

# **A aplicação do custeio baseado em atividades no serviço de transporte escolar: um estudo de caso no Município de Sapé na Paraíba**

**Thaiseany de Freitas Rêgo**

**Eliedna de Sousa Barbosa**

**Aneide Oliveira Araujo**

## **Resumo:**

*A implementação de políticas públicas, como o Programa Nacional de Apoio ao Transporte Escolar (PNATE), vem ganhando a atenção da sociedade no atual cenário político, econômico, tecnológico e social no qual se encontram inseridos, passando a exigir que os gestores utilizem os recursos de forma racional, prestem serviços de qualidade e apresentem prestação de contas transparentes. Diante disso, o presente artigo tem como objetivo analisar a relação custo-benefício do serviço de transporte escolar e a representatividade da contribuição suplementar do PNATE no município de Sapé/PB, com base na utilização do Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC). Foram utilizados dados referentes aos recursos recebidos do PNATE, os recursos próprios do município e as respectivas despesas do serviço de transporte escolar. Dessa forma, esse estudo foi baseado no cálculo do custo por aluno/dia letivo pago pelo governo federal e pela prefeitura para oferecer transporte escolar de qualidade, aos estudantes do ensino fundamental do referido município, que saem da zona rural para estudar na zona urbana. Ao findo, o resultado da pesquisa revelou que o custo por aluno/dia letivo gira em torno de R\$ 2,91, e que o município contribui com 97,59% dos recursos necessários para a manutenção da atividade de transporte escolar.*

**Área temática:** *Gestão de Custos no Setor Governamental*

## **A aplicação do custeio baseado em atividades no serviço de transporte escolar: um estudo de caso no Município de Sapé na Paraíba**

Thaiseany de Freitas Rêgo (Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB, UFRN) – [thaiseany@yahoo.com.br](mailto:thaiseany@yahoo.com.br)

Eliedna de Sousa Barbosa (Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB, UFRN) – [eliedna.barbosa@gmail.com](mailto:eliedna.barbosa@gmail.com)

Aneide Oliveira Araújo (Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB, UFRN) – [aneide@ufrnet.br](mailto:aneide@ufrnet.br)

### **Resumo**

A implementação de políticas públicas, como o Programa Nacional de Apoio ao Transporte Escolar (PNATE), vem ganhando a atenção da sociedade no atual cenário político, econômico, tecnológico e social no qual se encontram inseridos, passando a exigir que os gestores utilizem os recursos de forma racional, prestem serviços de qualidade e apresentem prestação de contas transparentes. Diante disso, o presente artigo tem como objetivo analisar a relação custo-benefício do serviço de transporte escolar e a representatividade da contribuição suplementar do PNATE no município de Sapé/PB, com base na utilização do Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC). Foram utilizados dados referentes aos recursos recebidos do PNATE, os recursos próprios do município e as respectivas despesas do serviço de transporte escolar. Dessa forma, esse estudo foi baseado no cálculo do custo por aluno/dia letivo pago pelo governo federal e pela prefeitura para oferecer transporte escolar de qualidade, aos estudantes do ensino fundamental do referido município, que saem da zona rural para estudar na zona urbana. Ao findo, o resultado da pesquisa revelou que o custo por aluno/dia letivo gira em torno de R\$ 2,91, e que o município contribui com 97,59% dos recursos necessários para a manutenção da atividade de transporte escolar.

Palavras-chave: Custos; ABC; Serviço público.

Área temática: Gestão de Custos no Setor Governamental

### **1 Introdução**

A imprensa tem divulgado que o Brasil enfrenta sérios problemas no que diz respeito ao serviço de transporte escolar na região rural, relacionado à qualidade decorrente da má conservação dos poucos veículos, ainda existentes, e até da utilização de transportes de carga para transportar os estudantes. Essa condição tem preocupando as famílias com a possibilidade de acidentes graves, bem como desestimulado os jovens a dar continuidade aos estudos.

O governo federal, com o intuito de contornar este tipo de problema, resolveu implantar o Programa Nacional de Apoio ao Transporte Escolar (PNATE), com o objetivo de promover a melhoria do transporte escolar do ensino fundamental público, para os alunos residentes na zona rural, por meio do aporte de recursos financeiros, em caráter suplementar e sem a necessidade de convênio, aos Estados, Distrito Federal e Municípios do Brasil, através do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE). Tendo como base o número de alunos matriculados nas escolas, que se utilizam o serviço de transporte escolar, de acordo com dados do censo escolar anual disponibilizado pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP), e cujos recursos devem ser aplicados na

manutenção de veículos ou contratação de serviços terceirizados que possibilitem o transporte.

O Município de Sapé, fundado em 1925, de acordo com dados do IBGE encontra-se localizado a 40,9 km da capital João Pessoa, no Estado da Paraíba, mais precisamente na Mesorregião da Mata Paraibana e Microrregião de Sapé, possui uma população estimada em cerca de 47.200 pessoas e ocupa uma área total de 316 km<sup>2</sup>. Tem como principal atividade econômica a agricultura, com produção de cana-de-açúcar, inhame e a fruticultura, com o cultivo e exportação do abacaxi. Esta última faz com que o Estado da Paraíba ocupe atualmente o primeiro lugar em nível de produtividade e o segundo em quantidade produzida, o que rende ao município o título de terra do abacaxi.

Face ao exposto e observando-se a produção em larga escala do abacaxi e da cana-de-açúcar, percebe-se que estas atividades acabam atraindo as famílias da sede do município para a zona rural, o que torna fundamental e necessária a utilização do transporte escolar para o deslocamento dos estudantes dessa região ter acesso ao sistema educacional existente na zona urbana, motivo este pelo qual o escolhemos como objeto de estudo.

Neste contexto, a questão que emerge é se existe efetividade do referido Programa para a oferta do serviço de transporte escolar do Município de Sapé, considerando o custo de provê-lo. Tendo como propósito examinar a questão em termos da representatividade da contribuição suplementar do PNATE para os custos de prover os serviços de transporte escolar do referido município. Para tanto, se determinou o custo por aluno/dia letivo, utilizando-se da aplicação do sistema de custeio baseado em atividades, no exercício de 2006.

Os dados referentes a receitas e despesas relativas ao serviço de transporte escolar, necessário ao presente estudo, foram obtidos nos Balancetes Mensais do Município, disponibilizados no Sistema de Acompanhamento da Gestão dos Recursos da Sociedade (SAGRES) do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba (TCE/PB), sendo apenas os recursos relativos ao PNATE disponibilizados pelo FNDE.

Entende-se que o presente estudo irá contribuir para a análise da relação custo-benefício, com a manutenção do serviço de transporte escolar oferecido para que os alunos da zona rural tenham acesso ao sistema de ensino presente na sede do município. Com isso, o gestor público poderá avaliar as melhores opções de investimento, considerando o princípio do uso eficiente e racional dos recursos públicos.

## **2 Sistema de Custeio**

Segundo Cooper e Kaplan (1999) os sistemas de custeio têm o propósito de estimar, o valor mais próximo do real das atividades e dos produtos e serviços destinados a atender as necessidades dos clientes, bem como a auxiliar na determinação do lucro da entidade, considerando o seu *mix* de produção. De forma complementar, Martins (2003) afirma que a aplicação de metodologias de custeio no nível de produção auxilia o gestor a determinar os custos a serem apropriados a cada atividade, produto ou serviço realizado pela empresa, de acordo com a sua natureza e especificidade dos processos de apropriação.

### **2.1 O Custeio Baseado em Atividades (ABC)**

De acordo com Nakagawa (2001), o ABC é um velho conhecido dos contadores tendo em vista, que há registros de sua utilização de forma arcaica, desde o ano de 1800. Entretanto, no Brasil ele só ficou conhecido em 1989, por meio do Departamento de Contabilidade e Atuaria da Universidade de São Paulo, que possui disciplinas ao nível de graduação e pós-graduação voltada para esse sistema de custeio.

Para Nascimento (2001) sua autoria é creditada a Cooper e Kaplan, e seu enfoque está centrado na análise e classificação dos custos dos produtos ou serviços por meio das

atividades executadas no processo, estabelecendo com isso a relação entre a aplicação dos recursos e a produção de bem e serviços.

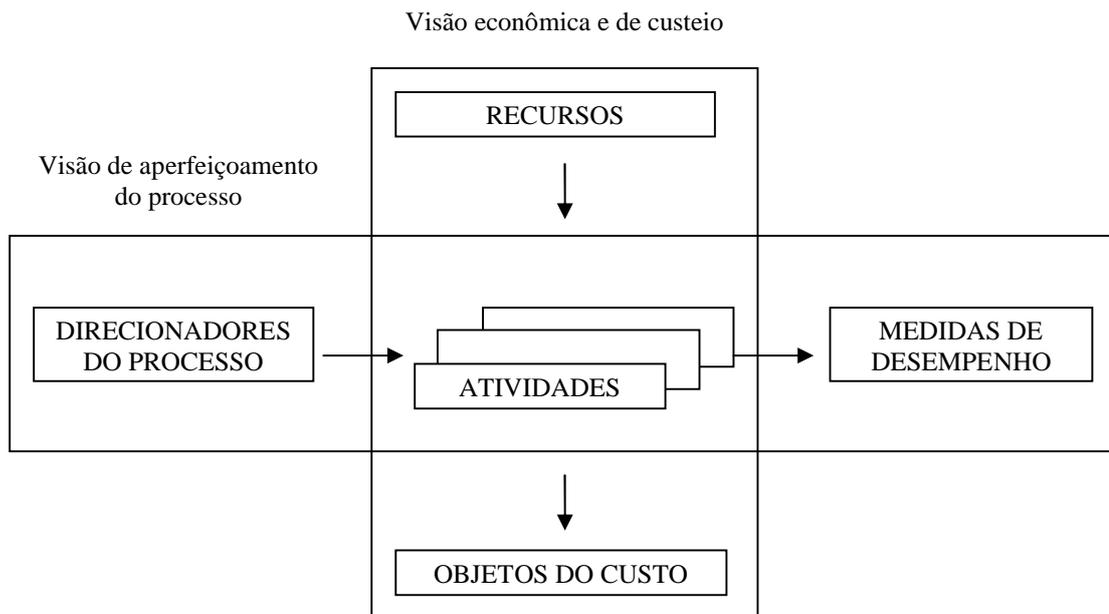
Essa metodologia de custeio tem despertado o interesse e a atenção dos profissionais, acadêmicos e pesquisadores da área contábil, devido a sua capacidade em suavizar as distorções provocadas pela apropriação dos custos indiretos (overhead) e por conseguir revelar os verdadeiros custos dos produtos e serviços prestados por meio do rastreamento dos recursos consumidos.

Leone (2000, p. 256) aponta cinco razões para o interesse pelo ABC despertado nesses profissionais, conforme segue:

1. A evolução da tecnologia alterou a composição dos custos dos fatores de produção, tornando os custos indiretos mais significativos do que os custos da mão-de-obra direta;
2. A competição global determinou mudanças nos processos de produção e, conseqüentemente, nos modelos de administração;
3. A gerência necessitou de informações mais precisas quanto à redução de custos, às atividades que não acrescentam valor aos produtos e à determinação dos custos;
4. A multiplicidade de produtos diferentes e a diversidade de clientes;
5. O amplo uso de computadores eletrônicos, que veio a facilitar o controle automático da produção, a própria mudança nos processos operacionais e análises das atividades e seu custeamento.

Para Martins (2003), o ABC não se limita à determinação do custo do produto ou serviço. Trata-se de uma ferramenta que pode auxiliar os administradores, na gestão dos custos, por meio da identificação das atividades relevantes, atribuição dos custos às atividades e a identificação e seleção dos adequados direcionadores de custos para alocação aos produtos ou serviços finais.

De acordo com Cooper e Kaplan (1999), e conforme pode ser observado na Figura 01, as empresas procuram, identificar as atividades executadas que estão sendo realizadas pela entidade (onde foi gasto). Em seguida, procuram observar onde estão sendo consumidos os recursos (o que foi gasto), para com isso relacionar os recursos gastos com os reais objetos de custos (produtos, serviços e clientes), uma vez que a principal função de uma atividade é a conversão dos recursos consumidos em produtos ou serviços prestados.



Fonte: Adaptado do CAM-I Glossary (1991 apud NAKAGAWA, 2001, p. 70)

Figura 01 – Ciclo do Custeio Baseado em Atividades (ABC)

Depois de terminado esse processo de identificação das atividades, o passo seguinte é alocar a elas os custos de todos os insumos ou recursos empregados para atingir seus fins, e esta aplicação dos custos indiretos ou gerais da empresa deve ser feita de maneira precisa, medindo o uso efetivo dos recursos de cada atividade por meio dos direcionadores. Assim torna-se possível realizar a análise estratégica dos custos de cada atividade executada dentro de uma entidade e os respectivos recursos consumidos na produção de seus bens ou serviços, pela adequada visão da relação de causa e efeito.

Segundo Cooper e Kaplan (1999), para se projetar e aplicar o ABC em uma empresa deve-se inicialmente proceder com a criação de um dicionário de atividades. Este dicionário deve permitir a codificação, listagem e definição de cada uma das atividades executadas na produção de seus bens e serviços, bem como a consequente aplicação dos direcionadores de custos. Para organizá-lo é necessário, antes de tudo, que se conheça a fundo o chão de fábrica da entidade, ou seja, deve-se estar atento a cada processo executado na fabricação de um produto ou realização de um serviço, o que engloba a observância do tipo de mão-de-obra requerida, as horas necessárias a sua execução, bem como os materiais e maquinários a serem utilizados.

Martins (2003) entende que para a aplicação dessa metodologia, deve-se observar além da identificação de quais são as atividades pertinentes ao processo produtivo, qual a melhor alternativa para se atribuir os custos relativos a cada atividade, por meio de direcionadores definidos pelo rastreamento dos recursos. O passo seguinte é atribuir os custos pertinentes a cada atividade, e esses aos produtos ou serviços realizados pela entidade, para com isso se chegar ao custo mais próximo possível do real, através do rastreamento advindo dos direcionadores de custos.

Dessa forma, entende-se por recursos, todos os itens ou elementos econômicos que são empregados na produção de um bem ou prestação de um serviço para o cumprimento de uma determinada atividade. Estes recursos podem ser relacionados aos materiais utilizados no processo produtivo e a mão-de-obra empregada, bem como aos equipamentos e insumos necessários a execução de uma atividade. Nesse sentido, define-se atividade como um conjunto de tarefas e operações que combina todos os recursos ou fatores de produção necessários à execução do processo produtivo e que tem por finalidade converter esses

recursos em produtos acabados ou serviços prestados, observando as metas e objetivos de cada entidade.

Para tanto, as tarefas podem ser definidas como a forma pela qual uma atividade pode ser realizada dentro de uma empresa, sendo a mesma formada por um conjunto de operações, que auxiliem o processo produtivo e sobre o qual se pode aplicar os direcionadores tanto de recursos como de custeio.

Por fim, entende-se por direcionadores de recursos, aquele sobre o qual se podem identificar as formas como os recursos são consumidos para custear as atividades, enquanto que os direcionadores de custeio observam como os objetos de custos demandam essas atividades e modificam seu respectivo custo.

Em síntese, de acordo com Cooper e Kaplan (1999) o sistema ABC se baseia na premissa de que os recursos são consumidos na execução das atividades e que os produtos consomem atividades, permitindo identificar aqueles que agregam ou não valor aos produtos e serviços.

## **2.2 O Custeio Baseado em Atividades no Setor Público**

Na área pública, a contabilidade de custos, segundo Slomski (2003), é um assunto que se encontra ainda em sua fase “embrionária”. Entretanto, nos últimos anos algumas contribuições foram geradas, mesmo ainda de forma tímida, e tem merecido a atenção de pesquisadores como Serra e Gomes (2006), Magalhães et al (2006) e Mello (2006), todos presentes no XIII Congresso Brasileiro de Custos, cujos estudos apresentam em comum a preocupação com o uso racional e eficiente dos recursos públicos.

Na verdade os estudos nessa área deveriam está bem mais avançados, uma vez que na Lei nº 4.320/1964, documento que regulamenta a contabilidade pública no Brasil, já está implícito a necessidade de conhecimento dos custos de cada atividade, como podemos constatar a seguir:

Art. 22. A proposta orçamentária, que o Poder Executivo encaminhará ao Poder Legislativo nos prazos estabelecidos nas Constituições e nas Leis Orgânicas dos Municípios, compor-se-á de:

(...)

IV - Especificação dos programas especiais de trabalho custeados por dotações globais, em termos de metas visadas, decompostas em estimativas do custo das obras a realizar e dos serviços a prestar, acompanhada de justificção econômica, financeira, social e administrativa.

(...)

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Entretanto, somente a partir da Lei Complementar nº 101/2000, conhecida por Lei de Responsabilidade Fiscal, que essa idéia foi fortalecida e passou-se a dar uma maior ênfase ao desempenho dos gestores públicos, conforme pode ser visto a seguir:

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

(...)

§ 3º

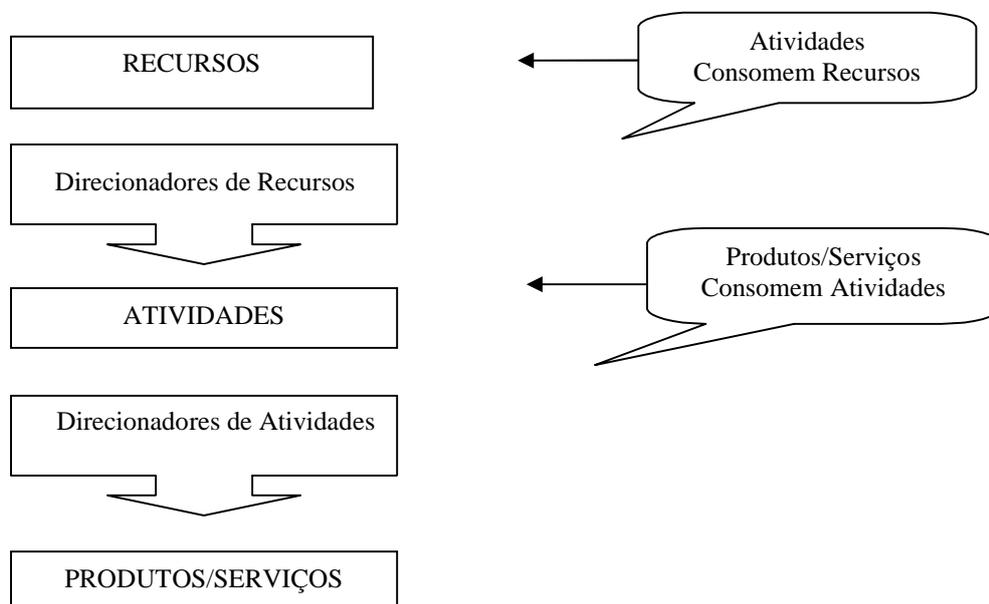
A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Segundo Slomski (2005, p. 85):

O custeio baseado em atividades, certamente, é o que mais se aplica na entidade pública de administração direta, pois já é hábito nessas instituições a definição de atividades, uma vez que o orçamento público é estruturado em programas, projetos e atividades.

Vale ressaltar que não se deve confundir as atividades do orçamento programa com as do método de custeio ABC, uma vez que as atividades no orçamento são as ações permanente de governo e no ABC são as ações que consomem recursos, sejam de projetos ou atividades.

Dentro desse contexto, a filosofia do ABC aplicada ai setor público pode ser melhor visualizada conforme a Figura 02:



Fonte: Adaptado de Slomski, 2005.

Figura 02 – Filosofia do ABC para Entidades Públicas

Com base na figura acima, na qual corresponde ao método de custeio ABC aplicado ao serviço público tem: os recursos para a realização das políticas, programas e atividades públicas que beneficiam a sociedade são todos os ativos disponibilizados em períodos anteriores e não consumidos e as Receitas Orçamentárias do período; os direcionadores de recursos são as diretrizes orçamentárias estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO); as atividades equivale às ações de governo realizadas para a produção de bens e serviços definidos na Lei Orçamentária Anual (LOA), e cujos direcionadores são os fatores que determinam a ocorrência de uma atividade; e, ainda, os produtos ou serviços é aquilo que a administração pública realiza como benefício à sociedade.

Dessa forma, percebe-se que este ramo da contabilidade tem um amplo campo de pesquisa e de produção a ser explorado, em face de sua relevância para os gestores públicos, pesquisadores, profissionais e até mesmo a sociedade que está cada vez mais atenta ao conhecimento e compreensão da utilização dos recursos públicos de forma racional.

### 3 Metodologia

Segundo Lakatos e Marconi (2001) a metodologia representa um instrumento de comando, no qual devem ser apresentados os caminhos e práticas necessárias para se atingir o objetivo da pesquisa, devendo o mesmo ser elaborado com base no problema de estudo e obedecer a um adequado encadeamento de idéias.

Nesse contexto, Gil (1995) afirma que esta é a parte mais complicada a ser desenvolvida em um estudo, haja vista que é nesse instante em que são descritos os processos a serem adotados para a sistematização e elaboração do trabalho, bem como onde devem ser apresentados os procedimentos, técnicas e tratamentos adequados.

O presente artigo trata-se de um estudo teórico-empírico, que partiu de uma análise exploratória baseada em estudos bibliográficos (livros, revistas, anais e sítios), bem com levantamento das receitas e despesas do serviço de transporte escolar do Município de Sapé, da base de dados do SAGRES no TCE/PB, assim como as transferências do PNATE no FNDE, no exercício de 2006.

Foi necessário realizar uma entrevista semi-estruturada com o Secretário de Educação do Município de Sapé, a fim de entender o processo de serviço bem como os recursos por este consumido. Ou seja, fornecesse informações relativas ao tipo de veículo utilizado no transporte, a logística de coleta e devolução dos estudantes (em casa e na escola), os horários de funcionamento do serviço, distritos beneficiados, número de estudantes beneficiados, dentre outros fatores.

De acordo com Gil (1995) esta pesquisa pode ser entendida como um estudo de caso, cujo objeto de estudo são as receitas e as despesas com transporte escolar de um único município, Sapé/PB, com o objetivo de proporcionar ao pesquisador, maior compreensão do assunto. Sendo a escolha desse município dada em função da acessibilidade às informações necessárias.

Por fim, foi utilizada a metodologia de custeio do ABC, para a determinação dos custos do transporte escolar do município e cálculo do custo por aluno/dia letivo e, assim, poder comparar os recursos consumidos pelo município com as transferências do PNATE, para avaliar a participação do Governo Federal na oferta desse tipo de serviço.

### 4 Custo do Transporte Escolar no Município de Sapé

De acordo com o censo escolar de 2006 e dados coletados na entrevista semi-estruturada com o Secretário de Educação do Município de Sapé, o sistema atende cerca de 1.370 alunos regularmente matriculados nas escolas da sede do município e residentes em quatro distritos da zona rural: Inhaúá, Renascença, Lagoa do Felix e Santa Helena. O transporte escolar é realizado de segunda a sexta-feira, nos três turnos (matutino, noturno e vespertino), percorrendo em média de 15 a 30 km por dia, para recolher e entregar as crianças, sendo utilizados 03 ônibus da frota própria e mais 24 meios de transporte, entre ônibus e micro-ônibus, da frota locada, em caráter de complementação da frota necessária.

A análise da atividade de transporte escolar oferecida pelo Município de Sapé/PB revelou a existência de 10 tarefas essenciais à sua execução, conforme Quadro 01.

Planejamento	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Identificar os alunos que moram na zona rural;</li><li>2. Identificar os distritos onde residem esses alunos;</li><li>3. Identificar os horários de aulas desses alunos;</li><li>4. Definir o itinerário dos veículos;</li><li>5. Comunicar os horários e itinerários aos motoristas;</li></ol>
--------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Execução	6. Controlar o fluxo veículos na garagem da prefeitura; 7. Abastecer os veículos; 8. Transportar os estudantes; 9. Efetuar limpeza e conservação dos veículos; 10. Realizar a manutenção preventiva dos veículos.
----------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Fonte: Entrevista com Secretário de Educação do Município de Sapé/PB.

Quadro 01 – Tarefas necessárias ao serviço de transporte escolar no Município de Sapé/PB – 2006

As tarefas relacionadas ao planejamento são realizadas anualmente e por funcionários da Prefeitura envolvendo tempo relativamente curto em se considerando a disponibilidade total da mão-de-obra ao longo do exercício civil. Por este motivo, a mensuração dos custos foi focada nas tarefas relacionadas á execução, identificando para estas os custos diretos e indiretos, conforme Tabela 01:

Tabela 01 – Custos da atividade de transporte escolar do Município de Sapé/PB – 2006

<b>CUSTOS</b>	<b>VALOR (R\$)</b>	<b>%</b>
<b>CUSTOS DIRETOS</b>	<b>610.044,02</b>	<b>76,39</b>
Materiais diversos (limpeza, lubrificantes, etc)	34.422,90	4,31
Peças de reposição (pneus, outros)	27.324,76	3,42
Serviços diversos (funilaria, adesivagem, etc)	14.777,40	1,85
Seguros	14.214,96	1,78
Locação de veículos	519.304,00	65,03
<b>CUSTO INDIRETO</b>	<b>188.568,16</b>	<b>23,61</b>
Combustível (diesel)	156.974,40	19,65
Mão-de-obra (motoristas)	31.593,76	3,96
<b>CUSTO TOTAL</b>	<b>798.612,18</b>	<b>100,0</b>
Custo por dia letivo	3.993,06	
<b>CUSTO POR ALUNO/DIA LETIVO</b>	<b>2,91</b>	

Fonte: Elaboração própria.

Os custos diretos apresentados na tabela acima foram assim classificados por se encontrarem diretamente alocados na atividade de transporte escolar prevista na Lei Orçamentária Anual do Município de Sapé, permitindo a identificação precisa. Enquanto que os custos indiretos não havia esta possibilidade, recorrendo-se ao rastreamento para identificação dos melhores direcionadores para sua adequada apropriação ao serviço.

Deste modo, para rastrear inicialmente o custo indireto com combustível, foi utilizado como direcionador a quantidade de quilômetros percorridos pelos 03 (três) ônibus da prefeitura que foi de aproximadamente 29.069 km, conforme dados do sistema de controle de veículos e gastos com combustível encaminhado mensalmente pelo município ao Tribunal de Contas do Estado da Paraíba (TCE/PB). Uma vez que o mesmo não se encontrava devidamente alocado na atividade de transporte escolar, estando junto com os gastos do demais veículos da frota municipal, que não realizam o serviço de transporte escolar, dificultando assim a identificação.

Em seguida, para rastrear o custo indireto dos cinco motoristas que revezam entre si o serviço de transporte escolar nos 03 (três) ônibus da prefeitura, foi utilizado como direcionador o valor do salário da categoria, conforme dados do sistema de folha de

pagamento do município. Uma vez que o mesmo não se encontrava devidamente alocado na atividade de transporte escolar, estando junto com todos os demais servidores municipais no montante da folha, dificultando assim a identificação.

Observa-se que o gasto com combustível em função da quilometragem somou a importância de R\$ 156.974,40 e que o gasto com a mão-de-obra R\$ 31.593,76. Com base nessas informações e de posse dos custos diretos da atividade de transporte escolar, pode-se verificar na Tabela 02 o custo total empregado nessa atividade.

Assim, determinou-se o custo/dia letivo igual a R\$ 3.993,06 (três mil e novecentos e noventa e três reais e seis centavos), considerando um total de 200 dias letivos e um custo por aluno/dia letivo igual a R\$ 2,91, tendo em vista que no período havia 1.370 alunos matriculados.

Com base nos dados da Tabela 01, através do método de custeio ABC foi possível identificar um ponto chave de grande relevância nessa pesquisa, a identificação do custo-benefício do serviço de transporte escolar, melhor visualizado na Tabela 02:

Tabela 02 – Custos na atividade de transporte escolar do Município de Sapé/PB – 2006

<b>CUSTOS</b>	<b>VALOR (R\$)</b>	<b>%</b>
<b>CUSTO FROTA PRÓPRIA</b>	<b>279.308,18</b>	<b>34,97</b>
Materiais diversos (limpeza, lubrificantes, etc)	34.422,90	4,31
Peças de reposição (pneus, outros)	27.324,76	3,42
Serviços diversos (funilaria, adesivagem, etc)	14.777,40	1,85
Seguros	14.214,96	1,78
Combustível (diesel)	156.974,40	19,65
Mão-de-obra (motoristas)	31.593,76	3,96
<b>CUSTO FROTA LOCADA</b>	<b>519.304,00</b>	<b>65,03</b>
Locação de veículos	519.304,00	65,03
<b>CUSTO TOTAL</b>	<b>798.612,18</b>	<b>100,0</b>
<b>CUSTO UNITÁRIO FROTA PRÓPRIA</b>	<b>93.102,82</b>	
<b>CUSTO UNITÁRIO FROTA LOCADA</b>	<b>21.637,66</b>	

Fonte: Elaboração própria.

Assim, pode-se verificar que para o município manter e realizar o serviço de transporte escolar com frota própria é mais oneroso que locar a frota. Como o município de Sapé gastou em 2006, com seus 03 ônibus, um total de R\$ 279.308,18, logo o custo unitário de cada ônibus foi de R\$ 93.102,82, enquanto que os gastos com frota locada foram de R\$ 519.304,00, sendo esta composta de 24 transportes entre ônibus e micro-ônibus chegando assim a um custo unitário de R\$ 21.637,66. Mesmo levando-se em consideração que o custo do micro-ônibus é inferior ao do ônibus, o contrato de locação cumpre o princípio de economicidade, quando no valor do contrato já estão inclusos todos os custos descritos na tabela 02 com a frota própria do município. Levando a concluir que a relação custo-benefício do transporte escolar é atendida quando a frota é locada, mas se a frota for própria os custos serão tão altos que impossibilitará essa relação.

## 5 Transferência do PNATE para o Município de Sapé em 2006

A Prefeitura Municipal de Sapé, no exercício 2006, foi contemplada com a transferência automática de recursos financeiros advindos do PNATE do governo federal, no montante de R\$ 19.009,97, (dezenove mil nove reais e noventa e sete centavos), para complementar os gastos relacionados à manutenção dos veículos escolares pertencentes ao município e contratação de serviços terceirizados de transporte, tendo como base o

quantitativo de alunos transportados e informados através do censo escolar realizado anualmente pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP/MEC).

Sabendo que apenas R\$ 19.009,97 não é suficiente para a realização do serviço de transporte escolar, elaboramos a Tabela 03 logo abaixo para melhor visualizar com foram distribuídos esses recursos ao longo do exercício de 2006 e quanto que o município teve que arcar para atender sua finalidade diante dos gastos realizados.

Tabela 03 – Gastos da Atividade de Transporte Escolar do Município de Sapé/PB – 2006

COMPETÊNCIAS	GASTOS (R\$)	RECURSOS	
		FEDERAL	MUNICIPAL
01/2006	3.220,56	-	3.220,56
02/2006	26.999,57	-	26.999,57
03/2006	60.501,71	-	60.501,71
04/2006	68.958,53	424,07	68.534,46
05/2006	84.337,39	-	84.337,39
06/2006	77.667,63	-	77.667,63
07/2006	52.045,73	3.717,18	48.328,55
08/2006	69.651,23	-	69.651,23
09/2006	73.377,83	-	73.377,83
10/2006	124.413,33	7.434,36	116.978,97
11/2006	72.387,09	-	72.387,09
12/2006	85.051,54	7.434,36	77.617,18
<b>TOTAL</b>	<b>798.612,14</b>	<b>19.009,97</b>	<b>779.602,17</b>
Valor unitário (R\$)	2,91	0,07	2,84
<b>PARTICIPAÇÃO (%)</b>	<b>100</b>	<b>2,41</b>	<b>97,59</b>

Fonte: Adaptado do FNDE/SAGRES, 2006.

Dessa forma, coube ao município arcar com o montante de R\$ 779.602,17 (setecentos e setenta e nove mil seiscentos e dois reais e dezessete centavos) representando 97,59% do custo total. Enquanto que o governo federal através do PNATE arcou com R\$ 19.009,97 (dezenove mil nove reais e noventa e sete centavos) representando apenas 2,41% do custo total.

Esses recursos, divididos por 1.370 alunos e por 200 dias letivos equivalem a R\$ 0,07 (sete centavos) por estudante para o governo federal e R\$ 2,84 (dois reais e oitenta e quatro centavos) por estudante para o governo municipal.

Chegando assim através da metodologia aplicada a uma informação importantíssima para os gestores atentarem quanto as reais custos da realização de um programa de governo. Podendo servir de base para análise de outros programas por diversas entidades.

## 6 Considerações Finais

Esta pesquisa apresentou um estudo da arte acerca gestão de custos no setor governamental, os métodos de custeio, especificamente o custeio baseado em atividades e a sua aplicabilidade no setor público. O objetivo deste estudo foi analisar a relação custo-benefício do serviço de transporte escolar e a representatividade da contribuição suplementar do PNATE no município de Sapé/PB. Para tanto se determinou o custo por aluno/dia letivo, referente no exercício de 2006.

Foi utilizado o método do custeio por atividade (ABC) como uma forma mensurar os gastos reais com a prestação do serviço, procurando contribuir para melhorar a visibilidade da utilização racional e eficiente dos recursos públicos. E, foi observado que os recursos oriundos do PNATE, no caso da cidade de Sapé, representam cerca de 2,41%, ou R\$ 0,07 (sete centavos) do valor gasto por aluno/dia letivo, enquanto que o município arca com 97,59% ou R\$ 2,84 (dois reais e oitenta e quatro centavos) por aluno/dia letivo para manter a atividade de transporte escolar funcionando. Com relação ao custo-benefício do serviço de transporte escolar, o município para atender sua finalidade deve optar pela frota locada, sendo esta representativamente mais econômica que a frota locada.

A relevância desse estudo está centrada na possibilidade de sanar as necessidades preeminentes do administrador em prestar contas à sociedade dos serviços que são operacionalizados e custeados com o dinheiro do cidadão e que vislumbram a melhoria dos serviços essenciais à sociedade.

Além disso, esse assunto torna-se relevante pelos seguintes aspectos:

- Implantação rígida nos controles sobre os gastos públicos;
- Melhoria dos serviços oferecidos à sociedade;
- Exercício do princípio da “transparência”;
- Chamamento aos profissionais, estudiosos, pesquisadores, gestores públicos e a sociedade para aprofundamento da identificação dos custos na área pública;
- Maior participação dos gestores na eficiência das despesas públicas, e
- Cumprimento às normas legais.

Espera-se que o mesmo contribua para outros estudos nos demais 5.500 municípios, 27 unidades federadas e da União, cada uma com suas peculiaridades, que incluiu até transportes fluviais a fim de oferecer meios de condução com qualidade e economicidade à sociedade.

## Referências

BRASIL. **Lei Complementar nº 101 de 04 de Maio de 2000**. Brasília, DF: Senado, 2000.

BRASIL. **Lei Federal nº 4.320 de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: Senado, 1964.

COOPER, Robin e KAPLAN, Robert S. **The design of cost management systems: Text and Cases**. – New Jersey: Prentice Hall, 1999.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

FUNDO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO – FNDE. Disponível em: <http://www.fnde.gov.br>. Acesso em: 05 de jul. de 2007.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br>. Acesso em: 05 de jul. de 2007.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de contabilidade de custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MACHADO, JR.; FERREIRA, José; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 Comentada**. 27. ed. Rio de Janeiro: Instituto Brasileiro de Administração Municipal, 1996.

MAGALHÃES, Elizete A. de, SILVEIRA, Suely de F. R., MOREIRA, Ney P., MAGALHÃES, Elenice M. de e SANTOS, Nálbia de A. **Uma análise das metodologias de cálculo do custo por aluno das Instituições Federais de Ensino Superior**. In: Anais do XIII Congresso Brasileiro de Custos, Belo Horizonte, 2006.

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

MELLO, Gleicilene S. **Sistema de Custos na Administração Pública**: estudo da aplicação do método ABC em prefeituras de pequeno porte. In: Anais do XIII Congresso Brasileiro de Custos. – Belo Horizonte, 2006.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC**: custeio baseado em atividades. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

NASCIMENTO, Jonilton Mentos do. **Custos**: planejamento, controle e gestão na economia globalizada. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA. Disponível em: <http://www.inep.gov.br>. Acesso em: 04 de jul. de 2007.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA PARAÍBA – TCE/PB. Disponível em: <http://www.tce.pb.gov.br>. Acesso em: 04 de jul. de 2007.

SERRA, Sara A. E. e GOMES, Patrícia. **Apuramento dos Custos nas Autarquias Locais**: aplicação prática. In: Anais do XIII Congresso Brasileiro de Custos. Belo Horizonte, 2006.

SISTEMA DE ACOMPANHAMENTO DA GESTÃO DOS RECURSOS DA SOCIEDADE – SAGRES. Disponível em: [http://controle.tce.pb.gov.br/sagresonline/sagres\\_online.php](http://controle.tce.pb.gov.br/sagresonline/sagres_online.php). Acesso em: 04 de jul. de 2007.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

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