

O CUSTO ABC E O RESULTADO ECONÔMICO DA ESCOLA PÚBLICA COMO CRITÉRIO PARA AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO DA GESTÃO DA EDUCAÇÃO

Jaime Crozatti
Aline Sousa Silveira
Danielli Guirado Pereira
Thais de Souza Ferreira
Universidade de São Paulo

RESUMEN:

Este trabalho tem como objetivo apresentar um modelo de mensuração e informação do Custo e do Resultado Econômico de uma escola de ensino fundamental de cidade da região centro-oeste do Brasil. Contribui para a mudança do paradigma fiscalista para o gerencial na administração pública brasileira. A escola foi definida com base no critério de afinidade. Os dados foram obtidos de fontes secundárias como relatórios da contabilidade da prefeitura, disponíveis na internet, e atas de reuniões do conselho diretivo na escola. Também foi usada a técnica de entrevista com funcionários, professores e diretores da escola. Os resultados mostram que dentre as atividades desenvolvidas na escola as atividades de maior custo são: Lecionar, Preparar Alimentos, Preparar Aulas e Elaborar Atividades Pedagógicas. A análise dos dados também permite observar que o resultado econômico da escola aumentou quase 200% em função do estabelecimento de metas de qualidade com base no IDEB. Mostram também que a informação de custos bem como a do resultado econômico é relevante na gestão da melhoria da qualidade do ensino, se utilizados no modelo de gestão voltado para a eficiência e a eficácia da atividade pública. Pode-se avaliar a contribuição da contabilidade gerencial na Gestão de Políticas Públicas e no processo de *accountability* da administração pública.

PALABRAS CLAVE: Gestão de políticas públicas; Contabilidade Pública; Custeio Baseado na Atividade; Resultado econômico na educação.

ABSTRACT

This paper aims to present a model for measuring and reporting Cost and Economic Outcome of an elementary school in mid-west town of Brazil. It contributes to change the fiscal and low paradigm to the management paradigm in Brazilian public sector. The school was set based on the criterion of affinity. Data were obtained from secondary sources such as accounting municipal reports, available on the Internet, and the director's council meetings report. It was also used interviews with officials, teachers and school principals. The results show that among the activities in school activities with the highest cost are: Teaching, Preparing Food, Preparing Lessons and preparing Pedagogic Activities. The results also allow us to observe that the economic profit of the school increased by almost 200% influenced by the establishment of quality goals based on IDEB. They also show that the cost information as well as the economic profit is relevant in the management to improving the quality of instruction, if used in efficiency and effectiveness of public activity management model. We can see how management accounting contributes to a Public Policy and Management process of accountability in the public sector.

KEY WORDS: Public policy management; Public Accounting; Activity-Based Costs; Economic profit education.

1. INTRODUÇÃO

Desde meados da década de 1990 com a Criação do MARE – Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, o país vive o desafio de modernizar a gestão das entidades públicas. A partir de 1995, influenciado pelo movimento internacional da *new public management* e tendo como referência legal o *Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado* é consenso entre os especialistas que o modelo de informação contábil preconizado pela Lei 4.320/64 não é suficiente para atender à demanda dos profissionais da gestão pública para o modelo de gestão voltado para a eficiência e a eficácia (MACHADO e HOLANDA, 2010; MACHADO 2005, SLOMSKI, 2005). Mesmo com as demonstrações contábeis definidas pela Lei Complementar 101 de 2001, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF –, a informação voltada para a gestão interna das entidades públicas não fora ainda contemplada.

Ações como as do Conselho Federal de Contabilidade – CFC e da Secretaria do Tesouro Nacional – STN, que formalizam a evidenciação de informações econômicas do consumo e da geração de recursos nas atividades desenvolvidas pelas entidades públicas, fomentam mudanças neste contexto da gestão pública. As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP (CFC, 2011) publicadas entre 2008 e 2009 incluem vários aspectos de inovação da informação contábil das entidades do setor público que garantem melhor nível de evidenciação dos atos e seus resultados econômicos. Destacam-se a Demonstração do Resultado Econômico contemplada na NBCASP 16.6 - Demonstrações Contábeis. No mesmo sentido, a Secretaria do Tesouro Nacional – STN através da Resolução No. 665 de novembro de 2010 atualizou o anexo 20 da Lei 4.320/64, o Demonstrativo do Resultado Econômico.

Estes esforços de regulamentação têm como objetivo diminuir a assimetria informacional existente entre o contribuinte, verdadeiramente um investidor nas atividades do estado (SLOMSKI e col., 2010), e o gestor público, contratado pelo primeiro nos processos eleitorais característicos de nosso regime democrático de governança, responsável pela gestão da coisa pública.

Para o nível de gestão interna das organizações públicas o desafio maior é desenvolver a contabilidade gerencial para atender às demandas do novo perfil de gestor, aquele que tem na eficiência e na eficácia no uso dos recursos suas maiores ocupações - um novo modelo de gestão. Para Pereira e Spink (2001, 28) um dos focos do novo modelo é a “... estratégia para reduzir custos e tornar mais eficiente a administração dos imensos serviços que cabiam ao Estado”.

Esta “estratégia” não prescinde de um eficiente sistema de informação que mensure e informe o valor dos custos bem como dos resultados econômicos, fruto da agregação de valor da atividade pública (MACHADO e HOLANDA, 2010). Mensurar e informar o valor agregado da atividade pública é um dos princípios da moderna administração, uma vez que nenhuma atividade empresarial pode ignorar a criação de valor, seja para o acionista-investidor no setor privado, seja para o contribuinte “acionista” no setor público (MOORE, 2003; MARTIN, 2001).

A esse respeito Slomski (2010, 941) afirma:

“Ao mesmo tempo em que se buscam novos paradigmas para a gestão pública, a corrida pela eficiência e qualidade deve ser acompanhada de novos padrões de *accountability* para o setor público, de modo a oferecer ao cidadão informações que possibilitem a avaliação de desempenho do administrador público”.

A contabilidade pública gerencial é uma promessa. Esta tem capacidade de gerar a informação necessária, que institucionalizada, pode mudar o rumo da gestão na entidade pública.

Paralelo ao movimento da contabilidade pública observa-se que um dos setores de atuação do governo mais prementes de eficiência e eficácia, tendo em vista o desenvolvimento econômico e social do país é a educação (CORREA, 2011; VELOSO 2009). Neste momento de expansão da atividade econômica o país se vê convidado a um processo de reflexão se seus recursos mais significativos, as pessoas, estão suficientemente capacitados aos desafios da internacionalização da economia. Vale repetir que a educação é atividade estratégica para o desenvolvimento econômico e social do país (VELOSO e col., 2009).

Ações do governo como a inclusão de todas as crianças em idade escolar no sistema formal e a instituição de exames padronizados para avaliar a qualidade do ensino nas escolas brasileiras atendem à diretriz de inserir o país no contexto da economia internacional. Desde 2003 mais de 97% das crianças com idade entre 7 e 14 anos estão matriculadas em escolas (FELICIO, 118, 2009). O IDEB – Índice de Desenvolvimento da Educação Básica - como indicador da qualidade do ensino fundamental foi instituído pelo MEC – Ministério da Educação em 2007 (MEC, 2011) como relevante instrumento da gestão da qualidade do ensino.

Tendo em vista o contexto da gestão pública pontuado nos parágrafos anteriores, este trabalho tem como objetivo apresentar um modelo de mensuração e informação do Custo e do Resultado Econômico de uma escola de ensino fundamental de cidade da região centro-oeste do Brasil. O modelo de custeamento utilizado é o Custeio Baseado Por Atividade, capaz de especificar o custo por aluno na unidade analisada com bom nível de precisão (NAKAGAWA, 2001; SHANK e GOVINDARAJAN, 1997). O Custeio ABC é um dos sistemas de custeio para o setor público federal indicado por Machado (2010) com potencial de contribuir com a eficiência no setor público, tendo em vista a estruturação dos serviços públicos em funções e atividades (MACHADO, 2010). Para o Resultado Econômico faz a consideração de valores alternativos para a Receita Econômica, ora considerando a qualidade do ensino observado pelo IDEB atual, ora considerando a melhoria do indicador para a média projetada deste indicador para o ano de 2011. Pode-se avaliar assim, quanto de valor agregado a melhoria na qualidade no ensino propicia para os usuários dos serviços educacionais ofertados pela escola e para a sociedade em geral (SLOMSKI, 2005).

2. GESTÃO DE CUSTOS E RESULTADOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A gestão fiscalista, na qual a informação focada nos valores previstos e realizados no orçamento público, transforma os Balanços Orçamentário e Financeiro nas peças chaves da gestão deve dar lugar à gestão gerencial cujo foco se estabelece na evidenciação do estado patrimonial da coisa pública, antes e depois da atuação do gestor (MACHADO, 2005). O esgotamento do modelo de gestão burocrática, por enfatizar os controles formais e o cumprimento da lei, realçando os aspectos processuais do gasto público, permitiu o advento da gestão por resultados que requer uma abordagem gerencial orientada para os resultados da administração pública (ABRUCIO, 2001 p.173-200).

A busca da eficiência pelo setor público está preconizado nos dispositivos legais que determinam o uso da contabilidade de custos nas entidades deste setor. A Lei Complementar nº. 101/01 – Lei de Responsabilidade Fiscal - estabelece no artigo 4º, Inciso I, que a Lei de Diretrizes Orçamentárias disporá sobre “normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos”. No artigo 50, inciso 3º, a mesma lei 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”. A discrepância no significado dos termos “sistema de custos” e “controle de custos” pode não gerar o resultado pretendido pelo legislador. Alguns administradores podem entender que um bom sistema de cotação de preços nos processos licitatórios seja suficiente para atender aos requisitos legais.

Afonso (2007, 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 interferem nos resultados esperados. Faz-se necessário, um sistema que mostre claramente os processos e seus custos para servir de base concreta para a decisão de cortes nos gastos de forma mais racional. Levy (2007) corrobora com este pensamento ao dizer que a qualificação do funcionalismo público também deve ser observada para a adequada melhora de eficiência.

A gestão de custos para a eficiência no uso dos recursos públicos vem em encontro com a necessidade de toda gestão pública, dada a carência de recursos observada. Muitos administradores públicos têm os orçamentos comprometidos com as atividades regulares desenvolvidas pelas diversas funções públicas já em execução. Qualquer aumento de gastos nos orçamentos somente será possível com a melhoria do nível de eficiência dos serviços já prestados. Dado o nível de comprometimento de receitas orçamentárias, alguns projetos públicos incrementais somente poderão ser desenvolvidos pela poupança de recursos nas atividades existentes. Complementarmente, a gestão de custos no serviço público tem a missão de contribuir para que o gestor gere valor para o cidadão. Para tanto é necessário uma nova postura do gestor público (MOORE, 2003).

Tendo em vista que os recursos públicos são limitados, a ênfase da gestão de custos na administração pública reside na busca da identificação do consumo dos recursos por programas de governo, os quais, aliados a um bom sistema de informações, propiciam simulações das diversas aplicações possíveis para atender o interesse da coletividade. Para Afonso (2007, p.3), os custos são “acompanhados e mensurados de forma que possam prestar informações que subsidiem o planejamento seguro de um orçamento, com projeto e atividades de grau relevante à população, levando, conseqüentemente, à diminuição do déficit público, à eficiência e a transparência dos atos perante a sociedade”.

No desenvolvimento de sistemas de custos um dos pontos que se deve avaliar é o método de acumulação e apropriação de custos, tendo em vista o objetivo da informação. Para isso, torna-se imprescindível conhecer a entidade pública e suas atividades meio e fim, bem como identificar o processo dessas atividades e os insumos consumidos. É necessário, da mesma forma, integrar o sistema de custeamento das atividades, produtos e serviços ao sistema da contabilidade pública, criando assim, sinergia com toda a estrutura de informações contábeis e econômicas de cada ente público (MACHADO, 2005). Atualizando:

“Os administradores do setor público necessitam de um conjunto de informações gerenciais para cumprir com eficiência, eficácia e efetividade as políticas públicas. Dessa forma, impõe-se a necessidade de um sistema de informação de custos capaz de auxiliar decisões típicas, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado serviço ou atividade” (MACHADO, 2010).

As considerações de Machado, acima, evidenciam para o setor público a necessidade do uso das informações de custos nos moldes da informação para o setor privado. O Custeio Baseado na Atividade (*ABC - Activity Based Costing*) é o modelo que melhor expressa a realidade do consumo de recursos nos processo de produção de bens e serviços, e se torna o sistema de custeamento desejado em estruturas nas quais o custo fixo, do período ou estruturais, é o mais relevante (MARTINS, 2010).

2.1. Custeio ABC

A metodologia de Custeio Baseado em Atividades caracteriza-se como um dos mais adaptáveis à Administração Pública, pois os serviços prestados pelas organizações públicas são revestidos de complexidade e heterogeneidade. O custeio baseado em atividades é indicado ao setor público uma vez que o Balanço Orçamentário por função, publicado obrigatoriamente, identifica o gasto por função

administrativa, ou seja, evidencia o montante de gastos empenhados em cada período para cada uma das macro-atividades integrantes da estrutura organizacional dos entes públicos.

Para Alonso (1999) a utilização de sistemas de custeio tradicionais no setor público, diferentes do Custeio Baseado em Atividades, além de inadequada, traria poucos benefícios e muitos problemas ao setor.

O sistema de Custeio Baseado em Atividades – *ABC* – surgiu como uma metodologia de cálculo de custo que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelos rateios arbitrários dos custos indiretos (MARTINS, 2010). Esta metodologia parte da premissa de que as atividades geram custos e que os produtos e serviços consomem recursos afetos às várias atividades.

Nakagawa (2001, p. 29) afirma que o custeio *ABC* é um “método de análise de custos, que busca ‘rastrear’ os gastos de uma entidade para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos” diretamente identificável □... com suas atividades mais relevantes, e destas para os produtos e serviços”. Para o autor, este 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 são gerados pelas atividades de uma entidade.

Assim, na gestão pública, com o uso do Custeio *ABC* pode-se avaliar o uso dos recursos públicos em um nível de detalhamento que permite intervenções no consumo pelas atividades. A capacidade de melhorar o nível da eficácia organizacional está diretamente relacionada ao nível de institucionalização do modelo de custeamento como parte relevante do modelo de gestão.

Para Martins (2010, 100) “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”. Uma atividade, necessariamente, consome e produz recursos. Brimson (1996, 27) corrobora esta idéia expondo que:

“Uma atividade descreve o que uma empresa faz - a forma como o tempo é gasto e identifica quais os produtos do processo. A principal função de uma atividade é converter recursos (material, mão-de-obra e tecnologia) em produtos/serviços”.

Após a identificação das atividades relevantes, bem como definido o seu nível de detalhamento, é preciso identificar os fatores que influenciaram tais atividades, ou seja, os direcionadores de custos. Direcionador de custos é a referência para a alocação dos custos às atividades e destas para os produtos. (NAKAGAWA, 2001, p.43).

No que diz respeito à relação existente entre os direcionadores de custos com as atividades, Martins (2010, p. 103) assegura que:

“(...) 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 custos.”

Ao identificar os direcionadores de custos, é preciso observar a existência e a distinção de dois tipos de direcionadores: os de recursos e os de atividades, cada qual com sua função específica. Martins (2010, p. 104) corrobora expondo que o direcionador de recurso “Identifica a maneira como as atividades consomem recursos e serve para custear as atividades, ou seja, demonstra a relação entre os recursos gastos e as atividades”. O direcionador de atividades, por sua vez, “identifica a maneira como os produtos ‘consomem’ atividades e serve para custear produtos (ou outros custeios), ou seja, indica a relação entre as atividades e os produtos” (MARTINS 2010, 104). Pode-se fazer a ligação

operacional do gasto estrutural com o produto ou serviço público prestado aos cidadãos pela adequada identificação e aplicação dos direcionadores de recursos e de atividade.

2.2. O Resultado Econômico

A Gestão Por Resultados Econômicos tem contribuição efetiva para a mensuração da eficiência organizacional do setor público, usa o mercado como *benchmarking* para identificação do valor econômico dos serviços prestados. Por meio da metodologia de comparação do desempenho da gestão pública com as práticas desempenhadas pela iniciativa privada identifica, mensura e informa o nível de eficiência econômica com que estão sendo geridos os recursos públicos.

Slomski (2005) define que o valor de mercado para mensuração dos serviços públicos deve ser considerado como o custo de oportunidade do usuário, o menor valor a que o referido serviço pode ser encontrado ofertado pela iniciativa não-governamental. Nesta consideração, o usuário do serviço público despreza todas as alternativas viáveis de consumo do serviço ofertado por entidade da iniciativa privada.

O valor é criado quando um bem produzido ou um serviço prestado atinge um valor de mercado superior ao valor dos recursos consumidos (MOORE, 2002). Esse conceito é defendido por Slomski (2001, p. 46), que apresenta a relevância de alguns pressupostos para a mensuração do resultado em entidades públicas:

I. Se não existisse o serviço público, o cidadão buscaria o menor preço de mercado à vista para a contratação do serviço;

II. A entidade pública tem como missão a prestação de serviços para o desenvolvimento do bem-estar social da coletividade;

III. O cidadão compõe o corpo contribuinte das fontes de recursos para a manutenção das atividades públicas.

Assim, a apuração da receita econômica se dá pela multiplicação do custo de oportunidade - atividade rejeitada - pelos serviços que ela efetivamente executa. A receita econômica deve ser assim determinada: $RE = NSP \times CO$, onde: RE = Receita Econômica; NSP = Número de Serviços Prestados; e, CO = Custo de Oportunidade (SLOMSKI, 2010).

Nessa perspectiva, a receita econômica da administração pública deve ser baseada no custo de oportunidade obtido por meio dos serviços que o usuário desprezou ao optar pelos serviços públicos, ou seja, o melhor preço de mercado, multiplicado pela quantidade de vezes que o serviço foi consumido pelos usuários (SLOMSKI, 2010, 939). Este melhor preço é o menor valor do serviço ofertado pela iniciativa privada, garantidas a qualidade, a oportunidade e a disponibilidade.

3. MATERIAIS E MÉTODOS

Este estudo pode ser categorizado como exploratório descritivo, uma vez que pretende evidenciar particularidades de uma realidade da gestão pública em particular, a partir de um estudo de caso (THEÓFILO e MARTINS, 2009). A escolha da EMEF Alfa Beta se deveu à facilidade de acesso à escola e à disponibilidade dos dados necessários ao estudo. O nome da escola foi alterado para garantia de sigilo, compromisso dos autores, o que não causa prejuízo ao trabalho.

A EMEF Alfa Beta localiza-se em cidade da região centro-oeste do Brasil. Ministra ensino a alunos de 1ª. a 8ª. séries. O IDEB em 2009 desta escola ficou menor do que a média brasileira, 4,5 para 4,6, respectivamente para o primeiro ciclo, de 1ª. a 4ª. série. A meta do ano era 4.7. No 2º Ciclo, de 5ª. a 8ª., a média da escola ficou em 5,0 pontos, ainda abaixo de sua meta para o ano, de 5.1. Porém, neste

ciclo, ficou acima da média nacional de 4,0 pontos. A Prova Brasil seguinte, que é a base de cálculo do IDEB entre outras variáveis, foi realizada em 2011, quando a meta de pontos da escola estava projetada para 5,1 para o Ensino Fundamental I e 5,3 para o Ensino Fundamental 2 e, até 2021, ano do centenário da Independência do Brasil, a escola deverá atingir os patamares de 6,4 pontos para o primeiro ciclo e 6,7 pontos para o segundo. Até o fechamento deste trabalho os resultados da prova aplicada em 2011 não estavam disponíveis.

As fontes de informação dos gastos da escola para o período estudado foram obtidos em diferentes fontes. Os salários e encargos foram obtidos através do site da prefeitura, de relatórios contábeis. Os gêneros alimentícios usados na merenda foram obtidos através das atas de registro de preço da escola. O material pedagógico, de expediente e de manutenção e vigilância foram obtidos na prestação de contas da Associação de Pais e Mestres. As contas de água e luz foram obtidas também dos relatórios contábeis. Os demais dados como número e lotação dos funcionários, funções e número de alunos, foram obtidos na entrevista com a diretora da escola. Todos os valores referem-se ao mês de novembro de 2010, mês no qual os autores fizeram várias visitas à escola.

4. RESULTADOS E ANÁLISES

Esta seção tem como objetivo apresentar os resultados e análises, tendo em vista os objetivos de evidenciar a utilização dos dados de custos e resultado econômico na gestão e avaliação de desempenho de escola pública do ensino fundamental. A Tabela 01, a seguir, apresenta o montante de recursos, e sua qualificação por natureza de gasto, utilizados na escola no mês estudado.

Tabela 01. Recursos utilizados no mês de novembro de 2010 na EMEF Alfa Beta

Recursos	Valor em R\$
Salário e encargos sociais	311.923,79
Gêneros alimentícios	166.483,00
Material pedagógico e de expediente	3.536,67
Material de higiene e limpeza e manutenção	4.343,03
Água	1.120,88
Energia	1.723,69
Outros custos indiretos	19.099,38
Total	508.230,44

Observa-se que os recursos de maior montante são os salários e encargos sociais e os gêneros alimentícios. Juntos representam mais de 94% do total de recursos aplicados na EMEF Alfa Beta no mês de novembro de 2010. Esses recursos serão identificados às atividades desenvolvidas e, posteriormente, aos objetos de custeio, conforme preconiza o modelo de Custeio Baseado em Atividade.

A Tabela 02 mostra quais atividades são desenvolvidas no processo de ensino fundamental na EMEF Alfa Beta. Esta descrição de atividades e a respectiva relação com os setores têm por finalidade a mensuração dos custos de cada atividade em acordo com os direcionadores de recursos, identificados na Tabela 03.

Tabela 02. Identificação das atividades desenvolvidas por cada setor da EMEF Alfa Beta

Departamentos	Atividades
Administração	- administração da escola
	- fazer ligações
	- internet
	- Atividades de RH
	- participar de reuniões; palestras e
	- supervisionar atividades pedagógicas
	- Compra de materiais pedagógicos
	- Compra de materiais de limpeza
- Compra de produtos de primeiros socorros	
Pedagógico	- atender aos pais
	- preparar aulas
	- lecionar
	- elaborar atividades pedagógicas
	- excursões
	- Reuniões de pais
	- Controlar empréstimos de livros
Manutenção	Troca de lâmpadas
	Troca e reparos de torneiras
	Limpeza da caixa d'água
	Desentupimento de canos
	Reparação de pisos
	Pintura
	Jardinagem
	Conserto de móveis
	Limpeza das instalações
Merenda	Preparar alimentos
	Servir as crianças
	Lavar equipamentos
Vigilantes	Segurança da escola no período noturno.

A escola está estruturada em cinco setores de prestação de serviços, entre os de serviços meio e os de serviços fins. Cada qual realiza atividades próprias de suas competências e contribui para o cumprimento da missão da escola.

Tabela 03. Direcionadores de recursos para as atividades da EMEF Alfa Beta

Recursos	Direcionadores
Salário e encargos sociais	Tempo de Mão de Obra
Gêneros alimentícios	Quantidade de alunos
Material Pedagógico e de expediente	Apropriação direta
Material de higiene e limpeza e manutenção	Apropriação direta
Água	Turno de aula
Energia	Turno de aula
Outros custos indiretos	Turno de aula

A Tabela 03, acima, identifica os direcionadores dos recursos que serão usados para o rastreamento dos respectivos valores às atividades. Estes direcionadores cumprem o papel de indicar como os recursos são consumidos pela atividade (MARTINS, 2010).

Tabela 04. Identificação do setor, função e valores médio e total dos salários da EMEF Alfa Beta em novembro de 2010

Setor	Função	Qtde.	Vlr. Médio	Total
Administração	Diretor	1	12.450,45	12.450,45
	Assist. de Diretor	2	7.937,61	15.875,21
	Secretaria	19	1.854,47	35.234,91
Professores	Professores	60	3.995,39	239.723,22
Merendeiras	Cozinha	4	550,00	2.200,00
Manutenção	Limpeza	8	580,00	4.640,00
Vigilantes	Vigilantes	2	900,00	1.800,00
Soma	Total Escola	96	28.267,91	311.923,79

A Tabela 04 evidencia os setores e os respectivos profissionais e também o valor médio e total dos salários por função, realizados em novembro de 2010 na escola estudada. Esta identificação por setor e função é primordial na aplicação do Custeio ABC haja vista a necessidade de identificação dos recursos às respectivas atividades que os consumiram.

Tabela 05. Quantidade do tempo de mão-de-obra consumido por cada atividade na EMEF Alfa Beta no mês de novembro de 2010.

Atividades	Departamento				
	Adm.	Prof.	Merend.	Manut.	Vigil.
Administração da Escola	30%				
Fazer ligações	3%				
Internet	10%				
Atividades de RH	20%				
Participar de reuniões, palestra e seminários	27%				
Supervisionar atividades pedagógicas	10%				
Atender aos pais		5%			
Preparar aulas		25%			
Elaborar atividades pedagógicas		10%			
Excursões		5%			
Reuniões de pais		5%			
Lecionar		50%			
Conserto de computadores			20%		
Troca de lâmpadas			5%		
Troca e reparos de torneiras			5%		
Limpeza da caixa d'água			5%		
Desentupimento de canos			5%		
Reparação de pisos			10%		
Pintura			5%		
Jardinagem			5%		
Limpeza das instalações			30%		
Conserto de móveis			10%		
Preparar alimentos				50%	
Servir crianças				25%	
Lavar equipamentos				25%	
Segurança da escola					100%

Na busca da alocação do valor do recurso salários e encargos para as atividades segundo os direcionadores de custos indicados na Tabela 03, a Tabela 05, acima, identifica, a partir de avaliação, o tempo médio gasto em cada atividade, por cada um dos departamentos. Os percentuais indicados na Tabela 05 são aplicados no valor total dos salários e encargos da Tabela 04 para cálculo do valor do recurso salários e encargos cabe a cada atividade.

Tabela 06. Custo do recurso salários e encargos, gêneros alimentícios, material pedagógico e de expediente, material de higiene e serviços gerais alocados às atividades de acordo com os direcionadores de recursos na EMEF Alfa Beta em novembro de 2010

Atividade	Sal.Encargos	Gên. Alimentícios	Mat.Pedagógico e Exp.	Mat. Higiene e Serv gerais	Total
Administração da Escola	19.068,17				19.068,17
Fazer ligações	1.906,82				1.906,82
Internet	6.356,06				6.356,06
Atividades de RH	12.712,11				12.712,11
Participar de reuniões, palestra e	17.161,35				17.161,35
Supervisionar atividades pedagógicas	6.356,06		540,34		6.896,40
Atender aos pais	11.986,16				11.986,16
Preparar aulas	59.930,81		1.043,89		60.974,70
Elaborar atividades pedagógicas	23.972,32				23.972,32
Excursões	11.986,16				11.986,16
Reuniões de pais	11.986,16				11.986,16
Lecionar	119.861,61		1.952,44		121.814,05
Conserto de computadores	928,00			132,89	1.060,89
Troca de lâmpadas	232,00			134,78	366,78
Troca e reparos de torneiras	232,00			153,45	385,45
Limpeza da caixa d'água	232,00			84,45	316,45
Desentupimento de canos	232,00			23,89	255,89
Reparação de pisos	464,00			560,32	1.024,32
Pintura	232,00			389,67	621,67
Jardinagem	232,00			80,00	312,00
Limpeza das instalações	1.392,00			2.659,13	4.051,13
Conserto de móveis	464,00				464,00
Preparar alimentos	1.100,00	166.483,00			167.583,00
Servir crianças	550,00				550,00
Lavar equipamentos	550,00			124,45	674,45
Segurança da escola	1.800,00				1.800,00
Total	311.923,79	166.483,00	3.536,67	4.343,03	486.286,49

A Tabela 06 apresenta os valores apropriados por função dos salários de cada departamento, dos gêneros alimentícios, dos materiais pedagógicos e expedientes e de limpeza e serviços gerais, para cada uma das atividades descritas no processo de ensino da escola. Assim, é possível encontrar o custo de cada atividade.

Pode-se ver que as atividades de maior custo são Preparar Alimentos e Lecionar. Estas duas atividades representam quase 50% dos recursos da escola. São também relevantes os custos de Preparar Aula e Elaborar Atividades Pedagógicas. Esta constatação corrobora as diversas análises de educadores e de gestores públicos no sentido de priorizar a formação de professores e a qualidade da merenda escolar para aumentar a eficiência da escola pública. São recursos estratégicos na educação fundamental

Tabela 07. Direcionadores de atividades para os custos no mês de novembro de 2010 da EMEF Alfa Beta

Atividade	Direcionador
Administração da Escola	Número de alunos
Fazer ligações	
Internet	
Atividades de RH	
Participar de reuniões, palestra e seminários	
Supervisionar atividades pedagógicas	
Atender aos pais	
Preparar aulas	Número de professores
Elaborar atividades pedagógicas	
Excursões	
Reuniões de pais	
Lecionar	Quantidade de turnos de aulas
Conserto de computadores	
Troca de lâmpadas	
Troca e reparos de torneiras	
Limpeza da caixa d'água	
Desentupimento de canos	
Reparação de pisos	
Pintura	
Jardinagem	
Limpeza das instalações	
Conserto de móveis	
Preparar alimentos	Número de alunos
Servir crianças	
Lavar equipamentos	
Segurança da escola	Quantidade de turnos de aulas

Para que os direcionadores da Tabela 07, acima, sejam utilizados é necessário identificar o volume dos direcionadores na EMEF Alfa Beta, o que é feito nas Tabelas 08, 09 e 10, a seguir.

Tabela 08. Volume do direcionador de atividade ambiente na EMEF Alfa Beta em novembro de 2010

Ambientes	Total
Elevador	1
Laboratório Informática	1
Quadra poliesportiva	2
Rampa de acesso	1
Sala de Aula	14
Sala de Leitura	1
Sanitário Deficiente	4
Total	24

Tabela 09. Volume do direcionador número de alunos por turno na EMEF Alfa Beta em novembro de 2010

Nível de ensino	Manhã	Tarde	Total
1º a 4º	158	161	319
5º a 9º	268	281	549
Total	391	407	868

Tabela 10. Volume dos direcionadores número de alunos e número de professores por ciclo do ensino na EMEF Alfa Beta em novembro de 2010

Direcionadores	1º a 4º	5º a 8º	Total
Número de alunos	319	549	868
Professores por Série	20	40	60
Quantidade de ambientes	24		

Os direcionadores de atividades descritos acima permitem rastreamento dos custos das atividades para os respectivos ciclos de ensino, 1ª a 4ª e 5ª a 8ª. Permite também alocar os custos dos recursos água e energia elétrica para os mesmos ciclos. Assim, podemos acumular estes custos das atividades para os ciclos de ensino e, em seguida, calcular o custo médio por aluno, tendo em vista o número de matrículas em cada turno. Assim, podemos avaliar o custo do ensino por atividade, por turno bem como por aluno. É o que apresenta a Tabela 11, abaixo.

Tabela 11. Custo Baseado na Atividade por aluno na EMEF Alfa Beta no mês de novembro de 2010

Atividade	1º a 4º	5º a 8º	Total
Administração da Escola	7.007,77	12.060,40	19.068,17
Fazer ligações	700,78	1.206,04	1.906,82
Internet	2.335,93	4.020,13	6.356,06
Atividades de RH	4.671,85	8.040,26	12.712,11
seminários	6.306,99	10.854,36	17.161,35
Supervisionar atividades pedagógicas	2.534,51	4.361,89	6.896,40
Atender aos pais	3.995,39	7.990,77	11.986,16
Preparar aulas	20.324,90	40.649,80	60.974,70
Elaborar atividades pedagógicas	7.990,77	15.981,55	23.972,32
Excursões	3.995,39	7.990,77	11.986,16
Reuniões de pais	3.995,39	7.990,77	11.986,16
Lecionar	40.604,68	81.209,37	121.814,05
Conserto de computadores	530,45	530,45	1.060,90
Trocar lâmpadas	183,39	183,39	366,78
Trocar e reparar torneiras	192,73	192,73	385,46
Limpeza da caixa d'água	158,23	158,23	316,46
Desentupimento de canos	127,95	127,95	255,90
Reparação de pisos	512,16	512,16	1.024,32
Pintura	310,84	310,84	621,68
Jardinagem	156,00	156,00	312,00
Limpeza das instalações	2.025,57	2.025,57	4.051,14
Conserto de móveis	232,00	232,00	464,00
Preparar alimentos	61.588,68	105.994,32	167.583,00
Servir crianças	202,13	347,87	550,00
Lavar equipamentos	247,87	426,58	674,45
Segurança da escola	900,00	900,00	1.800,00
Outros custos indiretos	9.549,69	9.549,69	19.099,38
Energia	560,44	560,44	1.120,88
Água	861,85	861,85	1.723,70
Total Gastos	182.804,32	325.426,19	508.230,51
Numero de alunos	319	549	868
Custo por aluno por ciclo de ensino	573,05	592,76	

A Tabela 11 identifica o valor do custo de cada atividade, de acordo com os direcionadores indicados anteriormente, que cabe a cada ciclo de ensino. Indica também, o valor do custo por aluno. Podemos avaliar que, pelo Custeio ABC, o ciclo 1ª a 4ª consumiu R\$ 182.804,32 e o ciclo 5ª a 8ª consumiu R\$ 325.426,19, ou seja 78% maior o segundo ciclo do que o primeiro. Quanto ao custo por

aluno, pode-se ver que o aluno da 5ª a 8ª, tem maior custo se comparado ao ciclo de 1ª a 4ª, equivalente a 3,4%. Enquanto o aluno do primeiro ciclo custa R\$ 573,05 o do segundo ciclo custa R\$ 592,76

Tabela 12. Demonstrativo do Resultado Econômico da EMEF Alfa Beta no mês de novembro de 2010

Descrição	Turno de ensino		Total escola
	1ª a 4ª	5ª a 8ª	
Receita econômica por aluno	886,00	1.031,00	
Custo variável por aluno	(195,08)	(195,08)	
Margem de Contribuição por aluno	690,92	835,92	
Número de alunos matriculados	319	549	868
Margem de contribuição total	220.404,17	458.921,26	679.325,43
Custos fixos identificados - professores	(40.604,68)	(81.209,37)	(121.814,05)
Custos fixos identificados - outros	(108.544,41)	(108.544,41)	(217.088,82)
Resultado econômico da escola	71.255,07	269.167,49	340.422,56

A Tabela 12 mostra o Resultado Econômico da EMEF Alfa Beta para o mês de novembro de 2010. Os valores foram utilizados considerando-se os conceitos de custo de oportunidade e gastos orçamentários, nos moldes da Resolução CFC 1.133/08 e da literatura apresentada anteriormente. Para tanto, o custo de oportunidade para efeito do cálculo da Receita Econômica por aluno, foi utilizado o valor da mensalidade cobrada pela escola Abelhinha Alegre, que se localiza na mesma região da EMEF Alfa Beta e tem qualidade de ensino equivalente, considerando o IDEB das duas escolas.

Pelo Demonstrativo – Tabela 12 -, pode-se ver que as Margens de Contribuição de cada aluno em ambos os turnos são positivas. Cada aluno, do primeiro e do segundo ciclo, contribui respectivamente com R\$ 690,92 e R\$ 835,92. No entanto, o resultado econômico total do primeiro ciclo é inferior ao do segundo ciclo. Isto ocorre, em grande parte, em função do número de alunos e dos custos fixos identificados – outros. O segundo ciclo é maior ao primeiro em 72% no número de alunos. Quanto aos custos fixos identificados – outros, e atribuído a cada ciclo o mesmo valor tendo em vista que estes gastos referem-se à estrutura fixa da escola para atendimento das atividades de cada turno. São, na maioria, os custos fixos da escola que independem do número de aluno e sim da existência ou não do ciclo. Se o turno de 1ª. a 4ª. deixar de existir, estes custos serão identificados somente ao ciclo de 5ª a 8ª uma vez que poucos recursos deixarão de ser consumidos com esta inexistência do primeiro ciclo.

Do ponto de vista da gestão das políticas públicas, a escola tem como missão formar alunos do ensino fundamental com qualidade. O melhor e mais utilizado indicador de qualidade do ensino fundamental no Brasil é o IDEB, já apresentado no início deste trabalho. O IDEB da escola no último processo de avaliação foi de 4,5 para o primeiro ciclo e 5,0 para o segundo. Considerando programas de motivação de melhoria na qualidade que poderiam ser implementados pela prefeitura para as escolas atingirem ou mesmo anteciparem metas do IDEB, poderia ser definido, em processo participativo com os professores e direção da escola, uma série de ações para o IDEB da escola atingir a meta que foi estipulada para o município em 5,2 para o primeiro ciclo e 5,5 para o segundo, no ano de 2013.

Um dos motivadores de pessoal mais significativos e que tem sido utilizado por governos é a remuneração extra (FERRAZ, 2009). O governo oferece para os professores e diretores das escolas que atingirem metas pré-determinadas um salário extra no final do ano. Assim, os gastos com pessoal – professores, funcionários e diretores – seria aumentado em 8,33% ou 1/12 avos do salário a cada mês, considerado o regime de competência da nova despesa. Ao mesmo tempo, com a melhoria da qualidade do ensino, a escola iria observar melhoria no valor do custo de oportunidade, ou a Receita Econômica por aluno seria maior. Considerando que escolas com IDEB equivalente aos estipulados na meta de qualidade e que atuam na região cobram mensalidades 22% maiores do que a Abelhinha

Alegre pode-se mensurar qual será o Resultado Econômico da EMEF Alfa Beta se a meta de qualidade se tornar realidade.

Tabela 13. Demonstrativo do Resultado Econômico da EMEF Alfa Beta no mês de novembro de 2010, com dados da meta de qualidade para 2013

Descrição	Turno de ensino		Total escola
	1ª a 4ª	5ª a 8ª	
Receita econômica por aluno	1.080,92	1.257,82	
Custo variável por aluno	(195,08)	(195,08)	
Margem de Contribuição por aluno	885,84	1.062,74	
Número de alunos matriculados	319	549	868
Margem de contribuição total	282.583,65	583.445,44	866.029,09
Custos fixos identificados - professores	(43.988,27)	(87.976,54)	(131.964,81)
Custos fixos identificados - outros	(116.462,48)	(116.462,48)	(232.924,96)
Resultado econômico da escola	122.132,89	379.006,42	501.139,31

Nestas condições, há aumento do custo fixo identificado – professores e outros – pelo aumento da remuneração dos servidores e concomitantemente, aumento da Receita Econômica por aluno. A Margem de Contribuição aumenta, uma vez que não se observa aumento do custo variável por aluno. O resultado econômico do primeiro ciclo, observado anteriormente – Tabela 12 – tem um acréscimo superior a 71%. Para o segundo ciclo há um aumento de 41%. O Resultado Total da Escola passa de R\$ 340.422,56 para R\$ 501.139,31, o que representa um aumento de 47%. Neste sentido, fica claro o ganho econômico para a sociedade, especificamente para as famílias atendidas pela escola, representado pela agregação de valor econômico no serviço público do ensino fundamental, fruto da política pública de melhoria de qualidade no ensino.

5. CONCLUSÃO

O presente trabalho demonstra, a partir de estudo de caso, como a informação contábil gerencial pode ser utilizada para implementação de políticas públicas tendo em vista a melhoria da qualidade do ensino fundamental. O custo dos recursos pode ser identificado a cada uma das atividades realizadas com maior precisão daquela apresentada pela contabilidade pública fiscal – balanço orçamentário, financeiro e patrimonial. Também é possível considerar o aumento do valor agregado repassado pelo serviço de ensino fundamental, em cada ciclo, a partir da implementação de metas de qualidade no ensino. Estas informações podem ser geradas a partir de um sistema de informação de Contabilidade Pública Gerencial.

No caso estudado as atividades de maior custo são Lecionar, Preparar Alimentos, Preparar aulas e elaborar atividades pedagógicas. O Resultado econômico da escola aumentou em 47% em função do estabelecimento de metas de qualidade com base no IDEB. Embora o método de Custeio ABC e o Resultado Econômico tratam da mensuração de custos e resultados com foco nas atividades, os valores finais são distintos devido a diferentes considerações sobre os recursos envolvidos. Enquanto o ABC tem foco no uso dos recursos pelas atividades e desce a um maior nível de detalhamento para avaliar como os recursos são consumidos; o Resultado Econômico preconiza que os custos por si só não mostram a contribuição que a administração pública traz à sociedade. O aspecto da eficiência – consumo dos recursos - é relevante, mas não é completo quando o enfoque está no custo. É fundamental que, além da eficiência, se contemple a eficácia das ações governamentais nas mensurações econômicas das atividades. A sociedade e o administrador público precisam conhecer o montante de valor que a atividade pública agrega para a sociedade, uma vez que a gestão pública deve criar valor para a sociedade (MOORE, 2003).

A consideração sobre os números produzidos pelo estudo confirma a agregação de valor da atividade pública e suporta a argumentação da necessidade do gestor público em dispor de informações

econômicas sobre os recursos que gerencia. A visão e o entendimento dos processos gerenciados são potencializados pela informação elaborada por um dos dois modelos contemplados neste estudo. Porém, deve ser considerado que o Resultado Econômico possibilita a mensuração e a avaliação do valor agregado pela atividade, enquanto o Custeio ABC apresenta o custo por atividade e por unidade de custeio, com razoável nível de precisão.

Pode-se programar, em uma organização pública, a metodologia de custeio baseada em atividades e, ainda assim, apurar o resultado econômico das organizações sem muito esforço adicional (MACHADO e HOLANDA, 2010). Por meio da metodologia do custeio ABC e da Demonstração do Resultado Econômico é possível atender às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, à toda legislação pertinente e, ainda, divulgar à sociedade os custos das atividades públicas desenvolvidas e os resultados obtidos por meio da geração de valor agregado, contribuindo, assim, para o processo de *accountability*, necessários os sistemas de governo democráticos.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABRUCIO, F.L. (2001): 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. 4^a ed. São Paulo: FGV.
- AFONSO, R.A.E. (2007): 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. (1999): Custo no Serviço Público. Revista do Serviço Público, 1(41): 3-28.
- BRINSON, J.A. (1996): Contabilidade por atividades. 1. ed. São Paulo: Atlas.
- CFC – Conselho Federal de Contabilidade (2011): Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em www.cfc.org.br. Acesso em 01 de agosto de 2011.
- CORREA, B.C. (2011): Educação infantil e ensino fundamental: desafios e desencontros na implantação de uma nova política. *Educação e pesquisa*. São Paulo, V.37, nº, 220 p. 105-120, jan./br.2011.
- FELICIO, F. (2009): 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.
- FERRAS, C. (2009): Sistemas educacionais baseados em desempenho, metas de qualidade e remuneração de professores: Os casos de Pernambuco e São Paulo. . In: VELOSO, F; PESSOA, S; HENRIQUES, R; GIAMBIAGI, F. Educação básica no Brasil – construindo o país do futuro. Rio, Campus/Elsevier.
- LEVY, E. (2007): 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.
- MACHADO, N. (2005): Sistema de informação de custo: Diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. Brasília: ENAP.
- MACHADO, N.; HOLANDA, V.B. (2010): Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. Revista de Administração Pública. Rio de Janeiro 44(4):791-820, jul./ago. 2010
- MARTIN, N.C. (2002): Da Contabilidade à Controladoria: A Evolução Necessária. Revista de Contabilidade e Finanças - USP. São Paulo, nº 28, p. 7 - 28, jan./abr.
- MARTINS, E. (2010): Contabilidade de Custos. São Paulo: Atlas, 10^a.ed.
- MEC – Ministério da Educação (2011): Índice de Desenvolvimento da Educação Básica – IDEB. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br>. Acesso em 01 de agosto de 2011.
- MOORE, M.H. (2002): Criando Valor Público: Gestão estratégica no governo. Rio de Janeiro: ENAP.
- NAKAGAWA, M. (2001): ABC – Custeio Baseado em Atividades. 2^a ed. São Paulo: Atlas.
- PEREIRA, L.C.B.; SPINK, P. (2001): Reforma do estado e administração pública gerencial. 4^a ed. São Paulo: FGV.
- SHANK, J.K.; GOVINDARAJAN, V. (1997): *A revolução dos custos*. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus.

- SLOMSKI, V. (2001): Mensuração do Resultado Econômico nas Entidades Públicas: Uma proposta. Chapecó: Argos.
- SLOMSKI, V. (2005): Controladoria e Governança na Gestão Pública. São Paulo: Atlas.
- SLOMSKI, V.; CAMARGO, G.B.; AMARAL FILHO, ANCC; SLOMSKI, V. (2010): 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.
- THEÓFILO, C.R.; MARTINS, G.A. (2009): *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. 2ª. ed. São Paulo: Atlas.
- VELOSO, F.; PESSOA, S.; HENRIQUES, R.; GIAMBIAGI, F. (2009): Educação básica no Brasil – construindo o país do futuro. Rio: Campus/Elsevier.

Jaime Crozatti



Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – FEA - da Universidade de São Paulo - USP. Professor de Controladoria Estratégica do curso de Gestão de Políticas Públicas da Escola de Artes, Ciências e Humanidades – EACH - da USP. Foi professor do curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Maringá - UEM – até 2007 e professor do curso de mestrado em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná – UFPR. É avaliador *ad hoc* de diversos Congressos e Revistas nacionais e internacionais das áreas de Contabilidade, Administração e Gestão Pública. Atualmente desenvolve pesquisas sobre a gestão das políticas públicas em educação, saúde e segurança em municípios e Estados brasileiros. É pesquisador do CNPq – Conselho Nacional de Pesquisa Científica.

Aline Sousa Silveira



Bacharel em Gestão de Políticas Públicas pela Universidade de São Paulo (EACH) desde 2010. Pesquisadora PIBIC para iniciação científica na área de economia durante o segundo e o terceiro ano do curso de graduação. Também estagiou na Secretaria de Gestão do Município de São Paulo e na Associação Brasileira de Esclerose Múltipla. Analista plena na consultoria Visão Sustentável em 2010 para projetos de sustentabilidade e Responsabilidade Social Corporativa para o setor privado e público. Residiu durante um ano e meio em Chicago onde concluiu cursos na DePaul University e auditou aulas em Kellogg School of Management em Marketing, Finanças, Operações e Responsabilidade Social nos anos de 2011 e 2012.



Danielli Guirado Pereira

Bacharel em Gestão de Políticas Públicas pela Escola de Artes, Ciências e Humanidade da Universidade de São Paulo. Chefe da Seção de Pessoal da Editora da USP atua nas rotinas trabalhistas e previdenciárias do setor público.



Thais de Souza Ferreira

Bacharel em Gestão de Políticas Públicas pela Escola de Artes Ciências e Humanidades da Universidade de São Paulo. Há 4 anos é Técnica Bancária na Caixa Econômica Federal. Pertence a equipe responsável pela coordenação de processos logísticos em recebimento, armazenamento e distribuição de materiais de consumo às unidades do Estado de São Paulo e distribuição nacional de insumos lotéricos.