

# Uma Contribuição para a Implantação de Custos no Setor Público: Estudo de Caso - Embrapa e Bacen

**Bruno Fernandes Silva** (PPG UNB/UFRN/UFPB) - brunofds@ig.com.br

**Emmanuelle Sampaio Rocha** (EMBRAPA) - emmanuelle.ries@gmail.com

## **Resumo:**

*O advento da Lei Complementar nº101 de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal e com o Projeto de Lei Complementar nº135 tramitando no Congresso Nacional, verificou-se uma forte tendência na Administração Pública em relação à adoção de uma sistemática de apuração de custos. No entanto, poucos foram os órgãos ou entidades do setor público que implantaram o respectivo sistema. Dentre esses órgãos destacam-se o Banco Central do Brasil e a Embrapa, que devido à complexidade das atividades e a grandeza de suas estruturas, que abrange quase todas as capitais do Brasil, foram escolhidas como alvo do estudo. Assim, o presente artigo tem como objetivo verificar quais as dificuldades e especificidades na implantação do sistema de custos, as principais informações geradas e averiguar se as mesmas são utilizadas para as tomadas de decisão. Com intuito de atender tais questionamentos, foi adotada a metodologia exploratória-descritiva, utilizando-se quanto aos procedimentos o estudo de caso, a entrevista não-estruturada com os representantes dos setores de contabilidade das respectivas entidades e a pesquisa bibliográfica. Tal estudo faz-se importante, pois cada vez mais há um maior almejo pela accountability, que busca maior responsabilidade e eficiência na aplicação dos recursos, que somente com a implantação de um controle de custos que se faz possível operacionalizar tal aplicação. As evidências sugerem que tanto as dificuldades quanto as especificidades e as informações geradas foram semelhantes, apesar de algumas dificuldades pontuais.*

**Palavras-chave:** *Administração Pública, Activity-Based Costing - ABC, Banco Central, Embrapa, Accountability.*

**Área temática:** *Gestão de Custos no Setor Governamental*

## **Uma Contribuição para a Implantação de Custos no Setor Público: Estudo de Caso - Embrapa e Bacen**

### **Resumo**

O advento da Lei Complementar nº101 de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal e com o Projeto de Lei Complementar nº135 tramitando no Congresso Nacional, verificou-se uma forte tendência na Administração Pública em relação à adoção de uma sistemática de apuração de custos. No entanto, poucos foram os órgãos ou entidades do setor público que implantaram o respectivo sistema. Dentre esses órgãos destacam-se o Banco Central do Brasil e a Embrapa, que devido à complexidade das atividades e a grandeza de suas estruturas, que abrange quase todas as capitais do Brasil, foram escolhidas como alvo do estudo. Assim, o presente artigo tem como objetivo verificar quais as dificuldades e especificidades na implantação do sistema de custos, as principais informações geradas e averiguar se as mesmas são utilizadas para as tomadas de decisão. Com intuito de atender tais questionamentos, foi adotada a metodologia exploratória-descritiva, utilizando-se quanto aos procedimentos o estudo de caso, a entrevista não-estruturada com os representantes dos setores de contabilidade das respectivas entidades e a pesquisa bibliográfica. Tal estudo faz-se importante, pois cada vez mais há um maior almejo pela *accountability*, que busca maior responsabilidade e eficiência na aplicação dos recursos, que somente com a implantação de um controle de custos que se faz possível operacionalizar tal aplicação. As evidências sugerem que tanto as dificuldades quanto as especificidades e as informações geradas foram semelhantes, apesar de algumas dificuldades pontuais.

Palavras-chave: Administração Pública, Activity-Based Costing - ABC, Banco Central, Embrapa, Accountability.

Área temática: Gestão de Custos no Setor Governamental

### **1 Introdução**

Diversos são os dispositivos, legais e constitucionais, que enfatizam a transição do Governo Tradicional (burocrático) para o Governo Gerencial, o qual visa maior eficácia e eficiência nas aplicações dos recursos.

Sobre esta necessidade de eficiência e eficácia da administração pública, Giacomoni (2008) afirma que, ao contrário do passado, quando a ênfase do controle interno residia nas questões ligadas ao cumprimento dos aspectos legais do gasto público, os novos dispositivos, ao lado de manter o controle quanto à observância das normas e demais exigências legais, trazem positivas inovações quanto à busca da eficiência.

Entre outros fatores, a transição para um Estado de resultados visa a averiguar a responsabilidade do agente público com o trato da coisa pública, para que ao final do mandato possam-se prestar contas de seus desempenhos e resultados. A essa dupla responsabilidade – agir de forma esmerada e prestar contas de desempenhos, dá-se o nome de *accountability*.

Então, o conhecimento dos custos dos serviços públicos seria de fundamental importância para se atingir uma alocação eficiente de recursos. Alonso (1999) afirma que o desconhecimento dos custos seria o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos.

Assim, há décadas são editadas normas que visam a implantação de um sistema de custos na administração pública. Estas legislações estão presentes no mundo jurídico desde 1964, por meio da Lei nº 4.320. Ainda hoje existem projetos em trâmite no Congresso Nacional que visam a adoção de custos no serviço público, como é o caso do projeto de lei complementar nº 135.

Então, apesar das exigências legais poucos foram os órgãos ou entidades da administração pública que obedeceram as normas legais e implantaram o sistema de custos.

Dentre essas entidades, destacam-se o Banco Central do Brasil, autarquia pública federal da administração pública indireta, que implantou por meio da metodologia ABC o Sistema de Custos e Informações Gerenciais – SCIG e a Embrapa, empresa pública federal de pesquisa agropecuária que por meio da metodologia ABC implantou o sistema de custos conhecido como SIC.

O objetivo deste estudo é de verificar os sistemas de custos das entidades supracitadas, analisar as informações geradas pelos sistemas e verificar a utilidade dos sistemas de custeio para as tomadas de decisões. Além destes objetivos, o presente estudo visa a contribuir para que órgãos e entidades da administração pública implantem um sistema de custos.

Este estudo será apresentado em cinco partes: sendo esta primeira uma breve introdução do tema; a segunda uma revisão teórica a respeito do retrospecto histórico à adoção de custos no setor público, o Estado Gerencial e as diferentes metodologias de custos propiciam a serem implantadas na administração pública; a parte seguinte refere-se a uma explanação sobre a metodologia utilizada para realização deste estudo; na quarta parte serão trazida a análise dos dados e resultados obtidos encontrados; e por fim na quinta parte serão expostas as considerações finais sobre a adoção de custos no setor público.

## **2. Referencial Teórico**

Mesmo com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, que exige a apuração de custos no setor público, não houve efetivamente iniciativas do setor público como um todo à adoção de sistema de custeio salvo algumas iniciativas isoladas e particulares de alguns órgãos e empresas públicas. É nesse contexto que o referencial teórico trata da completa história legislativa que abrange os custos no setor público, a transição do Estado Burocrático para o Estado Gerencial e dos métodos de Custeio que dará base para a compreensão do estudo de caso e o motivo de tais iniciativas isoladas de implantação de um sistema de custos.

### **2.1 Custos e a Legislação Aplicável à Administração Pública**

Em 17 de março de 1964 foi homologada e conseqüentemente publicada a Lei nº 4.320, que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Esta lei trouxe, no artigo 85, a necessidade da Administração Pública apurar os custos dos serviços públicos, conforme abaixo, *ipsis literis*:

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos **custos dos serviços industriais**, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros. (grifos nossos)

Entretanto, o respectivo dispositivo legal trata apenas dos custos aplicados aos serviços industriais, deixando de lado a maior parte dos serviços públicos. Com intuito de sanar tal deficiência, foi editado em 1967 o Decreto-Lei nº 200, que estabeleceu diretrizes para Reforma Administrativa, e em seu artigo 79 trouxe a obrigatoriedade de que a “contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão”.

Em 1986, por meio do Decreto nº 92.452, foi criada a STN - Secretaria do Tesouro Nacional para modernizar e integrar os sistemas de acompanhamento da execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal. E em dezembro do mesmo ano calendário foi editado o Decreto nº 93.872, que dispõe sobre a unificação de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e destaca no parágrafo primeiro do artigo 137 a obrigatoriedade de apuração de custos que deveriam ser apurados por projetos e atividades, tendo como base o orçamento, conforme é ressaltado abaixo, *ipsis literis*:

Art . 137. A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão (Dec.-Lei n 200/67, art. 69).

§ 1º A apuração do custo dos projetos e atividades terá por base os elementos fornecidos pelos órgãos de orçamento, constantes dos registros do Cadastro Orçamentário de Projeto/Atividade, a utilização dos recursos financeiros e as informações detalhadas sobre a execução física que as unidades administrativas gestoras deverão encaminhar ao respectivo órgão de contabilidade, na periodicidade estabelecida pela Secretaria do Tesouro Nacional.

Após a CF/88, o primeiro dispositivo a tratar da contabilidade de custos no setor público foi o Decreto nº 2.829, de 29 de outubro de 1998, que, ao estabelecer normas para a elaboração e execução do Plano Plurianual e dos Orçamentos da União, apresentou em seu escopo a necessidade de gerenciamento que compreenda os custos dos programas, conforme destacado abaixo:

Art. 4º Será adotado, em cada Programa, modelo de gerenciamento que compreenda:

(...)

II - controle de prazos e custos;

Outro dispositivo legal, que visa a implantação de um sistema de custos na administração pública, é a Lei Complementar nº101, editada em 4 de maio de 2000, mais conhecida como LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, conforme destacado abaixo:

Art. 50 (...)

§ 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Cruz e Platt (2001, p. 4) apud Moura (2003, p. 51) comentam que “a exigência de controle de custos e avaliação dos resultados, a partir do art. 50 da Lei Complementar 101 criou-se uma nova perspectiva para a aplicação da contabilidade de custos.

Ainda, a LRF em seu artigo 4º obriga as LDO – Leis de Diretrizes Orçamentárias a trazer em seu texto normas a respeito ao controle de custo, conforme abaixo destacado, in verbis:

Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no §2º do art. 165 da Constituição e:

I - disporá também sobre:

(...)

e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;

Após a edição da LRF, a cada ano, com a necessidade de se propiciar o controle de custos dos programas de governo, as leis que estabeleceram as diretrizes orçamentárias - LDOs para os posteriores exercícios ao do ano calendário da LRF apresentam em seu texto a seguinte determinação:

Além de observar as demais diretrizes estabelecidas nesta Lei, a alocação dos recursos na lei orçamentária e em seus créditos adicionais será feita de forma a propiciar o controle dos custos das ações e a avaliação dos resultados dos programas de governo.

Por seu turno, o próprio TCU – Tribunal de Contas da União, por meio do Acórdão nº 1078/2004 determinou que fossem adotadas “providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistemas de custos, que permitam, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis, ante o disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000, art. 50, § 3º), na LDO para 2003 (Lei nº 10.524/2002, art. 21) e na LDO para 2004 (Lei nº 10.707/2003, art. 20, §2º)”

A CF/88 previu em seus artigos 163 e 165, parágrafo 9, que seria objeto de lei complementar a matéria de finanças pública e relativa a normas de administração financeira e patrimonial do setor público.

Por ainda não ter entrado em vigor tal lei complementar, a lei ordinária nº 4.320/64 ascendeu ao status de lei complementar até que entre em vigor a nova lei complementar.

É com esta finalidade que foi apresentado o projeto de Lei Complementar nº 135 ao Congresso Nacional, e que ainda hoje, conforme Silva (2007, p.124) encontra-se em tramitação no Congresso Nacional, que reforça a necessidade de haver uma contabilidade de custos na administração pública, de acordo com o seu artigo 128, in verbis:

Art. 128. A contabilidade deverá assegurar:

I – a manutenção dos controles necessários ao conhecimento da situação e da composição patrimonial do órgão ou da entidade governamental e informar sobre:

(...)

d) o custo das ações e atividades de qualquer natureza desenvolvidas pela entidade governamental;

Apesar de todos os esforços, ainda, hoje, não há evidências de um sistema de custos presente na APF - Administração Pública Federal como um todo.

De acordo com Remígio (2002, p. 53) “constata-se, portanto, a tendência de manter a obrigatoriedade de que o sistema contábil contemple a formulação de custos dos serviços públicos, apesar da inércia até então verificada”.

Entrementes, apesar da mensuração e gestão de custos não constituir uma prática generalizada na APF, há, de forma isolada, experiências do sistema de custeio em alguns órgãos, autarquias ou empresas, tais como: o Comando da Aeronáutica, desde 1970; o Comando da Marinha, para as atividades de manutenção e reparo de embarcações; o Comando do Exército; a empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, que utilizava o sistema de custeio tradicional e desde 1997 passou a adotar o ABC; o Banco Central do Brasil; e a EMBRAPA.

## 2.2 Estado Gerencial

Conforme comentado anteriormente, nos anos 80 não havia espaço mais para o governo aumentar tributos, então neste contexto é que se voltou a tratar do tema custo no setor público. Diante desse cenário o governo sabia o quanto deveria cortar de gastos para alcançar o equilíbrio macroeconômico. No entanto, o Governo não detinha conhecimentos para saber quais gastos poderiam ser cortados sem que a sociedade fosse totalmente prejudicada com tais cortes. Nesse sentido, Alonso (1999, p.38) afirma que “o governo nunca teve condições de promover cortes seletivos de gastos de modo a não comprometer ainda mais o desempenho da administração pública”.

Então a redução de despesas com a melhoria, ou pelo menos estagnação dos desempenhos tornou-se uma alternativa impraticável, mesmo que necessária. Ao comprometer a qualidade dos serviços públicos, os cortes de despesas comprometem, por extensão, a eficiência da administração pública e competitividade da economia nacional.

A Constituição Federal de 1988 determina que a administração pública federal direta e indireta de qualquer dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá dentre os demais princípios o da legalidade, conforme abaixo mencionado:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

É importante mencionar que o princípio da eficiência só compôs a Carta Magna somente a partir de 1998 com a Emenda Constitucional nº19.

Todavia, a CF/88 trouxe melhoras quanto ao modelo tradicional de gestão. Pois se por um lado trouxe a obrigação de cumprimento ao princípio da legalidade, por outro lado enfatizou a observância de avaliar os resultados quanto à eficácia e a eficiência, conforme destaca o artigo 74 da Carta Magna, in verbis:

Art. 74. Os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

(...)

**II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência** da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado. (grifos nossos)

Então, começa-se a deixar de lado o Estado burocrático de gestão tradicional para um Estado Gerencial que enfatiza os resultados. É neste sentido que Ribeiro (1997, p. 4) afirma que:

Tendo cumprido o seu papel no passado, o modelo burocrático torna-se obsoleto por seu caráter excessivamente formalista e rígido, hierarquizado e pouco comprometido com resultados. A alternativa a este modelo é denominada administração gerencial ou administração por resultados.

Porém, foi através do Plano Diretor, norteador da reforma do Estado, em novembro de 1995, que foi proposta de vez a substituição de um modelo burocrático por um modelo de administração pública gerencial, flexível e eficiente, que seria a forma “moderna” de gestão pública.

A diferença fundamental do Estado Burocrático para o Estado Gerencial está na forma de controle, que deixa de basear-se nos processos para concentrar-se nos resultados.

Na administração pública gerencial a estratégia é voltada: (1) para a definição precisa dos objetivos que o administrador público deverá atingir em sua unidade; (2) para a garantia de autonomia do administrador na gestão dos recursos humanos, materiais e financeiros que lhe forem colocados à disposição para que possa atingir os objetivos contratados; e (3) para o controle ou cobrança a posteriori dos resultados. Percebe-se que essa nova gestão emprega maior ênfase no “*accountability*”, que segundo Nakagawa (1994) este significa agir de forma proba em relação ao objeto delegado e a prestação de contas através dos desempenhos e resultados obtidos.

O modelo gerencial tornou-se realidade no mundo desenvolvido quando, através da definição clara de objetivos para cada unidade da administração, da descentralização, da mudança de estruturas organizacionais e da adoção de valores e de comportamentos modernos no interior do Estado, se revelou mais capaz de promover o aumento da qualidade e da eficiência dos serviços sociais oferecidos pelo setor público.

Esta administração pública voltada para os resultados segundo Silva (2007) tem-se denominado de *New Public Management*, ou seja, Nova Administração Pública, que na realidade é um termo genérico para uma onda de reformas que vem sendo adotado pelos diversos Estados ao redor do mundo na busca de um Estado mais eficaz, que visa a melhoria do desempenho. Uma dessas mudanças é a implementação de um sistema de custos na administração pública.

Giacomoni (2008) e Alonso (1999) concordam que para a avaliação adequada para medir o resultado, a eficácia, a eficiência e conseqüentemente o desempenho do serviço público, é necessário que os sistemas de informações do governo disponham de um sistema de custos.

### **2.3 Activity-Based Costing - ABC**

Pelos fatos acima expostos, percebe-se que o Estado está cada vez mais voltado para uma administração de resultados, onde é exigido um maior *accountability* por parte dos gestores. O entendimento dos métodos de custeio é de importância vital para os administradores, pois o método pelo qual o objeto de custo será custeado pode influenciar a tomada de decisão.

No entanto, de acordo com Alonso (1999, p. 54) não há a necessidade que o setor público reproduza a evolução dos sistemas de custos do setor privado, sendo desejável que os custos governamentais utilizem a metodologia ABC, uma vez que o peso dos custos fixos e indiretos é elevado no setor público.

Para Martins (2001) o custeio baseado em atividades – ABC é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrado dos custos indiretos nos métodos tradicionais. Nestes métodos, os custos indiretos não possuem uma medida objetiva para a locação aos objetos de custeio, então

qualquer tentativa de distribuição tende a ser feita através de estimativas, critérios de rateio, que sempre carregarão consigo certa arbitrariedade.

Silva et al (2007, p. 39) afirma que “o sistema ABC parte da hipótese de que os produtos e os serviços (objetos de custos) consomem as atividades e as atividades consomem os recursos organizacionais”.

Segundo Hansen e Mowen (2001) no ABC, deve-se primeiramente rastrear os custos para as atividades, e, posteriormente, para os objetos de custos, tendo como suposição subjacente que as atividades consomem recursos e que os objetos de custos consomem atividades. Assim, quando não estiver produzindo produto, não se estará desenvolvendo nenhuma atividade, logo os custos oriundos da capacidade ociosa não poderão ser agregados aos produtos, pois não estarão produzindo valor agregado ao beneficiário final do produto.

É importante salientar que os recursos são alocados às atividades e estes são alocados ao produto final através dos direcionadores de custos, que segundo Martins (2001) são distinguidos em dois tipos: os direcionadores de recursos e os direcionadores de atividades. O primeiro consiste na maneira pelo qual as atividades consomem os recursos e demonstra a relação entre os recursos consumidos e as atividades. O segundo demonstra a maneira como os produtos consomem atividades e identifica a relação entre produtos e atividades.

Leone (1997) ressalta que a identificação dos direcionadores de custos tanto de recursos quanto de atividades é uma etapa importante que merece especial atenção, pois a escolha de um direcionador que não tenha uma relação clara com a atividade e com o produto, respectivamente pode criar a mesma arbitrariedade que nos métodos tradicionais. Entrementes, segundo Slomski et al (2005, p.5) visando diminuir as distorções provocadas pelo rateio arbitrado dos custos indiretos, o ABC atribui custos às atividades através da alocação direta, rastreamento e rateio, na respectiva ordem.

Silva et al (2007) ressalta que o sistema ABC envolve quatro etapas, que são: 1. Identificar as atividades que consomem recursos, e atribuir os custos a estas; 2. identificar os direcionadores de custos de cada atividade; 3. Computar uma taxa por unidade do direcionador de custos ou por transação (cada atividade pode ter mais de uma taxa); e 4. Atribuir os custos aos produtos/serviços, multiplicando a taxa o direcionador pelo volume do direcionador consumido pelo produto/serviço.

## **2.4 Pesquisas e Trabalhos Anteriores**

Ching e Silveira (2008) realizaram uma pesquisa de estudo de caso do governo da Bahia e do Banco Central do Brasil com o intuito de relatar as etapas envolvidas, benefícios esperados e resultados alcançados. Tal pesquisa visa a compartilhar os resultados como também oferecer motivação e informações às demais entidades governamentais para ações semelhantes.

Werneck (2005) investigou o sistema de custos utilizado no Bacen, tendo como objetivo final examinar os desdobramentos ocorridos, a partir de sua implementação. A pesquisa enfatiza os seguintes pontos: se o sistema é efetivamente utilizado, se atende os objetivos almejados e, finalmente, proporcionando os benefícios esperados.

## **3. Metodologia**

Quanto ao objetivo, o presente estudo caracteriza-se como exploratório-descritivo, utilizando quanto aos procedimentos o estudo de caso, entrevista não estruturada e pesquisa bibliográfica.

O uso da metodologia do estudo de caso se justifica pelo fato de que seu objeto encontra-se inserido no contexto real das entidades públicas. Trata-se de um estudo sobre custos na administração pública no âmbito da Embrapa e do Banco Central do Brasil.

De acordo com Yin (1994) o estudo de caso, tal como a expressão indica, examina o “caso” ou um pequeno número de “casos” em detalhe, em profundidade, no seu contexto natural, reconhecendo-se a sua complexidade e recorrendo-se para isso todos os métodos que se revelem apropriados.

Yin (1994, p.9) afirma que o estudo de caso é a estratégia de pesquisa mais adequada quando se quer saber o “como” e o “porquê” de acontecimentos atuais sobre os quais o pesquisador tem pouco ou nenhum controle.

### **3.1 Estudo de caso - Banco Central do Brasil - Bacen**

O BACEN desenvolveu e implantou, no período de abril de 2002 a junho de 2003 o Sistema de Custos e Informações Gerenciais – SCIG destinado a apurar os custos das atividades e dos produtos gerados. O projeto foi desenvolvido para toda a organização, que se faz presente em dez capitais com mais de quarenta diferentes unidades .

O sistema de custos do Bacen abrange todos os departamentos do Banco e as operações a eles relacionadas, tendo como objetivos principais: mensurar e controlar os custos administrativos do Banco; quantificar o valor dos serviços oferecidos à sociedade (macroprocessos); mensurar o grau de eficiência e eficácia no desempenho de suas funções; subsidiar o planejamento da entidade e auxiliar no controle de sua execução; atender às exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal.

A metodologia de sistema de custos desenvolvida para o Bacen foi a ABC que possui três módulos: o módulo de recursos, o módulo de atividades e o módulo de objetos de custos.

O módulo de recursos recebe as informações dos vários sistemas do Banco (recursos humanos, contratos, orçamento, materiais de consumo, móveis e utensílios, viagens, contábil e outros), que são obtidas em níveis de agregação diferenciados, ou seja, por representação regional, por departamento ou por subunidade. Para garantir consistência dos dados, todos os valores apurados pelo sistema de custos estão em conformidade com os registros contábeis. O módulo está estruturado em dois grandes grupos. Um deles recebe os recursos que necessitam passar por apropriações até estarem no nível de subunidade, quando serão, então, destinados às atividades. O outro grande grupo compreende a estrutura hierárquica organizacional, podendo receber recursos do grupo anterior ou de algum dos sistemas do Banco. Esses recursos necessitam passar por mais uma apropriação até estarem no nível de subunidade.

Vale ressaltar que, quanto aos custos da mão-de-obra, optou-se por utilizar a remuneração específica de cada servidor, em vez de utilizar a remuneração média. Cabe enfatizar, ainda, que os gastos com pessoal, incluindo encargos sociais e outros benefícios, constituem o maior item de recursos consumidos pela Instituição. Em razão disso, definiu-se que esses custos seriam direcionados para as atividades desempenhadas mediante a adoção de uma sistemática própria de apontamentos, capaz de registrar o percentual de esforço despendido, indistintamente, por todos os servidores na execução de suas atividades. Os apontamentos de horas representam uma especificidade e utiliza informações fornecidas diretamente pelos próprios servidores.

O módulo de atividades está estruturado em dois grandes grupos. O primeiro grupo 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. Essas são as despesas específicas e de alocação não definida, pertencentes ao módulo de recursos. O segundo grupo compreende as atividades identificadas em cada unidade da estrutura hierárquica e que terão seus custos destinados aos objetos de custos. As atividades recebem do módulo de recursos os valores referentes a seus custos, obtidos por meio dos direcionadores de primeiro estágio que distribuem os recursos pelas atividades. Em seqüência, as atividades têm seus custos direcionados pelos direcionadores de segundo estágio aos objetos de custos adequados, distribuídos em quatro níveis, adiante comentados.

Assim, o fluxo de agregação de custos no modelo adotado pelo Banco observa o seguinte detalhamento:

Recursos => Atividades => Processos das unidades (objeto de custo nível 4) => Processos do Bacen (objeto de custo nível 3) => Macroatividades (objeto de custo nível 2) => Macroprocessos (objeto de custo nível 1).

O módulo de objeto de custos, foi estruturado em quatro níveis, para que espelhasse a realidade dos processos desempenhados pelas diversas unidades administrativas. Conceituou-se como objeto de custos de uma unidade, para esse fim, os seus serviços ou produtos finais resultantes do conjunto de suas atividades. No módulo de objetos de custos estão os quatro níveis definidos pelo BACEN, sendo o nível 4 o mais desagregado, recebendo os custos das atividades. Os objetos de nível 3 podem receber os custos de objetos de nível 4 e também de atividades a eles diretamente relacionadas, assim ocorrendo, também, para os demais níveis. Os objetos de custos de nível 1, os mais agregados entre eles, representam os macroprocessos do Banco.

O Sistema de Custos, o programa adquirido para cálculo dos dados de custos foi o OROS ANALYTICS. As informações de custos provenientes dos vários sistemas do Banco são capturadas, por meio de interfaces, pelo Módulo de Captura e Consolidação de Informações - MCCI. Esse módulo, por sua vez, possui, além das interfaces, o módulo de apontamentos, o qual por meio deste é que os apontam seus percentuais de horas trabalhadas nas diversas atividades e, em alguns casos, também, apontam atividades para objetos de custos. Tais informações de custos são exportadas para o Oros, onde os custos são calculados por diretoria, unidade, subunidade, gerência-administrativa, atividade e objeto de custos.

Após o cálculo dos custos, as informações são exportadas para o Módulo de Informações Gerenciais - MIG, onde ficam disponíveis para consulta pelos gestores do Banco. O objetivo desse módulo é atender às necessidades de informações por parte dos executivos do Banco, relativas a custos.

Assim, o MIG disponibiliza alguns relatórios predefinidos para consultas gerais, tais quais: Custo dos Recursos – Por diretoria, unidades, subunidades e praças; Custo das Atividades – Por diretoria, unidades, subunidades e praças; Custo dos Objetos de Custos – Dos objetos de custos nos 4 níveis; Custo Médio das Atividades de Apoio – Por diretoria, unidades, subunidades e praças; Ativos, Aposentados e Afastados – Custo e quantidade de servidores; Bilhetes Aéreos Emitidos – Custo e quantidade de bilhetes aéreos emitidos por diretoria e unidades; Viagens – Custo e quantidade de passagens por diretoria e unidades. Existem, ainda, disponíveis no MIG, informações/relatórios específicos sobre a execução dos orçamentos do Banco Central (orçamento

administrativo e orçamento operacional), bem como sobre os resultados das operações típicas de autoridade monetária. No entanto, o usuário dessas informações pode personalizar o seu próprio relatório, pois é permitida a extração de dados observando-se determinados parâmetros.

Dentre as dificuldades relatadas destacam-se o curto prazo destinado à implantação do sistema de custos com um total de nove meses prorrogado por mais doze meses, as informações sobre as características dos vários sistemas utilizados foram imprecisas e desatualizadas, a multiplicidade de tecnologias e plataformas computacionais existentes, o que retardou a implantação do sistema, a introdução de novas tecnologias durante o projeto também dificultou o seu perfeito andamento, não houve padronização nos ambientes (hardware) de desenvolvimento, homologação e produção do Sistema, o que propiciou a ocorrência de erros, além da inexistência de experiências pré-existentes de complexidade e abrangência iguais.

O curto prazo para implantação trouxe problemas devido a grande quantidade de tarefas relativas ao levantamento das atividades, à definição dos direcionadores de custos e à identificação dos objetos de custos pode ter determinado algumas imperfeições.

A informação imprecisa deveu-se pelo fato das áreas gestoras dos sistemas legados terem prestado, por vezes, informações insuficientes, principalmente porque, em sua maioria, eram sistemas muito antigos e os servidores que possuíam as informações já havia se aposentado, dificultando o conhecimento satisfatório desses sistemas pela equipe atual.

### **3.2 Estudo de caso - Embrapa**

A Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária - Embrapa vinculada ao Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, foi criada em 26 de abril de 1973 e tem como missão, viabilizar soluções de pesquisa, desenvolvimento e inovação para a sustentabilidade da agricultura, em benefício da sociedade brasileira. Ela atua por intermédio das suas 41 unidades descentralizadas em quase todos os Estados da Federação, nos mais diferentes biomas brasileiros.

#### **3.2.1 – Sistema de Custos - SIC**

Diante da necessidade de cumprimento da determinação legal imposta pela LRF e da busca por respostas para questionamentos como: qual os custos reais dos projetos? Os custos fixos são apropriados nos projetos? o overhead é mensurado nos projetos? Foi que impulsionou a EMBRAPA a implementar em 2004 o Sistema de Custos – SIC.

O SIC é um instrumento gerencial corporativo que tem como finalidade automatizar o processo de apropriação dos custos da EMBRAPA. Os seus principais clientes são: os gerentes, coordenadores, responsáveis por planos de ações, líderes de projetos, chefias das unidades, bem como a diretoria executiva. O Sistema foi concebido com base na Metodologia de Custo Baseado em Atividades, mais conhecida como método ABC. É um método de apropriação que tem como foco principal as atividades, cujo desempenho desencadeia o processo de consumo dos diversos recursos da Empresa. Por essa razão, a sua execução deve ser acompanhada, evitando-se a ociosidade ou desperdícios dos recursos.

O processo de calcular os custos é dividido em duas fases:

- 1ª - consiste em captar as informações por intermédio do SIC. Esta fase é executada pelas unidades.

- 2ª - realizar os cálculos dos custos captados. Para realizar essa operação, os dados são transferidos de tabelas do Banco de Dados Oracle, pelo Gestor de Custo da

Sede, para um outro software denominado OROS®. É nesse software que são realizados o processo de cálculo de todos o custo.

Uma vez calculados, os custos são transferidos para tabelas específicas do Oracle e ficam à disposição para consulta por meio dos relatórios do sistema para seus clientes como: supervisores, líderes de projetos, chefes de setores, gestores do sistema, diretoria executiva etc.

Devido a particularidade de cada unidade da Embrapa, no processo de implantação foram realizados alguns passos importantes, como:

- Definição dos centros de custos - menor unidade agregadora de custos;
- Levantamento dos Planos de Ação;
- Lotação de empregados nos centros de custos;
- Levantamento de informações referentes às despesas, requisições de material, mapas de serviço, para definição do modelo de custos;
- Definição do modelo de custos bem como a forma como os custos serão “alocados” para os objetos de custos.

A metodologia de custos utilizada no SIC é o custeio baseado em atividades – ABC. O sistema está dividido em três módulos (Figura 1): o módulo de recursos (o que foi gasto: água, luz, salários etc.), o módulo de atividades (onde foi gasto: atividades diretas e indiretas) e o módulo de objetos de custos (para que foi gasto: lojas, departamentos etc).

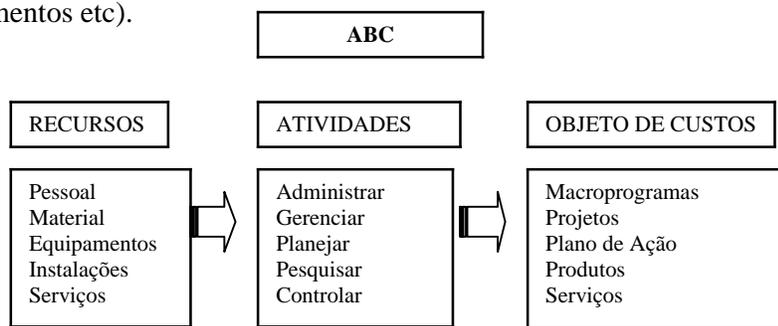


Figura 1

O sistema é alimentado a partir das informações dos sistemas integrados como: SIRH - recursos humanos, SIAFI – Administração financeira, SIDE- sistema de informação de apoio à decisão estratégica, INFOSEG, SDP – sistema de diárias e passagens e SISTEMA DE SUPRIMENTOS.

Cada recurso é alocado de acordo com o direcionador segundo os critérios adotados para as várias situações existentes. Os direcionadores podem ser: percentual (%), Km, valor, nº de empregado, m2, km/h etc. Existe, ainda, a opção de recursos que não estão relacionadas com nenhum grupo de atividades das unidades, sendo, então, apropriadas diretamente a objetos de custos específicos. As alocações podem ocorrer:

- **Alocação de Recursos X Atividades:** os custos são repassados para as atividades através dos direcionadores .
- **Alocação de Recursos X Plano de Ação:** as despesas são alocadas para os Planos de Ações através de percentuais ou quantidades definidos anteriormente.
- **Alocação de Recursos X Recursos:** certos tipos de despesas são repassados para um determinado centro de custo para depois serem alocadas para os outros centros de custos. Exemplo: despesas com Limpeza, vigilância, depreciação etc.
- **Alocação de Atividades X Plano de Ação:** os custos das atividades são transferidos para os planos de ação.
- **Alocação de Atividades X Atividades:** os custos de uma atividade são alocados para outras atividades.

- **Alocação de Plano de Ação X Plano de Ação:** os custos são transferidos de um Plano de Ação para um ou mais Planos de Ação.

No que diz respeito à operacionalização, o sistema é alimentado através dos mapas de custos, que são classificados como:

- **Mapa de dedicação(MD):** devem ser digitadas todas as informações referentes ao tempo de dedicação às atividades.

Os empregados da unidade, deverão mensalmente acessar o MD e fazer as atualizações dos percentuais de suas atividades. Ao não ser realizadas as atualizações no MD, o sistema considerará o percentual do período anterior. Os MD do mês anterior com os respectivos percentuais de dedicações dos empregados, só serão copiados os mapas dos empregados ativos que estejam lotados no mesmo centro de custo. As despesas de Pessoal Ativo serão alocadas para Atividades e dessas para os Planos de Ação por meio dos percentuais definidos nos MD dos empregados de cada centro de custo.

No caso de parcerias com outras unidades, o empregado deverá informar o percentual de dedicação ao Plano de Ação daquela unidade. Ao realizar o fechamento mensal, o custo será transferido para a unidade, de acordo com os percentuais definidos no MD. As informações referentes às atividades realizadas em planos de ações de outras unidades serão excluídas dos mapas, quando copiados de períodos anteriores.

O SIC não considerará o percentual dos empregados afastados por qualquer motivo, ex: férias ou licença.

- **Mapa de requisição de material:** onde são captadas as informações referentes às requisições de materiais do almoxarifado. O SIC permite que seja importado dado do Sistema de Almoxarifado da Unidade, necessitando apenas que seja criado um arquivo texto, conforme leiaute definido no SIC.

- **Mapa de despesa:** Captar as informações referentes às despesas pagas pelo setor financeiro da unidade. As despesas devem ser lançadas de acordo com o mês de competência, independente da data em que ocorrerá o pagamento.

Até dezembro de 2008, as despesas eram digitadas manualmente nos lançamentos operacionais, a partir das Notas de Empenho (NE) retiradas do SIAFI. Em 2009 as NE's passaram a ser importadas para o SIC pela sede. O que minimizou a possibilidade de erros de digitação e a subjetividade do gestor ao lançar de forma manual apenas o que considerava relevante.

- **Mapa de serviços:** aqui são inseridas as informações referentes aos diversos tipos de direcionadores de custos definidos no modelo da unidade. Exemplo: nº de procedimentos de laboratórios, horas de testes de laboratórios, km rodados.

O gestor de custos nas unidades fica responsável pela abertura do sistema para que cada empregado lance seus MD's, as requisições de material, as despesas e serviços. Após a conferência dos lançamentos o gestor valida as informações e transmite para a sede, que por sua vez realiza o processamento final do cálculo dos custos. Vale ressaltar que, após a abertura do mês, nenhuma das informações anteriores poderão ser alteradas.

Após o cálculo dos custos pela sede, as informações são disponibilizadas no SIC na opção Custos Calculados, onde ficam disponíveis para consulta pelos gestores. O objetivo desse módulo é atender às necessidades de informações gerenciais através de relatórios do tipo:

- **Cadastros Básicos:** Apresenta as informações relativas aos cadastro básicos do Sistema.

- **Estrutura de Custo:** Apresenta relatórios com informações relativas à definição da estrutura de custo da Unidade.

- **Lançamentos Operacionais:** Apresenta relatórios com informações relativas aos lançamentos efetuados nos períodos.
- **Informações Gerenciais:** Apresenta relatórios com informações gerenciais da Unidade.
- **Custos Calculados:** Apresenta relatórios com informações relativas aos custos já devidamente calculados.

A sede como gestora do SIC, concentra todas as informações e realiza a apuração dos custos no final do período.

O calendário é previamente definido como M+1, ou seja, as informações do mês anterior (M) devem ser enviadas para a sede até o último dia útil do mês posterior. No entanto, esse prazo é flexível basta que a unidade solicite que seja alterado. Essa flexibilidade é em função da não obrigatoriedade da utilização do sistema pelas unidades.

As grandes dificuldades encontradas na implantação do SIC foram:

- Resistências internas;
- Dificuldades no levantamento das informações;
- Pouco apoio das chefias;
- Falta de experiência na Gestão dos custos;
- Falta de Sistemas Corporativos.

#### 4. Análise dos casos

Salienta-se que ambas as entidades adotaram a mesma metodologia de custos, ABC e implantaram em toda a instituição. No Bacen o sistema abrangeu todas as quarenta diferentes unidades, nas dez capitais onde o Banco se faz presente. A Embrapa implementou nas quarenta e uma unidades espalhas pelo Brasil presentes em quase todos os estados brasileiros.

Tanto na Embrapa quanto no Bacen é utilizado o software OROS responsável pelo processo de cálculo de todos o custo. Esse software é utilizado em escala mundial quando do desenvolvimento de sistemas de custos que aplicam a metodologia ABC. Ressalta-se que apesar do mesmo software de cálculo dos custos, os softwares que captam as informações dos outros sistemas são distintos.

Uma especificidade que se faz presente nas duas entidades é o fato do apontamento das horas serem fornecidas diretamente pelos próprios servidores. Esta informação torna-se, assim, um critério confiável de distribuição dos custos dos recursos para as atividades. Esse detalhe é considerado positivo nos modelos implantados, pois assegura maior fidedignidade na alocação do custo dos recursos para as atividades e objetos de custos. Caso contrário, a alocação dos custos dos recursos com pessoal teria que ocorrer por estimativa ou por aproximação, com menor nível de precisão.

No Bacen, o acesso ao Módulo de Informações Gerenciais - MIG são disponibilizados aos gestores do Banco, pois o objetivo desse módulo é atender às necessidades de informações por parte dos administradores do Banco, relativas a custos. Conforme já mencionado, são diversos os relatórios que são emitidos pelo MIG, sendo possível inclusive emitir relatório de custo total de projetos. Destaca-se que não há um controle interno no Bacen que informe se os relatórios gerados são utilizados pelas unidades na toma da de decisão. Assim não há como afirmar se as informações geradas pelo MIG são utilizadas pelos gestores.

Na Embrapa os relatórios gerenciais são direcionados aos supervisores, líderes de projetos, chefes de setores, gestores do sistema, diretoria executiva e outros, para que estes se sintam aptos para a tomada de decisão quanto à alocação de recursos.

No entanto, não há obrigatoriedade na utilização do sistema pelas unidades, fazendo com que os executivos não o utilizem para a tomada de decisão.

Outro ponto a ressaltar é que na Embrapa devido a diferenças estruturais em cada unidade, foi realizado alguns passos, conforme mencionado, para que o sistema de custo adapte-se as especificidades de cada unidade.

Um ponto importante a se destacar são as dificuldades vivenciadas pelas as entidades. Ambas as entidades sofreram pela falta de experiência na gestão de custos, ou mesmo em alguma experiência vivenciada por órgão de tamanha complexidade. No entanto, a principal dificuldade vivenciada pelo Bacen, foi o curto prazo combinado com a empresa responsável pela implantação do sistema de custos. Dada a complexidade organizacional da entidade, o curto prazo pode ter gerado problemas quanto ao levantamento das atividades, à definição dos direcionadores de custos e à identificação dos objetos de custos. Já na Embrapa as dificuldades foram diversas, desde resistências internas à falta de sistemas corporativos.

## 5. Considerações finais

Quanto à dificuldade na implementação dos sistemas de custos percebe-se que tanto o Bacen quanto a Embrapa tiveram dificuldades no levantamento das informações, falta de experiência quanto a vivencia dos custos e dificuldade nos sistemas corporativos. No entanto, no caso do Bacen percebe-se que a maior dificuldade foi lidar com o curto prazo estipulado contratualmente com a empresa que implantaria o sistema, pois tal dificuldade acabou acarretando em outras dificuldades. Já na Embrapa chama a as resistências internas e o pouco apoio das chefias ao apoiar tal projeto.

Os dois sistemas de custos adotaram a mesma especificidade quanto a alocação do custo de mão de obra, uma vez que o mesmo é o custo de maior representatividade dos objetos de custos.

Tanto no Bacen quanto na Embrapa há relatórios pré definidos como também relatórios que possam ser feitos de acordo com determinados projetos e as informações almejadas.

Uma limitação do trabalho foi quanto a utilização de tais relatórios por parte dos gestores na tomada de decisão, uma vez que não existe obrigação interna nem controle por parte das entidades que se possa afirmar que os sistemas de custos são utilizados para as tomadas de decisão.

É importante destacar que ao implantar o sistema de custos, deve-se levantar e definir todos os recursos, atividades, objetos de custos, e considerar todas as especificidades da “empresa” para que o referido sistema seja acurado o suficiente de forma que os custos do serviço/produto sejam preciso.

## 6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALONSO, Marcos. **Custos nos Serviços Públicos**. Revista do Serviço Público. Ano 50, Número 1. Jan-Mar 1999. p. 37 a 54.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **O sistema de custos no Banco Central do Brasil – um estudo de caso**. Brasília: Banco Central do Brasil, 2004

BEUREN, I. M. ET AL **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. 3. ed. São Paulo; Atlas, 2006

\_\_\_\_\_. **Decreto Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Disponível em [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)

\_\_\_\_\_. **Decreto Lei nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986**. Disponível em [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)

- \_\_\_\_\_. **Decreto Lei nº 92.452, de 10 de março de 1986.** Disponível em [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)
- \_\_\_\_\_. **Decreto nº 2.829, de 29 de outubro de 1998.** Disponível em [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)
- \_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000.** Disponível em [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)
- \_\_\_\_\_. **Lei 4320/64, de 17 de março de 1964.** Disponível em [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)
- \_\_\_\_\_. **Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001.** Disponível em [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)
- \_\_\_\_\_. **Lei nº 11.514, de 13 de agosto de 2007.** Disponível em [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)
- \_\_\_\_\_. **Projeto de Lei Complementar Nº 135 (PLC135)** de que trata o Art. 165 § 9º, da Constituição Federal de 1988.
- GARRINSON, R. H. NOREN, E. W. **Contabilidade Gerencial.** Rio de Janeiro LTC, 2007
- GIACOMONI, James. **Orçamento Público.** 11. ed. São Paulo: Atlas, 2008
- HANSEN, Don R; MOWEN, Maryanne M, **Gestão de Custos: contabilidade e controle** São Paulo, ed. Pioneira, 2001
- Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 1078/2004**
- LEONE, George Guerra. **Curso de Contabilidade de Custos.** São Paulo : Atlas, 1997.
- MANUAL DE SISTEMAS DE CUSTOS DO EMBRAPA; disponível no setor de contabilidade da Embrapa.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos.** São Paulo: Atlas, 2001
- MOURA, M. Jose Flávio: Dissertação do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis: **O Sistema de Contabilidade do Governo Federal na Mensuração dos Custos dos Programas de Governo e das Unidades Gestoras,** 2003.
- NAKAGAWA, M.; ABC: **Custeio Baseado em Atividades;** São Paulo: Atlas; 1994.
- CARDOSO, F. H **Plano Diretor da reforma do Aparelho do Estado,** disponível em [www.planalto.gov.br/publi\\_04/.../PLANDI.HTM](http://www.planalto.gov.br/publi_04/.../PLANDI.HTM)
- REMÍGIO, G. Hipólito: Dissertação do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis : **Custos no Serviço Público – Um Modelo Aplicado ao Custeio dos Processos Judiciais,** 2002.
- RIBEIRO, Sheila Maria Reis. **Controle interno e paradigma gerencial.** Brasília: ENAP, 1997.
- SILVA, T. A. Cesar; Morgan F. Beatriz; Cunha, R. Jameson; Moura, M. J; Filho. R. F. José; Costa S. Patrícia. **Custos no Setor Público.** Editora: UNB, 2007.
- WERNECK, S. S. **Metodologia de custeio baseado em atividades implementadas no Banco Central do Brasil: uma análise quanto ao uso das informações, objetivos almejados e benefícios esperados.** VIII SEMEAD, seminário em administração FEA – USP. 11 e 12 de Agosto de 2005, disponível em [www.ead.fea.usp.br/semead/](http://www.ead.fea.usp.br/semead/)
- SILVEIRA, H. F. R; CHING, H. Y. **Gestão de custos na Administração Pública – estudo de casos do Governo da Bahia e do Banco Central do Brasil.** In: XV Congresso Brasileiro de Custos – Curitiba – PR, Brasil, 12 a 14 de novembro de 2008 **Slides do Sistema de Custos da Embrapa.** Antônio R. A.Coelho.
- Sítio da Embrapa: disponível em: [www.embrapa.gov.br](http://www.embrapa.gov.br)
- SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública – Um enfoque na Contabilidade Municipal.** 2ª ed. São Paulo. Atlas, 2003.
- SLOMSKI, V.; Ribeiro, P; Reis, Luciano. **Custos no setor Público: uma proposta de implementação de sistemas de custeio.** IX Congresso Internacional de Custos, 2005
- YIN, Robert K. **Case Study Research: Design and Methods.** London, Sage, 1994

This document was created with Win2PDF available at <http://www.win2pdf.com>.  
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.  
This page will not be added after purchasing Win2PDF.