

# **Gestão de custos e orçamento na administração pública federal: o caso do Banco Central do Brasil**

**Adriana Moreira Bastos Faria** (UFMG) - adrianambf@gmail.com

## **Resumo:**

*Nos últimos anos, verifica-se um movimento de transferência de conceitos e práticas típicos da esfera privada para a pública, tais como: eficiência, eficácia, resultados e transparência.*

*Para operacionalizar a aplicação desses conceitos, a administração pública utiliza-se de algumas ferramentas, como a gestão de custos e o orçamento. Este artigo enfoca a utilização de sistemas de custo pelas instituições públicas brasileiras, bem como sugere a implementação de um orçamento baseado em atividades. O artigo analisa o papel da gestão de custos e do orçamento na administração pública e estuda o sistema de custos do Banco Central do Brasil.*

*As evidências sugerem que devem ser tomadas medidas para aumentar a utilização gerencial do sistema, sob pena de torná-lo uma rotina burocrática a ser cumprida.*

**Palavras-chave:** *Administração pública. Custeio baseado em atividades. Orçamento baseado em atividades. Sistema de custos.*

**Área temática:** *Custos aplicados ao setor público*

## **Gestão de custos e orçamento na administração pública federal: o caso do Banco Central do Brasil**

### **Resumo**

Nos últimos anos, verifica-se um movimento de transferência de conceitos e práticas típicos da esfera privada para a pública, tais como: eficiência, eficácia, resultados e transparência. Para operacionalizar a aplicação desses conceitos, a administração pública utiliza-se de algumas ferramentas, como a gestão de custos e o orçamento. Este artigo enfoca a utilização de sistemas de custo pelas instituições públicas brasileiras, bem como sugere a implementação de um orçamento baseado em atividades. O artigo analisa o papel da gestão de custos e do orçamento na administração pública e estuda o sistema de custos do Banco Central do Brasil. As evidências sugerem que devem ser tomadas medidas para aumentar a utilização gerencial do sistema, sob pena de torná-lo uma rotina burocrática a ser cumprida.

Palavras-chave: Administração pública. Custeio baseado em atividades. Orçamento baseado em atividades. Sistema de custos.

Área Temática: Custos aplicados ao setor público

### **1 Introdução**

Os avanços na tecnologia da informação têm levado a inovações e mudanças na coleta, mensuração, análise e comunicação das informações entre e dentro das organizações, facilitadas por tecnologias, tais como *intranet*, transferência eletrônica de informações e sistemas avançados de planejamento e controle.

O ambiente das organizações públicas não foge a essa regra. Surgido na década de 1980, o termo *Nova Gestão Pública*, entendido como uma nova perspectiva de pensar a gestão de forma mais integrada e focada sobretudo no aspecto central da gestão do bem comum, tem sido utilizado em todo o mundo, demonstrando ser uma tendência global em direção a um tipo de reforma administrativa e contribuindo para a elaboração de uma visão mais econômica e gerencial da administração pública.

Nesse novo contexto, a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), foi um marco para a administração pública, na medida em que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, mediante ações capazes de prevenir riscos e corrigir desvios que possam afetar o equilíbrio das contas públicas. Essa lei criou as condições para a implantação de uma nova cultura gerencial na gestão dos recursos públicos e incentivou o exercício da cidadania, especialmente no que se refere à participação do contribuinte no acompanhamento da aplicação dos recursos públicos. Também determinou que as administrações públicas mantivessem sistemas de custos capazes de permitir a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Por fim, ela impulsionou o Banco Central do Brasil (BCB) a desenvolver e implantar o Sistema de Custos e Informações Gerenciais (SCIG), destinado a apurar os custos das atividades desempenhadas e dos produtos gerados pela instituição. Concebido para ser um instrumento de apoio à gestão, o sistema permite a apuração, o detalhamento e a análise dos custos dos serviços, atividades e processos distribuídos pela estrutura organizacional da autarquia, aí compreendendo diretorias, unidades, subunidades e regionais (BANCO CENTRAL DO BRASIL, 2004).

Na teoria, a existência de um sistema de custos nas organizações públicas proporciona melhor conteúdo informacional para subsidiar as decisões governamentais na alocação eficiente dos recursos e gerar condições apropriadas à promoção da qualidade do gasto público (FERNANDES, 2011). Segundo Silva e Drumond (2004), a Contabilidade de Custos, em face de suas características naturais, apresenta-se como um instrumental adequado ao oferecimento de informações capazes de permitir uma melhor tomada de decisão por parte dos administradores públicos, uma vez que revela com maior clareza os pontos de desperdícios cometidos, permitindo, assim, a realocação de recursos em projetos e programas que melhor agreguem resultados para a sociedade.

Entretanto, apesar da teoria apontar uma série de vantagens e benefícios da gestão de custos, o que pode ser observado hoje é uma baixa utilização de suas informações para a tomada de decisão gerencial e para a elaboração da proposta orçamentária das instituições públicas. Vê-se que é preciso avançar paulatinamente em sua utilização gerencial, sob pena de reduzi-los a simples rotinas burocráticas a serem cumpridas.

No caso particular do BCB, oito anos após a implantação do sistema de custos é necessário promover uma revisão crítica dos benefícios alcançados, dos problemas e das dificuldades que o sistema vem enfrentando, tais como: falta de credibilidade por parte dos servidores, baixa utilização gerencial por parte dos gestores, distanciamento da realidade e desvinculação dos dispositivos de planejamento e orçamento. No que se refere a este último fator, é fundamental que o sistema de custos esteja vinculado a essas duas importantes ferramentas de controle, o que hoje ainda não é feito.

## **2 Referencial teórico**

O objetivo desta seção é fazer uma breve análise sobre o controle na esfera pública, focando em duas ferramentas úteis para tal: a gestão de custos baseada em atividades e o orçamento baseado em atividades.

### **2.1 Gestão de custos baseada em atividades**

Entre os métodos de custeio existentes, destacam-se os tradicionais, como o custeio por absorção e o custeio direto (variável), e o custeio baseado em atividades (ABC).

Pode-se dizer que esses sistemas tradicionais de custeio atribuem os custos indiretos a serviços ou a produtos em dois estágios (ATKINSON *et al.*, 2000). No primeiro estágio, os custos acumulados no sistema contábil da empresa são distribuídos à estrutura de centro de custos, normalmente, caracterizada pela estrutura funcional da organização. No segundo estágio, os custos acumulados nos centros de custos são alocados aos produtos e serviços, baseando-se em taxas predeterminadas de direcionadores de custos. Esses sistemas apresentam a característica de privilegiar variáveis correlacionadas a volume de produção como bases de alocação ou critérios de rateio, sendo essa a principal crítica a tais sistemas.

Devido ao avanço tecnológico e à crescente complexidade dos sistemas de produção, os custos indiretos têm crescido continuamente tanto em valores absolutos quanto em termos relativos se comparados aos custos diretos, muitas vezes criando distorções nas informações de custos. Acredita-se que tais distorções poderiam ser eliminadas por um sistema de custeio que utilizasse o direcionador real de cada atividade de apoio para atribuir os custos diretamente aos produtos ou serviços. Essa é a lógica do custeio baseado em atividades (*Activity-Based Costing*), conhecido como “ABC”.

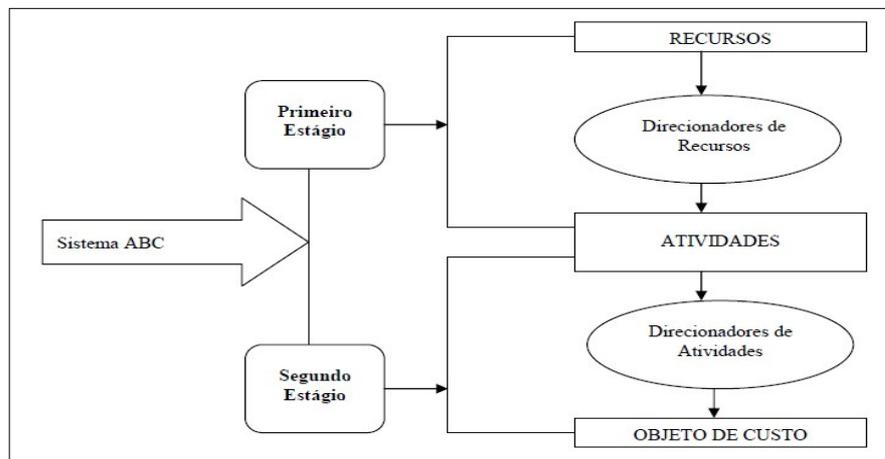
Kaplan e Cooper definem o ABC como:

Uma abordagem que analisa o comportamento dos custos por atividade, estabelecendo relações entre as atividades e o consumo de recursos, independentemente de fronteiras departamentais, permitindo a identificação

dos fatores que levam a instituição ou empresa a incorrer em custos em seus processos de oferta de produtos e serviços e de atendimento a mercado e clientes (KAPLAN e COOPER, 1998, p. 16).

Feitas essas considerações, pode-se inferir que o ABC é um sistema de custos que tem por objetivo avaliar com maior precisão as atividades desenvolvidas em uma empresa, utilizando direcionadores para alocar os custos indiretos aos produtos e serviços. Dessa forma, o produto recebe apenas a parcela de custo referente à fração que consumiu de determinada atividade.

Basicamente, pode-se entender o ABC da seguinte forma: as atividades consomem recursos e os produtos ou serviços consomem estas atividades. Ou seja, é pela atividade que os recursos são alocados aos produtos. Este processo, de acordo com Silva (2004, p. 111), é reproduzido na Figura 1.



Fonte: SILVA (2004, p. 111)

Figura 1: Estrutura básica do custeio baseado em atividades

De maneira resumida, a alocação dos custos no sistema ABC dá-se de acordo com o fluxo apresentado na Figura 1: primeiramente, devem-se identificar os objetos de custos, as atividades desempenhadas e os recursos requeridos. Posteriormente, passa-se ao levantamento das relações entre eles. Esse levantamento dará origem aos direcionadores de custo sob a forma de taxas. Uma vez que os direcionadores foram desenhados, procede-se à transferência dos custos dos recursos para as atividades, e dessas para os objetos de custo.

Jiambalvo (2009) e Cogan (2002) apresentaram algumas vantagens da utilização do custeio ABC: serve como uma ferramenta de controle e de gestão do processo produtivo, mormente quando se trata de custos e despesas indiretas; propicia o aumento da precisão no custeio, podendo levar a melhorias no controle de custos; evidencia os geradores de custos; serve como ferramenta para a precificação de produtos ou serviços; é uma ferramenta para apoio à decisão estratégica; e permite a melhoria na tomada de decisão.

Entretanto, segundo Jiambalvo (2009) e Cogan (2002), o ABC também apresenta desvantagens como: dificuldade de controle em empresas com grande número de atividades; gastos elevados para a sua implantação; dificuldade prática quanto ao conceito de atividade; alto nível de controles internos que deverão ser implantados; informações geradas de difícil extração; necessidade de reorganização da empresa antes de sua implantação; e falta de pessoal competente e qualificado para a implantação e o acompanhamento.

Conclui-se então que o sistema de custeio ABC tenta sanar um problema crônico existente nos sistemas tradicionais, que é o rateio dos custos indiretos baseado em critérios arbitrariamente selecionados. Apesar de não conseguir suprimir totalmente essas alocações

de custos com base em rateios, o sistema ABC os minimiza, pois, através de pesquisas aos processos, procura localizar as origens dos custos, podendo, assim, alocá-los com mais exatidão aos bens e serviços produzidos.

A partir da discussão sobre gestão de custos e sistemas de custos, é possível iniciar a escolha dos conceitos que devem nortear um sistema de custo do setor governamental.

Para Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010), os gestores públicos necessitam de um conjunto de informações gerenciais para cumprir com eficiência e eficácia as políticas públicas. Dessa forma, impõe-se a necessidade de um sistema de informações de custos capaz de auxiliar decisões típicas, tais como comprar ou alugar, produzir ou terceirizar determinado serviço ou atividade. Ou, ainda, permitir comparações entre os custos de atividades ou serviços, objetivando conhecer e estimular a melhoria da performance dos dirigentes. Num modelo de gestão moderno não se deve tomar decisão sem conhecer as diferentes alternativas de ação, seus custos e seus benefícios.

A importância do tema pode ser avaliada pelo crescente número de iniciativas nessa área em todo o mundo e pelo espaço que vem ganhando na literatura especializada.

Em 2005, foi criada no Brasil a Comissão Interministerial de Custos, com o objetivo de elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistemas de Custos na Administração Pública Federal. A principal conclusão da Comissão dizia respeito ao caráter imprescindível da definição de uma política de custos para a administração pública federal. O relatório final também realçava o problema de “como fazer” o sistema de custos e identificava fatores críticos de curto e médio prazo, alertando para os desafios desta empreitada (HOLANDA, LATTMAN-WELTMAN e GUIMARÃES, 2010).

Em 2008, a Secretaria de Orçamento Federal publicou o documento “Orientações para o Desenvolvimento e Implantação de Metodologias e Sistemas de Informações de Custos no Governo Federal”, que diz que as informações de custos oferecem subsídios para a avaliação de necessidades de melhoria de desempenho, de emprego de insumos e de processos de trabalho. “A informação a respeito de custos na gestão pública também é relevante para a avaliação quanto à adequação do produto aos fins pretendidos, visto que não se deve buscá-los sem levar em consideração os custos envolvidos” (BRASIL, 2008, p. 8).

Em 2009, aconteceu o primeiro Seminário Internacional Informação de Custos no Setor Público, cujos principais objetivos eram: promover a discussão sobre mensuração de custos e destacar sua importância para a melhoria da qualidade do gasto no setor público; apresentar o conceito, estrutura e funcionalidades do SIC do Governo Federal; e identificar propostas que subsidiassem o processo de implantação no Governo Federal. Os resultados do evento foram positivos, sendo possível levantar os benefícios do sistema de custos, bem como constatar os avanços em sua formulação e elaboração não apenas em termos do sistema em si, mas também em relação ao posicionamento e expectativa dos seus futuros usuários.

Quanto ao método de custeio a ser adotado, o relatório final da Comissão Interministerial de Custos já afirmava que os órgãos e as entidades da administração pública devem ter flexibilidade para modelar, implementar, operacionalizar e manter seus sistemas de custos, além de liberdade para a escolha do método de custeio.

Alonso (1998) alerta, todavia, que a utilização de sistemas de custeio tradicionais no setor público, além de inadequada, traria poucos benefícios e muitos problemas ao setor. Pelo fato de no custeio tradicional o custo ser função dos centros de custos e dos critérios de rateio, fatalmente, a administração pública escolheria centros de custos e de critérios de rateio inadequados, comprometendo os esforços de avaliação institucional a serem empreendidos.

Esse entendimento está consoante os estudos e pesquisas de Slomski (2003), que o levaram a afirmar que o ABC é o mais adequado às entidades públicas de administração direta. O papel exercido pela metodologia vem atender à gestão pública em sua necessidade

de conhecer o custo daquilo que é produzido ou do serviço prestado, pois preocupa-se em verificar quais são os produtos ou serviços que consomem atividades e quais as atividades que consomem recursos.

As características do processo de elaboração do orçamento público tendem, também, a facilitar a aplicação da metodologia ABC, haja vista as próprias exigências legais de que, desde que prevista a elaboração de determinada atividade, esta deve ser acompanhada pelos valores monetários que atendam àquela demanda.

Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010) concordam com essa visão, mas são mais realistas. Para eles, a oportunidade de se aplicar as ferramentas da gestão estratégica ABC aos custos da administração pública é desejável, mas poderá ser contemplada apenas num futuro próximo. Para eles, trata-se, pois, em primeiro lugar, de utilizar as informações orçamentárias disponibilizadas pelo Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), as informações físicas, constantes do Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento (SIGPLAN) e as informações de pessoal do Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (SIAPE), articulando-as todas num mesmo banco, num mesmo *data warehouse*, dando a elas, porém, o necessário tratamento contábil e, desse modo, convertendo-as em informações de custo.

Assim, independentemente da forma e da metodologia a ser adotada, é necessária a implantação de sistemas de custos em toda a administração pública, seja para medir a eficiência dos serviços prestados ou para cumprir dispositivos da legislação brasileira.

## **2.2 Orçamento baseado em atividades**

O processo orçamentário constitui o elemento principal do controle gerencial na maior parte das organizações, sejam elas de fins lucrativos ou não. Para Lunkes (2000), em um cenário de restrição generalizada de recursos a definição prévia de despesas e investimentos evita dispêndios desordenados e sem critérios, assegurando o emprego mais eficiente dos recursos. Essa definição prévia de gastos é consubstanciada no orçamento, que, segundo o mesmo autor, é um “plano de ação detalhado, desenvolvido e distribuído como um guia para as operações e como base parcial para a subsequente avaliação de desempenho”.

No caso específico do orçamento público, Baleeiro cita que é o “ato pelo qual o Poder Legislativo prevê e autoriza ao Poder Executivo, [...] as despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins adotados na política econômica ou geral do país, assim como a arrecadação das receitas criadas em lei (BALEEIRO, 1984, p. 397).

Entretanto, muito se tem discutido, tanto no meio acadêmico quanto no meio empresarial, sobre as mazelas e disfunções do orçamento e do processo orçamentário, tanto privado como público. Existem várias propostas de melhoria, que tratam desde a atualização e os acompanhamentos rotineiros de todo o processo, mantendo-se as características principais do processo tradicional, até medidas mais radicais, que propõem o abandono do orçamento, com a introdução de modelos de gestão mais flexíveis e descentralizados, a fim de eliminar as restrições que ele impõe às organizações.

Nesse contexto, uma proposta que vem ganhando mais atenção, principalmente da comunidade acadêmica, e que promete, se não totalmente eliminar, pelos menos minimizar a abrangência das disfunções do orçamento, é o orçamento baseado em atividades. Ancorado no custeio e na gestão baseada em atividades, esse orçamento se propõe, por meio da análise dos processos de negócios e da gestão da capacidade instalada, a construir um orçamento no qual as atividades desempenhadas sejam a base para o cálculo da demanda por recursos para o período seguinte (LOPES e BLASCHEK, 2007).

Como a maior parte das organizações está insatisfeita com alguns aspectos de seu desempenho, o orçamento baseado em atividades (*Activity-Based Budgeting* – ABB) vem se

disseminando como uma ferramenta com a qual elas podem aperfeiçoar os métodos orçamentários tradicionais que não mais atendem a suas necessidades. Tal abordagem enfatiza a importância da elaboração de orçamentos por atividade em detrimento daqueles baseados em elementos de custo e centros de responsabilidade. Os princípios subjacentes ao ABB englobam a conexão da estratégia corporativa com as atividades, a previsão de receitas, a gestão da capacidade instalada e a análise das variações (LOPES e BLASCHEK, 2005).

Para Hansen, Otley e Van der Stede (2003), o enfoque do ABB está na criação de um orçamento proveniente de um modelo fundamentado nas atividades desempenhadas na organização, em oposição ao conceito tradicional, baseado nos centros de responsabilidade, nos departamentos ou nos produtos e nos clientes. Para os críticos da abordagem tradicional, os controles orçamentários focados nos centros de responsabilidade são incompatíveis com os projetos organizacionais baseados na cadeia de valor.

De forma detalhada, Kaplan e Cooper (1998) citam as etapas na elaboração desse tipo de orçamento:

*Etapa 1* – Determinar a demanda projetada para o exercício seguinte, incluindo o volume e o *mix* de produção e de vendas esperados, segregados por clientes.

*Etapa 2* – Estimar a demanda de atividades – não só as principais, mas todas as atividades secundárias e de apoio – para atender ao nível de produção estipulado.

*Etapa 3* – Calcular a demanda dos recursos (mão de obra direta e indireta, matéria-prima etc.) necessários à realização das atividades organizacionais.

*Etapa 4* – Definir a oferta real de recursos necessários, para atender ao volume de atividades previsto, baseada na capacidade instalada.

*Etapa 5* – Definir a capacidade da atividade. Depois de identificados todos os recursos relativos à atividade, deve-se determinar a capacidade prática, que é a capacidade do primeiro recurso que limita o desempenho da atividade pela empresa (gargalo).

Diferentemente do enfoque clássico, o ABB cria um orçamento operacionalmente exequível antes de gerar o orçamento financeiro (HANSEN, OTLEY e VAN DER STEDE, 2003). Com algumas restrições, pode-se afirmar que o funcionamento do ABB é o processo inverso de atribuição de custos do ABC. A demanda estimada por produtos e serviços fornece a base para o cálculo do nível das atividades necessárias para atender àquela demanda, com base na taxa de um direcionador de atividade correspondente. Depois, essas atividades embasam a estimativa do volume de recursos necessários para a execução delas, com base na taxa de um direcionador de recursos.

Hansen, Otley e Van der Stede (2003) elencam os benefícios advindos do ABB:

- Evita cálculos desnecessários do impacto financeiro de planos operacionalmente inexequíveis, já que se preocupa em balancear as necessidades operacionais. Como incorpora direcionadores de custo relacionados à complexidade (lotes, pedidos de compra, etc.), destaca as fontes de ineficiências e gargalos. Estas percepções permitem melhor custeio de produtos, processos ou atividades e melhor alocação de recursos.
- Provê um conjunto mais amplo de ferramentas para ajuste da capacidade. A análise da capacidade dos recursos e a maior visibilidade no consumo desses recursos permitem identificar problemas ligados à capacidade instalada e fazer os ajustes necessários no processo orçamentário mais cedo do que no processo tradicional.
- Por fornecer a explicação de como os recursos e as atividades se relacionam, auxiliam os gestores a compreender melhor como desempenhar suas tarefas.
- Reforça na organização a visão de processo (horizontal), que transcende as fronteiras departamentais, em contraste com a visão vertical tradicional.

Em síntese, o ABB promove a distribuição ótima de recursos em sintonia com as

prioridades da organização, reduz o espaço para os “jogos” (*gaming*) com os valores do orçamento, melhora a tomada de decisão e a avaliação da performance e acentua a flexibilidade operacional. Pelas características apresentadas, parece que o orçamento baseado em atividades permite que o orçamento gerencial seja um instrumento com potencial para transformar as organizações, vinculando a estratégia às operações, criando um clima propício para as mudanças, tornando a gestão mais flexível e gerando valor para a sociedade.

### 3 Metodologia

Com base nos objetivos do artigo, foi realizado um estudo de natureza qualitativa.

Quanto aos fins, a pesquisa é descritiva porque procura descrever as características de determinada população ou determinado fenômeno, podendo estabelecer relações entre variáveis, levantamento de opiniões, atitudes e crenças (GIL, 1991). Portanto, o ponto de partida da análise será a cobertura de aspectos relativos à estrutura e ao controle gerencial, ponderando os benefícios e problemas que o sistema de custos trouxe ao BCB e a seus gestores. Apresenta também um caráter exploratório pelo fato da aplicação da metodologia de custeio ABC e do orçamento baseado em atividades serem ainda incipientes e limitados na esfera pública. Assim, a pesquisa visa contribuir para o aprofundamento e a sistematização de conhecimentos neste campo, podendo servir como referência para outros órgãos públicos.

Quanto aos meios, a escolha do método estudo de caso é justificada, principalmente, por esta ferramenta ser caracterizada pelo estudo profundo e exaustivo de um objeto, de maneira a permitir o conhecimento amplo e detalhado dele (GIL, 1987). Para Yin (2005), o estudo de caso é uma investigação empírica que considera o fenômeno em seu contexto de vida real, sobretudo quando o limite entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos e múltiplas fontes de evidências são utilizadas. Das fontes de evidências listadas por Yin (2005) para coleta dos dados, foram utilizadas: análise de relatórios e documentos; registros em arquivos e banco de dados; observação participante do processo; e entrevistas. Essas foram realizadas com membros da alta gerência do Departamento de Planejamento, Orçamento e Gestão (Depog), assessores e gestores médios que mantêm contato com o SCIG e servidores responsáveis pela gerência e manutenção dos sistemas de custos e orçamentário. A seguir resumem-se os entrevistados:

Entrevistado	Cargo	Tempo no cargo
1	Chefe do Depog	2 anos e 9 meses
2	Chefe adjunto da área de planejamento do Depog	1 ano e 4 meses
3	Chefe adjunto da área de projetos do Depog	1 ano e 4 meses
4	Chefe da divisão de orçamento do Depog	1 ano e 3 meses
5	Assessor sênior de planejamento do Depog	1 ano e 4 meses
6	Coordenador responsável pelo SCIG no Depog	2 anos e 4 meses

Quadro 1 - Caracterização dos entrevistados

A opção por entrevistas semiestruturadas prendeu-se à possibilidade de captar assuntos e *insights* importantes que porventura surgissem durante a realização dessas e que não faziam parte do roteiro inicial. O principal objetivo desta etapa foi conhecer a visão dos gestores e usuários acerca dos sistemas de custos e orçamentário existentes hoje, de forma a realizar um diagnóstico da situação atual, bem como captar medidas e sugestões capazes de aprimorar a utilização dos sistemas enquanto ferramentas de planejamento e controle gerencial.

A análise dos dados coletados a partir das diversas fontes citadas foi feita com base na metodologia de análise de conteúdo, primando pelos seguintes pontos: utilização das informações geradas pelo sistema; benefícios e dificuldades encontradas; e expectativas em relação ao orçamento a ser adotado. A análise de conteúdo é utilizada, basicamente, para o estudo de material qualitativo, em que primeiramente é feita uma leitura do todo para, depois,

ser realizada a análise dos elementos do texto, devendo, ainda, seguir um formato eficaz e preciso, por se tratar de fundamento científico (RICHARDSON, 1999).

#### **4 Estudo de caso: Sistema de custos do Banco Central do Brasil**

A adoção de um sistema de custos no BCB vinha sendo discutida desde 1992, mas a efetiva retomada do projeto ocorreu em 2000, após a entrada em vigor da Lei de Responsabilidade Fiscal. Esse dispositivo legal representou o embasamento que impulsionou, definitivamente, o processo de implantação de um sistema de custos na instituição.

O começo do desenvolvimento do sistema foi marcado pela criação de um grupo de trabalho multidisciplinar, que teve duas finalidades principais: selecionar a metodologia a ser adotada e fornecer subsídios acerca desta e das necessidades da instituição, de forma que se procedesse à contratação da empresa que desenharia e implantaria o sistema. O relatório final do grupo apontava o custeio baseado em atividades como o mais apropriado para o BCB, pelo fato de alocar despesas administrativas a produtos e serviços e de identificar atividades que não adicionam valor. Acreditava-se que isso, ao permitir uma melhor análise dos processos existentes, possibilitaria eliminar desperdícios, maximizando a utilização dos recursos.

Assim, no período que se estende de abril de 2002 a junho de 2003, foi implementado o Sistema de Custos e Informações Gerenciais (SCIG), o qual se caracteriza pela apuração dos custos das atividades desempenhadas e dos serviços oferecidos. Com o objetivo de permitir a análise dos custos da instituição (processos, atividades e serviços), o SCIG foi constituído para ser uma ferramenta de apoio à gestão (BANCO CENTRAL DO BRASIL, 2004).

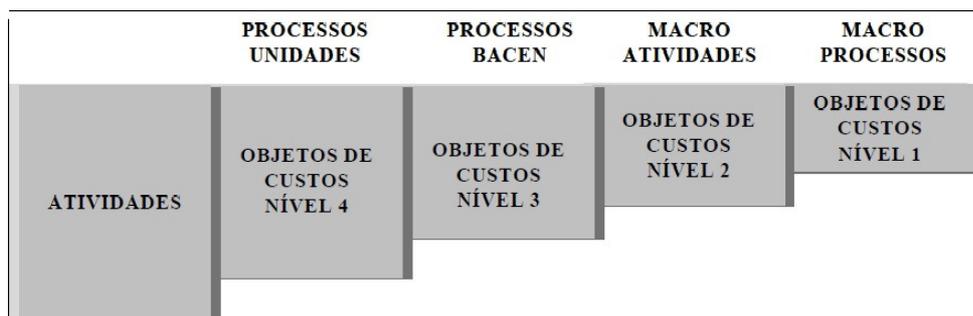
O modelo do SCIG segue a estrutura básica do ABC, conforme apresentado na Figura 1. Compreende três módulos: de recursos, de atividades e de objetos de custos.

As informações do módulo de recursos são provenientes dos diversos sistemas existentes no BCB, por exemplo, recursos humanos, contratos, orçamento, materiais de consumo, móveis e utensílios, viagens e contábil. Divide-se em três grupos: um para os recursos que precisam passar por apropriações até atingir o nível de subunidade; um que pode receber recursos tanto do primeiro grupo quanto dos demais sistemas (devendo passar por mais de uma apropriação para atingir a subunidade); e um que compreende despesas não relacionadas a nenhum dos grupos de atividades, possuindo alocação direta aos objetos de custo. Durante a apropriação, os recursos são levados às subunidades por meio do direcionador mais adequado, o qual atenda aos critérios necessários a cada situação.

O módulo de atividades recebe as informações decorrentes do módulo de recursos. Está estruturado em dois grandes grupos. O primeiro compreende as despesas específicas de objetos de custos que não são atividades propriamente ditas, mas estão nesse módulo respeitando a premissa do modelo de que os objetos de custos só receberiam recursos de atividades. O segundo grupo compreende as atividades identificadas em cada unidade da estrutura hierárquica, que terão seus custos destinados aos objetos de custos. Os direcionadores de primeiro estágio conduzem e distribuem os recursos pelas atividades. Posteriormente, os custos das atividades são direcionados aos objetos de custo, em uma sequência dividida em quatro níveis.

Para o custeio dos objetos de custos, foi estruturado um modelo com quatro níveis, para que se espelhasse a realidade dos processos desempenhados pelas diversas unidades administrativas. Conceituaram-se como “objetos de custos de uma unidade” para este fim os seus serviços ou produtos finais resultantes do conjunto de suas atividades. O nível quatro recebe os custos diretamente das atividades, sendo, portanto o mais desagregado. Aos objetos de nível três são alocados custos provenientes tanto dos objetos de custos no nível anterior quanto das atividades diretamente relacionadas a eles. Tal situação repete-se para os demais

níveis subsequentes, sendo que o grau de agregação aumenta a cada nível (Figura 2).



Fonte: Banco Central do Brasil (2004, p. 16).

Figura 1 - Estrutura do módulo de objetos de custos

Os objetos de custos de nível 1 são os produtos finais da ação do Banco Central, representados pelos seus macroprocessos institucionais, a saber: Formulação e Gestão das Políticas Monetária e Cambial; Regulamentação e Supervisão do SFN; e Administração do Sistema de Pagamentos Brasileiro e do Meio Circulante. Adicionalmente aos macroprocessos do Banco, foram criados mais cinco objetos de custos de nível 1: Atendimento ao Tesouro Nacional, Administração de Fundos e Programas, Institucional, Aposentadoria e Afastados. Essa adição foi necessária para que a instituição pudesse conhecer o quanto é gasto com cada um desses elementos, que não devem ser confundidos com os macroprocessos destacados.

Os recursos e as atividades consumidos pela organização que não foram relacionados aos macroprocessos do Banco ou cujo consumo não pôde ser medido são totalizados no objeto de custos denominado “Institucional”. Para esse objeto de custos são direcionados também os recursos e atividades cujo dispêndio origina-se do atendimento de necessidades corporativas que geram benefícios a todos os macroprocessos indistintamente. O objeto de custos Institucional recebe os recursos comuns à organização, os chamados “recursos corporativos”, como depreciação e gastos com o uso de área comum de imóveis.

#### 4.1 Análise das entrevistas: percepção dos usuários e gestores

Conforme visto na metodologia, as entrevistas foram feitas com seis servidores do BCB de diversos níveis hierárquicos. Para facilitar a análise, foram elaboradas cinco seções:

##### 4.1.1 Primeira seção: Conhecimento das funcionalidades do sistema e suprimento das necessidades dos usuários e gestores

No que tange à primeira seção, na opinião dos entrevistados os funcionários do BCB conhecem algumas funcionalidades do SCIG, porque todo mês apontam o percentual de tempo gasto em cada atividade realizada (existe uma portaria interna que regulamenta isso). Entretanto, apontou o chefe adjunto da área de planejamento (entrevistado 2): “O que está faltando é uma visão mais clara dos gestores de como essa ferramenta pode ser utilizada para fins de gestão da sua área”. Nesse ponto, a opinião dos entrevistados 1 e 5 se converge, pois eles comentaram que os assuntos relacionados à gestão, de modo geral, são tratados de forma diferente, dependendo da maturidade do gestor. O chefe de unidade do Depog (entrevistado 1) comentou: “A gente observa que gestores que têm um pouco mais de amadurecimento usam mais”. Assim, “os usuários e gestores que conhecem o sistema e fazem uso das informações disponíveis normalmente são aqueles que já estão mais avançados em termos de gestão”.

O entrevistado 5, assessor de planejamento do Depog, comentou: “Muitas áreas se valem do SCIG, principalmente no que se refere à distribuição do recurso humano. Isso é uma coisa que a gente nota que encontra ressonância nos gestores: saber como está a distribuição da força de trabalho, saber o que está se consumindo.” Citou o entrevistado 1: “É importante

ressaltar que tem utilização, sim, e nós, da área de gestão, cada vez mais utilizamos como ferramenta para a gente. [...] Para se fazer qualquer reestruturação, a gente vê como está a distribuição da força de trabalho para as atividades. Então, é algo que nunca deixou de ser uma ferramenta importante para nós.”

Em três entrevistas, foram citados exemplos concretos de utilização nas áreas, principalmente num departamento da área fim, “que utilizou o SCIG para poder ajudar a pensar na reestruturação organizacional, para poder simplificar processos. Como o departamento existe em várias regionais, foi possível observar que havia pessoas apontando para um mesmo tipo de atividade em diferentes lugares, e foi o SCIG quem deu essa visibilidade. Com isso, ele conseguiu concentrar certas atividades em determinadas regionais e tirar outras, inclusive trabalhando na questão de comissionamentos”, disse o entrevistado 2.

Em contrapartida, para o chefe de área de projetos do Depog (entrevistado 3) e para o chefe da divisão de orçamento (entrevistado 4) o SCIG não supre as necessidades dos usuários e gestores, porque as informações não são confiáveis. Como os apontamentos são feitos manualmente pelo servidor, sem nenhuma captura automática de outros sistemas, normalmente, ele apenas repete o apontamento do mês anterior. Assim, para esses gestores, não têm como tomar decisões com base no SCIG se as informações não são fidedignas.

#### **4.1.2 Segunda seção: Benefícios, problemas e dificuldades enfrentadas pelo sistema**

Indagados sobre os principais benefícios trazidos pelo sistema de custos, todos os entrevistados foram unânimes em dizer que os mais visíveis dizem respeito à possibilidade de acompanhar a distribuição e alocação do recurso humano, que é o item mais gerenciável. Disse o entrevistado 1: “Você nota que os outros itens de custo, os outros recursos (energia, água etc.), além de não serem tão representativos do ponto de vista do volume do gasto, a gerenciabilidade é pequena. Talvez seja mais um caráter informativo do que propriamente da gerenciabilidade dela. [...] Daí o que vejo que é o item mais sensível, mais ilustrativo, mais visível é a distribuição da força de trabalho, que acaba sendo o maior item de custo”.

Como visto na seção anterior, alguns citaram que o SCIG é importante, pois é útil para os processos de reestruturação das áreas e suas informações podem auxiliar nos assuntos de planejamento, processos e projetos. No que diz respeito a projetos, dois entrevistados citaram a capacidade do sistema em custeá-los, uma vez que esses demandam pessoal, instalações e energia elétrica, e não apenas diárias e passagens. O entrevistado 2 comentou: “Quando uma área submete um projeto para aprovação pela diretoria, para fazer um projeto corporativo e estratégico, a gente solicita aonde que esse projeto vai impactar, em que processo ele impacta. E, a partir do impacto do processo, conseguimos então verificar quem está atuando nesse processo, quantas e quais pessoas estão apontando para ele. Conseguimos ver determinadas áreas que estão atuando em muitos projetos e estão submetendo um novo projeto. Então, isso nos ajuda a questionar se elas têm equipe para esse projeto”.

Quanto aos problemas e dificuldades enfrentados, apesar de as opiniões terem sido mais divergentes, foram observados dois pontos em comum: a baixa utilização do sistema e a falta de convergência e integração com outras ferramentas de gestão. Comentou o chefe do Depog: “A pouca utilização acabou que tirou esse assunto da temática de gestão. Nós relutamos e esquecemos de utilizar esse item de informação para coisas centrais na gestão, o que eu acho que foi uma grande falha. Nós mesmos da área de gestão não utilizamos. Se a gente tivesse utilizado, com certeza, já estaríamos em um outro patamar”.

A ideia foi corroborada pelo entrevistado 6, que acrescentou: “Como é pouco utilizado, o sistema fica defasado com relação às atividades e ficou defasado durante anos com relação aos objetos de custos. Agora, quase dez anos depois, é que a gente está pensando em modificar os objetos de custos [...]”. Isso quer dizer que, como ainda não existe

cruzamento automático dos dados do módulo de atividades e objetos de custos com outras ferramentas, o rol de atividades das unidades, muitas vezes, sofre alteração, mas no SCIG ele permanece o mesmo, ficando registradas no sistema informações que não condizem com a realidade. Registrou o entrevistado 4: “Nós temos vários sistemas que tratam de atividades dentro do BCB, e isso traz confusão. [...] Então, temos que garantir essa convergência. Nós estamos trabalhando para que a pessoa, quando apontar, vai saber a que processo essa atividade faz parte, integrado com a cadeia de valor, de forma que a gente tenha uma visão de atividades única. Então, no SCIG, pode haver melhoria nas informações que constam lá para ter coerência como um todo e, aí, saber, com isso, que a informação é confiável”. Nesse quesito, segundo dois entrevistados, o principal problema se refere justamente à falta de fidedignidade das informações, porque, além de os servidores não se preocuparem com a acurácia dos apontamentos, hoje as unidades têm total liberdade para incluir suas atividades no sistema, deixando-o, assim, muito livre e sem padronização.

Outros problemas citados foram: falta de incentivo direto com relação à utilização de sistemas de custos, pois hoje o setor público ainda não tem premia a eficiência; criação de um componente específico (consultoria de custos) para tratar do assunto no Banco, o que fragmentou e apartou o assunto dos outros temas de gestão; incapacidade do sistema para medir a ociosidade; falta de treinamento e capacitação para os usuários; tempo gasto com os apontamentos no sistema; e difícil manutenção no que diz respeito às soluções tecnológicas.

#### **4.1.3 Terceira seção: Razões para a baixa utilização do sistema para a tomada de decisão gerencial e medidas sugeridas para aprimorar seu uso**

Os principais motivos detectados para a baixa utilização do SCIG referem-se, basicamente, à falta de convergência e de integração com outras ferramentas de gestão, bem como de fidedignidade das informações geradas. Outros pontos foram ressaltados pelo entrevistado 6: “É que não existe uma área no Banco que controla custos”; e, também: “Não interessa para o usuário quanto custa água, quanto custa telefone, quanto custa TI, [...] pois não é ele que paga, [...] o dinheiro não sai do bolso dele”.

Ao sugerir medidas que possam aumentar seu uso, os entrevistados foram unânimes em dizer que o SCIG deve refletir a cadeia de valor dos processos do Banco, recentemente revista com a ajuda de uma consultoria. Comentou o assessor de planejamento: “A partir do momento que o SCIG conseguir refletir a cadeia de valor, teremos um ponto comum, conseguindo assim que o Depog argumente com as unidades de forma mais consistente, o que também pode impactar na proposta orçamentária”. O entrevistado 2 complementou: “Estamos trabalhando para que a pessoa quando apontar saiba a que processo essa atividade faz parte, integrado com a cadeia de valor, de forma que a gente tenha uma visão de atividades única”. O entrevistado 6 propôs também que o Depog passasse efetivamente a utilizar o SCIG para a tomada de decisão, pois: “Hoje, nem nós fazemos isso”. Ele comentou: “Nós devemos utilizar as informações do sistema, e essas informações têm que gerar resultado [...]. Consequências têm que vir das informações que temos, [caso contrário] não adianta nada; é perder tempo”.

Ressaltou o entrevistado 1: “A cadeia de valor não é novidade para o SCIG. Foi feito um mapeamento de processos na implantação, mas isso se distanciou e precisava de fato ter uma revisão. [...] Daí, o que noto é que essa separação entre custos e organização, estrutura e processo de trabalho, que foi uma separação original, ela deixou as coisas sem um rebatimento, que agora precisa ser retomado. Se a gente retoma isso, acho que naturalmente a gente promove a melhor utilização, porque quando a gente for utilizar mais fortemente cadeia de valor e processo de trabalho para riscos, para organização, para competência, para desenvolvimento, treinamento, a informação de custo surge. Vai por si só ser acrescentada. O desafio agora é promover essa reparação, que não me parece ser tão trivial, dadas as

mudanças de premissas que foram feitas. [...] Acho que o nosso estágio de desenvolvimento da maturidade de gestão espelha que chegou a vez disso, porque será uma informação que irá fazer sentido e que nós da área de gestão vamos usar. Entendo que essa visão integrada de gestão vai promover por si só a melhor utilização e a melhor disseminação das informações”.

Feitas essas considerações, percebe-se que as razões apontadas para a baixa utilização do SCIG não estão relacionados ao sistema em si, mas, sim, às informações, uma vez que para alguns elas não são confiáveis. Todos acreditam na potencialidade da ferramenta e que as formas de aprimorar seu uso giram em torno da convergência com outros itens de gestão.

#### **4.1.4 Quarta seção: Orçamento público e orçamento baseado em atividades**

Ao se falar sobre o tema orçamento público nos moldes atuais, três entrevistados consideram que hoje ele é um dispositivo legal e burocrático, que pouco influencia a tomada de decisão gerencial. Isso porque, ao elaborar a proposta orçamentária anual, segundo o entrevistado 4, “normalmente os órgãos e suas unidades apenas replicam as informações do ano anterior, mesmo que não tenham realizado [executado] tudo, pois temem que haja cortes para o próximo período”. Por esse motivo, ele acredita que o orçamento público tem que mudar, de forma que aqueles órgãos e unidades que conseguem economizar em determinado lugar devem poder usufruir dessa economia em outros processos e investimentos.

O entrevistado 2 tem uma visão de futuro: “Por enquanto, ele é mais um dispositivo legal que a gente atende, mas esse trabalho que nós estamos fazendo no Depog, de integração, a gente está pensando como podemos, inserir aspectos de orçamento. Então, quando entrar um pedido, uma demanda no Depog relacionada a projetos, processos, planejamento, SCIG, competências, estrutura organizacional, por exemplo, ele entra num processo em que essa demanda precisa ser analisada sob todas essas perspectivas, aí também o orçamento”.

Já na opinião do chefe do Depog o que ocorre é um descasamento entre o que o gestor precisa (ou diz que precisa) e o que efetivamente recebe. “Existe um problema anterior dentro do nosso modelo de orçamento, porque a gente pede um valor, vem o contingenciamento, e aí o orçamento acaba sendo outro diferente do que a gente pediu. E isso é um problema crônico do modelo de orçamento do Estado”, não exclusivamente do BCB.

Este mesmo entrevistado teve opinião um pouco diferente dos demais ao afirmar que o orçamento é, sim, utilizado para as decisões gerenciais, porque o risco de restrição condiciona o posicionamento do gerente. “O orçamento restringe a ação, e é a partir dessa restrição que ele está tomando a decisão”. Ele acredita que, com exceção dos recursos não contingenciáveis (salários, por exemplo), acaba-se tendo algum direcionamento. Na opinião dele, os gestores priorizam de acordo com suas demandas, mas o que ainda falta é a clareza dos critérios que estão sendo utilizados. “Ele está usando o critério de atingimento dos objetivos estratégicos? O critério de risco? Ou outra prioridade? Isto é algo que falta: a gente saber por que está sendo priorizado. Isso nosso modelo de gestão não absorve”. Para concluir, ele disse que se o BCB é bem sucedido, se o sistema financeiro está sólido e eficiente e as normas são editadas, então as decisões gerenciais são adequadas, mesmo contando com um orçamento escasso.

Quanto a conhecer o orçamento baseado em atividades, todos demonstraram alguma noção sobre o assunto, mas em seus discursos frequentemente usaram o termo *orçamento por processos*. Acontece que na literatura não encontramos esse termo, uma vez que processos são grandes conjuntos de atividades. Explica o entrevistado 6: “O pessoal do orçamento está montando um orçamento baseado em processos. Os processos que estão mapeados em nossa cadeia de valor, eles vão se tornar o centro da nossa gestão. Quando a gente colocar a cadeia de valor dentro do SCIG, toda nossa visão será em cima desses processos, e nós teremos: força de trabalho por processo, custo por processo, orçamento por processo”.

Os entrevistados 3 e 4 acreditam que o ABB é bastante viável de ser aplicado no BCB,

principalmente se os servidores passarem a apontar por processos, e não por atividades, como é hoje. Disseram que a nova abordagem seria mais simples. E, mais, citaram que se o orçamento for por processos, quando determinada área for sofrer uma reestruturação, por exemplo, “será mais fácil, pois os processos, juntamente com seu orçamento, se deslocarão para a nova área que irá recebê-los. Assim, não acontecerá como hoje, onde um novo componente fica sem orçamento por um tempo”, comentou o entrevistado 3.

#### **4.1.5 Quinta seção: Integração custos, orçamento e planejamento**

Esta seção busca fazer uma junção dos temas abordados anteriormente – custos, orçamento e planejamento –, ao tratar de uma possível integração entre eles. Questionados sobre o assunto, todos os entrevistados acreditam que essa integração é possível e desejável, apesar de a maioria não saber como deve ser feito.

O chefe do Depog vê a integração como o caminho, mas ela não lhe parece trivial, “porque, como o nosso orçamento é ditado por leis, por uma estrutura orçamentária de códigos, nós teremos que fazer um elemento de tradução que consiga converter os códigos, as ações, os programas, as contas do orçamento, que segue uma estrutura rígida para a realidade organizacional, de processos de atividades e de estrutura”. Para ele, isso não é simples, “porque quando falo em custo e orçamento, estou falando hoje no Banco de duas coisas diferentes. No custo, eu consigo capturar, porque vou aos sistemas legados e puxo lá no módulo de recursos. Já no orçamento, não tenho a leitura reversa. Eu só vou saber quais foram as atividades que consumiram aqueles orçamentos *a posteriori*. Então, vejo na execução, e não na orçamentação, porque se você entender o processo de orçamento como um processo de planejamento, previsão, eu não tenho. Não orço nem planejo por atividades; apenas executo por atividades”. Segundo ele, a lógica de um orçamento por atividades será desafiadora, porque hoje só é possível conhecer quanto foi gasto posteriormente. Não existem previsões, além de existir a dúvida se as pessoas estão preparadas para chegar a esse nível de exigência.

No que diz respeito ao planejamento, os entrevistados 2, 3 e 4 citaram a importância da integração com projetos, pois, “esses também contribuem para os processos”, comentou o chefe adjunto da área de projetos. Entretanto, o entrevistado 1 vê o planejamento como algo mais seletivo, mais estratégico, situado em outro nível: “Essa vinculação orçamento, planejamento e custos, ela não será sempre 1 para 1. Lá no planejamento, talvez eu tenha menos objetos a acompanhar do que eu terei no orçamento e no custo, porque orçamento e custos talvez o foco não seja só o estratégico; pode ser mais operacional, mais rotina e processo de trabalho, o que de fato não deixará de ser feito. Hoje, vejo mais sintonia entre cadeia de valor, orçamento e custo do que propriamente planejamento, orçamento e custo”.

Quanto aos possíveis impactos da integração no uso do SCIG, todos concordaram que o sistema tende a ganhar maior visibilidade e utilização. Segundo os entrevistados 3 e 6, se o SCIG estiver vinculado ao orçamento e isso, em algum momento, for impactar o andamento da unidade ou, mesmo, refletir na proposta orçamentária, o ganho será grande. Outros três acreditam que a utilização do SCIG será ampliada quando os relatórios gerados forem confiáveis e de interesse para o gestor. O entrevistado 2 sintetizou a ideia: “O desafio são os relatórios, a informação. Tem que ser uma informação que a pessoa queira receber, que aquilo ajude ela a ter uma visão mais sistêmica da sua área e a poder entender que as coisas estão relacionadas, [...] pois não adianta passar uma informação que não agrega valor”.

Os entrevistados 1 e 5 reiteraram que apenas as informações de custo não são suficientes: Comentou o entrevistado 1: “Eu não vejo que o SCIG sozinho vai chegar a lugar nenhum. Ou nós avançamos na gestão ou ele não avança. Ou avançamos na abordagem da gestão de processos, da gestão estratégica, e aí não o SCIG por si só, mas as informações que oferece. O desafio não é isoladamente o sistema de custos; é o avanço nas outras disciplinas”.

Por fim, foi possível perceber que o BCB está se reestruturando e buscando unificar temas diversos relacionados à gestão, como custos, orçamento, processos, planejamento, e projetos, de forma a proporcionar uma gestão integrada. “Queremos ser uma consultoria de gestão para poder minimizar riscos e ajudar o gestor nas decisões”, afirmou um chefe adjunto.

## 5 Considerações finais

Este artigo buscou analisar o papel da gestão de custos e do orçamento no âmbito da administração pública, bem como estudar o sistema de custos implementado no BCB.

Constatou-se a necessidade de promover a integração entre os sistemas orçamentário, contábil e de informação de custos, de forma que esses subsistemas irão compor o sistema de informações gerenciais do ente público e terão como limite de atuação os dados e informações internas. Quanto à escolha do método de custeio, qualquer um dos métodos pode ser adotado, sendo que o método de custeio proposto neste artigo é o ABC.

No caso do Banco Central do Brasil, foi feita uma revisão crítica acerca dos benefícios alcançados pelo Sistema de Custos e Informações Gerenciais, bem como dos problemas e dificuldades enfrentados. Verificou-se que o sistema implantado atende apenas parcialmente às necessidades da instituição, sendo necessário tomar algumas medidas que aumentem sua utilização gerencial, sob pena de se tornar uma simples rotina burocrática a ser cumprida.

No que diz respeito à desvinculação dos dispositivos de planejamento e orçamento observada na instituição, as conclusões do artigo estão de acordo com o proposto por Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010). Os autores afirmam que as informações de custos devem ser a base para a formulação da proposta orçamentária dos órgãos públicos, sendo o orçamento o fio condutor que permite executar as despesas e prestar os serviços planejados. Foi observado que, apesar de ainda adotar um processo orçamentário tradicional, o BCB dispõe de instrumentos necessários para uma transição para um modelo mais flexível e focado em resultados e desempenho.

Assim, com relação às possíveis adaptações a serem desenvolvidas no processo orçamentário do BCB e de outras instituições, de forma a tornar as projeções de resultado mais aderentes aos objetivos definidos no planejamento estratégico e operacional, a sugestão mais imediata seria a transição para um processo calcado nas técnicas preconizadas pelo orçamento baseado em atividades.

Por fim, esse artigo não pretendeu esgotar o assunto, mas, sim, abrir espaço para uma discussão mais detalhada das questões aqui tratadas. Dada a impossibilidade de generalização das observações pelas limitações próprias de um estudo de caso, têm-se indícios de que o ABC e o ABB são metodologias úteis e adequadas a serem adotadas por uma instituição pública, já que possibilitam uma gestão mais focada em desempenho e resultados.

## Referências

ALONSO, M. *Custos no serviço público*. Brasília: ENAP, 1998 (Texto para discussão, n. 31).

ATKINSON, A. A. et al. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.

BALEEIRO, A. *Uma introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1984.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. *O sistema de custos do Banco Central do Brasil*. Brasília: Banco Central do Brasil, 2004.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal.

*Sistemas de informações de custos no Governo Federal*. Brasília, 2008.

COGAN, S. *Activity-based costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial*. 3. ed. São Paulo: Ed. Pioneira, 2002.

FERNANDES, J. C. C. O uso da informação de custos na busca pela excelência da gestão pública. In: CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA, 4, 2011, Brasília. *Anais...* Brasília: CONSAD, 2011.

GIL, A. C. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

HANSEN, S.; OTLEY, D.; VAN DER STEDE, W. Practice developments in budgeting: an overview and research perspective. *Journal of Management Accounting Research*, v. 15, p. 95-116, 2003.

HOLANDA, V. B.; LATTMAN-WELTMAN, F.; GUIMARÃES, F. (Orgs.) *Sistema de informação de custos na administração pública federal: uma política de Estado*. Rio de Janeiro: FGV, 2010.

JIAMBALVO, J. *Contabilidade gerencial*. Rio de Janeiro: LTC, 2009.

KAPLAN, R. S.; COOPER, R. C. *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura, 1998.

LOPES, H. A.; BLASCHEK, J. R. Orçamento empresarial: manter, aperfeiçoar ou abandonar? In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 9, 2005, Florianópolis. *Anais...* Florianópolis: CIC, 2005.

\_\_\_\_\_. Minimizando as deficiências do planejamento operacional com o uso do orçamento baseado em atividades. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, Rio de Janeiro, v. 12, n. 2, p. 2, mai-ago/2007.

LUNKES, R. J. O uso do orçamento por atividades para melhorar o desempenho da empresa. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, n. 123, p. 88-98, mai-jun/2000.

RICHARDSON, R. J. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. São Paulo: Atlas, 1999.

SILVA, A. T. *Modelo de gestão baseada em atividades para cooperativas agroindustriais*. 2004. 317 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis, 2004.

SILVA, I. L.; DRUMOND, R. B. A necessidade da utilização de sistema de custos e de indicadores de desempenho na administração pública. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4, 2004, São Paulo. *Anais...* São Paulo: USP, 2004.

SLOMSKI, V. *Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

YIN, R. K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.