



**CUSTO NO SETOR PÚBLICO: CONSTRUÇÃO DE UM MODELO DE CONTROLE
E GESTÃO NO SERVIÇO DE TRANSPORTE EM UNIVERSIDADE
PUBLICAS(UFRB)**

GEOVANE SANTANA DOS SANTOS
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RECÔNCAVO DA BAHIA (BRASIL)
geovanesantana@ufrb.edu.br

LUCAS OLIVEIRA DANTAS
UNIVERSIDADE DO ESTADO DA BAHIA
lucas.o.dantas@hotmail.com

RESUMO

O setor público representa uma forma organizacional importante para a sociedade, já que os seus gastos são pagos pelos contribuintes. Uma boa gestão nesse setor pode determinar o uso eficiente dos recursos, para isso, é necessário a incorporação dos avanços ocorridos na contabilidade. Estas inovações auxiliam os gestores na tomada de decisão, contribuindo para melhorar o serviço prestado e na qualidade de vida de toda sociedade. O objetivo é propor um modelo de gestão de custos dos serviços de transporte da UFRB, dando subsídios para o controle e melhoria da eficiência econômica do mesmo. Trata-se de uma pesquisa exploratória, onde se buscou a descoberta institucional e de uma maior familiaridade com o problema. E nos aspectos técnicos e operativos, uma pesquisa bibliográfica no que se refere à fundamentação teórica, um estudo de caso com aprofundamento do conhecimento sobre o controle dos custos e documental com consultas aos relatórios e dados dos sistemas que dão suporte ao departamento de transporte. Neste trabalho, foi descrito os avanços ocorridos na contabilidade de custos e a importância da apropriação de custos no setor público. Concomitantemente são identificados e apresentados os principais relatórios utilizados para coleta e análise dos custos, a metodologia mais adequada para apuração dos custos no setor.

Palavras - Chaves: Custos, custos no setor público, custos no departamento de transporte.

INTRODUÇÃO

A cada dia torna-se mais evidente a necessidade de ferramentas gerenciais que dê suporte à tomada de decisões e estratégias na gestão governamental. A contabilidade de custos vem contribuindo para que diversas instituições privadas permaneçam cada vez mais competitivas. Assim sendo, é necessário que as instituições públicas, seguindo o exemplo das instituições privadas, também utilizem essa ferramenta como forma de diminuir gastos desnecessários, evitando desperdícios e aumentando a eficácia dos serviços prestados a sociedade.

O governo federal criou uma comissão interministerial visando elaborar estudos e a formação de diretrizes para subsidiar a implantação do sistema de custos na administração pública federal. Apesar disso, são inúmeros obstáculos encontrados por profissionais dessa área, dentre eles a existência de pouca literatura e cultura voltadas ao tema, como afirma Slomski (2003, p.392), os custos e os resultados econômico em entidades públicas têm apresentado poucos estudos que viabilizem sua aplicação na prática.

É importante para sociedade tomar conhecimento dos custos de cada serviço prestado pelo governo, uma vez que estes serviços são custeados através das obrigações tributárias dos contribuintes, da mesma forma que fazem as empresas privadas que gerenciam seus custos de maneira cada vez mais eficaz, visando à maximização de seus recursos.

Visando uma boa gestão em qualquer que seja a área da administração pública, a adoção de um sistema de custos se torna útil ao avaliar o desempenho, a produtividade e embasar o planejamento. Segundo Silva (2007, p.73), “deve estabelecer os padrões de eficiência e verificar, ao longo do tempo, se esses padrões são mantidos, mediante uma vigilância constante sobre os custos, despesas e suas apropriações aos serviços”.

O Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico – BNDES (2000) após estudos relataram que os gestores públicos têm imensa dificuldade em reduzir gastos por não terem controle dos custos. Em relação à necessidade de um sistema de custos na administração pública, Guimarães (2001, p.35) destaca:

O controle dos gastos públicos e a mensuração dos custos tornaram-se necessários para a geração de informações seguras do orçamento e de tomar decisões sobre a melhor forma de aplicar os recursos arrecadados, reafirmando compromisso com transparência obtendo-se resultados na avaliação de desempenho das atividades.

No setor público, o controle de custos tem como base legal a Lei 4.320 de 1964, que trata da contabilidade pública, a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei 101) de 2001, e o Decreto-Lei 200 de 1967.

O Art 70 da constituição determina que a fiscalização das ações públicas observe se os mesmos foram feitos com economicidade. A realidade atual demonstra que a sociedade e até mesmo o governo não sabe quanto custa o serviço público. Conforme Silva (2007, p.63) “um dos principais problemas da contabilidade governamental está voltado aos aspectos financeiros do orçamento, preocupando-se necessariamente com o conteúdo das informações financeiras e fluxo de caixa”.

Apesar do respaldo legal, estimulando a cultura de apropriação de custos, este ainda não é utilizado de modo satisfatório. Desta forma, diante da falta de informações gerenciais e da

inexistência de análise dos comportamentos e comparações dos gastos, mesmo com a plena consciência que a maior parte dos serviços prestados a sociedade têm um valor custeado pelo governo, é possível a proposição de modelo de gestão de custos que venham proporcionar controle e determinação de eficiência do serviço de transporte na Universidade Federal do Recôncavo da Bahia?

1.1 OBJETIVOS

O objetivo geral deste artigo é propor um modelo de gestão de custos dos serviços de transporte da UFRB, dando subsídios para o controle e melhoria da eficiência econômica do mesmo.. Quanto aos específicos: Conceituar e descrever os avanços ocorridos na contabilidade de custos. Descrever a importância da apropriação de custos no setor público e Identificar os principais relatórios utilizados atualmente pelo departamento de transporte.

1.2 JUSTIFICATIVAS

Os serviços de ordem acadêmica voltados à comunidade vem crescendo, assim como a exigência do governo e da sociedade pela racionalização dos gastos e despesas, aumento da produtividade e melhoria da qualidade das universidades. Embora o controle de custos tenha aumentado em diversos serviços do setor público, ainda é frágil a utilização de informações de custo para efeito de tomada de decisão. A informação de custo é relevante no processo decisório, tendo em vista que a qualidade da decisão está associada à utilização racional dos recursos disponíveis, mediante uma administração segura do endividamento e desenvolvimento das operações de forma sustentável. O gestor necessita, portanto, de um instrumento que dê suporte na escolha de alternativas e otimizadoras, como forma de maximizar o resultado final das decisões organizacionais, portanto é de interesse geral que se faça trabalhos nessa área para obter um melhor aproveitamento dos recursos públicos, assim como despertar o interesse da comunidade acadêmica local a continuar a aperfeiçoar a gestão dos recursos públicos.

1.3 METODOLOGIA

A metodologia utilizada nesse trabalho, relacionado aos objetivos gerais corresponde a uma pesquisa exploratória, em que se buscou maior familiaridade com o problema, conforme Gil (2002, p. 41) “Pesquisas Exploratórias – tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, para torná-lo mais explícito ou para constituir hipóteses. Visa principalmente o aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições”. Buscou-se conhecer os custos existentes no departamento de transporte da UFRB, para torná-los mais claros e gerar informações mais adequadas à sua gestão.

Com relação aos aspectos técnicos e operativos, é constituída de uma pesquisa bibliográfica no que se refere à fundamentação teórica, com a consulta de fontes bibliográficas em livros, artigos e outros materiais na internet. É um estudo de caso, onde se procurou aprofundar o conhecimento sobre o objeto e também é uma pesquisa documental na parte do estudo de caso, onde foram consultados relatórios e dados dos sistemas existentes nos órgão que dão suporte ao departamento de transporte.

2. CONTABILIDADE CUSTO

2.1 EVOLUÇÃO E CONCEITOS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

O surgimento das industriais e a necessidade dos contadores, por volta do século XVIII, avaliarem estoques, nas grandes empresas, deu início ao surgimento da contabilidade de custos. O aparecimento da contabilidade de custo teve como objetivo principal, de acordo com Dutra (2003, p.226) registrar os custos de modo, a capacitar o administrador a avaliar os inventários e, conseqüentemente, determinar mais corretamente o resultado do período.

Inicialmente para supri as finalidades industriais na Era mercantilista a contabilidade de custos apresenta-se em três aspectos: custos para avaliação dos estoques e da produção, custos para decisão e custos para controle.

A apuração do resultado nas empresas mercantis era mais simples, para Martins (2003, p.19) a apuração do resultado de cada período, bem como o levantamento do balanço em seu final, bastava o levantamento dos estoques em termos físicos, já que sua medida em valores monetários era extremamente simples.

O contador verificava o montante pago por item estocado, e assim valorava as mercadorias. Através do cálculo por diferença, conforme: $\text{Estoques iniciais (+) Compras (-) Estoques Finais (=) Custo das Mercadorias Vendidas}$. Era feito o confronto do custo das mercadorias vendidas com as receitas líquidas, chegava-se ao lucro bruto, em seguida deduzia com as despesas do período, à venda dos bens e o financiamento de suas atividades, resultando na Demonstração de Resultados da empresa. $\text{Vendas Líquidas (-) Custo das Mercadorias Vendidas \{Estoques Iniciais (+) Compras (-) Estoques Finais\} (=) Lucro Bruto (-) Despesas \{Comerciais (Vendas), Administrativas Financeiras\} (=) Resultado Antes do Imposto de Renda}$.

A contabilidade de custos já servia como base para as atividades comerciais ao oferecer informações a respeito do quanto foi gasto para adquirir determinada mercadoria, nas industriais quanto gastou para fabricar o produto. Segundo Leone (2000, p.30) a Contabilidade de Custos aparece pela primeira vez como técnica independente e sistemática nos Estados Unidos, envolvendo a produção industrial, sobretudo estudando os problemas de mão-de-obra e repercussões no custo industrial. Neste ambiente, a evolução tecnológica fez uma grande margem de mão-de-obra(custo direto) ser substituída por máquinas, estabilizado seu valor e concomitantemente possibilitando uma análise crítica dos custos indiretos, o qual, passou a representar uma parcela cada vez maior dos custos totais.

2.1.1 A importância da informação de Custos

A contabilidade de custos é um valioso instrumento gerencial, auxiliando a avaliação de desempenho no controle e tomada de decisões nas instituições. A palavra custos pode representar vários significados: podendo ser o custo das mercadorias vendidas numa empresa comercial, o custo da fabricação de um produto, o custo dos serviços prestados em uma instituição de prestação de serviços etc...

Atualmente a concorrência acirrada que ocorre no âmbito empresarial e/ou em ambiente de restrição orçamentária do setor público, vem fazendo da contabilidade de custos ferramenta fundamental para vencer obstáculos. Neste sentido a contabilização dos custos é indubitavelmente o ponto crucial, em Sales (1996, p.33) tem-se a seguinte afirmação:

sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos.

Em VanDenbeck e Nagy (2001, p.13) afirma-se que o principal objetivo da contabilidade de custo é fornecer dados que a gestão precisa para controlar as operações atuais e planejar-se para o futuro, ao passo em que estes dados gerados permitem à gerência alocar recursos para as áreas mais eficientes e rentáveis da operação.

Os custos não acontecem por acaso, e sim é decorrente de discussões de investimentos anteriores, visando muitas vezes aumentar os lucros e/ou benefícios sociais. Ressalta-se entretanto que os mais novos modelos de gestão visualizam os custos de forma mais ampla, em todas as atividades, desta forma a redução de custos desnecessários é visto como uma vantagem competitiva.

2.1.2 Classificação dos Custos

A classificação dos custos visa suprir as necessidades gerenciais distinguindo-se conforme as fases de projeto e de operações nas instituições. O detalhamento da classificação dos custos é de tamanha importância para que a administração colete e detalhe as informações de maneira mais eficiente possível. Podendo ser quanto ao volume de produção, quanto á forma de apropriação ao produto e quanto ao objeto de custeio.

2.1.2.1 Quanto ao Volume de produção

Conforme o volume de produção classifica-se os custos como fixos, variáveis ou semivariáveis. A classificação dos volumes de produção dos custos também contribui para a eficiência, organização e controle dos custos como afirma Leone (1997, p.53) que segundo ele os custos são efeitos das atividades. O volume das operações determina os montantes dos custos e das despesas. por tanto a contabilidade de custos tem como objeto a análise do comportamento dos custos (e das despesas) diante da variação do volume das operações.

- ❖ Os Custos Variáveis – São todos os custos que variam conforme o nível de atividades (volume vendido ou volume produzido) em determinado período. Quando ocorrem variações dos custos são notados através do seu valor total.
- ❖ Os Custos Fixos – São os custos que não variam conforme o nível de atividades. Porém os custos fixos quanto ao seu total, quando analisado seus valores unitários de acordo com a base de volume poderá ser variável.
- ❖ Os custos Semivariáveis – São as custos que têm alterações em sua base de volume, mesclando em partes custos fixos e em outra custos variáveis.

Diante da importância da análise do volume de produção Souza e Clemente (2007,p31) afirma que a classificação dos custos como fixos ou variáveis é fundamental já na fase de planejamento. Essa classificação permite prever o volume de receita que deve ser gerado, por período, para sustentar o nível de atividade seja no setor privado e/ou público.

2.1.2.2 Quanto à forma de apropriação aos produtos

Os custos também podem ser classificados quanto a forma de apropriação direta ou indireta ao produto ou atividade. Essa classificação é decorrente do pensamento taylorista, onde essa variação ocorre dependendo da forma de utilização do recurso.

Custos diretos de acordo com Dutra (2003, p. 42) “é o custo que pode ser diretamente apropriado a cada tipo de bem ou órgão no momento de sua ocorrência, isto é, está ligado diretamente a cada tipo de bem ou função de custos”.

Custos indiretos – são aqueles que precisam ser rateados para apropriar, utilizando-se de estimativas e não utilizando medição direta. De acordo com Dutra (2003, p. 43) “custo indireto é aquele que não se pode apropriar diretamente a cada tipo de bem ou função de custo no momento de sua ocorrência”.

2.1.2.3 Quanto ao Objeto de Custeio

De acordo com o uso que se quer fazer da informação podemos definir o objeto de custeio, podendo ser um produto, linha de produtos, centro de custos, processo, atividades, região, cliente e outros. Conforme Souza e Clemente (2007, p.34) “Os custos, segundo as necessidades informacionais, podem ser apresentados em diferentes níveis de agregação. A agregação mais comum é por produto, objetivando determinar o custo do produto acabado”.

2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

A preocupação em aplicar corretamente os recursos públicos tem incentivado alguns administradores a buscar maneiras de se tentar medir custos no setor governamental, visando comparar valores com o nível de eficiência, eficácia e economicidade. Já que os recursos são escassos é de fundamental importância a racionalidade dos gastos. Neste contexto uma outra atribuição ao custos e defendida por Silva (2007,p.22) que em seu trabalho afirma que a contabilidade de custo poderia ser útil na administração pública, tanto na alocação de recursos e gestão dos mesmos em um ambiente de restrição, quanto na tomada de decisão cotidiana.

Está necessidade de informações de custos não é atual, desde a década de 1960, inicio-se este processo, e foram adotadas como estratégia para a incorporação da rotina, a edição de normativos cuja a principal função era obrigar os gestores a produzir informações mínimas. Neste contexto destaca-se ai o Art 99, da Lei 4.320 de 1964, pioneira no tocante a custos públicos, impôs uma contabilidade especial para determinação dos custos, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum. O Art 79, Decreto lei 200, de 1967, que determina que a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão.

Apesar dos esforços a consolidação da obrigatoriedade da geração deste tipo de informação só aconteceu com a edição da Lei Complementar 101 em 2002, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), cuja no Art 1ª define como objetivo estabelecer a gestão fiscal responsável. Conforme a própria lei, esse novo modelo de gestão estabelece a ação planejada e transparente, correção de supostos desvios e prevenção de riscos capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, colaborando com o cumprimento de metas e resultados entre receitas e despesas, obedecendo aos limites e condições por ela estabelecidos.

Vale ressaltar que o pano de fundo de todos os principais normativos editados, no tocante a gestão de custos no setor público, a intenção não é reduzir gastos que afetem a qualidade do serviço, mas sim o uso eficiente e com economicidade dos recursos.

2.2.1 Controle dos custos Governamental

Aos poucos a contabilidade de custos no setor público também vem ganhando espaço na literatura Brasileira, como incentivo para o início de uma nova cultura “apropriar custos no setor público” proporcionando também reformas administrativas em outros países como Nova Zelândia, Alemanha e Holanda. Todos em busca de um melhor desempenho dos serviços públicos, a serem desenvolvidos com uma maior eficiência e eficácia.

Segundo Mauss e Souza (2008, p.18):

A mensuração e o controle dos custos permite ao gestor saber quanto custa produzir cada um dos bens ou serviços públicos, o que dará a ele fundamentos para as decisões diárias, sempre observando as alternativas mais vantajosas para a sociedade.

Do ponto de vista organizacional, no Brasil vem ocorrendo alguns avanços relacionados ao controle dos gastos públicos, um deles foi após 1986, criação da secretária do tesouro nacional, do Ministério da fazenda. A implantação do Sistema Integrado de administração financeira (SIAFI), e a criação de uma comissão interministerial dando os primeiros passos para a implantação do sistema de custos na Administração Federal.

Em relação á necessidade de um sistema de custos na administração pública, Guimarães (2001, p. 35) destaca:

O controle dos gastos públicos e a mensuração dos custos tornaram-se necessários para a geração de informações seguras do orçamento e de tomar decisões sobre a melhor forma de aplicar os recursos arrecadados, reafirmando compromisso com transparência obtendo-se resultados na avaliação de desempenho das atividades desenvolvidas.

A criação do SIAFI teve como objetivo o controle da execução da despesa, logo tornando-se uma referência internacional no controle informatizado. Com esse sistema o governo ainda não fica ciente de quais atividades agregam valor no resultado final das ações, pois ele não foi criado para apurar custos dos serviços.

2.2.2 Custos nas IFES Brasileiras

A complexidade do desenvolvimento de um sistema de custos e da avaliação de desempenho, tendo em vista o valor do custo-aluno ou custo-aula em uma IFES é decorrente da dificuldade em identificar diversas atividades desenvolvidas em uma universidade, sendo que algumas instituições possuem receitas próprias e nesse caso dificulta uma metodologia padrão e comparação de resultados.

Mesmo com todas dificuldades existentes é possível melhorar ainda mais a qualidade do Ensino Superior Federal e avaliar seu desempenho como afirma Gaetani e Schwartzman (1993, p.93):

Um eficiente sistema de apropriação de custos nos levará a fazer as comparações que são realmente relevantes. Assim, ao invés de compararmos

custos por aluno de um mesmo curso em diferentes IFES, custo por ensino de pós-graduação, custo da elaboração de uma tese de mestrado ou de um artigo publicado e assim por diante.

As instituições Federais de Ensino Superior têm em comum as suas atividades fins, que é o ensino, pesquisa e extensão, fazendo com que tenham objetivos semelhantes. Apesar das semelhanças, ocorrem também variações relacionadas aos recursos financeiros destinados a cada uma delas, que são oriundos do Tesouro Nacional.

Em relação às ferramentas que auxiliam o controle e à ajuda as tomadas de decisões, Sales (1996, p.33) afirma que “Custos como instrumento gerencial constitui o fator principal, que levou-se a propor a adoção do sistema de apuração de custos para as universidades”.

A falta de controle dos custos em uma IFES, não apenas gera insegurança na tomada de decisões por parte de sua administração, mais também desperdícios de recursos públicos, impactando a sociedade como um todo.

3. CONTROLE DE GESTÃO DO SERVIÇO DE TRANSPORTE DA UFRB.

3.1 HISTÓRICO DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO RECÔNCAVO DA BAHIA.

Instituição Federal de ensino superior, constituída nos termos do decreto Lei nº 11.151 de 29 de julho de 2005, a Universidade Federal do Recôncavo da Bahia – UFRB, foi criada através de um desmembramento da Antiga Escola de Agronomia da Universidade Federal da Bahia, com natureza jurídica de autarquia, vinculada ao Ministério da educação, têm sede foro no município de Cruz das Almas e campi instalados nas cidades de Amargosa, Cachoeira e Santo Antônio de Jesus.

A UFRB tem como objetivo ministrar ensino superior, desenvolvendo pesquisa nas diversas áreas do conhecimento, promovendo a extensão universitária. Assim como, contribuir para o processo de desenvolvimento do Recôncavo da Bahia, do Estado, e do País, realizando estudos sistemáticos de seus problemas, a formação de quadros científicos e técnicos em nível de suas necessidades.

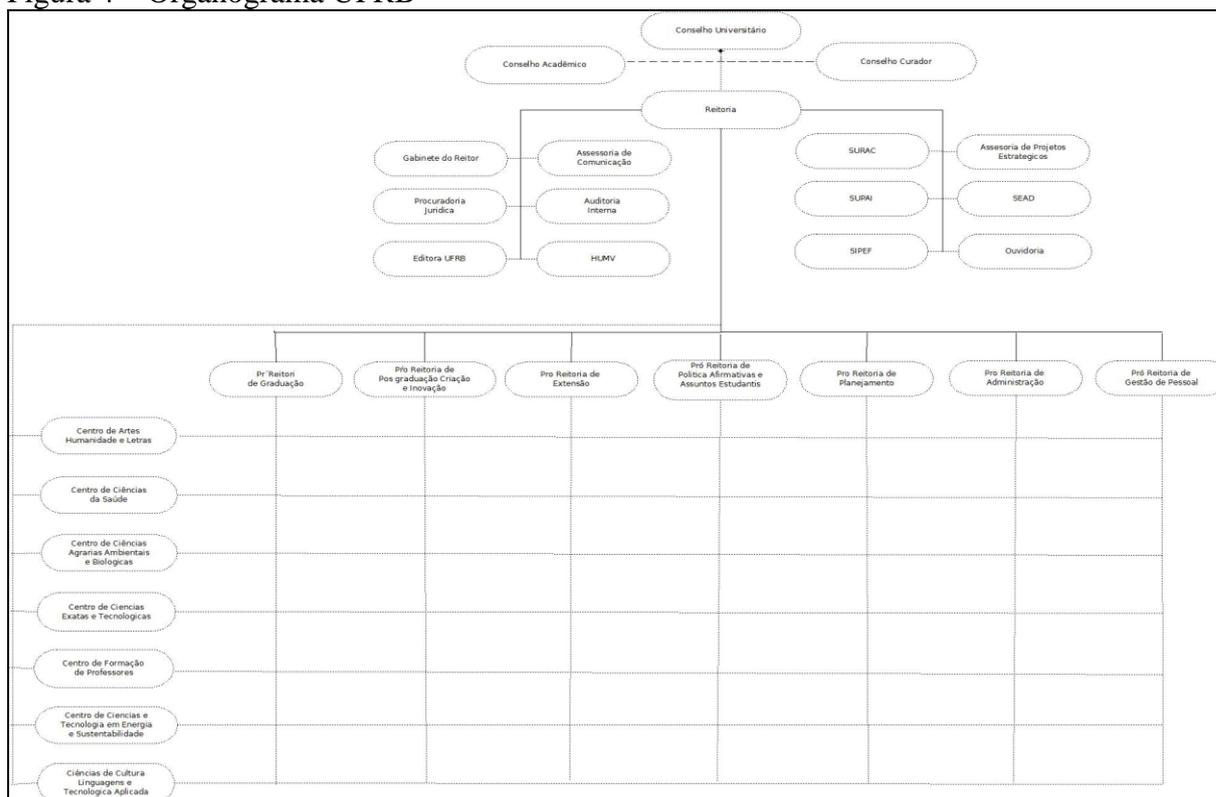
A estrutura organizacional e a forma de funcionamento observam o princípio da indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão, que são definidas nos termos da lei, do seu Estatuto e demais normais pertinentes.

De acordo com o estatuto da UFRB, suas estruturas principais: Administrativa e Pedagógica além dos Órgãos Complementares, está organizado da seguinte forma:

1. Administração Superior, compõe-se de: Conselho Universitário, Conselho Curador, Conselho Acadêmico e Reitoria
2. Administração Setorial, compõe-se de: Conselhos de centros, Centros acadêmicos, Colegiados de cursos e Órgãos complementares.

As IFES de acordo com Sales (1996, p. 45) têm suas formas próprias de estruturas estabelecidas. Entretanto, essas formas sempre foram dependentes de normas maiores, o que acarreta uma estrutura básica comum. Tais como ensino, pesquisa, extensão, administração, planejamento e Gestão de Pessoas. Na UFRB a estrutura seguiu conforme organograma:

Figura 4 – Organograma UFRB



Fonte: baseado na portaria n° 537/2008 do CONSUNI da UFRB.

3.2 CENTROS DE CUSTOS

Os custos relativos aos atendimentos do serviço de transporte da UFRB, proporcionam a mensuração de custos através de centros de estudo, separados de acordo com as atividades desempenhadas na Universidade. Segundo Beulke e Berto (2009) entende-se por grupo de centros de custos a reunião de centros, cujas atividades apresentam homogeneidade entre si.

Diante disso, propõe-se que o custo seja organizado respeitando a variedade de atividades que diferem entre si quanto aos objetivos, enquanto algumas atividades estão voltadas à atividade fim (Ensino, Pesquisa e Extensão) outras cumpre o papel de auxiliar essas atividades.

- ❖ Atividades Administrativas – dar suporte à realização das atividades fins da instituição, que de acordo com Sales (1996, p.46) é constituída pelos órgãos que influenciam razoavelmente na produção acadêmica: Conselhos, Gabinete do Reitor, Pro - Reitorias, Biblioteca e outros.
- ❖ Atividades Acadêmicas – Onde realiza-se as atividades fins da instituição. Assim como os centros, colegiados, laboratórios e outros. De acordo com Sales (1996, p.46) é constituído por todos os departamentos que trata-se da produção acadêmica apropriadamente dita”.

3.3 CARACTERÍSTICAS DO SERVIÇO DE TRANSPORTES DA UFRB

O serviço de transporte da UFRB desempenha funções essenciais, pois proporciona a locomoção que garante o funcionamento e o cumprimento objetivos de toda a comunidade acadêmica. Diante dessa necessidade todas as unidades da UFRB, estão cada vez mais atentas aos aspectos de organização e eficiência deste serviço.

A gestão dos custos do serviço de transporte deve ser analisada conforme suas características de serviço, podendo fazer análises entre produção e consumo, aperfeiçoamento das técnicas de consumo, aperfeiçoamento das técnicas de controle e monitoramento operacional e/ou gerencial, sendo que a organização do trabalho também tem grande significância, dando ênfase a produção do serviço de transporte.

Além do deslocamento de discentes e servidores, o serviço de transportes é responsável pelo traslado de cargas leves, cargas pesadas, comunicados entre unidades e cumprimento de rotinas externas abrangendo viagens intermunicipais e interestaduais.

O controle dos custos no serviço de transportes pode ajudar na melhoria dos processos produtivos, assim como na identificação e mensuração de supostos desperdícios, uma vez que a contabilidade formal não demonstra dados com uma maior riqueza de detalhes que sirvam como subsídios para tomada de decisão.

Os quilômetros percorridos é um dos principais fatores dos custos da frota de veículos, pois afeta diretamente os custos variáveis, como o combustível, pneus, manutenção e algumas vezes a mão-de-obra.

De acordo com a quadro a seguir os custos relacionados ao serviço de transportes são:

Quadro 1 - Variabilidade dos Custos

Classificação	Características	Exemplo
Fixos	Não são influenciados pelo nível de atividades.	Licenciamento do Veículo, Depreciação, Seguro e outros.
Variáveis	São influenciados pelo nível de atividades.	Pneus, Combustível, Manutenção.

Fonte: Silva (2007, p. 89-92) adaptado para esse trabalho.

Através do controle dos custos é permitida a identificação de padrões na forma de planilhas ou sistemas, proporcionando observações dos custos do serviço por período.

O núcleo de transportes, não possui um sistema gerencial de custos dos serviços que prestam a comunidade acadêmica e relações exteriores, por essa questão, o controle dos custos não estão detalhados de forma a haver análises, gerando informações rápidas e precisas. Essas inconsistências podem ocasionar assim incertezas na hora da autorização dos recursos para investimentos e melhorias no setor, por parte da Administração. Relacionado a contabilidade de custos Martins (2003, p.20) afirma:

Sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos.

A complexa estrutura organizacional da instituição que possui distintas atividades relacionadas direta ou indiretamente com o ensino, pesquisa e extensão, que dependem do serviço de transportes para serem concretizadas. Uma vez que a Universidade aumenta seu quadro de servidores e discentes, gradualmente ocorrerá crescente demanda do serviço de transporte, necessitando assim ampliar a oferta de serviço.

3.3.1 Controle dos Custos Fixos

Os custos fixos correspondem às despesas operacionais dos veículos que não variam conforme a distância percorrida, continuando existindo mesmo se os veículos estiverem parados. O licenciamento(DPVAT), a depreciação e o salário dos motoristas são os três custos fixos diretos existentes no serviço de transporte.

A UFRB não faz depreciação dos seus veículos, o conselho federal de contabilidade, através da Resolução – CFC nº 1.136/08, sobre a NBC T.16.9, torna os ajustes de depreciação, amortização e exaustão obrigatórias no setor pública. Atualmente, torna-se fundamental a necessidade de adesão às técnicas de depreciação de ativos. Dos licenciamentos dos veículos, a instituição federal está isenta do pagamento do IPVA e IOF, pagando apenas o valor correspondente ao seguro obrigatório. Quanto ao salário são estabelecidos em contrato com reajuste previsto em conversão coletiva da categoria.

3.3.2 Controle dos Custos Variáveis

Os custos Variáveis do serviço de transporte geram em torno dos quilômetros rodados, por essa questão é feito o controle através de um boletim diário preenchido pelos motoristas. Nesse boletim havia indicadores de tipo e placa de veículo, nome do motorista, o destino, horário de saída, o tipo de serviço, hora de chegada, quilômetro de chegada e unidade solicitante.

O controle do combustível é feito em outro boletim de abastecimento diário dos veículos, indicando a quilometragem no momento do abastecimento, a data, o número de litros abastecidos e o valor total do combustível. Ao final do mês é feito um mapeamento do custo com combustível e emitido um relatório do valor global.

3.3.3 Apropriação dos custos às atividades

Os agendamentos de utilização dos veículos pelos setores são feitos através do sistema operacional de solicitações de veículos, mantendo apenas um registro do ocorrido, sem devidas análises. Os custos não são direcionados aos setores ou centros de atividades que solicitaram o serviço, impossibilitando o conhecimento da margem de utilização por unidade. Assim como não se tem uma média padrão que der subsídios para a análise de comportamento desses custos

3.4 PLANO DE GESTÃO DOS CUSTOS

Inicialmente é proposto um plano de organização das informações, visando uma maior riqueza de detalhes e rapidez na coleta dos dados. Neste contexto Os Boletins diários de abastecimento de veículos, podem ser acrescidos de variáveis estratégicas para dar suporte a tomada de decisão vide modelo abaixo:

Quadro 2 – Boletim diário de Controle de Abastecimento de Veículos

Boletim diário de Controle de Abastecimento dos Veículos	
Controle Atual	Controle Proposto
Veiculo e placa	Veiculo e Placa
Dia e Mês do Abastecimento	Data de Abastecimento
Quilometragem Atual	Hora do Abastecimento
Número de Litros	Quantidade de Litros

	Tipo de Combustível
	Quilômetros iniciais
	Quilômetros finais
	Quilômetros Rodados
	Media de consumo de combustível
Valor Total	Valor Total

Fonte:Elaboração Própria.

A construção do quadro 2 foi feita através da análise do boletim de controle de abastecimento diário dos veículos vigente a época, percebe-se por tanto a necessidade de um boletim com um número maior de variáveis. A reformulação do boletim visa dar consistência e confiança aos dados coletados, possibilitando entre outras ações, gerar informações relevantes para a apuração de custo de manutenção dos veículos e custo de abastecimento por veículo.

O modelo proposto teria um mapeamento completo das informações levando em conta as variáveis como: a data de cada movimentação, quilometragem do veículo no devido mês, quantidade de combustível gasto, e o tipo utilizado, valor em R\$ gasto com combustível, diferenciando por tipo (gasolina, diesel), quantidade de pneus ou serviço de conserto, valor em R\$ gasto com pneus ou serviço de conserto, controle de revisões, controle de manutenções.

O mapeamento dessas informações em planilhas teria capacidade de gerar informações gerenciais sem afetar o que afirma Iudícibus (1998,p.285) “A superprodução de relatórios, longe de melhorar a comunicação, cansa os usuários, que passam a não usá-los.” O modelo portanto geraria medias padrões para análise da situação econômico-financeira e o controle do mesmo.

3.4.1 Modelo de Controle dos custos Fixos

A depreciação sendo um custo fixo de ligação direta ao serviço de transporte é de grande importância a sua apuração levando em conta o ponto de vista gerencial, considerando que o desempenho do veículo sofre interferências na sua produção que elevam o custo final com manutenção. De acordo com Padoveze (2003, p.242), a depreciação pode ser vista como a perda de valor dos bens pelo uso, desgaste ou obsolescência, assim como uma avaliação da perda do potencial de serviços futuros dos immobilizados. Conforme quadro a seguir a depreciação dos veículos deve seguir o seguinte modelo:

Quadro 3 - Depreciação dos Veículos da UFRB.

Depreciação dos Veículos em 20XX						
Característica do Veículo			Aquisição		Depreciação	
Modelo	Ano	Placa	Valor	Data	Mensal	Em 20XX

FONTE: Elaboração própria.

O quadro 3 foi construído através de análise documental, verificando as notas fiscais dos veículos. O método de depreciação sugerido é o Linear, dividindo o valor de aquisição do veículo por uma vida útil de cinco anos ou 20% ao ano, dividindo pelo número de meses.

A depreciação dos veículos podem ser utilizados no planejamento com a intenção de substituição do bem por ocasião de sua obsolescência, após transcorrida sua vida útil, poderá passar a ser visto como um bem que contrarie os princípios econômicos. Os veículos por ser

um bem destinado a produção, a sua depreciação se enquadra como custo de produção. Para Fins organizacionais outros custos fixos serão tratados posteriormente.

3.4.2 Modelo de controle dos Custos Variáveis

Para que a produção ocorra no serviço de transporte, seus principais custos variáveis estão atrelados a quantidades de quilômetros percorridos, em termos lógicos esses custos podem ser elevados em decorrência da idade do veículo e a necessidade de manutenções em decorrer do tempo.

A utilização de medias ponderada pode ocasionar um valor aproximado do custo anual por quilômetro rodado. Através da análise desse comportamento histórico é possível determinar custos padrões auxiliando assim na tomada de decisão, visando que os custos sejam semelhantes a determinado período analisado. Segundo Viera Neto (2003) diante da questão as análises podem proceder da seguinte forma: classifica-se a frota da IFES em classes de Idades, logo após encontra-se a quilometragem anual média do veículo por classe, e, por último o custo médio com manutenção por quilômetros. O grande problema existe, em se fixar um custo-padrão unitário médio, como modelo para apuração dos custos com manutenção por quilômetros percorridos pela frota operacional para o próximo exercício, é que os veículos que forem mantidos em operação estarão um ano mais velho a cada previsão.

Utilizado características da Idade e classe da instituição, possibilita analisar os dados da seguinte forma:

Quadro 4 - Modelo de desempenho da Frota com Manutenção dos Veículos 20XX

Idade	Nº Carros na Classe	Custo Anual Manutenção Em R\$	Quilômetros Percorridos por Ano	Quilometragem Anual Media Veiculo/Classe	Custo Médio com Manutenção por Km
A	B	C	D	(D:B)=E	(C:D)=F
1					
2					
Σ					
X					

Fonte: Elaboração própria

O quadro 4 foi construído baseado na análise dos empenhos gastos com manutenção e o percurso contido no relatório de movimentação diária dos veículos, gerado através do sistema operacional de solicitação de veículos. Os veículos classificados por idade, onde em tese o tempo de uso deve trazer uma relação direta ao custo de manutenção.

Os custos do serviço de transporte flutuam de acordo com as características das solicitações feitas pelas unidades, algumas solicitações podem ser acrescidas de diárias de motoristas, os custos do serviço de transportes podem ser agregados aos centros de atividades, que nesse estudo foi separado em atividades Administrativas e Acadêmicas, como mostra o quadro a seguir:

Quadro 5 - Relatório de Gestão para apropriação de custos às atividades

Nome das Unidades	Percentual %	Quilômetros Rodados	Valor do Combustível e Manutenção em R\$
<u>Atividades Administrativas</u>	_____	_____	_____
Reitoria			

Assessorias			
Superintendências			
Auditoria Interna			
Procuradoria Interna			
Pro Reitorias atividades administrativas			
Unidade Administrativas dos Centros			
Total			
<u>Atividades Acadêmicas</u>	_____	_____	_____
Reitoria			
Colegiados de cursos			
Pro Reitorias atividades de suporte a atividade acadêmica			
Coletivos estudantis			
Total			
Total Geral			

FONTE: Elaboração própria

O modelo de relatório proposto acima foi construído tendo como base a análise documental das notas fiscais de abastecimento, empenho de manutenção e do relatório de movimentação diária dos veículos. O produto de relatório possibilitará identificar em que atividade os recursos estão sendo utilizados e quais são as unidades que mais demandam tais recursos. Segundo Sales (1996, p.61) a definição das Atividades Operacionais como aquelas que atendem os objetivos para os quais a instituição foi criada, quer direta ou indiretamente, quer seja atividade-fim, quer seja atividade-meio. No caso da IFES, todo gasto efetuado visando atender o ensino, a pesquisa e a extensão é considerado Atividade Operacional, inclusive gastos com a administração que funciona como meio para execução do objetivo.

Para se perceber a procura pelos serviços de transporte é importante ter conhecimento do fluxo mensal de atendimentos. De acordo com a tabela a seguir:

Quadro 6 - Produtividade do serviço de transportes

Mês	Nº de Atendimentos	Quilômetros
Janeiro		
Fevereiro		
.....		
Dezembro		
Total		

Fonte: Elaboração própria

Este relatório foi construído tendo como base a análise do relatório anual de movimentação diária dos veículos. A previsão da alta ou baixa demanda nos atendimentos dos serviços é de grande utilidade em salvaguardar recursos e um importante instrumento para definição de período de manutenção da frota.

Em um contexto, onde a sociedade exige insistentemente a melhoria da qualidade do serviço público, é fundamental o conhecimento dos custos de cada serviço prestado por instituições governamentais. O quadro abaixo foi proposto o relatório que irá determinar o custo médio padrão com os seus respectivos gastos e que servirá de base para a determinação da produtividade dos veículos, isto é, determinação do custo médio por Km rodado.

Este relatório é resultado de todas as informações coletadas, tabuladas e analisadas nos relatórios anteriores tais como o relatório da movimentação diária, que é emitido pelo sistema operacional de socitação de veículos da UFRB. Este relatório só indica a data, o destino e as

unidades que imitiram as solicitações, porém, não efetua o controle da quilometragem rodada. Outro item analisado foi o controle de combustíveis, conforme quadro 1, onde é demonstrado o consumo diários dos veículos, porém não existe um acompanhamento para determinação do consumo médio por veículo. Foi proposto um controle mais eficiente, também constante no quadro 01, que permite calcular o consumo médio de combustíveis. Com base nos destinos, foi indicada uma quilometragem média que serviu de base para o cálculo do rateios dos custos.

O presente artigo, contribui para um melhor planejamento e controle dos custos com transporte, assim como sinaliza para a necessidade de sua mensuração visando a elaboração de relatórios gerenciais específicos e no planejamento da demanda orçamentária para o orçamento.

Quadro 6 – Apropriação dos custos por classe de veículos

Tipo de Veículos	Ônibus/Furgões	Caminhão	Pick-up	Carro de Passeio	Outros
Quantidade de Veículos					
Média de Km/l					
<u>Custos Fixos</u>					
Depreciação Anual					
Salário de Motorista					
Licenciamento (DPVAT)					
<u>Custos Variáveis</u>					
Manutenção					
Combustível					
Total dos Custos					
Quilometragem Anual					
Custo Médio P/ KM					

Fonte: Elaboração Própria

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O conteúdo deste trabalho deixa claro que a contabilidade tem evoluído de acordo a necessidade de seus usuários no decorrer da história da humanidade. O tema custos no setor público vem dar continuidade a esse progresso, levando em consideração que atualmente a contabilidade governamental ainda não alcançou a sua finalidade essencial, que seria passar informações acessíveis, de fácil compreensão e com transparência a todos os seus usuários. A falta de planejamento e controle, tão característico no serviço de transportes de uma IFES, pode gerar desequilíbrio econômico para toda a instituição, devido principalmente a certos desperdícios.

O modelo proposto de controle de gestão do serviço de transportes gera informações capazes de auxiliar e dar uma maior segurança a gestão durante o planejamento e estratégia. Comparações entre custos médios e definição de custos padrões ligados aos quilômetros percorridos, facilitam a atribuição desses custos às atividades que os absorvem e proporcionar uma visão mais ampla do comportamento de determinados custos.

Portanto, a presente artigo contribuirá com gestão das IFES, uma vez que, conceituou e descreveu os avanços ocorridos na contabilidade de custos assim como a importância da apropriação de custos no setor público, identificando os principais relatórios utilizados atualmente pelo departamento de transportes da UFRB, levantando os principais custos do setor e propondo um modelo de gestão de custos dos serviços de transporte, que poderá

contribuir para o desenvolvimento de controles e melhorias que irão medir a eficiência econômica do mesmo.

5. REFERÊNCIAS

BEULKE, Rolando; BERTÓ, Dálvio José. **Custo na Administração Pública**. 2009, http://www.iab.com.br/imagens/estilo_iab/img/custos_adm_publica.pdf Acessado em : 20 de Novembro de 2009.

BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social: **uma introdução à contabilidade pública de custos**. Informe-SF, nº 18, ago 2000. Disponível em : <http://www.bndes.gov.br/>> acesso em :10 Novembro 2009.

BRASIL. **Constituição da república Federativa do Brasil** de 5 de outubro de 1988. 27.ed. São Paulo: Saraiva , 2001.

_____. **Decreto- Lei nº200**, de 25 de fevereiro de 1967.

_____. **Lei Complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000.

_____. **Lei Federal nº 4.320**, de 17 de março de 1964.

DUTRA,R.G. **Custos**. São Paulo: Atlas, 2003.

GAETANI, F. e SCHWARTZMAN, J. **Avaliação de cursos de graduação: um Modelo de Análise**. Documento de Trabalho 3/93. São Paulo: Núcleo de Pesquisas sobre o Ensino Superior da Universidade de São Paulo, 1993.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas S. A., 2002.

GUIMARÃES, Klicia Maria S. **Uma abordagem teórica do Gerenciamento de Custos e avaliação do desempenho na Administração Pública**. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília – DF, Ano XXX, n. 128, mar/abr 2001.

HORNGREN, C. T. **Contabilidade de custos: um enfoque administrativo**. São Paulo: Atlas, 1978.

IUDICIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. **Custos: um enfoque administrativo**. 13. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2000.

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

MAUSS, Cezar Volnei; SOUZA, Marcos Antonio. **Gestão de custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental**. São Paulo: Atlas, 2008.

PADOVEZE, Cloves Luis. **Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura e aplicação**. São Paulo: Thomson Learning, 2003.

SALES, Sótenes Dinis. **Dos custos à qualidade: A era da gestão da universidade brasileira**. Recife: Ed. Universitária da UFPE, 1996

SILVA, César A. T. et al. **Custos no setor público**. Brasília: UNB, 2007.

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

SOUZA, Alceu; CLEMENTE, Ademir. **Gestão de custos: aplicações operacionais e estratégicas: exercícios resolvidos e propostos com utilização do Excel**. São Paulo: Atlas, 2007.

VANDERBECK, E.J.; NAGY, C.F. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Pioneira, 2001.

VIERA NETO, Lepoldino. **Um modelo de controle de gestão do serviço de transporte em instituição pública: o estudo de caso da Universidade Federal do Espírito Santo**. Florianópolis, 2003.