

Mensuração do Resultado Econômico e do Custo Por Atividade no Terceiro Setor: um estudo de caso em creche de atendimento a filhos de catadores de materiais recicláveis em São Paulo

Measuring the Economic Outcome and the Activity Cost in the Third Sector: a case study in nursery care for children of collectors of recyclable materials in São Paulo

Jaime Crozatti¹

Danilo André Fuster²

Rafaela Silva Marion³

Talita Andrioli Panico⁴

Resumo: A Lei das OSCIPs – Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público - possibilitou maior aproximação do governo com as Organizações Não Governamentais – ONG – que passaram a contar com mão-de-obra especializada com maior nível de qualificação. Os volumes de atividades desenvolvidas nestas entidades, bem como sua diversidade e complexidade, passaram a ser consideradas estratégicas, exigindo de seus dirigentes maiores efetividades na gestão. Neste contexto, o modelo de gestão passou a considerar, então, o custo e o valor agregado das atividades desenvolvidas, como relevante aspecto para garantir sua continuidade. Este trabalho apresenta modelo de mensuração e de informação do custo das atividades e do resultado econômico para a gestão de uma instituição de ensino infantil do terceiro setor. Trata-se de um estudo de caso de ONG conveniada com a Prefeitura Municipal de São Paulo - PNSP, que presta relevante serviço social no atendimento de menores entre 3 e 10 anos de idade. O estudo permitiu entender os processos de gestão e educacionais da entidade possibilitando o conhecimento do custo por atividade, por turma e por aluno, e o valor agregado pela atividade desenvolvida, ou seja, seu resultado econômico. Estes dados são diferenciais imprescindíveis da qualidade na gestão pública, uma vez que são essenciais para a avaliação de desempenho com vistas a aumentar o nível de eficiência no uso dos recursos públicos. Há melhores condições de sucesso da parceria entre a PMSP e a ONG, haja vista o conhecimento detalhado do custo e do valor agregado nos processo internos da entidade.

Palavras-chave: Contabilidade de custos, terceiro setor, gestão de custos, resultado econômico no terceiro setor, valor agregado no terceiro setor.

Abstract: The Law of OSCIPs - Civil Society Organizations of Public Interest - allowed the government closer to the Non-Governmental Organizations - NGOs. The increase in the level of specialization of the activities of these organizations created a need to hire professionals with increasing skill levels. The volume of activities in these entities, and their diversity and complexity, will be considered strategic, demanding greater effectiveness of their leaders in management. In this context, the management model has considered, then the cost and value of activities such as relevant aspect to ensure its continuity. This paper presents the measurement and the information model of cost activities and the economic outcome for the management of a child educational institution of the third sector. This is a case study of NGOs contracted by the Municipality of Sao Paulo - MSP,

¹ Possui doutorado em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP, Brasil. Professor de Controladoria Estratégica do curso de Gestão de Políticas Públicas da Escola de Artes, Ciências e Humanidades da Universidade de São Paulo - USP, Brasil. Contato: jcrozatti@usp.br.

² Graduação em Gestão de Políticas Públicas pela Universidade de São Paulo - SP, Brasil. Contato: danilofuster@usp.br.

³ Graduação em Gestão de Políticas Públicas pela Universidade de São Paulo - SP, Brasil. Contato: rafaelamarion@usp.br.

⁴ Graduação em Gestão de Políticas Públicas pela Universidade de São Paulo - SP, Brasil. Contato: talitagpp@usp.br.

which provides important social services in the care of children between 3 and 10 years of age. The study allowed us to understand the processes of educational management and the entity providing the knowledge of cost per activity, per class and per student and value added of the activity performed, and its economic output. These data are essential differences in the quality of public management, since they are essential for performance evaluation in order to increase the level of efficiency in the use of public resources. There are better conditions for the success of the partnership between the MSP and NGOs, given the knowledge of the cost and added value in the entity's process.

Keywords: Cost accounting, third sector, cost management, economic output in the third sector, value added in the third sector.

1 INTRODUÇÃO

Um dos objetivos da Lei 9.790 de 23 de março de 1999, conhecida como Lei das OSCIP - Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, foi o de "estimular o crescimento do Terceiro Setor" (FERRAREZI, 2001, 06). Para atrair maior participação e incrementar o poder civil das Associações sem fins lucrativos na prestação de serviços à sociedade, melhorando o atendimento da população a partir de parcerias com o setor público, o governo federal deu o primeiro passo na "direção da reforma do marco legal que regula as relações entre Estado e Sociedade Civil no Brasil." (FERRAREZI, 2001, 06). A partir de então, o incremento no nível de especialização das atividades destas organizações gerou a necessidade de contratação de profissionais cada vez com maior nível de qualificação. Os volumes de atividades desenvolvidas nestas entidades, bem como sua diversidade e complexidade, passaram a ser consideradas estratégicas, exigindo de seus dirigentes maiores efetividades na gestão. Neste contexto, o modelo de gestão passou a considerar, então, o custo e o valor agregado das atividades desenvolvidas, como relevante aspecto para garantir sua continuidade.

A gestão de custos é ferramenta fundamental para a análise e tomada de decisão por parte do administrador, seja ele de entidade pública ou privada (MAUSS e SOUZA, 2008). A utilização de recursos econômicos, sejam estes financiados pela iniciativa privada, cliente ou doador, seja financiada pelo governo a partir dos tributos que recolhe da sociedade, exige, nos tempos atuais, atenção suficiente para atender às qualidades da eficiência e da eficácia. A entidade moderna prescinde do bom uso dos recursos disponibilizados, seja qual for sua natureza, uma vez que a agregação de valor das atividades desenvolvidas é condição necessária para a continuidade de toda e qualquer organização (MARTIN, 2002).

Neste contexto, o presente trabalho pretende analisar os processos educacionais e de gestão da Creche Quintal da Criança, localizada no Bairro do Glicério, na Cidade de São Paulo, com o objetivo de aplicar o modelo de Custeio Baseado em Atividades e o Demonstrativo do Resultado Econômico como ferramentas da contabilidade gerencial com vistas a incrementar eficácia da gestão. A Creche foi fundada pela religiosa Derly Fabres na década de 1990 para tirar da rua os filhos dos catadores de materiais sólidos que atuam e moram na região central da maior cidade do hemisfério sul. É organizada como Associação Privada e conta com parceria da Prefeitura da Cidade de São Paulo e do Colégio Marista Nossa Senhora da Glória e realiza importante política pública de inclusão educacional. Segundo sua fundadora se a criança aprender a ler e a escrever antes da idade de seis anos, seu futuro será diferente daquele de seus pais. A creche atende a 115 crianças pelo convênio com a Prefeitura Municipal e 75 crianças pelo Projeto Marista. A faixa etária de atendidos é de 3 a 10 anos, sendo que as crianças de 3 a 6 anos ficam na creche em período integral, e as de 7 a 10 anos apenas por meio período, no contra-turno

de sua jornada do ensino fundamental. O modelo de gestão está mudando o foco exclusivo nas questões pedagógicas, passando a incorporar informações sobre os recursos utilizados. Os recursos financeiros são gerenciados por controles internos desenvolvidos por funcionários da entidade com supervisão do profissional contador, que presta serviços terceirizados.

O presente trabalho tem, portanto, a incumbência de avaliar a instituição de ensino de modo a apresentar um modelo de informação do custo e do resultado econômico que capacite a administração da entidade a gerenciar os recursos, interna e externamente. A gestão interna acontece nas decisões operacionais que implicam em desenvolver as atividades do processo de ensino. As externas referem-se às negociações de valores dos repasses nos convênios assinados com os financiadores público e privado. Dadas as condições de trabalho uma das principais dificuldades é a contratação e permanência de professores especializados. A restrição é o valor da remuneração destes profissionais, principal item do custo da atividade. Assim, a precisão dos valores do custo e do resultado econômico é uma característica relevante na prestação de contas tanto aos financiadores como aos usuários do serviço, as famílias empobrecidas da baixada do Glicério. É viável que o ensino na Creche Quintal da Criança seja o único bem permanente que as famílias atendidas oferecerem a seus filhos.

É premissa do trabalho que a busca por eficácia e eficiência está lastreada na *accountability* bem como na transparência da aplicação de recursos públicos, do governo ou da iniciativa privada (SLOMSKI, 2005). Antever o custo dos processos e recursos de cada instituição deve levar ao uso eficaz e eficiente do mesmo, mantendo assim o nível de qualidade em patamares desejáveis. Neste trabalho, o modelo de custeamento tem por referência o Custeio Baseado em Atividade – ABC, o que oferece maior nível de precisão aos valores para a análise de custos de processos de produção de bens e serviços (MARTINS, 2003). O resultado econômico foi desenvolvido em acordo com a proposta de Slomski (2010) para o serviço público, governamental ou não governamental. É imperioso sofisticar a gestão das entidades do terceiro setor, tendo em vista a pressão social na eficiência no gasto público.

2 GESTÃO DE CUSTOS E GESTÃO PÚBLICA.

Para que as organizações atinjam seus objetivos, é fundamental um alinhamento entre as diretrizes organizacionais e a postura dos servidores ou colaboradores. Esta sintonia é possível somente a partir de uma cultura organizacional consistente com este propósito, assim como um instrumental de gestão coeso que auxilie a boa gestão (LONGO, 2007).

O que entendemos por boa gestão, ou o que deveria ser entendido como uma boa gestão tangencia-se a partir das noções de eficiência e eficácia. Neste sentido, as visões da gestão de políticas públicas que caminham para aumentar a eficiência do Estado no uso dos recursos crescem no país e fora dele. Souza (2006, 26) afirma que a gestão de políticas públicas:

“... é o campo do conhecimento que busca, ao mesmo tempo, ‘colocar o governo em ação’ e/ou analisar essa ação (variável independente) e, quando necessário, propor mudanças no rumo ou curso dessas ações (variável dependente).”

Entre os possíveis modelos de análise das políticas públicas apresentados pela literatura recente, no modelo que se convencionou chamar de “novo gerencialismo público”, a eficiência do gasto é o principal objetivo da política pública “... aliada à importância do fator credibilidade e à delegação das políticas públicas para instituições com ‘independência’ política” (SOUZA, 2006, 34).

Mensuração do resultado econômico e do custo por atividade no terceiro setor: um estudo de caso em creche de atendimento a filhos de catadores de materiais recicláveis em São Paulo

A eficiência e a eficácia na gestão de políticas públicas são imprescindíveis para o alcance de bons níveis de qualidade de serviço público, pois, como nos afirmam Silva e Col. (2007):

“A eficiência tem, portanto, o enfoque de fazer as coisas da maneira certa. A eficácia é a capacidade para produzir um resultado desejado, estando, portanto, mais voltada para dar atenção àquilo que precisa ser feito para alcançar o objetivo”.

Neste debate vemos que tais conceitos vieram à tona com as novas perspectivas da gestão pública, ou, como ficou conhecida no mundo, a *new public management* - nova administração pública (SOUZA, 2006). Essas novas perspectivas trouxeram ao escopo teórico na gestão de políticas públicas o conceito de gerência e de eficiência, como já citado, assim como os novos rumos para uma gestão voltada para resultados, como vista na frase inicial de Longo (2007).

Por consequência, das demandas por uma gestão pública voltada para resultados e também para a eficácia, houve uma série de reformas no Brasil que buscaram catalisar essa tendência. Em 1998 o marco introdutório de tais medidas foi a Emenda Constitucional nº 19, promulgada em 4 de junho do mesmo ano. Esta define os princípios e as normas da administração pública e também aspectos do controle das finanças. Mesmo antes dessas medidas, como nos informam Mauss e Souza (2008), o Decreto-lei nº 200, de 1967, no seu artigo 79, buscou determinar a apuração contábil dos custos dos serviços, para evidenciar os resultados da gestão.

É nesta realidade que se encaixa a gestão de custos, já que, segundo a afirmação de Silva e Col. (2007), esta está ligada à mensuração, em termos monetários, dos recursos utilizados para algum propósito. Ou seja, a contabilidade de custos se liga ao uso dos recursos e sua racionalização para que sejam catalogados os *inputs* e *outputs* de dada organização. Este é um aspecto essencial para a organização pública, haja vista que as instituições deste setor lidam com recursos escassos e que, dependendo de sua alocação, tendem a tornarem-se ainda mais escassos. Como na afirmação de Corbari e col. (2007) “a gestão de custos para a eficiência no uso dos recursos públicos vem em encontro com a necessidade de toda a gestão pública dada a carência de recursos observada na administração pública no Brasil”. Dadas as limitações e os gastos extensos do governo, a administração contábil de custos vem a ser um aliado das já citadas reformas para a administração pública.

Outro problema dentro das organizações públicas é a carência de informações contábeis, principalmente o que tange ao custo. Como observado por Mauss e Souza (2008) o que foi disposto na LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal, no artigo 50, § 3º, “a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (BRASIL, 2001). Vê-se então, que a gestão de custos e a mensuração racional de custos se tornam elementares para a transparência e para o bom funcionamento da gestão pública. É nesse sentido que a contabilidade de custos se torna essencial também para sanar a falta de parâmetros para a tomada de decisão, habilidade vital para a gestão pública. Atende também ao controle gerencial do setor público (MAUSS e SOUZA, 2008). O passo seguinte então seria estabelecer padrões para o planejamento e para a mensuração de resultados, seguidamente à avaliação do desempenho dos gestores dentro da entidade governamental, cumprindo ao disposto pela LRF (MAUSS E SOUZA, 2008).

A busca pela apreensão de tal capacidade justifica-se à medida que não existem, apesar de sua relevância, muitos estudos que liguem gestão pública e custos contábeis. Como Mauss e Souza (2008) bem citam:

“Um dos motivos pelos quais pode não haver a utilização da contabilidade de custos governamental é a escassez de literatura voltada ao tema, pois se verifica que a maior parte da literatura existente trata de custos no âmbito da iniciativa privada”.

Constata-se então, que a área de custos é imprescindível para a melhoria da eficiência do setor público, do governo e do terceiro setor. Há espaço para a criação de departamentos de custos na administração pública, nos moldes da iniciativa privada.

3 RESULTADO ECONÔMICO E EFICIÊNCIA NO SETOR PÚBLICO

Como preza a Constituição de 1988, o Estado brasileiro deve atender às cinco diretrizes básicas de atuação na gestão pública que são: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (BRASIL, 1988). Seguindo o padrão de eficiência traz-se a tarefa ao Estado de garantir transparência quanto aos processos de gestão para a sociedade *vis-à-vis* o retorno comparável ao valor dos tributos que recolhe. Com essa premissa, surge a urgência de captação dos resultados econômicos gerados pela esfera pública, ou seja, mensurar e avaliar o valor agregado da atividade pública que é repassada para a sociedade que financia esta atividade. Tal informação de cunho econômico deve superar os antigos paradigmas de aporte de *superávit* e *déficit* característicos do modelo fiscalista em vigor no país.

Como já explicitado, ao tomarmos o tema de custeio no setor público, devemos também pensar no aporte de eficiência e eficácia. Para além desses temas devemos ter um modo de evidenciá-lo à luz do indicado pela Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Sugerido por Slomski e col. (2010), a demonstração de resultado econômico é uma ferramenta que torna o art. 37 da Constituição mais exequível. Mesmo com o art. 85 da Lei 4.320/1964, que trata da organização da contabilidade, ainda não havia no Brasil uma instituição legal clara acerca do aporte de informação de custos. Só com a instituição da Lei complementar 101 surge uma seqüência de manifestações em prol da transparência pública no tocante aos gastos e ao uso do dinheiro público. É nisso que se apegamos a análise econômica, no uso do recurso público, e que para além da boa alocação se mostra uma ferramenta de controle e prestação de conta da tomada de decisão do gestor.

Como nos informam Slomski e col. (2010, 939) tal análise é:

“Instrumento de evidenciação da eficiência na administração pública que, em 2008, torna-se demonstração a ser publicada de maneira obrigatória pelos profissionais que atuam em entes públicos, de acordo com a Resolução CFC nº 1.133/2008 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC)”.

Esta análise se sustenta a partir do referencial de custos de cada processo, de modo a compará-lo com aquilo que foi gerado em dado período. Ou seja, o custo de oportunidade de cada processo, denominado de receita econômica, é comparado ao que a instituição utilizou de recursos. Mais do que mensurar um típico processo, tal análise aporta os reais benefícios gerados à sociedade pela ação pública. Fortalece-se a *accountability* e a transparência.

A Resolução N° 1.133/2008 do CFC (2008, 8) nos diz ainda que:

“A demonstração do resultado econômico deve ser elaborada considerando sua interligação com o sistema de custos, e apresentar, na forma dedutiva, pelo menos a seguinte estrutura: (a) receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos; (b) custos e despesas identificados com a execução da ação pública; e (c) resultado econômico apurado.”

Vemos, portanto que é elementar à gestão pública dispor do viés contábil do resultado econômico, aliado à gestão de custos, pois com isso poderá também contribuir para que o ente público aperfeiçoe sua ação e o capacite na busca da eficiência.

4 MATERIAIS E MÉTODOS

Este estudo pode ser categorizado como exploratório descritivo (THEÓPHILO e MARTINS, 2009), uma vez que pretende evidenciar particularidades da realidade da gestão do terceiro setor a partir de um estudo de caso. Os dados foram obtidos através de fontes secundárias, os relatórios contábeis da Creche e de entrevistas realizadas com os funcionários e diretores da instituição. A escolha da Creche Quintal da Criança se deveu à facilidade de acesso e à disponibilidade dos dados necessários ao estudo e ainda ao papel social desta entidade. Os dados foram levantados nas visitas realizadas à creche no mês de novembro de 2010 e referem-se ao mês de outubro do mesmo ano. Foram tratados em acordo com os conceitos que fundamentam a teoria de custos do modelo de Custeio Baseado em Atividades (MARTINS, 2010) e do Resultado Econômico do setor público (SLOMSKI, 2010). As tabelas e cálculos foram construídos com o uso do aplicativo Excel da Microsoft.

A partir das informações sobre a estrutura, as atividades e os valores dos gastos no mês pesquisado, foram definidos os procedimentos e os modelos apresentados no tópico seguinte, com fundamentação dos conceitos dos modelos de Custeio Baseado em Atividades e do Demonstrativo do Resultado Econômico disponível na literatura.

5 RESULTADO ECONÔMICO E CUSTO POR TURMA E POR ALUNO DA CRECHE QUINTAL DA CRIANÇA

Os gastos realizados pela Creche no mês de outubro de 2010 podem ser observados na Tabela 1, abaixo. A Tabela indica também qual o direcionador utilizado para identificar o respectivo valor na atividade que o consome.

Tabela 1 – Custos da Creche Quintal da Criança em outubro de 2010 e respectivos direcionadores para as atividades

Descrição	Valor	Direcionador de custos
Salários e encargos	30.613,89	proporção do tempo
Alimentação	3.142,49	número de alunos
Material pedagógico	648,00	número de alunos
Material de limpeza	699,60	espaço físico
Energia Elétrica e Aluguel	3.306,96	espaço físico
Administrativas	1.662,82	proporção do tempo
Total	40.073,76	

Os salários e encargos representam 76% dos custos totais da Creche. Esta é uma das características das entidades prestadoras de serviços e também dos serviços educacionais do setor público. A melhoria da qualidade do ensino que a entidade oferta, entenda-se capacitação de seus professores, passa necessariamente pelo aumento deste componente do custo uma vez que representa valorização de seus colaboradores.

Mensuração do Resultado Econômico e do Custo Por Atividade no Terceiro Setor: um estudo de caso em creche de atendimento a filhos de catadores de materiais recicláveis em São Paulo

A Tabela 2 demonstra a quantidade de alunos por turma e a faixa etária desses alunos, além do tempo de permanência das crianças na creche e o número de refeições feitas por elas.

Tabela 2 – Quantidade de alunos por turma, faixa etária, período e quantidade de refeições diárias

Turma	Qtd. Alunos	Faixa Etária	Período	Refeições
1º Estágio A	25	3 a 4 anos	Integral	4
1º Estágio B	31	3 a 4 anos	Integral	4
2º Estágio	33	4 a 5 anos	Integral	4
3º Estágio	34	5 a 6 anos	Integral	4
Projeto Marista	75	7 a 10 anos	Semi-Integral	2

Para que o custo de cada recurso seja identificado às turmas e aos alunos, é necessário identificar as atividades que a Creche realiza bem como os respectivos direcionadores de custos para as atividades, segundo o que preconiza o modelo de Custos ABC (MAUSS E SOUZA, 2008).

A partir da folha de pagamentos da creche, foi possível montarmos a Tabela 3, na qual estão especificados os cargos dos funcionários, o departamento no qual trabalham, a função que exercem, além do salário de cada um deles. Os valores são referenciais e estão inclusos os encargos sobre a folha:

Tabela 3 – Departamentos e quantidade de funcionários por função e valor dos salários

Departamento	Funcion.	Função	Valor
Cozinha	42	Auxiliar de Cozinha	788,17
	23	Cozinheira	949,75
	20	Cozinheira	949,75
	62	Agente Operacional	625,47
Manutenção e Limpeza	49	Aux. Serv. Gerais	788,17
	34	Serviços Gerais	625,47
	67	Ag. Operacional	625,17
	68	Ag. Op. - Manut.	800,00
Secretaria	17	Diretor	1.894,70
	65	Administrador	1.500,00
	201	Contadora	1.530,00
	46	Aux. Administrativo	1.257,00
	25	Aux. Administrativo	625,47
	32	Coord. Pedagógico	1.726,66
Bazar	11	Aux. Limpeza	788,17
	41	Vigia	788,17
1º Estágio A	1	Prof. Desenv. Infantil	1.200,00
	57	Prof. Desenv. Infantil	1.200,00
1º Estágio B	56	Prof. Desenv. Infantil	1.200,00
	60	Prof. Desenv. Infantil	1.200,00
2º Estágio	59	Prof. Desenv. Infantil	1.200,00
	14	Prof. Desenv. Infantil	1.200,00
3º Estágio	58	Prof. Desenv. Infantil	1.200,00
Projeto Marista	51	Coord. Pedagógico	1.893,88
	53	Prof. Desenv. Infantil	1.200,00
	52	Prof. Desenv. Infantil	1.200,00
	64	Prof. Desenv. Infantil	625,47
	36	Mediador de Leitura	1.032,42
Total			30.613,89

A seguir, nas Tabelas 4 e 5 são apresentadas a distribuição do tempo e as atividades atendidas por cada um dos funcionários para fins de rastreamento do custo de salários e encargos às atividades identificadas nos processos meio e fins:

Mensuração do resultado econômico e do custo por atividade no terceiro setor: um estudo de caso em creche de atendimento a filhos de catadores de materiais recicláveis em São Paulo

Tabela 4 – Distribuição do tempo em porcentagem por funcionário e atividade - atividades meio

Dpto.	Atividades	Funcionários e (%) do tempo usado em cada atividade															
		42	23	20	62	49	34	67	68	17	65	201	46	25	32	11	41
Cozinha	Lavar louça	34	34	34	34												
	Preparar alimentos	33	33	33	33												
	Receber, conf.contr.gên. alimentícios	33	33	33	33												
Material de Limpeza	Controlar estoque de mat. Limpeza					20	20	20	20								
	Limpar as instalações					20	20	20	20								
	Receber, conf.armazenar mat.limpeza					20	20	20	20								
	Realizar reparos de infra-estrutura					20	20	20	20								
Secretaria	Realizar reparos - hidráulica e elétrica					20	20	20	20								
	Administrar a Creche									12	12	12	12	12	12		
	Atender telefone e fazer ligações									11	11	11	11	11	11		
	Controlar a frequência dos funcionários									11	11	11	11	11	11		
	Controlar estoq.mat. exped.e pedagógico									11	11	11	11	11	11		
	Digitar documentos em geral									11	11	11	11	11	11		
	Receber e conf.mat.exped.e pedagógicos									11	11	11	11	11	11		
	Supervisionar atividades pedagógicas									11	11	11	11	11	11		
	Prestar contas aos financiadores externos									11	11	11	11	11	11		
Controlar o estoque de produtos									11	11	11	11	11	11			
Bazar	Receber e conferir os materiais doados															50	50
	Limpar as instalações															50	50
	Limpar as instalações referente ao bazar															50	50

Tabela 5 – Distribuição do tempo em porcentagem por funcionário e atividade – atividades fim

Depto.	Atividades	Funcionários e (%) do tempo usado em cada atividade											
		01	57	56	60	59	14	58	53	52	64	36	
1º Estágio A	Elaborar ativ.pedag.e recreativas	50	50										
	Aplicar ativ. Pedag.e recreativas	50	50										
	Monitorar as crianças	50	50										
1º Estágio B	Elaborar ativ.pedag.e recreativas			50	50								
	Aplicar ativ. Pedag.e recreativas			50	50								
	Monitorar as crianças			50	50								
2º Estágio	Elaborar ativ.pedag.e recreativas					50	50						
	Aplicar ativ. Pedag.e recreativas					50	50						
	Monitorar as crianças					50	50						
3º Estágio	Elaborar ativ.pedag.e recreativas							100					
	Aplicar ativ. Pedag.e recreativas							100					
	Monitorar as crianças							100					
Projeto Marista	Elaborar ativ.pedag.e recreativas									25	25	25	25
	Aplicar ativ. Pedag.e recreativas									25	25	25	25
	Elaborar atividades lúdicas									25	25	25	25
	Monitorar as crianças									25	25	25	25

Partindo dos valores da Tabela 3 e das porcentagens das Tabelas 4 e 5 foram encontrados o valor dos salários que cabe a cada uma das atividades, meio e fim, desenvolvidas na Creche. Montaram-se novas tabelas nas quais foram encontrados, partindo do salário de cada funcionário, o custo que cabe a cada atividade atendida por eles considerando o tempo dispendido. É o que pode ser visto nas Tabelas 6 e 7.

Tabela 6 – Salário por atividade meio

Dpto.	Atividades	Funcionário / Valores, em R\$ 1,00															
		42	23	20	62	49	34	67	68	17	65	201	46	25	32	11	41
Cozinha	Lavar louça	263	317	317	208												
	Preparar alimentos	263	317	317	208												
	Receber, conf.contr.gên. alimentícios	263	317	317	208												
Material de Limpeza	Controlar estoque de mat. Limpeza					158	125	125	160								
	Limpar as instalações					158	125	125	160								
	Receber, conf.armazenar mat.limpeza					158	125	125	160								
	Realizar reparos de infra-estrutura					158	125	125	160								
	Realizar reparos - hidráulica e elétrica					158	125	125	160								
Secretaria	Administrar a Creche									211	167	170	140	70	192		
	Atender telefone e fazer ligações									211	167	170	140	70	192		
	Controlar a frequência dos funcionários									211	167	170	140	70	192		
	Controlar estoq.mat. exped.e pedagógico									211	167	170	140	70	192		
	Digitar documentos em geral									211	167	170	140	70	192		
	Receber e conf.mat.exped.e pedagógicos									211	167	170	140	70	192		
	Supervisionar atividades pedagógicas									211	167	170	140	70	192		
	Prestar contas aos financiadores externos									211	167	170	140	70	192		
Controlar o estoque de produtos									211	167	170	140	70	192			
Bazar	Receber e conferir os materiais doados															263	263
	Limpar as instalações															263	263
	Limpar as instalações referente ao bazar															263	263

Tabela 7 – Salário por atividade fim

Depto.	Atividades	Funcionário / Valores, em R\$ 1,00										
		01	57	56	60	59	14	58	53	52	64	36
1º Estágio A	Elaborar ativ.pedag.e recreativas	400	400									
	Aplicar ativ. Pedag.e recreativas	400	400									
	Monitorar as crianças	400	400									
1º Estágio B	Elaborar ativ.pedag.e recreativas			400	400							
	Aplicar ativ. Pedag.e recreativas			400	400							
	Monitorar as crianças			400	400							
2º Estágio	Elaborar ativ.pedag.e recreativas					400	400					
	Aplicar ativ. Pedag.e recreativas					400	400					
	Monitorar as crianças					400	400					
3º Estágio	Elaborar ativ.pedag.e recreativas							400				
	Aplicar ativ. Pedag.e recreativas							400				
	Monitorar as crianças							400				
Projeto Marista	Elaborar ativ.pedag.e recreativas								300	300	300	300
	Aplicar ativ. Pedag.e recreativas								300	300	300	300
	Elaborar atividades lúdicas								300	300	300	300
	Monitorar as crianças								300	300	300	300

A Tabela 8 apresenta o custo das atividades fim compondo os valores dos três recursos necessários para estas atividades. Pode-se ver quanto cada componente de custo contribui para o montante do custo da atividade. Pode-se observar também quanto cada atividade contribui para o custo de cada estágio de ensino.

Mensuração do resultado econômico e do custo por atividade no terceiro setor: um estudo de caso em creche de atendimento a filhos de catadores de materiais recicláveis em São Paulo

Tabela 8 – Custos das atividades fim

Departamento	Atividade fim	Salários e encargos	Mat. Pedag.	Energ. e Aluguel	Total
1º Estágio A	- Elaborar atividades pedagógicas e recreativas	800		92	892
	- Aplicar atividades pedagógicas e recreativas	800	130	92	1.021
	- Monitorar as crianças	800		92	892
	Soma				2.805
1º Estágio B	- Elaborar atividades pedagógicas e recreativas	800		92	892
	- Aplicar atividades pedagógicas e recreativas	800	130	92	1.021
	- Monitorar as crianças	800		92	892
	Soma				2.805
2º Estágio	- Elaborar atividades pedagógicas e recreativas	800		92	892
	- Aplicar atividades pedagógicas e recreativas	800	130	92	1.021
	Soma			92	892
	- Monitorar as crianças	800			2.805
3º Estágio	- Elaborar atividades pedagógicas e recreativas	300		92	392
	- Aplicar atividades pedagógicas e recreativas	300	130	92	521
	- Monitorar as crianças	300		92	392
	Soma				1.305
Projeto Marista	- Elaborar atividades pedagógicas e recreativas	1.563		92	1.655
	- Aplicar atividades pedagógicas e recreativas	1.563	130	92	1.784
	- Elaborar atividades lúdicas	1.563		92	1.655
	- Monitorar as crianças	1.563		92	1.655
	Soma				6.749
Total do custo das atividades fim		14.352	648	1.470	16.470

A Tabela 8 demonstra o valor atribuído a cada estágio das atividades inerentes à sua natureza, o ensino, que se caracterizam como as atividades fim do processo. Estes valores são identificados diretamente aos objetos de custeio conforme os conceitos do modelo de Custeio ABC, uma vez que são custos diretos de cada estágio (MARTINS, 2010).

Partindo das tabelas das atividades meio, foram calculados e rastreados os custos destas atividades para os objetos de custeio. Neste cálculo foram incluídos os valores dos custos dos demais recursos, em conformidade com os direcionadores de recursos observados na Tabela 1.

Tabela 9 – Custo das atividades meio

Atividade	Salários e encargos	Alimentação	Mat. Pedag.	Mat. Limp.e seg.	Energ. e Aluguel	Administração	Total
Lavar louça	1.104	479			92		1.676
Preparar alimentos	1.104	1.704			92		2.901
Receber, conf.contr.gên. alimentícios	1.104				92		1.196
Controlar estoque de mat. Limpeza	568				92		660
Limpar as instalações	568	479			92		1.139
Receber, conf.armazenar mat.limpeza	568				92		660
Realizar reparos de infra-estrutura	568			652	92		1.312
Realizar reparos - hidráulica e elétrica	568			47	92	330	1.037
Administrar a Creche	948				92	322	1.362
Atender telefone e fazer ligações	948				92	534	1.574
Controlar a frequência dos funcionários	948				92	380	1.420
Controlar estoq.mat. exped.e pedagógico	948				92		1.040
Digitalizar documentos em geral	948				92		1.040
Receber e conf.mat.exped.e pedagógicos	948				92		1.040
Supervisionar atividades pedagógicas	948				92		1.040
Prestar contas aos financiadores externos	948				92		1.040
Controlar o estoque de produtos	948				92	97	1.137
Receber e conferir os materiais doados	525				92		617
Limpar as instalações	525				92		617
Limpar as instalações referente ao bazar	525	479			92		1.097
Total do custo das atividades meio							23.604

Mensuração do Resultado Econômico e do Custo Por Atividade no Terceiro Setor: um estudo de caso em creche de atendimento a filhos de catadores de materiais recicláveis em São Paulo

Perceba-se que os custos apresentados originalmente na Tabela 1, cujo total é de R\$ 40.073,76, que se referem ao montante de recursos utilizados no período, mês de outubro de 2010, encontram-se, em acordo com os conceitos do Custeio Baseado em Atividades, devidamente rastreados para as respectivas atividades fim – R\$ 16.469,52 - e meio – R\$ 23.604,24 -, conforme os direcionadores definidos. A Tabela 10 apresenta os direcionadores de atividades usados para rastrear os custos das atividades meio aos objetos de custeio, ou seja, os estágios de ensino.

As Tabelas 8 e 9 apresentam os valores dos custos de cada atividade no processo de ensino. Esta é uma informação estratégica para a gestão deste processo, uma vez que, toda e qualquer alteração de processos na Creche Quintal da Criança deverá produzir alterações nestes custos, para mais ou para menos, segundo as modificações que forem introduzidas com o uso de diferentes recursos. Elas permitem avaliar quais atividades podem ser redesenhadas no sentido de gerar ganhos de produtividade ou economias de recursos. O emprego de novas tecnologias é o caso mais comum de alteração de processos de prestação de serviços que geram alterações na estrutura de custos. Diferenciações no nível de escopo ou mesmo de escala são menos influenciadores na estrutura de custos de serviços como os analisados neste trabalho.

Tabela 10 – Direcionadores de atividades meio

Atividades	
Lavar louça	Quantidade de Refeições servidas por dia
Preparar alimentos	
Receber, conf.contr.gên. alimentícios	
Controlar estoque de mat. Limpeza	Quantidade de alunos por estágio
Limpar as instalações	
Receber, conf.armazenar mat.limpeza	
Realizar reparos de infra-estrutura	
Realizar reparos - hidráulica e elétrica	
Administrar a Creche	
Atender telefone e fazer ligações	
Controlar a frequência dos funcionários	
Controlar estoq.mat. exped.e pedagógico	
Digitar documentos em geral	
Receber e conf.mat.exped.e pedagógicos	Quantidade de estágios
Supervisionar atividades pedagógicas	
Prestar contas aos financiadores externos	
Controlar o estoque de produtos	
Receber e conferir os materiais doados	
Limpar as instalações	
Limpar as instalações referente ao bazar	

Para o necessário rastreamento dos custos aos objetos de custeio é necessário verificar a ocorrência destes no processo de ensino da Creche Quintal da Criança. Estes estão indicados na Tabela 11, a seguir.

Tabela 11 – Ocorrência dos direcionadores de atividades meio da Creche Quintal da Criança em outubro de 2010

Direcionadores de atividades	Objeto de Custo				
	1º Estágio A	1º Estágio B	2º Estágio	3º Estágio	Projeto Marista
Qtde.refeições servidas	4	4	4	4	2
Qtde.alunos	25	31	33	34	75
Qtde.estágios	1	1	1	1	1

Mensuração do resultado econômico e do custo por atividade no terceiro setor: um estudo de caso em creche de atendimento a filhos de catadores de materiais recicláveis em São Paulo

As quantidades de ocorrências dos direcionadores de atividades meio evidenciadas na Tabela 10, acima, possibilitam a identificação ou rastreamento dos custos destas atividades aos objetos de custo, as turmas ou estágios e posteriormente os alunos nestas. A Tabela 12 a seguir, apresenta o resultado desta alocação de custos, conforme os conceitos do Custeio Baseados em Atividades. Lembramos que os custos das atividades fins são identificados diretamente aos objetos de custo, conforme Tabela 8 e serão incorporados a estes em etapa posterior, já que, como foi dito, são custos diretos dos objetos de custo.

Tabela 12 – Custos das atividades meio apropriados aos objetos de custeio em acordo com os conceitos do Custeio ABC no mês de outubro de 2010.

Atividades meio	Valor por Objeto de Custeio					Total
	1º Est. A	1º Est. B	2º Est.	3º Est.	Proj.Marista	
Lavar louça	372,36	372,36	372,36	372,36	186,18	1.675,64
Preparar alimentos	644,56	644,56	644,56	644,56	322,28	2.900,53
Receber, conf.contr.gên. alimentícios	265,83	265,83	265,83	265,83	132,92	1.196,24
Controlar estoque de mat. Limpeza	83,29	103,27	109,94	113,27	249,86	659,62
Limpar as instalações	143,82	178,33	189,84	195,59	431,45	1.139,02
Receber, conf.armazenar mat.limpeza	83,29	103,27	109,94	113,27	249,86	659,62
Realizar reparos de infra-estrutura	165,65	205,40	218,65	225,28	496,94	1.311,92
Realizar reparos - hidráulica e elétrica	130,97	162,41	172,89	178,12	392,92	1.037,31
Administrar a Creche	171,96	213,23	226,99	233,86	515,88	1.361,91
Atender telefone e fazer ligações	198,74	246,43	262,33	270,28	596,21	1.573,99
Controlar a frequência dos funcionários	179,30	222,33	236,68	243,85	537,90	1.420,06
Controlar estoq.mat. exped.e pedagógico	131,32	162,84	173,34	178,60	393,96	1.040,06
Digitar documentos em geral	131,32	162,84	173,34	178,60	393,96	1.040,06
Receber e conf.mat.exped.e pedagógicos	131,32	162,84	173,34	178,60	393,96	1.040,06
Supervisionar atividades pedagógicas	131,32	162,84	173,34	178,60	393,96	1.040,06
Prestar contas aos financiadores externos	131,32	162,84	173,34	178,60	393,96	1.040,06
Controlar o estoque de produtos	227,34	227,34	227,34	227,34	227,34	1.136,71
Receber e conferir os materiais doados	123,46	123,46	123,46	123,46	123,46	617,31
Limpar as instalações	123,46	123,46	123,46	123,46	123,46	617,31
Limpar as instalações referente ao bazar	219,34	219,34	219,34	219,34	219,34	1.096,71
Soma	3.789,97	4.225,24	4.370,32	4.442,87	6.775,80	23.604,20

Percebe-se que o custo das atividades meio, no total de R\$ 23.604,20 para o mês de outubro de 2010, estão devidamente identificados aos objetos de custeio em acordo com os direcionadores e a quantidade de suas ocorrências indicados nas Tabelas 10 e 11. Pode-se avaliar quanto cada atividade meio desenvolvida contribui com o custo de cada turma ou estágio. Assim, a avaliação da adequação de cada valor propicia ações para a gestão de custos no sentido de reduzi-los ou melhorar sua eficiência.

Com as respectivas alocações e rastreamentos de custos das atividades meio indicados na Tabela 12 bem como os custos das atividades fim indicados na Tabela 9 pode-se compor o custo total de cada Estágio. Em consequência, encontra-se o custo de cada aluno na Creche Quintal da Criança, projeto social de iniciativa de um grupo de religiosos e voluntários com participação da Prefeitura Municipal de São Paulo e do Colégio Marista N. Sra. da Glória.

Tabela 13 – Composição do custo por Estágio e por aluno na Creche Quintal da Criança em outubro de 2010.

Objeto de Custeio	Atividades fins	Atividades meio	Custo total	Nº de Alunos	Custo aluno/mês
1º Estágio A	2.805,18	3.789,97	6.595,15	25	263,81
1º Estágio B	2.805,18	4.225,24	7.030,42	31	226,79
2º Estágio	2.805,18	4.370,32	7.175,50	33	217,44
3º Estágio	1.305,18	4.442,87	5.748,05	34	169,06
Projeto marista	6.748,80	6.775,80	13.524,60	75	180,33
Total	16.469,52	23.604,20	40.073,72	198	202,39

Mensuração do Resultado Econômico e do Custo Por Atividade no Terceiro Setor: um estudo de caso em creche de atendimento a filhos de catadores de materiais recicláveis em São Paulo

Pode-se observar, na Tabela 13, que o custo por aluno das séries iniciais são maiores do que os das séries finais. Esta identificação da diferença de valores dos custos dos alunos em cada série somente é possível em função do uso dos conceitos do Custeio Baseado em Atividades. Em acordo com o modelo, pode-se fazer projeções para decisões do tipo, aumentar o número de salas de aula, aumentar o número de alunos por turma, estabelecer novas parcerias para atender a faixas etárias complementares, como é o caso dos alunos atendidos pelo projeto financiado pelo Colégio Marista etc..

Em complemento a estas análises, a aplicação dos conceitos do Custo de Oportunidade, bem como da identificação dos custos quanto à variabilidade em razão do volume de alunos, pode-se agora, encontrar o valor do Resultado Econômico, em conformidade com os conceitos discutidos no tópico 3 – Resultado Econômico e Eficiência do Setor Público. Tendo-se em vista que a principal fonte de recursos da Creche é o convênio estabelecido com a Prefeitura Municipal de São Paulo, bem como da parceira com o colégio católico, pode-se avaliar, através do Demonstrativo do Resultado Econômico, se o investimento feito tanto pelo poder público ou quanto pela iniciativa privada estão sendo revertidas em benefícios econômicos para os atendidos, através da agregação de valor em função dos serviços de educação que recebem.

O custo de oportunidade identificado para a Creche Quintal da Criança refere-se a uma entidade também religiosa que funciona nas imediações da primeira. Esta entidade cobra o valor de R\$ 200,00 mensalmente dos pais para atender a crianças em seu contra-turno escolar. Assim, considerando que as crianças atendidas pela Creche Quintal da Criança são atendidas em turno completo, com exceção daquelas do projeto Marista, pode-se considerar que o valor similar de serviço desprezado pelos pais ao decidir matricular seus filhos na Creche Quintal da Criança é de R\$ 400,00, para os com turno completo, e R\$ 200,00 para os atendidos em meio período.

Com estas informações, pode-se montar o oportuno Demonstrativo do Resultado Econômico, conforme Tabela 14 a seguir.

Tabela 14 – Demonstrativo do Resultado Econômico da Creche Quintal da Criança relativo ao mês de outubro de 2010.

Descrição	1o.Est.A	1o.Est.B	2o.Estágio	3o.Estágio	Proj.Marista	Total
Receita Econômica	400,00	400,00	400,00	400,00	200,00	
Custo Variável	(23,54)	(23,54)	(23,54)	(23,54)	(11,77)	
Margem de contr.p/aluno	376,46	376,46	376,46	376,46	188,23	
Número de alunos	25	31	33	34	75	
Marg.Contribuição Total	9.411,50	11.670,26	12.423,18	12.799,64	14.117,25	60.421,83
Custos Fixos Identificados	(2.400,00)	(2.400,00)	(2.400,00)	(1.200,00)	(5.951,77)	(14.351,77)
Margem de contr.p/estágio	7.011,50	9.270,26	10.023,18	11.599,64	8.165,48	46.070,06
Custos Fixos Não Identificados						(21.931,50)
Resultado Econômico						24.138,56

Como podem ser observados, todos os alunos matriculados em cada um dos estágios da Creche Quintal da Criança contribuem para a formação do resultado econômico positivamente. As Margens de Contribuição dos alunos em cada um dos estágios são positivas. Da mesma forma, depois de considerados o valor dos custos fixos identificados a cada estágio, que se refere aos salários e encargos dos professores, percebe-se que há contribuição positiva para a formação do resultado Econômico. Por fim, quando se considera o valor dos custos fixos que não se pode identificar especificamente a um estágio, a não ser por conta de rastreamentos como quando aplicados os conceitos do Custeio Baseado em Atividades, observa-se que a Creche agrega valor à sociedade. O valor total agregado na atividade da Creche soma

R\$ 24.138,56, pelos valores movimentados no mês de outubro de 2010. Esta é uma informação relevante para os diretores, para os financiadores e para as famílias atendidas. Os diretores podem certificar-se de que seu trabalho está contribuindo com a melhoria de renda e qualidade de vida, atual e futura, dos alunos e famílias atendidas. Os financiadores, a PMSP bem como o Colégio N. Sra. da Glória, certificam-se de que os gastos geram retornos superiores aos primeiros, graças à eficiência no seu uso. As famílias por conhecerem o montante de renda que lhes é possibilitada acessar graças à iniciativa da religiosa fundadora da Creche e aos financiadores do projeto. Completa-se assim, o *accountability* do setor público.

6 CONCLUSÃO

Ao realizarmos o rastreamento dos custos do processo de ensino para as atividades e posteriormente para os objetos de custeio, estágios ou turmas e alunos da entidade, pudemos comprovar, a partir do caso estudado que a informação gerada para o gestor cujo modelo de decisão incorpora os valores de custos é significativamente mais precisa e completa (SILVA, 2007) do que aquele oferecido pelos relatórios oficiais da contabilidade fiscal ou fiscalista (MACHADO, 2005). Com o necessário conhecimento das técnicas e ferramentas da contabilidade gerencial, mais precisamente da contabilidade de custos, a gestão pública no Brasil poderá obter significativos ganhos e gerar benefícios relativos à melhora do nível de eficiência na utilização dos recursos públicos. Com a disseminação de modelos que contemplem este quesito de informação, pode-se mudar, para melhor, a preocupação dos gestores, obtendo-se assim, a necessária modernização da gestão pública, elevando o nível de eficácia, eficiência e, em consequência, de efetividade, dada a possibilidade de maior abrangência de atendidos devido ao uso econômico dos recursos.

No caso estudado, da Creche Quintal da Criança, pode-se avaliar qual o custo por estágio e por aluno. Este valor, se comparado com outros de entidades pertencentes à rede da Prefeitura Municipal de São Paulo, podem referenciar decisões do tipo terceirizar ou incrementar parcerias com ONGs como a que foi estudada. Por outro lado a gestão da Creche tem uma relevante informação objetivamente mensurada e analisada sobre os processos educacionais que implementa, capacitando-a nos processo de negociação por novos recursos ou projetos, bem como dos repasses para períodos futuros.

O caso estudado possibilitou também a avaliação do valor agregado repassado para a sociedade, às famílias atendidas pela entidade, dos serviços financiados pelo poder público e pela iniciativa privada. Observa-se assim, que as parcerias, sejam entre o poder público e a iniciativa de voluntários, seja entre entidades de natureza privada, podem trazer muitos benefícios à sociedade. Na divulgação deste trabalho junto aos dirigentes e professores da entidade estudada, como retorno da oportunidade de realizar o estudo, observou-se grande contentamento e estima-se aumento na capacidade de negociação da entidade e incremento do capital social, avaliado pelo nível de satisfação das pessoas envolvidas. Vale a pena a realização de estudos observacionais para acompanhar a institucionalização dos instrumentos desenvolvidos.

Este estudo pode ser ampliado para outros setores de atividade do poder público. A área da saúde, por exemplo, também pode passar por esse tipo de análise, desde que sejam preconizados os processos e procedimentos que convém a análise de tal setor. Por isso mesmo, o estudo procurou o didatismo e a clareza, uma vez que buscou a sedimentação do processo, para que o mesmo embase estudos futuros.

Como observação final, destacamos que a mensuração de resultados econômicos como o custo e o lucro econômico no setor público deve ser insistentemente buscada. Somente assim atingir-se-ão resultados cada vez mais precisos no sentido de alcançarmos a melhor forma de gestão e alocação de recursos.

REFERÊNCIAS

- ABRUCIO, F. L. Os avanços e os dilemas do modelo pós-burocrático: a reforma da administração pública à luz da experiência internacional recente. In: PEREIRA, Luiz Carlos B.; SPINK, P. **Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial**. 4a. ed. São Paulo: FGV, 2001.
- AFONSO, R. A. E. **Modernização da gestão**: uma introdução à contabilidade pública de custos. Informe 18: Disponível em: <<http://www.federativo.bndes.gov.br>, acesso em 01 de junho de 2007.
- ALONSO, M. **Custo no Serviço Público**. Revista do Serviço Público, 1(41): 3-28, 1999.
- BRASIL. **Decreto-Lei n.º 200**. 1967.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 1988.
- BRASIL. **Lei Complementar n.º 101 – LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2001
- BRINSON, J. A. **Contabilidade por atividades**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1996
- CFC – COSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução n.º 1.133, de 23 de novembro de 2008**. Disponível em www.cfc.org.br, acesso em 01 de outubro de 2010.
- CORBARI, E. C.; CROZATTI, J.; RIBEIRO, E. N.; CAMACHO, R. **Contabilidade Pública Gerencial: Custos Por Atividades e Resultado Econômico em Centro Municipal de Educação Infantil**. In: XIV Congresso Brasileiro de Custos, 2007, João Pessoa - PB. Anais do XIV Congresso Brasileiro de Custos. João Pessoa - PB : Associação Brasileira de Custos, 2007. v. 1. p. 1-15. XVIII Congresso Brasileiro de Custos – Rio de Janeiro - RJ, Brasil, 07 a 09 de novembro de 2011 14.
- FERRAREZI, E. **OSCIP -Organização da Sociedade Civil de Interesse Público: A Lei 9.790/99 como Alternativa para o Terceiro Setor**. 2ª. ed. Brasília: Comunidade Solidária, 2001.
- FELICIO, F. O ensino fundamental – desafios desde a alfabetização até a transição para o ensino médio. **In: VELOSO, F; PESSOA, S; HENRIQUES, R; GIAMBIAGI, F. Educação básica no Brasil – construindo o país do futuro**. Rio, Campus/Elsevier, 2009.
- LEVY, E. **Terceirização do serviço público**. Mesa redonda: III Semana de Gestão de Políticas Públicas da Escola de Artes, Ciências E Humanidades da USP. EACH, São Paulo, 2007.
- LONGO, F. **Mérito e Flexibilidade. A gestão das Pessoas no Setor Público**. São Paulo: FUNDAP, 2007.
- MACHADO, N. **Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental**. Brasília: ENAP, 2005.
- MARTIN, NC. **Da Contabilidade à Controladoria: A Evolução Necessária**. Revista de Contabilidade e Finanças - USP. São Paulo, n. 28, p. 7 - 28, jan./abr. 2002
- MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 9ª.ed., 2006.
- MAUSS, C. V.; SOUZA, M. A. **Gestão de custos aplicada ao setor público**. Atlas, São Paulo, 2008.
- MEC – Ministério da Educação. **Índice de Desenvolvimento da Educação Básica – IDEB**. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br>. Acesso em 01 de agosto de 2011.
- MOORE, MH. **Criando Valor Público: gestão estratégica no governo**. Rio de Janeiro: ENAP, 2002
- NAKAGAWA, M. **ABC – Custeio Baseado em Atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.
- PEREIRA, L. C. B.; SPINK, P. **Reforma do estado e administração pública gerencial**. 4a. ed. São Paulo: FGV, 2001.
- SILVA, C. A. T. **Custos nos setor Público**. Ed. UNB, Brasília, 2007.
- SLOMSKI, V. **Mensuração do Resultado Econômico nas Entidades Públicas: uma proposta**. Chapecó: Argos, 2001.

Mensuração do resultado econômico e do custo por atividade no terceiro setor: um estudo de caso em creche de atendimento a filhos de catadores de materiais recicláveis em São Paulo

SLOMSKI, V. **Controladoria e Governança na Gestão Pública**. São Paulo: Atlas, 2005.

SLOMSKI, V; CAMARGO, GB; AMARAL FILHO, ANCC e SLOMSKI, V. A demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidenciação do cumprimento do princípio constitucional da eficiência, produção de governança e accountability no setor público: uma aplicação na procuradoria geral do município de São Paulo. *Revista de Administração Pública*. Rio, 44(4):933-57, jul./ago. 2010.

SOUZA, C. Políticas públicas: uma revisão da literatura. *Sociologias*. Porto Alegre, 8:16, 2006.

THEÓPHILO, CA; MARTINS, G. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais e aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2.ed. 2009.

VELOSO, F; PESSOA, S; HENRIQUES, R; GIAMBIAGI, F. **Educação básica no Brasil – construindo o país do futuro**. Rio: Campus/Elsevier, 2009.