2090	SCD	0,6751	4.123	808,65
2100	SPDC	0,8142	4.973	975,27
2110	SAC	0,4095	2.501	490,51
2120	RU	4,5342	27.693	5.431,16
3060	BIBLIOTECA	0,1588	970	190,21
3090	ITUFES	0	-	-
4010	CAR	4,8501	29.622	5.809,55
3050	HUCAN	0	-	-
4030	CBM	0,4492	2.743	538,06
4040	CCE	0,3127	1.910	374,56
4050	CCJE	0,2011	1.228	240,88
4060	CEFED	0,0297	181	35,58
4070	CEG	0	-	-
4080	CP	2,9105	17.776	3.486,26
4090	CT	2,1022	12.839	2.518,06
4100	CEUNES	3,3012	20.162	3.954,25
Total			610.748	119.782,10

Fonte: Relatório de Atividade do setor de transporte da UFES 2003.

Quadro 4 – Modelo de Relatório de Gestão / Indicadores de Atividades

Neste modelo de Relatório de custos idealizado, demonstra-se aos gestores o tamanho dessas duas grandes áreas (Acadêmica e Serviços,) sugerindo mudanças tanto em seu comportamento provendo meios consistentes para discussão de sua autonomia.

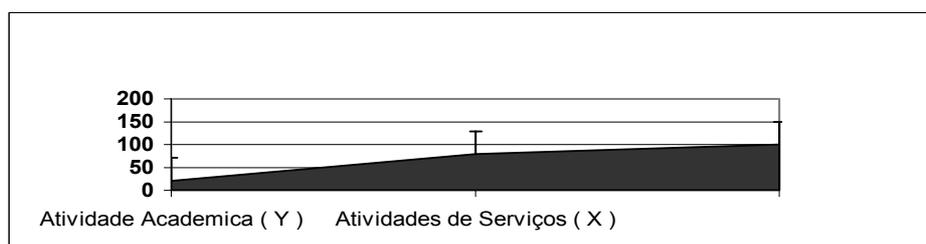
Pode-se observar que a quantidade de quilômetros percorridos pelos veículos da Prefeitura Universitária e Administração (serviços) é superior à dos centros acadêmicos. Enquanto a PU está envolvida com serviços de limpeza do campus, manutenção de máquinas equipamentos, conservação de parques e jardins e construção, a comunidade acadêmica está envolvida com pesquisa e extensão. O fluxo de atividades desenvolvido pela função acadêmica é irrelevante; para demonstrar isso, utilizaram-se, aqui, indicadores de satisfação (qualitativos).

Unidade	Número de Atendimentos	Quilômetros Percorridos	Custo por Unidade R\$
1010 -REITORIA	1.795	67.549,5	13.248,02
1150-PROGRAD	187	7.032,8	1.379,29
1160-PROEX	106	3.711,5	727,92
1170-PRPPG	26	954,6	187,22
1180-PROAD	778	29.268,9	5.740,32
1190-PREFEITURA	9.976	375.263,7	73.597,96
2090-SCD	110	4.123,2	808,65
2100-SPDC	133	4.947,1	970,24
2110-SAC	67	2.501,0	490,51
2120-RU	736	27.692,6	5.431,16
3060-BIBLIOTECA	26	969,9	190,21
4010-CAR	788	29.719,0	5.828,60
4030-CBM	73	2.743,5	538,06
4040-CCE	72	1.905,5	373,72
4050-CCJE	33	1.228,2	240,88
4060-CEFED	5	181,4	35,58
4080-CP	473	17.779,5	3.486,98
4090-CT	341	12.941,8	2.538,18
4100-CEUNES	512	20.235,3	3.968,62
Total	16.237	610.749	119.782,10

Fonte: Relatório de Atividade do setor de transporte da UFES Ano 2003.

Quadro 5 – Pesquisa qualitativa versus pesquisa quantitativa

No relatório de atividades do setor de transporte da UFES no ano de 2000, constata-se que o maior número de recursos foram destinado à função de apoio 79,23%. Apenas 20,77% dos recursos consumidos no setor de transporte da UFES no ano de 2000 pela comunidade acadêmica foram destinados às atividades diretamente relacionadas às atividades primárias, ou seja, às atividades diretamente pedagógicas e transmissão do conhecimento.



Fonte: Modelo desenvolvido para este trabalho. Base relatório transporte UFES Ano 2003

Gráfico 1 – Análise compreensiva do modelo de Controle de Gestão na UFES

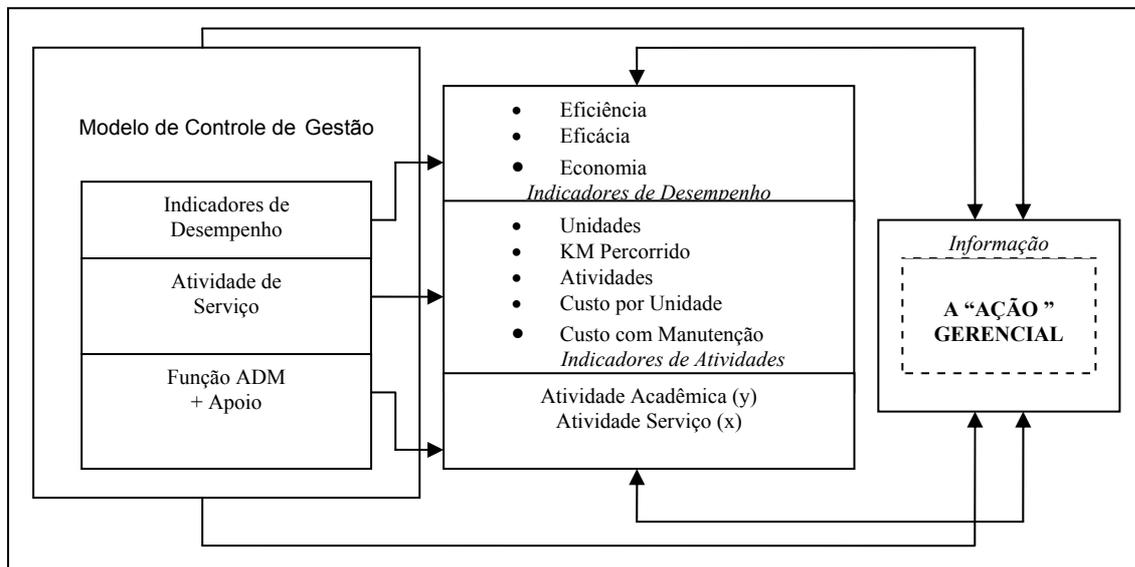
No exemplo desenvolvido como análise do modelo de controle de gestão, foram utilizados os percentuais constante na tabela do gráfico 1 agrupados em duas atividades, acadêmica (y) 20,77 e serviços (x) 79,23.

Anos	Eficiência = $\frac{\text{KM Rodados}}{\text{Frota Disponível}}$	Eficácia = $\frac{\text{KM Rodados}}{\text{Frota Utilizada}}$	Economia = $\frac{\text{KM Rodados}}{\text{Horas Rodadas}}$
1998	$\frac{378.770}{27} = 14.028$	$\frac{378.770}{20} = 18.939$	$\frac{378.770}{64.800} = 5,845$
1999	$\frac{530.278}{35} = 15.150$	$\frac{530.278}{30} = 17.676$	$\frac{530.278}{84.000} = 6,313$
2000	$\frac{610.749}{31} = 19.701$	$\frac{610.749}{29} = 1.060$	$\frac{610.749}{74.400} = 8,209$
2001	$\frac{708.315}{38} = 18.640$	$\frac{708.315}{35} = 0.238$	$\frac{708.315}{91.200} = 7,767$
2002	$\frac{728.535}{40} = 18.213$	$\frac{728.535}{35} = 20.815$	$\frac{728.535}{96.000} = 7,589$
Média Padrão	17.146	19.746	7,145

Fonte: Relatórios de atividades 1998 a 2002 - Publicado Ano 2003 (modelo desenvolvido para o trabalho)

Quadro 6 - Indicadores de desempenho

Os anos de 1998/99 todos os indicadores de desempenho ficaram abaixo da média padrão. Já nos anos de 2000, 2001 e 2002 todos ficaram acima do padrão estabelecido.



Fonte: Modelo Desenvolvido para este trabalho

Quadro 2 – Estruturação do Modelo de Controle de Gestão dos Serviços de Transporte

Conclusão

O modelo de controle de gestão do serviço de transporte proposto trabalho passa a se constituir instrumento potencial para o gestor público de visão e espírito empreendedor, interessado em conduzir a organização pública a uma transformação gerencial, alcançando a patamares progressivamente mais elevados de desempenho institucional.

O modelo de controle de gestão do serviço de transporte assume, como pressuposto básico, que as relações interdependentes e complementares entre os indicadores de desempenho reproduzem as relações existentes dentro de uma organização pública. A análise dessas relações permite a compreensão do estilo gerencial adotado pelas organizações e do seu nível de alinhamento em relação ao modelo de Gestão Pública.

O método de custeio eficiente e indicadores de performance constituem um conjunto de requisitos básicos e específicos que, inter-relacionados e orientados para resultados, permitem uma grande amplitude de práticas aderentes aos princípios da Gestão Pública.

A sua utilização não implica em recomendações metodológicas ou técnicas. Sua finalidade é atuar como um referencial genérico da Gestão Pública e marco de orientação para as organizações públicas que aderem ao modelo na implementação de ações de melhoria em suas práticas gerenciais.

No estudo de caso em tela, viu-se que as informações geradas podem servir de referência e contribuir de maneira clara para tomadas de decisão com o objetivo de:

- a. estabelecer relações padronizadas, dentro de uma faixa paramentada aceitável, aos custos médios com manutenção de veículos e atividades de transporte;
- b. utilizar o modelo de controle gestor dos serviços de transporte em instituições públicas, com objetivos de propor indicadores de Eficiência, Eficácia, Economia e Qualidade;
- c. definir os custos como a mais importante das medidas, determinando o nível de atividade desenvolvida pela instituição;
- d. otimizar o desempenho das IFESs. O modelo de controle de gestão proposto neste trabalho exhibe inúmeras vantagens, entre as quais destacam as seguintes: elimina a ociosidade na utilização dos serviços de transporte – mediante o controle de atividade; permite o monitoramento do custo por quilômetro e hora média de trabalho; elimina o desperdício com retrabalho, ou seja, com o de transportar mais que uma vez alguém para o mesmo lugar;
- e. incentivar a disseminação das informações como meta a fortalecer as estruturas da entidade.

A operacionalidade deste modelo consiste na disponibilidade de dados, pois o usuário demanda informações acerca de condições sobre o uso de indicadores. Além disso, promove maior integração, devido ao fluxo constante de dados pela monitoração seqüenciada dos dados e serviços. Registre-se que o modelo a que se chegou neste trabalho é apenas UM dentre outras alternativas (que aguardam por desenvolvimento); não pretendeu outro efeito senão o de apresentar – por meio de revisão analítica dos padrões em vigor e de uma proposta de gestão do serviço de transporte mais eficaz.

Referências

ALLORA, Franz. Up : Unidade de medida da produção para custos e controles Gerenciais das fabricações. São Paulo. Pioneira. Blumenau. Fundação Universitária Regional de Blumenau, 1995.

ANTHONY, R., HERIMIAN, J. Controle de custos de operações. Trad. Candido Bueno de Azevedo. São Paulo: Brasiliense, 1974

BALDRIDGE, V. J. *et al.* “Alternatives Model of Governance in Higher Education”. In: BIRNBAUM, Robert (org.) Organization and Governance in Higher Education. Massachussets: Ginn Custon Publishing, 1971.

BASTOS, Rogério Cid. Sistemas de Custo para Universidades federais autárquicos: uma aplicação na Universidade Federal de Santa Catarina. Dissertação submetida à Universidade Federal de Santa Catarina, para obtenção do grau de mestre em engenharia de produção. Florianópolis, Brasil, 1983.

BERLINER, Callie & BRIMSON, James A. Gerenciamento de custos em indústrias Avançadas. São Paulo: T. A. Queiroz, 1988, p.4.

BEUREN, Ilse Maria. O gerenciamento da informação no processo de gestão empresarial: um enfoque de sistema de informação de gestão econômica – GECOM. Florianópolis: UFSC, 1996. 100p.

BOISVERT, Hugues. Contabilidade por atividade: contabilidade de gestão: práticas avançadas. Trad. Antonio Diomário de Queiroz. São Paulo: Atlas, 1999.

BORNIA, Antonio Cezar. Custos Industriais. Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção. Florianópolis, Brasil, 1997.

_____. Mensuração das perdas dos processos produtivos: Uma abordagem metodológica de controle interno. Florianópolis: UFSC, 1995. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção).

GUIMARÃES, Klicia M.S. Uma abordagem teórica do gerenciamento de Custos e avaliação do desempenho na Administração Pública. In: Revista Brasileira de Contabilidade, 128 – Março/Abril 2001, 35-43.

GUIMARÃES, T. A. Gestão de desempenho em organizações públicas descentralizadas. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DO CLAD, 3. 1998, Madrid. Anais... Madrid: Clad, 1998.

GRAHAN, Cole Blease. Para administrar a organização pública. Cole Blease Graham Jr., Steven W. Hays: Tradução Britta Lemos de Freitas, Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed., 1994.

HARDY, Cynthia; FACHIN, Roberto. Gestão Estratégica na Universidade Brasileira: teorias e casos. Porto Alegre, Editora da UFRGS/PPGA, 1996.

LOPES, Fernando Dias. “Teoria institucional e gestão universitária – uma análise do processo de avaliação institucional na UNIJUÍ”. In: www.unijui.tche.br/ departamento administração. [acessado em 10/08/2001]

MEC. Sistema de Administração de Patrimônio das IFES. Brasília: CEGRAF-UFG, 1994.

_____. Sistema de Apuração de Custos das IFES. Brasília: CEGRAF-UFG, 1994.

MEYER, John W., ROWAN, Brian. “*Institutionalized Organizations: formal structure and myth and ceremony*”. In: MEYER, John W., SCOTT, W. Richard (eds.) *Organizational environments: ritual and rationality*. Updated Edition. London: Sage, 1992.

PEREZ JÚNIOR, José H; PESTANA, Armando O.; FRANCO, Sérgio P. C. Controladoria de Gestão: teoria e prática. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

_____; OLIVEIRA, Luís M; COSTA, Rogério Guedes. Gestão e Estratégia de Custos. São Paulo: Atlas, 1999.

RIBEIRO, Nelson F. Administração Acadêmica Universidade: a teoria, o método; Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, 1977.

SHANK, John K. & GOVINDARAJAN, Vijav. Gestão Estratégica de Custos - A nova ferramenta para a vantagem competitiva. Rio de Janeiro: Ed. Campus. 1995.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO. Relatório de Atividades do Setor de transportes Ano 1998, 1999, 2000, 2001 e 2002. Gráfica Universitária da UFES: Vitória, 2003

VAHL, Teodoro R.; MEYER JÚNIOR, Vitor; FINGER Almeri Paulo. Desafios da Administração Universitária. Florianópolis: Ed. UFSC, 1989.

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilches. Contabilidade de Custos: um enfoque direto e objetivo. 4. ed. ver. e ampl. São Paulo: Frase Editora, 1995.

VIEIRA NETO, Leopoldino. Contabilidade de transporte: Conceitos, Sistemas de custeamento. O Transporte Rodoviário, Hidroviário e Ferroviário do Espírito Santo. Vitória: Ed. Consuplan : 1995.

_____. Modelo para Controle de Gestão de Serviços de Transporte em Instituição Pública: O Estudo de Caso da UFES. Dissertação submetida à Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC para obtenção do grau de Mestre em Engenharia de Produção. Florianópolis, Brasil. 2003