

Contabilidade pública gerencial: custo por atividades e resultado econômico em Centro Municipal de Educação Infantil

Ely Célia Corbari

EDINÉIA NICOLAU RIBEIRO

Jaime Crozatti

Reinaldo Camacho

Resumo:

Este trabalho trata da contabilidade gerencial na administração pública como instrumento de mensuração de eficiência e de economicidade no gerenciamento dos recursos públicos. O objetivo é apresentar o Custo por Atividade e o Resultado Econômico de um Centro Municipal de Educação Infantil CMEI. Para isso, desenvolve-se um estudo de caso em Unidade Educacional do município de Maringá, no estado do Paraná. Os resultados indicam que o Custo por Atividade gera informações com foco no consumo de recursos, o que privilegia a gestão voltada para a eficiência no uso dos recursos, ao passo que o Resultado Econômico tem foco no valor agregado da atividade do CMEI, evidenciando o montante de riqueza gerada e transferida para a sociedade pelo serviço público. Os modelos são inovadores para a administração pública, uma vez que podem ser introduzidos na prática da contabilidade pública gerencial, contribuindo para a mudança do paradigma da gestão burocrática para o da gestão eficaz, que se vê em andamento no Brasil.

Área temática: *Gestão de Custos no Setor Governamental*

Contabilidade pública gerencial: custo por atividades e resultado econômico em Centro Municipal de Educação Infantil

Ely Célia Corbari (UFPR) – ely_celia@hotmail.com

Edinéia Nicolau Ribeiro (UEM) - ediriber@bol.com.br

Jaime Crozatti (USP) – jcrozatti@usp.br

Reinaldo Camacho (UEM) - rcamacho@usp.br

Resumo

Este trabalho trata da contabilidade gerencial na administração pública como instrumento de mensuração de eficiência e de economicidade no gerenciamento dos recursos públicos. O objetivo é apresentar o Custo por Atividade e o Resultado Econômico de um Centro Municipal de Educação Infantil – CMEI. Para isso, desenvolve-se um estudo de caso em Unidade Educacional do município de Maringá, no estado do Paraná. Os resultados indicam que o Custo por Atividade gera informações com foco no consumo de recursos, o que privilegia a gestão voltada para a eficiência no uso dos recursos, ao passo que o Resultado Econômico tem foco no valor agregado da atividade do CMEI, evidenciando o montante de riqueza gerada e transferida para a sociedade pelo serviço público. Os modelos são inovadores para a administração pública, uma vez que podem ser introduzidos na prática da contabilidade pública gerencial, contribuindo para a mudança do paradigma da “gestão burocrática” para o da “gestão eficaz”, que se vê em andamento no Brasil.

Palavras-chave: Administração Pública Gerencial. Custos por Atividade. Resultado Econômico.

Área Temática: Gestão de Custos no Setor Governamental

1 Introdução

Em 1994, o governo Fernando Henrique Cardoso criou o Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado (MARE), com vistas a iniciar um processo de modernização da gestão pública no Brasil. Em 1995, com a publicação do Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, o setor público brasileiro se viu diante do desafio de implantar no país um modelo de administração pública gerencial para enfrentar a crise fiscal e como “[...] estratégia para reduzir custos e tornar mais eficiente a administração dos imensos serviços que cabiam ao Estado” (PEREIRA, 2001, p. 28). O Plano Diretor, introduzido como resposta à mudança no contexto mundial, tinha como objetivo tornar o Estado eficiente no uso dos recursos e na geração de serviços para o consumidor. Aliado a isso, a sociedade, habituada à qualidade e à maior possibilidade de escolhas entre produtos e serviços oferecidos pelo mercado, passou também a exigir da administração pública a prestação de serviços e a entrega de bens públicos com maior diversidade, qualidade e menores custos. Esse processo colocou a administração pública sob pressão quanto à eficiência e à eficácia na gestão dos recursos, tendo em vista que a sociedade observa com insatisfação o aumento da carga tributária, enquanto os serviços deixam de ser prestados com a eficiência e a qualidade desejadas.

Nesse contexto, a contabilidade gerencial assume papel preponderante na busca pela eficiência governamental, uma vez que contribui com a geração de informações econômicas e financeiras para minimizar o consumo de recursos utilizados nos processos de produção de bens e serviços públicos. A preocupação com a correta aplicação dos recursos públicos tem levado administradores a buscar formas de medir custos e resultados, a fim de gerenciar a aplicação dos recursos públicos com maior racionalidade.

É nessa perspectiva que se insere este trabalho, cujo objetivo é apresentar um estudo de caso no qual foram aplicados os conceitos de Custeio Baseado em Atividades – ABC (*Activity Based Costing*) – e da Gestão Econômica – GECON – em um Centro Municipal de Educação Infantil. A finalidade do estudo é avaliar as informações que os modelos em referência podem fornecer à gestão pública como caminho de estabelecimento de um novo contexto voltado à eficiência e à eficácia no uso dos recursos públicos. A escolha dos métodos ABC e GECON deve-se à sua característica comum com relação ao tratamento das atividades como foco de mensuração, conceito familiar também ao processo do orçamento público. O trabalho pretende contribuir para a discussão do papel da contabilidade de custos como ferramenta gerencial na administração pública.

2 Os custos na administração pública

O esgotamento do modelo de gestão burocrática, que enfatizava os controles formais e o estrito cumprimento da lei, permitiu o advento da gestão por resultados, que requer, por sua vez, uma abordagem gerencial orientada para resultados (ABRUCIO, 2001). Nessa perspectiva, a contabilidade de custos ocupa papel relevante na gestão de recursos, na identificação de processos ineficientes, na seleção de *mix* de produtos e serviços e na avaliação do desempenho de ações públicas com vistas à economicidade dos recursos públicos. A contabilidade de custos permite avaliar em que medida as organizações públicas estão utilizando adequadamente os recursos e fatores de produção no atendimento aos interesses sociais.

Martins (2000, p. 25) define custos como sendo os “gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços”. Para o autor, a contabilidade de custos tem três grandes aplicações: a avaliação de estoque, o controle e a tomada de decisão. No contexto deste trabalho, os custos são entendidos como o valor dos fatores de produção utilizados na prestação de serviços públicos e na produção de bens públicos. Sob esse enfoque, a preocupação com a gestão dos custos nas organizações públicas não está relacionada com a avaliação de estoque ou com a apuração de lucros, mas com o desempenho na produção de bens e de serviços colocados à disposição da sociedade.

A Lei Complementar nº. 101/00 – Lei de Responsabilidade Fiscal – estabelece, no Artigo 4º, inciso I, que a Lei de Diretrizes Orçamentária disporá sobre “normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos”. O Artigo 50, parágrafo 3º, dispõe que, além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a administração pública “manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”. Alonso (1999, p. 44) corrobora o que diz a lei ao afirmar que “se não há medida de custo não se pode medir a eficiência, pois esta define-se como uma relação entre os resultados e os custos para obtê-los”.

Rezende (2001, p. 121) expõe que o conceito de eficiência diz respeito à “apuração da racionalidade com que os recursos alocados a determinados programas são utilizados”, referindo-se à “seleção da forma pela qual a produção de determinado bem ou serviço deve ser efetuada de modo que minimize o respectivo custo”. A eficiência foi implementada pela Constituição Federal para garantir o bom andamento da máquina administrativa na execução de suas atividades, objetivando a realização das atribuições do órgão com agilidade, perfeição e rendimento funcional. Para Slomski (2005, p. 49), “a eficiência está relacionada a custos de produção ou à forma pela qual os recursos são consumidos”. O conceito de eficiência aproxima-se do de economicidade, o que implica fazer mais com menos, sem perder a qualidade; visa a atingir os objetivos por meio de uma boa prestação de serviços, do modo mais simples, mais rápido e mais econômico – ou seja, com iguais ou menores custos –,

elevando a relação custo-benefício no uso dos recursos públicos. Assim, a eficiência está voltada para a melhor maneira pelas quais as coisas devem ser feitas ou executadas.

Afonso (2000, p. 1) constata que os governos “têm extrema dificuldade na proposição de redução de gastos, em grande parte, por disporem de sistemas de controle de custos inadequados”. Para o autor, faltam instrumentos gerenciais mais eficazes na determinação de gastos e insumos que afetam os resultados esperados. O sistema deve mostrar os processos e seus custos para servir de base para a decisão de cortes nos gastos de forma racional. Herzlinger (apud REIS et al., 2005) pontua que a importância da contabilidade gerencial é maior nas organizações públicas e não-governamentais que nas atividades empresariais, pois propicia uma visão diferente na forma de gerenciamento dos negócios. Tendo em vista que os recursos públicos são caros à sociedade, a relevância da gestão dos custos na administração pública reside na identificação dos recursos por programas de governo, os quais, aliados a um bom sistema de informações, propiciam simulações das diversas aplicações possíveis destes recursos a fim de atender o interesse da coletividade. Para Afonso (2000, p. 3), os custos são “acompanhados e mensurados de forma que possam prestar informações que subsidiem um orçamento, com projeto e atividades relevantes à população, levando à diminuição do déficit público e à eficiência e à transparência perante a sociedade”.

Entretanto, para se implementar um sistema de custos, faz-se necessário definir o método de apropriação e de acumulação de custos. Para isso, é imprescindível conhecer a organização em suas atividades meio e fim, bem como identificar o processo de execução dessas atividades e os insumos usados. Há uma diversidade de modelos de gerenciamento de custos e resultados apresentados pela literatura. Neste trabalho, foram escolhidos o Custeio Baseado na Atividade (ABC) e a Gestão por Resultados Econômicos (GECON), pelo fato de esses modelos partirem de premissas relativamente distintas e estarem entre os mais discutidos em trabalhos acadêmicos e congressos da área de Gestão de Custos no Brasil.

3 GECON × ABC: uma aplicação em Centro Municipal de Educação Infantil

3.1 Objeto do estudo de caso

O objeto de estudo do presente trabalho consiste nos custos de um Centro Municipal de Educação Infantil – CMEI – do Município de Maringá, no Paraná. Essa instituição presta serviços de educação e assistência a crianças de zero a seis anos, oriundas de famílias de baixa renda.

O CMEI de Maringá tem área construída de 615,85 m², 26 funcionários e atende a 150 crianças. Tem seis turmas de alunos, organizados por faixa etária, a saber: Berçário – 0 a 2 anos; Maternal I – 2 a 3 anos; Maternal II – 3 a 4 anos; Pré I – 4 anos; Pré II – 5 anos e Pré III – 6 anos. Os gastos da entidade, apurados no mês em referência, foram os seguintes:

Tabela 1 – Recursos consumidos (* valores médios mensais)

Recursos consumidos	(R\$)	Recursos consumidos	(R\$)
Salários e encargos sociais	23.161,57	Material de higiene e limpeza	572,42
Gêneros alimentícios e gás	3.747,76	Água	721,65
Material pedagógico e de expediente	919,75	Energia	357,18

Os gastos com pessoal estão distribuídos da seguinte forma:

Tabela 2 – Função dos funcionários e seus respectivos custos de “salários e encargos”

Funcionário	Função	Valor	Funcionário	Função	Valor
Apoio Administrativo			Maternal I		

1	Aux. de Serviços Gerais	772,51	15	Profª de Pré a 4ª Série	729,91
2	Aux. de Serviços Gerais	772,66	16	Auxiliar de Creche	886,07
3	Aux. de Serviços Gerais	728,47	17	Auxiliar de Creche	746,42
4	Aux. de Serviços Gerais	743,18	Maternal II		
5	Aux. de Serviços Gerais	738,03	18	Profª de Pré a 4ª Série	1.204,67
6	Aux. de Serviços Gerais	667,94	19	Auxiliar de Creche	624,39
7	Aux. de Serviços Gerais	667,94	20	Auxiliar de Creche	624,39
8	Diretora	2.255,53	Pré I		
9	Secretária	476,10	21	Profª de Pré a 4ª Série	778,37
10	Supervisora	1.848,23	22	Atendente de Creche	911,96
			Pré II		
Berçário			23	Profª de Pré a 4ª Série	729,91
11	Profª de Pré a 4ª Série	1.581,79	24	Atendente de Creche	725,54
12	Auxiliar de Creche	624,39	Pré III		
13	Auxiliar de Creche	829,75	25	Profª de Pré a 4ª Série	916,63
14	Auxiliar de Creche	851,24	26	Atendente de Creche	725,55

Com base nos gastos apresentados, este trabalho tem como objetivo mensurar os custos e o resultado da unidade por meio dos métodos de Custeio Baseado em Atividades (ABC) e Gestão Econômica (GECON), analisando as principais contribuições de cada modelo.

3.2 Mensuração dos custos pelo método ABC

Nakagawa (1994, p. 29) afirma que “o ABC é um novo método de análise de custos, que busca ‘rastrear’ os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos ‘diretamente identificáveis’ com suas atividades mais relevantes, e destas para os produtos e serviços”. Para o autor, esse rastreamento feito pelo ABC tem como objetivo identificar, classificar e mensurar, numa primeira etapa, a maneira como as atividades consomem recursos e, numa segunda etapa, como os produtos consomem as atividades de uma empresa. Desta forma, o ABC atribui os custos primeiro às atividades e posteriormente aos produtos ou serviços.

É necessário identificar as atividades relevantes, uma vez que são elas que receberão os recursos. Martins (2001, p. 100) expõe que “uma atividade é uma combinação de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens ou serviços. É composta por um conjunto de tarefas necessárias para o seu desempenho”. Brimson (1996, p. 27) corrobora a afirmação acima ao esclarecer que “uma atividade descreve o que uma empresa faz – a forma como o tempo é gasto e os produtos do processo. A principal função de uma atividade é converter recursos (material, mão-de-obra e tecnologia) em produtos/serviços”. Assim, as atividades definem o que é realizado dentro de uma empresa e a forma como são empregados o tempo e os demais recursos.

Para a realização deste trabalho, foram identificadas as atividades relevantes dentro de cada departamento de apoio e produtivos do CMEI.

Tabela 3 – Atividades relevantes por departamento

Departamentos	Atividades
Departamentos de Apoio:	
Cozinha	- Lavar louças - Preparar alimentos - Receber, conferir e controlar gêneros alimentícios

Lactário	<ul style="list-style-type: none"> - Esterilizar mamadeiras e copos - Lavar louças do lactário - Preparar a alimentação dos bebês
Lavanderia	<ul style="list-style-type: none"> - Lavar as roupas de cama e banho do berçário - Lavar cortinas e tapetes
Limpeza	<ul style="list-style-type: none"> - Controlar o estoque de produtos de limpeza - Limpar as instalações - Receber, conferir e armazenar materiais de limpeza
Secretaria	<ul style="list-style-type: none"> - Administrar o CMEI - Atender os pais - Atender telefone e fazer ligações (SEDUC e Pais) - Controlar a frequência dos servidores - Controlar empréstimos de livros - Controlar o estoque de materiais de expediente e pedagógico - Digitar documentos em geral - Efetuar matrículas e controlar lista de espera - Organizar e manter atualizado os documentos escolares - Receber e conferir materiais de: expediente e pedagógicos - Elaborar atividades pedagógicas - Participar de reuniões, palestras, seminários e congressos - Preparar reuniões pedagógicas e de pais - Supervisionar atividades pedagógicas
Departamentos Produtivos:	
Berçário (0 a 2 anos)	<ul style="list-style-type: none"> - Alimentar os bebês - Dar banho nos bebês - Controlar a frequência dos alunos - Elaborar atividades lúdicas e pedagógicas - Aplicar atividades lúdicas e pedagógicas
Maternal I (2 a 3 anos)	<ul style="list-style-type: none"> - Controlar a frequência dos alunos - Elaborar atividades lúdicas e pedagógicas - Aplicar atividades lúdicas e pedagógicas
Maternal II (3 a 4 anos)	<ul style="list-style-type: none"> - Controlar a frequência dos alunos - Elaborar atividades pedagógicas e recreativas - Aplicar atividades pedagógicas e recreativas
Pré I (4 anos)	<ul style="list-style-type: none"> - Controlar a frequência dos alunos - Elaborar atividades pedagógicas e recreativas - Aplicar atividades pedagógicas e recreativas
Pré II (5 anos)	<ul style="list-style-type: none"> - Controlar a frequência dos alunos - Elaborar atividades pedagógicas e recreativas - Aplicar atividades pedagógicas e recreativas
Pré III (6 anos)	<ul style="list-style-type: none"> - Controlar a frequência dos alunos - Elaborar atividades pedagógicas e recreativas - Aplicar atividades pedagógicas e recreativas

Após a identificação das atividades relevantes, fez-se necessário identificar os fatores que influenciaram tais atividades, ou seja, os direcionadores de custos. O direcionador de custos, também conhecido como *cost driver*, é utilizado pelo método ABC para alocar custos às atividades e destas para os produtos. Nakagawa (1994, p. 43) define direcionador de custo como “[...] o fator que determina ou influencia o consumo de recursos pelas atividades e destas para os produtos”. No que diz respeito à relação existente entre os direcionadores de custos e as atividades, Martins (2001, p. 103) pontua que o

(...) direcionador de custos é o fator que determina a ocorrência de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos custos. Portanto, o direcionador de custos deve refletir a causa básica da atividade e, conseqüentemente, da existência de seus

Elaborar ativid. lúdicas e pedag. do berçário	20%									
Aplicar ativid. lúdicas e pedag. no berçário	75%	60%	60%	60%						
Controlar a freq. dos alunos do Maternal I					5%					
Elab. ativid lúd., pedag. e recreat do Maternal I					20%					
Aplic. ativ. lúd., pedag. e recreat no Maternal I					75%	100%	100%			
Controlar a freq. dos alunos do Maternal II								5%		
Elaborar ativid., pedag. e recreat do Maternal II								20%		
Aplicar ativid., pedag. e recreat no Maternal II								75%	100%	100%
Total	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Por fim, a Tabela 6 compreende o tempo dos seis funcionários dos departamentos produtivos: Pré I, Pré II e Pré III, que constituem a “modalidade pré-escola”.

Tabela 6 – Tempo de execução das atividades nas turmas de Pré I, Pré II e Pré III (em porcentagem)

Atividades	Funcionários					
	21	22	23	24	25	26
Controlar a frequência dos alunos do Pré I	5%					
Elaborar atividades pedagógicas e recreativas do Pré I	20%					
Aplicar atividades pedagógicas e recreativas no Pré I	75%	100%				
Controlar a frequência dos alunos do Pré II			5%			
Elaborar atividades pedagógicas e recreativas do Pré II			20%			
Aplicar atividades pedagógicas e recreativas no Pré II			75%	100%		
Controlar a frequência dos alunos do Pré III					5%	
Elaborar atividades pedagógicas e recreativas do Pré III					20%	
Aplicar atividades pedagógicas e recreativas no Pré III					75%	100%
Total	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Após rastrear o tempo de dedicação de cada funcionário na execução das atividades (tabelas 4, 5 e 6), procedeu-se à apropriação do custo dos recursos às respectivas atividades.

Tabela 7 – Apuração do custo das atividades

Atividades	Recursos				Total
	Salários e Encargos	Gêneros Alimentícios e Gás de Cozinha	Material Pedagógico e de Expediente	Material de Limpeza e Higiene	
Atividades Indiretas (desenvolvida pelos Departamentos de Apoio)					
Lavar louças	309,03				309,03
Preparar alimentos	1.081,60	3.089,41			4.171,01
Receber, conferir e controlar gêneros aliment.	154,52				154,52
Esterilizar mamadeiras e copos	72,85				72,85
Lavar louças do lactário	109,27				109,27
Preparar a alimentação dos bebês	546,35	658,35			1.204,70
Lavar as roupas de cama e banho do berçário	445,91				445,91
Lavar cortinas e tapetes	74,32				74,32
Controlar o estoque de produtos de limpeza	20,04				20,04
Limpar as instalações	2.230,07			325,28	2.555,35
Receber, conferir e armazenar mater. de limp.	46,76				46,76

Administrar o CMEI	2.255,53				2.255,53
Atender os pais	23,81				23,81
Atender telef. e fazer ligações (SEDUC e Pais)	23,81				23,81
Controlar a frequência dos servidores	23,81				23,81
Controlar empréstimos de livros	23,81				23,81
Controlar o estoq de mat. de exped. e pedagóg.	23,81				23,81
Digitar documentos em geral	95,22				95,22
Efetuar matrículas e controlar lista de espera	23,81				23,81
Organizar e manter atualizado doc. escolares	214,21				214,21
Receber e conferir materiais de: exped. e pedag.	23,81				23,81
Elaborar atividades pedagógicas	554,47				554,47
Part. reuniões, palestras, sem. e congressos	184,82				184,82
Preparar reuniões pedagógicas e de pais	739,29				739,29
Supervisionar atividades pedagógicas	369,65				369,65
Atividades Diretas (desenvolvida pelos Departamentos Produtivos)					
Berçário (0 a 2 anos)					
Alimentar os bebês do berçário	461,08				461,08
Dar banho nos bebês do berçário	461,08		247,14		708,22
Controlar a frequência dos alunos do berçário	79,09				79,09
Elaborar ativid. lúdicas e pedag. do berçário	316,36				316,36
Aplicar ativid. lúdicas e pedag. no berçário	2.569,57				2.569,57
Maternal I (2 a 3 anos)					
Controlar a frequência dos alunos do Maternal I	36,50				36,50
Elab. ativid. lúd., pedag. e recreat do Maternal I	145,98				145,98
Aplic. ativid lúd., pedag. e recreat no Maternal I	2.179,93		82,31		2.262,24
Maternal II (3 a 4 anos)					
Controlar a frequência dos alunos do Maternal II	60,23				60,23
Elaborar ativid. pedag. e recreat. do Maternal II	240,93				240,93
Aplicar ativid. pedag. e recreat no Maternal II	2.152,28		157,47		2.309,75
Pré I (4 anos)					
Controlar a frequência dos alunos do Pré I	38,92				38,92
Elaborar ativid. pedagógicas e recreat. do Pré I	155,67				155,67
Aplicar ativid. pedagógicas e recreat. no Pré I	1.495,74		178,94		1.674,68
Pré II (5 anos)					
Controlar a frequência dos alunos do Pré II	36,50				36,50
Elaborar ativid. pedagógicas e recreat. do Pré II	145,98				145,98
Aplicar ativid. pedagógicas e recreat. no Pré II	1.272,98		178,94		1.451,92
Pré III (6 anos)					
Controlar a frequência dos alunos do Pré III	45,83				45,83
Elaborar ativid. pedagógicas e recreat. do Pré III	183,33				183,33
Aplicar ativid. pedagógicas e recreat. do Pré III	1.413,01		322,09		1.735,10
Total Geral	23.161,57	3.747,76	919,75	572,42	28.401,50

O custo com pessoal foi apropriado com base no tempo gasto em cada atividade, conforme mensurado nas Tabelas 4, 5 e 6. Os gastos com gêneros alimentícios e gás de cozinha, material pedagógico e de expediente e material de limpeza e higiene, demonstrados na Tabela 7, foram apropriados às atividades de forma direta, de acordo com os controles internos do CMEI.

Depois de apurado o custo por atividade, a etapa seguinte consistiu em atribuir o custo dessas atividades aos objetos de custeio, que são 'os serviços educacionais e assistenciais' prestados pelo CMEI, nas turmas de alunos. Para isso, foi necessário identificar a forma como as atividades são consumidas pelos objetos de custeio, ou seja, quais são os direcionadores de

custo das atividades desenvolvidas pelos departamentos de apoio.

Tabela 8 – Atividades de apoio e seus respectivos custos e direcionadores de atividades

Atividades	Custo	Direcionadores de Atividades
Lavar louças	309,03	Nº de refeições preparadas
Preparar alimentos	4.171,01	
Receber, conferir e controlar gêneros alimentícios	154,52	
Esterilizar mamadeiras e copos	72,85	Apropriação direta
Lavar louças	109,27	
Preparar a alimentação dos bebês	1.204,70	
Lavar as roupas de cama e banho do berçário	445,91	
Lavar cortinas e tapetes	74,32	Nº de tapetes e cortinas
Controlar o estoque de produtos de limpeza	20,04	M ²
Limpar as instalações	2.555,35	
Receber, conferir e armazenar materiais de limpeza	46,76	
Administrar o CMEI	2.255,53	Nº de alunos
Atender aos pais	23,81	
Atender telefone e fazer ligações (SEDUC e Pais)	23,81	
Controlar a frequência dos servidores	23,81	
Controlar empréstimos de livros	23,81	
Controlar o estoque de materiais de expediente e pedagógicos	23,81	
Digitar documentos em geral	95,22	
Efetuar matrículas e controlar lista de espera	23,81	
Organizar e manter atualizados documentos escolares	214,21	
Receber e conferir materiais de: expediente e pedagógicos	23,81	
Elaborar atividades pedagógicas	554,47	
Participar de reuniões, palestras, seminários e congressos.	184,82	
Preparar reuniões pedagógicas e de pais	739,29	
Supervisionar atividades pedagógicas	369,65	

É importante observar que as atividades dos departamentos produtivos – Berçário, Maternal I, Maternal II, Pré I, Pré II e Pré III – não necessitam de direcionadores para serem alocadas aos produtos, uma vez que estão diretamente ligadas a estes. Identificados os direcionadores de atividades, o próximo passo foi levantar a quantidade de direcionadores por objeto de custo, conforme demonstrado a seguir.

Tabela 9 – Quantificação dos direcionadores de atividades

Direcionadores de Atividades	Objetos de Custeio						
	Berçário	Maternal I	Maternal II	Pré I	Pré II	Pré III	Total
Nº de refeições preparadas	-	92	88	100	100	120	500
Nº de tapetes e cortinas	5	3	3	3	3	3	20
Metros quadrados	51,98	23,92	24,92	24,92	29,36	29,58	184,68
Nº de alunos	25	23	22	25	25	30	150

No caso do direcionador ‘Nº de refeições preparadas’, levou-se em consideração as quatro refeições diárias servidas pelo CMEI: café da manhã, almoço, café da tarde e jantar. É importante destacar que a turma ‘Berçário’ não foi incluída na Tabela 9, pelo fato de a

alimentação dos bebês ser preparada separadamente da alimentação das demais turmas. Existe um departamento de apoio para preparar a alimentação do berçário, chamado ‘lactário’; por esse motivo é que todas as atividades realizadas por esse departamento são apropriadas diretamente ao berçário.

Direcionando os custos indiretos das atividades aos objetos de custo por meio dos direcionadores de atividades e adicionando os custos diretos, obtém-se o custo do serviço educacional e assistencial prestado pelo CMEI em suas seis turmas, como se demonstra na tabela a seguir.

Tabela 10 – Atribuição do custo das atividades aos objetos de custeio

Atividades	Objetos de Custeio						
	Berçário	Maternal I	Maternal II	Pré I	Pré II	Pré III	Total
Atividades dos Departamentos de Apoio							
Lavar louças		56,86	54,39	61,81	61,81	74,16	309,03
Preparar alimentos		767,47	734,10	834,20	834,20	1001,04	4.171,01
Receber, conferir e controlar gêneros alimentícios.		28,43	27,19	30,91	30,91	37,08	154,52
Esterilizar mamadeiras e copos	72,85						72,85
Lavar louças do lactário	109,27						109,27
Preparar a alimentação dos bebês	1.204,70						1.204,70
Lavar as roupas de cama e banho do berçário	445,91						445,91
Lavar cortinas e tapetes	18,57	11,15	11,15	11,15	11,15	11,15	74,32
Controlar o estoque de materiais de limpeza	5,64	2,60	2,70	2,70	3,19	3,21	20,04
Limpar as instalações	719,23	330,97	344,81	344,81	406,24	409,29	2.555,35
Receber, conferir armazenar materiais de limpeza	13,16	6,06	6,31	6,31	7,43	7,49	46,76
Administrar o CMEI	375,92	345,85	330,81	375,92	375,92	451,11	2.255,53
Atender os pais	3,97	3,65	3,49	3,97	3,97	4,76	23,81
Atender telefone e fazer ligações (SEDUC e Pais)	3,97	3,65	3,49	3,97	3,97	4,76	23,81
Controlar a frequência dos servidores	3,97	3,65	3,49	3,97	3,97	4,76	23,81
Controlar empréstimos de livros	3,97	3,65	3,49	3,97	3,97	4,76	23,81
Controlar o estoque de mat.. de exped. e pedagógicos	3,97	3,65	3,49	3,97	3,97	4,76	23,81
Digitar documentos em geral	15,87	14,60	13,97	15,87	15,87	19,04	95,22
Efetuar matrículas e controlar lista de espera	3,97	3,65	3,49	3,97	3,97	4,76	23,81
Organizar e manter atualizados doc. escolares	35,70	32,85	31,42	35,70	35,70	42,84	214,21
Receber e conferir materiais de exped. e pedagógicos	3,97	3,65	3,49	3,97	3,97	4,76	23,81
Elaborar atividades pedagógicas	92,41	85,02	81,32	92,41	92,41	110,90	554,47
Participar de reun., palest., seminários e congressos	30,80	28,34	27,11	30,80	30,80	36,97	184,82
Preparar reuniões pedagógicas e de pais	123,22	113,36	108,42	123,22	123,22	147,85	739,29

Supervisionar atividades pedagógicas	61,61	56,68	54,21	61,61	61,61	73,93	369,65
Berçário (0 a 2 anos)							
Alimentar os bebês do berçário	461,08						461,08
Dar banho nos bebês do berçário	708,22						708,22
Controlar a frequência dos alunos do berçário	79,09						79,09
Elaborar ativid. lúdicas e pedag. do berçário	316,36						316,36
Aplicar ativid. lúdicas e pedag. no berçário	2.569,57						2.569,57
Maternal I (2 a 3 anos)							
Controlar a frequência dos alunos do Maternal I		36,50					36,50
Elab. ativ. lúdicas, pedag. e recreat do Maternal I		145,98					145,98
Aplic. ativid lúdicas, pedag. e recreat no Maternal I		2.262,24					2.262,24
Maternal II (3 a 4 anos)							
Controlar a frequência dos alunos do Maternal II			60,23				60,23
Elaborar ativid, pedag. e recreativas do Maternal II			240,93				240,93
Aplicar ativid, pedag. e recreativas no Maternal II			2.309,75				2.309,75
Pré I (4 anos)							
Controlar a frequência dos alunos do Pré I				38,92			38,92
Elaborar ativid, pedagógicas e recreativas do Pré I				155,67			155,67
Aplicar ativid, pedagógicas e recreativas no Pré I				1.674,68			1.674,68
Pré II (5 anos)							
Controlar a frequência dos alunos do Pré II					36,50		36,50
Elaborar ativid, pedagógicas e recreativas do Pré II					145,98		145,98
Aplicar ativid, pedagógicas e recreativas no Pré II					1.451,92		1.451,92
Pré III (6 anos)							
Controlar a frequência dos alunos do Pré III						45,83	45,83
Elaborar ativid, pedagógicas e recreativas do Pré III						183,33	183,33
Aplicar ativid, pedagógicas e recreativas no Pré III						1.735,10	1.735,10
Total Geral	7.486,97	4.350,51	4.463,25	3.924,48	3.752,65	4.423,64	28.401,50

Após identificar as atividades, selecionar os direcionadores de custos e efetuar as devidas apropriações, obtém-se o resultado do custo por serviço. A Tabela 11 abaixo demonstra o custo por objeto de custeio e o custo médio por aluno.

Tabela 11 – Custo total por objeto de custeio / Custo médio por aluno

Objetos de Custeio	Custo Total	Nº de Alunos	Custo Médio Mensal/Aluno
Berçário	7.486,97	25	299,48
Maternal I	4.350,51	23	189,15
Maternal II	4.463,25	22	202,88
Pré I	3.924,48	25	156,98
Pré II	3.752,65	25	150,11
Pré III	4.423,64	30	147,45

A informação do custo permite um critério adicional para avaliar o desempenho do CMEI. Peleias (1992, p. 56) defende que “avaliar reporta-se à idéia de fazer uma apreciação, um julgamento ou atribuir um conceito diante de expectativas preestabelecidas”. Para a avaliação da gestão pública, é necessário que se definam padrões, obtidos a partir do orçamento público.

O modelo GECON traz uma contribuição efetiva para a mensuração da eficiência organizacional, tendo como *benchmarking* o mercado. Por meio da comparação do desempenho da gestão governamental com as práticas do mercado, o modelo possibilita o questionamento do nível de eficiência no uso dos recursos públicos. Para Trosa (2001, p. 116), o *benchmarking* no setor público consiste “em pedir às organizações públicas para mensurar seus resultados e seus custos e compará-los aos ‘melhores’ prestadores de serviços equivalente no setor público ou privado”. O mercado é o padrão de referência que mensura os produtos, serviços, ou atividades em relação aos melhores níveis de desempenho da organização pública. Dessa forma, para o GECON, o *benchmarking* dá à administração pública a necessária comparação dos valores do serviço público com os praticados pelo mercado.

3.3 A contribuição do GECON: o resultado econômico da atividade pública

Para Catelli (2001), o GECON – Gestão Econômica é definido como Administração por Resultado Econômico. Tem como objetivo a otimização dos resultados por meio da melhoria da produtividade e da eficiência operacionais. O escopo é a eficácia empresarial. Os critérios de mensuração adotados no GECON derivam de três princípios básicos: o valor é criado em cada transação; a medida do valor é dada pelo mercado; e, a criação do valor é identificada com a decisão que a produz.

Na visão de Slomski (2001, p. 46), a comparação é interessante, já que, “se não existisse o serviço público, o cidadão buscaria o menor preço de mercado à vista para a contratação do serviço” de que necessita. Uma atividade desempenhada pelo Estado tem valor econômico correspondente à melhor alternativa disponível no mercado, ou seja, ao menor preço que o consumidor pagaria pelo produto ou serviço prestado por uma entidade privada.

Para identificar o valor criado pela gestão pública, “deve-se ter como ponto de partida o conceito econômico de custo de oportunidade, o qual compara o uso de um recurso com o seu melhor uso alternativo na busca de avaliar a melhor relação custo-benefício” (CATELLI, 2001, p. 89). Assim, no CMEI em estudo, o valor é criado quando o serviço de educação e assistência às crianças atinge valor de mercado superior ao dos recursos consumidos.

A apuração da receita econômica se dá pela multiplicação do custo de oportunidade – valor da atividade privada rejeitada pelo usuário ao buscar o serviço público – pelo volume de serviços prestados às crianças atendidas pelo CMEI. A receita da entidade pública é determinada por: $RE = NSP \times CO$ (RIBEIRO FILHO, 2001), sendo: RE a receita econômica; NSP o número de serviços prestados; e, CO o custo de oportunidade.

A receita econômica dos serviços de atendimento a crianças de zero a seis anos oferecidos pelo Centro Municipal de Educação Infantil é obtida por meio do menor preço de mercado multiplicado pelo número de crianças matriculadas em cada série. O menor preço de mercado nas creches e escolas da iniciativa privada do Município de Maringá, na prestação de serviços equivalente, é de: a) R\$ 300,00 para o Berçário; e, b) R\$ 283,00 para Maternal I, Maternal II, Pré I, Pré II e Pré III. Este valor é o custo de oportunidade da atividade, na opção do usuário, tendo em vista que representa a melhor alternativa do serviço abandonada pelo cidadão ao recorrer aos serviços públicos.

Com fundamento nos conceitos do GECON, discutidos em Catelli (2001), as atividades da CMEI que constituíram o objeto do estudo produzem os valores em conformidade com a Tabela 12 para o mês em estudo.

Tabela 12 – Resultado Econômico do CMEI

Descrição	Berçário	Maternal I	Maternal II	Pré I	Pré II	Pré III
Receita Econômica / aluno	300,00	283,00	283,00	283,00	283,00	283,00
Custos Variáveis/aluno	(36,22)	(28,29)	(31,87)	(31,87)	(31,87)	(35,45)
Material Pedagógico	-	(3,58)	(7,16)	(7,16)	(7,16)	(10,74)
Gênero Alimentício	(26,33)	(24,72)	(24,72)	(24,72)	(24,72)	(24,72)
Material de Hig. e Limp.	(9,89)	-	-	-	-	-
Margem Contrib./ aluno	263,78	254,71	251,13	251,13	251,13	247,55
Número de Alunos	25	23	22	25	25	30
Margem Contribuição Total	6.594,51	5.858,24	5.524,79	6.278,18	6.278,18	7.426,45
C. F. identificado (pessoal)	(3.887,17)	(2.362,40)	(2.453,45)	(1.690,33)	(1.455,45)	(1.642,18)
Contribuições por Turma	2.707,34	3.495,84	3.071,34	4.587,85	4.822,73	5.784,27
Soma das Contribuições						24.469,37
C. F. não identificados						(11.074,70)
Custos Financeiros						(293,34)
Resultado Econômico						13.101,33

O valor da receita econômica representa o menor valor de mercado desprezado pelo usuário dos serviços do CMEI, conforme apontado anteriormente. Identificando a cada aluno o montante de gastos variáveis (custos variáveis), pôde-se encontrar, por diferença com o valor da receita econômica, o montante de margem de contribuição que cada aluno potencialmente gera para a atividade educacional. Essa margem de contribuição, quando multiplicada pela quantidade de alunos matriculados em cada turma, fornece o valor da margem de contribuição total, que, por sua vez, diminuído do valor dos custos fixos identificáveis a cada turma, neste caso o valor dos salários dos professores e outros trabalhadores de sala, permite obter o valor da contribuição econômica para cada uma das turmas.

Observando ainda a Tabela 12 acima, pode-se verificar que as margens de contribuição, tanto a unitária como a total e a por turma, são positivas. Isto significa que há uma agregação de valor econômico às famílias dos alunos matriculados nestas turmas pela atividade desenvolvida nelas. Nesse sentido, Catelli e Santos (2004, p. 13) defendem que, “mediante o custeio direto, as receitas, deduzidas dos custos diretamente incorridos por esses serviços e projetos, expressa a margem de contribuição de uma entidade, deduzido dos custos fixos dessa entidade, expressa o valor econômico agregado pela entidade”.

Na continuação da análise da Tabela 12, pode-se verificar que, somando-se as margens de contribuição total, e diminuindo-se os custos fixos não-identificáveis e o valor do custo financeiro, obtém-se o valor do resultado econômico da atividade desenvolvida no Centro Municipal de Educação Infantil. Este é o valor econômico gerado pelo serviço educacional público em análise e que é repassado mensalmente para a sociedade.

O valor dos custos financeiros (vide penúltima linha da Tabela 12) é obtido a partir da consideração de que os custos são desembolsados durante todo o mês, gerando um déficit de caixa neste período que, supostamente, é coberto com o repasse dos recursos financeiros pela Prefeitura que o mantém, no final do período. A taxa de juros utilizada é a considerada como a que a Prefeitura poderia utilizar na melhor opção de captação ou aplicação dos recursos financeiros disponíveis. Assim, pode-se mensurar e avaliar também o impacto do resultado financeiro da atividade pelo tempo entre o desembolso para aquisição dos recursos e o recebimento dos serviços prestados.

O resultado econômico obtido pela prestação de serviços de educação e assistência à criança na unidade estudada é de R\$ 13.101,33 por mês e representa o valor agregado à sociedade pelo CMEI por meio do gerenciamento dos recursos públicos colocados à disposição. Assim, o valor agregado pela organização pública é o valor do resultado econômico auferido, que é obtido quando uma atividade apresenta um resultado superior aos recursos consumidos.

Comparando-se o total da receita econômica (apurada pelo custo de oportunidade), considerada como o total dos benefícios gerados, com os recursos consumidos, e obtendo-se resultado positivo, a organização pública estará criando riquezas – valor – para a sociedade. Se o resultado fosse negativo, a organização estaria destruindo o capital público empregado nas atividades gerenciadas (CATELLI; SANTOS, 2004).

Nessa perspectiva, o sistema de mensuração de resultado econômico na administração pública constitui um instrumento de mensuração de eficiência e da economicidade na aplicação dos recursos públicos. Esse sistema pode ser entendido como a operacionalização a mínimo custo possível e como a consecução das metas e objetivos de maneira que minimize os custos operacionais, sem diminuir o nível de qualidade e oportunidade dos serviços a serem oferecidos pela administração pública, uma vez que compara os serviços em termos de valores econômicos com o mercado.

O resultado econômico representa o valor criado e transferido à sociedade pela administração pública. Trata-se de um indicador que permite aos gestores e à sociedade avaliar com clareza se o capital público empregado em um determinado programa governamental está sendo bem aplicado, ou seja, se o retorno está sendo superior aos recursos consumidos. Não pode ser utilizado exclusivamente para decisões do tipo ‘parar ou continuar uma atividade’; porém, é fundamental para indicar as atividades ou serviços que agregam maior valor à sociedade.

Desta forma, a contabilidade gerencial permite à sociedade avaliar em que medida as organizações públicas estão utilizando seus recursos com eficiência no atendimento das necessidades sociais e quanto de valor é agregado ao recurso – tributo – que repassou à entidade. A visão do valor agregado que a sociedade recebe dos serviços públicos pode dar maior relevância na gestão dos recursos que os contribuintes recolhem ao erário público.

4 Conclusão

A grande discrepância entre os métodos de custeio ABC e GECON está no tratamento dado aos custos fixos e na mensuração do impacto financeiro da atividade. O ABC defende a apropriação aos objetos de custeio dos valores dos custos fixos na mensuração dos custos nos serviços públicos por meio de direcionadores de custos. O GECON, por sua vez, defende que os custos fixos não devem compor os custos dos serviços, tendo em vista que os serviços não são responsáveis pelos custos fixos, pois eles existem independente da sua prestação ou não. Este método considera, na mensuração do resultado econômico, o valor dos resultados financeiros, produto do fluxo de caixa da atividade.

Embora o método de custeio ABC e o sistema GECON tratem da mensuração de custos e resultados com foco nas atividades, os valores finais são distintos, devido a diferentes considerações sobre os valores dos recursos envolvidos nas atividades. Enquanto o ABC tem foco no uso dos recursos pelas atividades, descendo ao nível do detalhamento para avaliar como os recursos são consumidos por estas e depois pelos objetos de custeio, o GECON preconiza que os custos por si só não mostram a contribuição que a administração pública traz à sociedade. Para este modelo, o aspecto da eficiência – uso dos recursos – é relevante, mas não é completo. É fundamental que, além da eficiência, se contemple a eficácia das ações governamentais. A sociedade e o administrador público precisam conhecer o montante de

valor que a atividade pública agrega para a sociedade. Desta forma, a gestão de custos na administração pública permite avaliar a economicidade e a eficiência no gerenciamento dos recursos públicos. O GECON apresenta-se como instrumento de mensuração da eficácia da administração pública, que evidencia o valor agregado à sociedade por meio da comparação dos custos auferidos pela administração pública com os custos praticados pelo mercado.

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, L. C. B.; SPINK, P. **Reforma do Estado e administração pública gerencial**. 4. ed. São Paulo: FGV, 2001.

ALONSO, M. Custo no serviço público. **Revista do Serviço Público**, ano 50, n. 01. Brasília: ENAP, 1999.

AFONSO, R. A. E. **Modernização da gestão**: uma introdução à contabilidade pública de custos. Informe nº 18, Agosto/2000. Disponível em: <<http://www.federativo.bndes.gov.br>>. Acesso em: 14 ago. 2006.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 maio 2000.

BRINSON, J. A. **Contabilidade por atividades**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

CATELLI, A. (Coord.) **Controladoria**: uma abordagem da Gestão Econômica – GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CATELLI, A.; SANTOS, E. S. **Mensurando a criação de valor na gestão pública**. Disponível em: <<http://www.gecon.com.br>> Acesso em: 05 mar. 2004.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2001.

NAKAGAWA, M. **ABC: Custeio Baseado em Atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.

PELEIAS, I. R. **Avaliação de desempenho**: um enfoque na gestão econômica. Dissertação de Mestrado. FEA/USP, São Paulo, 1992.

PEREIRA, L. C. B.; SPINK, P. **Reforma do estado e administração pública gerencial**. 4. ed. São Paulo: FGV, 2001.

REIS, L. G. et al. **Custo no setor público**: uma proposta de implementação de sistemas de custeio. In: IX CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS. Florianópolis: 2005.

REZENDE, F. A. **Finanças públicas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

RIBEIRO FILHO, J. F. Uma análise contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal sob a ótica da Teoria de Gestão Econômica. In: **Revista Brasileira de Contabilidade**. CFC, jul.-set. 2001. p. 36-39.

SLOMSKI, V. **Mensuração do resultado econômico nas entidades públicas**: uma proposta. Chapecó: Argos, 2001.

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

TROSA, S. **Gestão pública por resultado**: quando o Estado se compromete. Tradução: Maria Luíza de Carvalho. Brasília, DF: ENAP, 2001.