

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CAMPUS I - CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: um estudo na Universidade Estadual da Paraíba

ALEXANDRE PEREIRA SIQUEIRA

**Campina Grande - PB
2012**

ALEXANDRE PEREIRA SIQUEIRA

CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: um estudo na Universidade Estadual da Paraíba

Trabalho de Conclusão de Curso – TCC apresentado ao Departamento do Curso de Ciências Contábeis, da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: MSc. Eliedna de Sousa Barbosa

**Campina Grande - PB
2012**

FICHA CATALOGRÁFICA ELABORADA PELA BIBLIOTECA SETORIAL CIA1 – UEPB

S615c Siqueira, Alexandre Pereira .
Custos no setor público: um estudo na Universidade Estadual da Paraíba./ Alexandre Pereira Siqueira. – 2012.

16f.:il.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Sociais e Aplicadas, 2012.

“Orientação: Profa. Ms. Eliedna de Sousa Barbosa, Departamento de Ciências Contábeis”.

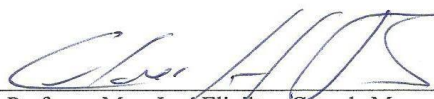
1. Contabilidade pública. 2. Custos no setor público. 3. Terceirização. I. Título.

21. ed. CDD 657.42

ALEXANDRE PEREIRA SIQUEIRA

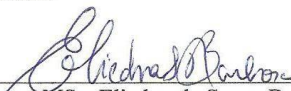
CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: um estudo na Universidade Estadual da Paraíba

Este trabalho de conclusão de curso – TCC foi julgado adequado para obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis, sendo aprovado em sua forma final.



Professor Msc. José Elimilton Cruz de Menezes
Coordenador do Trabalho de Conclusão de Curso

Professores que compuseram a banca:



Professora MSc. Eliedna de Sousa Barbosa
Departamento de Contabilidade – UEPB
Orientadora



Prof. MSc. Francisco de Assis Azevedo Guerra
Departamento de Contabilidade – UEPB
Membro



Prof. Dra. Roseane Patrícia Araujo Silva
Departamento de Contabilidade – UEPB
Membro

Campina Grande - PB, 27 de novembro de 2012.

RESUMO

SIQUEIRA, Alexandre Pereira. **Custos no Setor Público: um estudo na Universidade Estadual da Paraíba**. 2012. 16 folhas. Trabalho de Conclusão de Curso – Curso de Ciências Contábeis, Universidade Estadual da Paraíba, Campina Grande, 2012.

A temática custos no setor público, no atual contexto, tem ganhado extrema relevância e tornando-se uma preocupação comum aos gestores públicos. O presente estudo tem como problemática saber: qual a melhor opção para a UEPB entre a terceirização e a compra de veículos para compor a frota do setor de transportes? Tendo como objetivo geral comparar os custos entre a frota própria e a contratação de uma frota terceirizada na UEPB. A metodologia utilizada foi o estudo de caso, com pesquisa documental e bibliográfica. O resultado obtido foi um custo total de R\$ 599.054,52 para a frota própria e de R\$ 609.529,27 para uma frota terceirizada, com uma diferença pró-frota própria de R\$ 10.474,75 revelando como melhor opção a modalidade de frota própria. Dessa forma, recomenda-se ao setor acadêmico um maior aprofundamento sobre o tema por meio de novas pesquisas científicas que conduzam a um melhor aperfeiçoamento da formação dos custos aqui abordados, propondo novos modelos que suscitem informações gerenciais mais eficazes.

Palavras-chave: Contabilidade Pública. Custos no Setor Público. Terceirização.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade pode ser definida como o sistema de informações capaz de captar, registrar, reunir, divulgar e interpretar os fenômenos avaliáveis monetariamente que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de qualquer ente.

A contabilidade pública é uma especialização da ciência contábil que registra, controla e estuda os atos e fatos administrativos e econômicos operados no patrimônio de uma entidade pública, possibilitando a geração de informações, variações e resultados sobre a composição deste, auferidos por sua administração e pelos usuários.

Pode-se ampliar o conceito de contabilidade pública para o sistema de informações voltado a selecionar, registrar, resumir, interpretar e divulgar os fatos mensuráveis em moeda, que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais de órgãos e entidades públicos.

Dessa forma, o Controle dos custos na Administração Pública pode gerar informações relevantes para tomada de decisão no que concerne, principalmente, a busca pela eliminação de desperdícios e aproveitamento máximo dos recursos da sociedade.

Os números compilados pela Associação Brasileira de Locadoras de Automóveis (ABLA) revelam que a terceirização é a modalidade do futuro. Deixou de ser uma tendência

para tornar-se uma realidade nas corporações, sejam estas de âmbito público ou privado. No setor público observa-se que no final de 2007, as polícias dos Estados de Minas Gerais, Rio de Janeiro e Goiás, e também da Guarda Metropolitana de São Paulo, já estavam aparelhadas ou em vias de serem aparelhadas com viaturas terceirizadas.

Nesse contexto, diante da confirmação de que a frota da Universidade Estadual da Paraíba (UEPB) é adquirida através da compra de veículos novos, por meio de licitações, esse estudo tem a seguinte problemática: qual a melhor opção para a UEPB entre a terceirização e a compra de veículos para compor a frota do seu setor de transportes?

Tendo como objetivo geral comparar os custos entre a frota própria e a contratação de uma frota terceirizada na UEPB.

Essa pesquisa justifica-se pela relevância das informações geradas, pela contribuição para o meio acadêmico servindo como base para que futuras pesquisas sobre o referido tema sejam realizadas. Portanto, contribuindo para revelar a importância de um melhor aproveitamento dos recursos públicos, controle dos gastos e eliminação dos desperdícios.

Esse trabalho está estruturado em cinco partes, a primeira é esta introdução, seguida da revisão bibliográfica sobre custos no setor público, o proceder metodológico, a apresentação dos resultados e as considerações finais.

2 CUSTOS NO SETOR PÚBLICO E TERCEIRIZAÇÃO

Administração pública é, em sentido prático ou subjetivo, o conjunto de órgãos, serviços e agentes do Estado para gerir os recursos obtidos da população, bem como os bens móveis e imóveis pertencentes à Fazenda Pública, para suprimento dos anseios dos contribuintes.

A contabilidade no Brasil tem passado por importantes transformações nos últimos quatro anos, cabendo ressaltar a Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008, a emissão das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), em 21 de novembro de 2008, o novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) com oito classes, dividido em:

- 1 Ativo;
- 2 Passivo e Patrimônio Líquido;
- 3 Variações Patrimoniais Diminutivas;
- 4 Variações Patrimoniais Aumentativas;

5 Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento;

6 Controles da Execução do Planejamento e Orçamento;

7 Controles Devedores;

8 Controles Credores.

Sendo exatamente nas duas últimas classes, 7 e 8, de controle onde se encontra o registro contábil dos custos no setor público.

Além disso, o Conselho Federal de Contabilidade, em 25 de novembro de 2011, através da Resolução CFC nº 1.366, aprovou a NBC T 16.11 que se refere ao Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP), que já era preconizado pelos dispositivos legais como a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967 e Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

De acordo com a referida norma o SICSP registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública, tendo por objetivo:

- (a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade;
- (b) apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades;
- (c) apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço;
- (d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados;
- (e) apoiar programas de redução de custos e de melhoria da qualidade do gasto.

Um método de custos efetivamente empregado revela que a política somente de cortes de gastos não resolve o problema do mau uso dos recursos na administração pública, uma vez que esses cortes de gastos conduzem a deficiências ainda maiores no setor de onde estão sendo suprimidos, provocando insatisfação da opinião pública e dano a competitividade da economia, como atesta Alonso (1999, p.38): “Ao comprometer a qualidade dos serviços públicos, os cortes de despesa comprometem, por extensão, a competitividade da economia nacional, dado o caráter sistêmico da competitividade”.

Alonso (1999, p. 37) explica ainda “dada a dificuldade política de aumentar a carga tributária, especialmente a tributação direta, a palavra de ordem passou a ser cortar gastos”.

Alonso (1999, p. 37) discorre também que,

A política de corte de gastos atravessou a década de 80 e entrou na década atual alcançando o limite de suas possibilidades. Esta percepção não se restringiu aos economistas acadêmicos, mas passou a integrar o discurso do Banco Mundial e do próprio Fundo Monetário Internacional (FMI). Estes organismos internacionais vêm enfatizando a qualidade do gasto público, e não simplesmente o corte do gasto público. Ambos têm se empenhado em introduzir o tema “qualidade do gasto público” na agenda de reforma do Estado de diversos países, entre eles o Brasil.

Compreende-se que custo é todo o gasto investido para produção de um produto ou serviço que, no caso do setor público é um gasto na prestação de serviços à população.

Segundo conceitua Dutra (2003, p. 33) “Custo é a parcela que é aplicada na produção ou em qualquer outra função de custo, gasto esse desembolsado ou não”. Prossegue o mesmo autor que “Custo é o valor aceito pelo comprador para adquirir um bem ou é a soma de todos os valores agregados ao bem desde sua aquisição, até que ele atinja o estágio de comercialização”.

Já Slomski (2008, p. 376) define “custo como todo sacrifício (consumo) de ativos para obtenção de produtos ou serviços”.

Para apuração desses custos são utilizados métodos de custeio, os quais determinam a forma de abordagem a determinados gastos. Slomski (2008, p. 376) considera que “Por métodos de custeio entende-se a forma de atribuição de custos a determinado produto ou serviço. Custear é o processo de atribuir custos ao produto ou serviço”.

Os principais métodos de custeio utilizados em contabilidade são Custeio por Absorção, Custeio Variável ou Direto, Custeio Baseado em Atividades – ABC e Custeio Padrão.

O Custeio por Absorção, que foi o custeio utilizado na apuração dos custos desta pesquisa, segundo Wernke (2004, p. 20) “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos, de forma direta ou indireta mediante critérios de rateio”.

De acordo com Dutra (2003, p. 226) o Custeio por Absorção “consiste em associar aos produtos e serviços os custos que ocorrem na área de elaboração, ou seja, os gastos referentes às atividades de execução de bens e serviços”.

Conclui-se que o Custeio por Absorção é um método que aloca todos os custos variáveis e fixos, diretos e indiretos aos produtos.

No que se refere ao Custeio Variável ou Direto discorre Wernke (2004, p. 29) que

a premissa básica do Custeio Direto é a de que somente os custos claramente identificados com os produtos ou serviços vendidos (chamados de diretos ou variáveis) devem ser apropriados. Os demais custos necessários para manter a capacidade instalada (indiretos ou fixos) devem ser desconsiderados em termos de custo do produto.

Conforme Leone (2008, p. 322),

o critério de custeio variável fundamenta-se na idéia de que os custos e as despesas que devem ser inventariáveis (debitados em produtos em processamento e acabados) serão apenas aqueles diretamente identificados com a atividade produtiva e que sejam variáveis em relação a uma medida (referência, base, volume). Os demais custos de produção, definidos como periódicos, repetitivos e fixos, serão debitados diretamente contra o resultado do período.

Infere-se que Custeio Variável só leva em consideração os custos que variam de acordo com a produção, quanto maiores os custos de produção, maiores os custos variáveis e vice-versa, deduzindo os custos fixos, que subsistem invariavelmente com e sem produção na entidade, do resultado do período.

A respeito do Custeio Baseado em Atividades – ABC, Rayburn citado por Leone (2008, p. 255) exprime que “a finalidade do ABC é apropriar os custos às atividades executadas pela empresa e, então, apropriar de forma adequada aos produtos às atividades segundo o uso que cada produto faz dessas atividades”.

Dutra (2003, p. 234) afirma sobre o ABC que “esse método atribui aos objetos de custeio – produtos, serviços, clientes etc. – todos os custos e despesas, sendo os diretos por apropriação e os indiretos rastreados por direcionadores de custo”.

Conclui-se que o custeio ABC rastreia os gastos indiretos das atividades relacionadas aos produtos para assim, analisar de uma forma mais específica esses dispêndios.

Em relação ao Custeio Padrão conceitua Slomski (2008, p. 386) que,

o método de Custeio Padrão é aquele calculado de forma científica, ou seja, calcula-se o custo de uma unidade e atribui-se, dessa forma, o custo para as demais, *a priori* e posteriormente; depois de produzido o lote, apura-se o custo real incorrido para, dessa forma, apurar eventuais diferenças de preços, de volumes, de tempo, etc.

Leone (2008, p. 281), define que o custeio padrão

é uma previsão ou predeterminação do que os custos reais devem ser dentro de condições projetadas, servindo como uma base para o controle de custos e como uma medida da eficiência de produção (padrão de comparação), quando colocada diante desses custos reais. Ele fornece uma oportunidade para que os resultados correntes sejam analisados e as responsabilidades pelos desvios possam ser apontadas.

É um tipo de custeio em que a entidade calcula até aonde pode ir sua produção, capacidade produtiva máxima, com baixo custo, alto aproveitamento dos meios de produção e ótimo retorno, colocando esse resultado como parâmetro para o alcance de metas.

Assim sendo, é grande a relevância da apuração, análise e planejamento gerencial dos custos no setor público, visto que quando as riquezas do Estado são desperdiçadas pelos seus administradores tem como consequências a privação de educação de qualidade (que não forme unicamente para assinalar o próprio nome), saúde orgânica e ambiental ideais, segurança das pessoas e do patrimônio eficientes, infraestrutura necessária ao funcionamento econômico do país, bem estar da população, etc.

Já quanto a terceirização alguns conceitos são claros como o de Pagnoncelli (1993) que define como um processo planejado de transferência de atividades para serem realizadas por terceiros.

Para Giosa (2003) ela se caracteriza como uma técnica moderna de administração e se baseia em um processo de gestão, no qual acarreta mudanças estruturais, culturais, de procedimentos, de sistemas e controles, distribuída em toda a malha organizacional, com o objetivo de alcançar melhores resultados, concentrando os esforços da empresa em sua atividade principal.

Em estudo especial apresentado pela revista Suma Econômica (1993) sobre "Terceirização de Frota", foram explicitadas as seguintes vantagens e desvantagens da sistemática:

VANTAGENS	DESVANTAGENS
<ul style="list-style-type: none"> .Focalização no negócio da empresa. .Enxugamento da estrutura administrativa. .Liberação do capital de giro. .Flexibilidade e agilidade no serviço. .Custos pré-estabelecidos. 	<ul style="list-style-type: none"> .Risco na escolha do prestador de serviço. .Dificuldade em adaptar os recursos ao seu uso específico. .Responder por obrigações trabalhistas, caso a prestadora de serviço deixe de cumprir. .Perda de agilidade na tomada de decisões sobre o uso de recurso que não lhe pertence.

Fonte: Revista Suma Econômica (1993)

No caso do transporte, vale ressaltar alguns fatores de caráter operacional que também influenciam a decisão de possuir ou contratar, segundo a revista *Suma Econômica* (1993). São eles:

- **Característica do serviço** - Há serviços que usam veículos na forma como são colocados no mercado, outros que necessitam de veículos adaptados, o que caracteriza um veículo de uso "dedicado". Este último, quando preparado, fica limitado ao uso exclusivo de um só tipo de serviço.
- **Intensidade de uso do veículo** - Em função da atividade, o veículo pode ser de uso:
 - contínuo (para atender a serviços de caráter permanente, como é o caso do plantão);
 - intermitente (apoio aos serviços administrativos, inspeção, inspeção técnica, etc.);
 - temporário (suporte aos serviços de demandas sazonais, como projetos e execução de obras).
- **Disponibilidade do mercado de locação** - Nem sempre a região dispõe das alternativas desejadas, ou seja, veículos adequadamente preparados e/ou empresas em número suficiente que possam caracterizar competitividade em preço e qualidade.

3 PROCEDER METODOLÓGICO

O presente trabalho trata-se de um estudo de caso. A pesquisa do tipo estudo de caso caracteriza-se principalmente pelo estudo concentrado de um único caso. Esse estudo é preferido pelos pesquisadores que desejam aprofundar seus conhecimentos, a respeito de determinado caso específico, afirma Beuren (2006, p. 84).

Conforme Alves (2007, p. 56), “trata-se de um estudo em profundidade, exaustivo, radical, de uns poucos objetos, visando obter o máximo de informações que permitam o amplo conhecimento, o que seria impossível em outras pesquisas”.

Foi utilizada pesquisa documental, com a consulta de arquivos elaborados mensalmente pelo setor de transportes que segundo Silva e Grigolo citados por Beuren (2006, p. 89),

vale-se de materiais que ainda não receberam nenhuma análise aprofundada. Esse tipo de pesquisa visa, assim, selecionar, tratar e interpretar a informação bruta, buscando extrair dela algum sentido e introduzir-lhe algum valor, podendo, desse modo, contribuir com a comunidade científica a fim de que outros possam desempenhar futuramente o mesmo papel.

Corroborar Alves (2007, p. 55) que a pesquisa documental “assemelha-se à pesquisa bibliográfica, porém utiliza-se das fontes que não receberam tratamento analítico, como, por exemplo, certidões, atas, laudos, cartas pessoais, fotografias, etc.”.

Paralelamente empregou-se a pesquisa bibliográfica, provendo-se de livros, artigos, monografias, dissertações, leis ordinárias e complementares, portarias, decretos, normas, manuais, etc.

A pesquisa bibliográfica “é aquela desenvolvida a partir de fontes já elaboradas – livros, artigos científicos, publicações periódicas, as chamadas fontes de ‘papel’”, conceitua Alves (2007, p. 55).

Beuren (2006, p. 87) explica que a pesquisa bibliográfica é elaborada com base em material já publicado. Tradicionalmente, esta modalidade de pesquisa inclui material impresso, como livros, revistas, jornais, teses, dissertações e anais de eventos científicos.

Como objeto de estudo foi delimitado a frota de veículos da UEPB, traçando um período longitudinal que se inicia com a aquisição da frota em junho de 2010 e termina em agosto de 2012.

Cabendo destacar que o levantamento dos dados necessários à análise, se ateve as informações a respeito de todos os custos fixos e variáveis que ocorreram de forma direta e indireta na formação total dos custos da frota estudada.

Os dados foram obtidos através da análise da documentação mantida nos arquivos do setor de transportes realizada no mês de outubro de 2012.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 ESTUDO DE CASO

O presente trabalho realizou um estudo de caso, com a frota da Universidade Estadual da Paraíba, localizada no bairro Bodocongó, zona oeste da cidade de Campina Grande, Paraíba.

O estudo de caso se restringiu a uma amostra de cinco veículos da frota da UEPB que foi comprada em junho de 2010 e são do mesmo modelo, permitindo com isso uma determinação mais precisa dos custos com essa parcela da frota.

A referida frota é composta por veículos do modelo Volkswagen Voyage 1.6 completo, comprados através de licitação, como determina a Lei nº 8666/93.

A frota de veículos da UEPB é coordenada pelo Setor de Transportes que por sua vez é subordinada a Prefeitura Universitária, que planeja toda a logística de transporte para os oito campi da universidade, transportando alunos, professores e funcionários técnicos administrativos para atendimento das mais diversas demandas da instituição.

4.2 OS RESULTADOS

Na pesquisa para apuração dos dados necessários à análise, foram captadas informações quantitativas de: pneus, peças de reposição, serviços, lubrificantes, seguros, emplacamento, combustíveis, e também as informações a cerca da depreciação e do custo de oportunidade e salários dos motoristas que deram origem aos resultados apresentados neste tópico.

Para o estudo foi traçado o período de junho de 2010 a agosto de 2012. Para atender ao objetivo proposto, os dados em detalhamento encontram-se expostos no quadro 1.

Quadro 1: Custos incorridos entre junho de 2010 e agosto de 2012 por unidade de veículo.

Centro De Custos						
Veículos						
Voyage 1.6	Placa	Placa	Placa	Placa	Placa	Total
Itens	MOE-9401	MOE-9411	MOE-9431	MOE-9391	MOI-2052	
Valor de Compra	R\$ 44.000,00	R\$ 44.000,00	R\$ 44.000,00	R\$ 44.000,00	R\$ 44.000,00	R\$ 220.000,00
Depreciação	25x1,67%	25x1,67%	25x1,67%	25x1,67%	25x1,67%	41,75%
R\$ Depreciação	R\$ 18.370,00	R\$ 18.370,00	R\$ 18.370,00	R\$ 18.370,00	R\$ 18.370,00	R\$ 91.850,00
Pneus	R\$ 1.700,00	R\$ 2.890,00	R\$ 2.230,00	R\$ 1.650,00	R\$ 1.960,00	R\$ 10.430,00
Peças	R\$ 1.877,00	R\$ 1.812,00	R\$ 2.246,00	R\$ 763,00	R\$ 230,00	R\$ 6.928,00
serviços	R\$ 875,50	R\$ 768,00	R\$ 677,50	R\$ 220,00	R\$ 40,00	R\$ 2.581,00
Lubrificantes	R\$ 1.668,00	R\$ 2.110,00	R\$ 1.732,00	R\$ 1.413,00	R\$ 825,00	R\$ 7.748,00
Seguros	R\$ 3.897,71	R\$ 3.897,71	R\$ 3.897,71	R\$ 3.897,71	R\$ 3.897,71	R\$ 19.488,55
Emplacamento	R\$ 302,34	R\$ 302,34	R\$ 302,34	R\$ 302,34	R\$ 302,34	R\$ 1.511,70
Combustíveis	R\$ 33.453,63	R\$ 33.578,12	R\$ 31.791,50	R\$ 33.530,83	R\$ 17.425,19	R\$ 149.779,27
C. de Oportunidade	R\$ 8.497,60	R\$ 8.497,60	R\$ 8.497,60	R\$ 8.497,60	R\$ 8.497,60	R\$ 42.488,00
Salários Motoristas	R\$ 53.250,00	R\$ 53.250,00	R\$ 53.250,00	R\$ 53.250,00	R\$ 53.250,00	R\$ 266.250,00
Custo Total	R\$ 123.891,78	R\$ 125.475,77	R\$ 122.994,65	R\$ 121.894,48	R\$ 104.797,84	R\$ 599.054,52
KM Rodados	136.910	147.128	138.834	148.925	101.158	672.955
C. Total / Km Rod	R\$ 0,90	R\$ 0,85	R\$ 0,89	R\$ 0,82	R\$ 1,04	R\$ 0,89

Fonte: Elaboração própria, 2012.

Dessa forma, através do quadro 1, pode-se visualizar o custo total do período de análise da frota própria de veículos estudada que perfaz um total de: R\$ 599.054,52.

Além disso, pode-se observar que os valores referentes aos salários dos motoristas correspondem à maior parcela dos custos da frota, perfazendo em números absolutos a soma de R\$ 266.250,00 no período.

Os combustíveis foram o segundo maior custo identificado, totalizando R\$ 149.779,27 no período seguido pelo custo de oportunidade que fez o valor de R\$ 42.488,00.

O custo de oportunidade é um termo usado em economia para indicar o custo de algo em termos de uma oportunidade renunciada, ou seja, o custo, até mesmo social, causado pela renúncia do ente econômico, bem como os benefícios que poderiam ser obtidos a partir desta oportunidade renunciada ou, ainda, a mais alta renda gerada em alguma aplicação alternativa.

O custo de oportunidade foi definido como uma expressão "da relação básica entre escassez e escolha". São custos implícitos, relativos aos insumos que pertencem à empresa e que não envolvem desembolso monetário. Esses custos são estimados a partir do que poderia ser ganho no melhor uso alternativo (por isso são também chamados custos alternativo ou custos implícitos). Neste estudo aplicou-se os índices da caderneta de poupança.

Os custos econômicos incluem, para além do custo monetário explícito, os custos de oportunidade que ocorrem pelo fato dos recursos poderem ser usados de formas alternativas.

Nos itens salário de motorista e combustível entende-se que permaneceriam os mesmos valores caso a frota fosse terceirizada, ficando esses inalterados para efeito de comparação.

No quadro a seguir serão demonstrados os custos de uma frota de veículos do mesmo modelo, desta feita locados, repetindo os valores referentes aos salários e aos combustíveis.

Quadro 2: Custos entre janeiro de 2010 e agosto de 2012 por unidade de veículo caso frota locada.

Voyage 1.6	Veículo	Veículo	Veículos	Veículo	Veículo	Total
Itens	1	2	3	4	5	
R\$ Locação mês	R\$ 1.548,00	R\$ 1.548,00	R\$ 1.548,00	R\$ 1.548,00	R\$ 1.548,00	R\$ 7.740,00
R\$ Loc. mês X 25	R\$ 38.700,00	R\$ 38.700,00	R\$ 38.700,00	R\$ 38.700,00	R\$ 38.700,00	R\$ 193.500,00
Salários Motoristas	R\$ 53.250,00	R\$ 53.250,00	R\$ 53.250,00	R\$ 53.250,00	R\$ 53.250,00	R\$ 266.250,00
Combustíveis	R\$ 33.453,63	R\$ 33.578,12	R\$ 31.791,50	R\$ 33.530,83	R\$ 17.425,19	R\$ 149.779,27
Custo Total	R\$ 125.403,63	R\$ 125.528,12	R\$ 123.741,50	R\$ 125.480,83	R\$ 109.375,19	R\$ 609.529,27
KM Rodados	136.910	147.128	138.834	148.925	101.158	672.955
C. Total / Km Rod	R\$ 0,92	R\$ 0,85	R\$ 0,89	R\$ 0,84	R\$ 1,08	R\$ 0,91

Fonte: Elaboração própria, 2012.

Como se pode observar no quadro 2 o valor total de uma eventual frota locada no mesmo período de apuração dos custos da frota própria da UEPB, totalizou o valor de R\$ 609.529,27 uma diferença a mais de R\$ 10.474,75 em comparação com o valor total da frota própria.

Fazendo o rateio desse valor pelos cinco veículos tem-se a quantia de R\$ 2.094,95 por unidade e rateando esse valor pelos 25 meses, que é o período de apuração deste trabalho encontra-se o valor de + ou - R\$ 83,80 mensais.

O rateio segundo Martins (2003) trata-se de uma forma direta de segregar os recursos consumidos pelos objetos principais de custos em determinado estágio de sua ocorrência.

Contudo, vale destacar que houve limitações quanto à apuração dos valores de locação, já que houve dificuldade de determinar que valores eram praticados nas locações nos anos de 2010/2011, o que poderia influenciar diretamente nos resultados encontrados, portanto os valores das locações descritos no quadro 2, são valores referentes as locações praticadas no corrente ano, com base em contrato firmado entre a empresa de locações de veículos, Localiza Car Rental S/A e a SEAD/PB (Secretaria de estado da Administração da Paraíba) processo nº 19.000.002525/2011 pregão nº 242/2011 com registro no CGE nº 11-00911-6 e Ata de registro de preços nº 002/2012 da SEAD datada de 16/01/2012 com vigência de 12 meses.

Nesse sentido, os resultados obtidos aplicando-se o custeio por absorção apresentam como principal ponto positivo, englobar os custos totais: fixos, variáveis, diretos e/ou indiretos.

Entretanto, nem sempre é útil como ferramenta de gestão de custos, por possibilitar distorções, mascarar desperdícios e outras ineficiências no processo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A principal finalidade dessa pesquisa foi evidenciar por meio da metodologia do estudo de caso, pesquisa documental, bibliográfica, qual é a melhor opção entre comprar ou terceirizar a frota de veículos da Universidade Estadual da Paraíba.

Diante do custo total apurado de R\$ 599.054.52 para a frota própria e de R\$ 609.529,27 para frota terceirizada fica evidenciado que a opção de ter uma frota própria seria a melhor, entretanto cabe ressaltar que o estudo possui limitações, pois não foi possível

determinar os valores das locações nos anos de 2010/ 2011 para um perfeito comparativo entre as duas modalidades de aquisição de frota de veículos. Foi possível ainda através deste estudo determinar o custo do quilometro rodado no período 2010 - 2012.

Assim, esse trabalho se destaca pela relevância que tem para a sociedade e para a academia com o estudo dos custos no setor público.

E, ainda, por servir de base para futuras pesquisas sejam realizadas, de modo que possam continuara aprofundar e aprimorar o presente estudo, sendo essa a sugestão final.

ABSTRACT

Costs in the public sector earns great evidence and become common concern to public managers. The present study is asking about: what is the best option for UEPB between outsourcing and purchasing vehicles to compose the fleet in the transportation sector? Aiming general on compare costs between own fleet and hiring an outsourced fleet in UEPB. The methodology used was the case study, with bibliographical and documentary research. The result was a total cost of U.S. \$ 599,054.52 for its own fleet and R \$ 609,529.27 for an outsourced fleet, with a difference pro-fleet of R \$ 10,474.75 revealing how best the sport fleet itself. Thus, it is recommended further deepening to the academic sector on the subject through new scientific research and the public sector, proving that it is possible to obtain best management.

REFERÊNCIAS

ALONSO, Marcos. **Custos no serviço público**. Brasília: Revista do Serviço Público, 1999.

ALVES, Magda. **Como Escrever Teses e Monografias**: um roteiro passo a passo. 3. Reimpressão. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**. métodos com base na LC nº101/00 e nas classificações contábeis advindas da SOF e STN. 3ª edição.

BEUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**: teoria e prática. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BORGES, Helder Pereira. **CUSTOS NO SETOR PÚBLICO**: Um estudo na Unidade Básica de Saúde da Família, no bairro Jardim Continental, em Campina Grande – PB.

BRASIL **Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008.** Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br>> Acesso em 10 de outubro de 2012.

_____. **Resolução CFC nº 1.366, de 25 de novembro de 2011.** Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>> Acesso em 25 de outubro de 2012.

_____. **Decreto-Lei nº 200 de 25 de fevereiro de 1967.** Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br>>. Acesso em 25 de outubro de 2012.

_____. **Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000.** Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em 26 de outubro de 2012.

_____. **Lei Federal nº 4.320 de 17 de março de 1964.** Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em 26 outubro de 2012.

DUTRA, René Gomes. **Custos: uma abordagem prática.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

GIOSA, L. A. **Terceirização.** 5.ed. São Paulo: Pioneira, 2003.

James M. Buchanan (1987). "**opportunity cost,**" **O Novo Palgrave: Um Dicionário de Economia**, v. 3, p. 718. Disponível em: <http://pt.wikipedia.org/wiki/Custo_de_oportunidade> Acesso em 07 de novembro de 2012.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de contabilidade de custos.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, Elizeu. (2003) Disponível em: < <http://www.dicionarioinformal.com.br/rateio/>> Acesso em 18 de novembro de 2012.

PAGNONCELLI, D. **Terceirização e parceirização: estratégias para o sucesso empresarial.** Rio de Janeiro: Sindicato Nacional dos Editores de Livros, 1993.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública: um enfoque na contabilidade municipal.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SINDILOC. **Estudo da Viabilidade Econômico-Financeira Visando a Terceirização de Frota em Empresas Públicas, Mistas e Privadas.** Disponível em: <www.sindilocpr.com.br/arquivos/Resumo_Estudo_Terceirizacao.doc> Acesso em 18 de novembro de 2012.

WERNKE, Rodney. **Gestão de Custos: uma abordagem prática.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.