

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS ADMINISTRATIVAS
CENTRO DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISAS EM ADMINISTRAÇÃO**

ADRIANA MOREIRA BASTOS DE FARIA

**GESTÃO DE CUSTOS E ORÇAMENTO GERENCIAL NA
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL
O CASO DO BANCO CENTRAL DO BRASIL**

BELO HORIZONTE

2012

ADRIANA MOREIRA BASTOS DE FARIA

**GESTÃO DE CUSTOS E ORÇAMENTO GERENCIAL NA
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL
O CASO DO BANCO CENTRAL DO BRASIL**

Dissertação apresentada ao Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Administração da Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito à obtenção do título de Mestre em Administração.

Área de Concentração: Finanças

Orientador: Prof. Dr. Robert Aldo Iquiapaza

BELO HORIZONTE

2012

Ficha catalográfica

F224g
2012

Faria, Adriana Moreira Bastos de.
Gestão de custos e orçamento gerencial na administração pública federal : o caso do Banco Central do Brasil /Adriana Moreira Bastos de Faria . – 2012.
127 f.: il., gráfs. tabs.

Orientador: Robert Aldo Iquiapaza.
Dissertação (mestrado) – Universidade Federal de Minas Gerais, Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Administração.
Inclui bibliografia (p. 120-127), apêndice e anexo.

1. Administração pública – Teses. 2. Custeio baseado em atividades – Teses. I. Iquiapaza, Robert Aldo. II. Universidade Federal de Minas Gerais. Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Administração. III. Título.

CDD: 350



Universidade Federal de Minas Gerais
Faculdade de Ciências Econômicas
Departamento de Ciências Administrativas
Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Administração

ATA DA DEFESA DE DISSERTAÇÃO DE Mestrado em Administração da Senhora **ADRIANA MOREIRA BASTOS DE FARIA**, REGISTRO N° 503/2012. No dia 28 de junho de 2012, às 14:00 horas, reuniu-se na Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG, a Comissão Examinadora de Dissertação, indicada pelo Colegiado do Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Administração do CEPEAD, em 14 de junho de 2012, para julgar o trabalho final intitulado "**Gestão de Custos e Orçamento Gerencial na Administração Pública Federal: o Caso do Banco Central do Brasil**", requisito para a obtenção do **Grau de Mestre em Administração**, linha de pesquisa: **Finanças**. Abrindo a sessão, o Senhor Presidente da Comissão, Prof. Dr. Robert Aldo Iquiapaza Coaguila, após dar conhecimento aos presentes o teor das Normas Regulamentares do Trabalho Final, passou a palavra à candidata para apresentação de seu trabalho. Seguiu-se a arguição pelos examinadores com a respectiva defesa da candidata. Logo após, a Comissão se reuniu sem a presença da candidata e do público, para julgamento e expedição do seguinte resultado final:

APROVAÇÃO;

APROVAÇÃO CONDICIONADA A SATISFAÇÃO DAS EXIGÊNCIAS CONSTANTES NO VERSO DESTA FOLHA, NO PRAZO FIXADO PELA BANCA EXAMINADORA (NÃO SUPERIOR A 90 NOVENTA DIAS);

REPROVAÇÃO.

O resultado final foi comunicado publicamente à candidata pelo Senhor Presidente da Comissão. Nada mais havendo a tratar, o Senhor Presidente encerrou a reunião e lavrou a presente ATA, que será assinada por todos os membros participantes da Comissão Examinadora. Belo Horizonte, 28 de junho de 2012.

NOMES

ASSINATURAS

Prof. Dr. Robert Aldo Iquiapaza Coaguila

ORIENTADOR (CEPEAD/UFMG)

Prof. Dr. Hudson Fernandes Amaral

(CEPEAD/UFMG)

Prof. Dr. Antônio Artur de Souza

(CAD/FACE/UFMG)

Prof. Dr. Daniel Jardim Pardini

(FACE/FUMEC)

*Ao meu esposo Igor, pelo apoio incansável à realização deste trabalho.
Aos meus filhos, Beatriz e Theo, por proporcionarem grandes alegrias nos
momentos em que mais precisei.*

AGRADECIMENTOS

A Deus, grande autor da vida e meu porto seguro nos momentos de sofrimento e angústia.

A Maria, mãe de Deus, por se mostrar cada vez mais presente em minha vida.

A meus pais, por todo amor e educação que me deram, possibilitando que eu chegasse até onde estou hoje, tanto profissionalmente como pessoalmente.

Aos meus sogros, pelo apoio indispensável na reta final do trabalho.

Ao meu ex-orientador, Professor Antônio Dias Pereira Filho, pelos direcionamentos iniciais da pesquisa e pela tranquilidade passada nos momentos mais difíceis.

Ao Professor Robert Aldo Iquiapaza, por suas valiosas contribuições, mesmo tendo me orientado por um curto período de tempo.

Ao Banco Central do Brasil, cujo programa de pós-graduação me possibilitou a realização deste mestrado. Aos meus orientadores técnicos, Henrique Flávio Rodrigues da Silveira e Silvânia Vieira de Miranda, pela cooperação e pelo apoio no âmbito do BCB.

Aos colegas do BCB, que colaboraram com esta pesquisa, tanto nas entrevistas como em conversas informais em Brasília. À Fernanda e à Elizabete, pelos incansáveis esclarecimentos em relação aos assuntos que não eram do meu domínio. À Pat Marques e à Gi, que, mesmo de longe, me deram grande apoio e hoje são mais que colegas de trabalho.

A todos que, de algum modo, contribuíram para que eu chegasse até aqui.

RESUMO

Nos últimos anos, verifica-se um forte movimento de transferência de conceitos e práticas típicos da esfera privada para a pública, tais como: eficiência, eficácia, efetividade, economicidade, resultados e transparência. A oferta ilimitada de recursos e a exigência crescente pela *accountability* justificam esse movimento. Para operacionalizar a aplicação desses conceitos, a administração pública utiliza-se de algumas ferramentas, como o controle de custos e o orçamento gerencial. Este trabalho enfoca a utilização de sistemas de custeio pelas instituições públicas brasileiras, bem como sugere a implementação de um modelo de orçamento baseado em atividades. O estudo teve por objetivos definir as características desejáveis para um sistema de custos e informações gerenciais e propor medidas para que as informações de custos possam subsidiar o processo orçamentário. Para atingi-los, foram traçados objetivos específicos, que consistiram, basicamente, em analisar o papel da gestão de custos e do orçamento no âmbito da administração pública e em estudar o sistema de custos ABC implementado numa instituição autárquica da administração pública indireta, o Banco Central do Brasil. A pesquisa teve uma abordagem qualitativa, contemplando a realização de entrevistas semiestruturadas com representantes da instituição. As evidências sugerem que devem ser tomadas medidas para aumentar a utilização gerencial do sistema, sob pena de se tornar uma simples rotina burocrática a ser cumprida. Ademais, a pesquisa evidencia uma economia significativa de recursos na proposta orçamentária quando se utilizam o custeio baseado em atividades e o orçamento baseado em atividades.

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

ABSTRACT

In the last years, there has been a strong tendency of transferring typical business management concepts and practices to the public administration, such as: efficiency, efficacy, effectiveness, economy, results and transparency. The limited offer of resources, as well as the growing demand for accountability, justifies that movement. In order to put the aforementioned concepts into operation, the public administration uses some mechanisms, among them cost management and budget management. This work focuses on the use of cost management systems by brazilian public entities and suggests the implementation of an Activity-based bugeting. The study aimed to define the characteristics desirable for a system of cost and management information and propose measures for which cost information can support the budget process. To achieve these goals were outlined specific goals that basically consisted in analyzing the role of cost management and budget within the public administration as well as a study of ABC cost system implemented in a federal institution of indirect administration, the Central Bank of Brazil. The study was a qualitative approach, considering the semi-structured interviews with representatives of the institution. Evidence suggests that measures should be taken to increase the use of the management system under pain of becoming a mere bureaucratic routine to be fulfilled. Moreover, research shows a significant saving of resources in the budget proposal utilizing the Activity-based costing and Activity-based budgeting.

Keywords: Cost systems. Activity-based costing. Activity-based budgeting. Public administration.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABB	<i>Activity-Based Budgeting</i>
ABC	<i>Activity-Based Costing</i>
ABCM	<i>Activity-Based Costing Management</i>
ABM	<i>Activity-Based Management</i>
BCB	Banco Central do Brasil
CAM-I	<i>Consortium for Advanced Manufacturing International</i>
CF	Constituição Federal
ENAP	Escola Nacional de Administração Pública
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCCI	Módulo de Captura e Consolidação de Informações
MIG	Módulo de Informações Gerenciais
MPOG	Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
NGP	Nova Gestão Pública
NPM	<i>New Public Management</i>
OC	Objeto de Custo
OBZ	Orçamento Base Zero
PPA	Plano Plurianual
PPBS	<i>Planning, Programming and Budgeting System</i>
SCIG	Sistema de Custos e Informações Gerenciais
SFN	Sistema Financeiro Nacional
SIC	Sistema de Informações de Custos
SIOP	Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Estrutura básica do custeio baseado em atividades	32
Figura 2 - Fluxo circular de um sistema de informações de custos	36
Figura 3 - Visão geral do ABB.....	54
Figura 4 - Orçamento gerencial e orçamento público	58
Figura 5 - Estrutura do módulo de objetos de custos	83
Figura 6 - Estrutura atual <i>versus</i> estrutura da cadeia de valor a ser inserida no módulo de objetos de custos do Desig	104

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Custo de algumas das principais atividades do Desig em março/12.....	98
Tabela 2 - Custo das atividades do Desig no período de abril/11 a março/12	100
Tabela 3 - Custos dos objetos de custos para os quais o Desig contribuiu no período de abril/11 a março/12.....	101
Tabela 4 - Demanda de recursos necessários às atividades relacionadas ao macroprocesso “Supervisão do SFN”	108
Tabela 5 - Orçamento baseado em atividades para o Desig no que se refere o macroprocesso “Supervisão do SFN”	109
Tabela 6 - Custo dos recursos do Desig no período de abril/11 a março/12	110
Tabela 7 - Resumo da LOA 2012 para o Banco Central do Brasil	111

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Caracterização dos entrevistados	73
Quadro 2 - Principais benefícios, dificuldades e problemas enfrentados pelo SCIG	91
Quadro 3 - Novo rol de ações e objetos de custos do Desig	105
Quadro 4 - Direcionadores de recursos utilizados	108

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
1.1 Justificativa e problema de pesquisa	17
1.2 Objetivos	19
1.2.1 Objetivo geral	19
1.2.2 Objetivos específicos	19
1.3 Estrutura do trabalho	20
2 REFERENCIAL TEÓRICO	21
2.1 Administração pública	21
2.1.1 Nova Gestão Pública	22
2.2 Controle gerencial na administração pública	25
2.2.1 Contabilidade e gestão de custos	27
2.2.1.1 Conceito e classificação dos custos	28
2.2.1.2 Sistemas de custo	29
2.2.1.3 Gestão de custos na administração pública brasileira	34
2.2.2 Orçamento	39
2.2.2.1 Sistemas orçamentários	42
2.2.2.1.1 Orçamento-programa	45
2.2.2.1.2 Orçamento base zero	47
2.2.2.1.3 <i>Beyond budgeting</i>	49
2.2.2.1.4 Orçamento baseado em atividades	50
2.2.2.2 Orçamento gerencial e seu uso na administração pública	56
3 PRINCIPAIS DISPOSITIVOS LEGAIS QUE NORTEIAM A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA	60
3.1 Constituição Federal de 1988	60
3.2 Lei 4.320/64 e alterações recentes	62
3.3 Lei de Responsabilidade Fiscal	65
3.4 Plano Plurianual	66

3.5 Lei de Diretrizes Orçamentárias	67
3.6 Lei Orçamentária Anual	68
4 METODOLOGIA	70
4.1 Abordagem	70
4.2 Tipo de pesquisa	70
4.3 Unidade de análise e unidade de observação	72
4.4 Coleta dos dados	72
4.5 Tratamento e análise dos dados	74
5 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DO ESTUDO DE CASO	77
5.1 A unidade de análise estudada: Banco Central do Brasil	77
5.1.1 Estrutura e atribuições	78
5.1.2 Orientações estratégicas	79
5.2 Sistema de Custos e Informações Gerenciais	80
5.2.1 Desenvolvimento	80
5.2.2 Modelo e estrutura	82
5.2.3 Sistemas corporativos integrados	85
5.2.4 Estratégia de divulgação e treinamento	86
5.3 Análise das entrevistas: percepção dos usuários e gestores	86
5.3.1 Primeira seção: Conhecimento do sistema e suprimento das necessidades dos usuários	87
5.3.2 Segunda seção: Benefícios, problemas e dificuldades enfrentadas pelo sistema	89
5.3.3 Terceira seção: Razões para a baixa utilização do sistema e medidas sugeridas para aprimorar seu uso	91
5.3.4 Quarta seção: Orçamento público e orçamento baseado em atividades	93
5.3.5 Quinta seção: Integração custos, orçamento e planejamento	95
5.4 A unidade de observação: Departamento de Monitoramento do Sistema Financeiro e de Gestão da Informação	97
5.5 A proposta de um orçamento baseado em atividades	102

5.6 Análise da proposta com base no orçamento público	110
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	114
a) Características desejáveis para um sistema de custos em uma instituição pública: síntese da proposta	114
b) Medidas para subsidiar o processo orçamentário: síntese da proposta	115
c) Diagnóstico e recomendações ao Sistema de Custos e Informações Gerenciais do Banco Central do Brasil: síntese da proposta	116
d) Limitações da pesquisa	118
e) Estudos futuros	119
f) Contribuições da pesquisa para a academia e para a gestão	119
REFERÊNCIAS	120
APÊNDICE	
ANEXO	

1 INTRODUÇÃO

As transformações nos ambientes econômico, social, político, tecnológico e ambiental em que as instituições estão inseridas vêm exigindo que as organizações, para permanecerem atuando no mercado competitivo, reestruturem seus processos e produtos, no intuito de obterem maior qualidade, confiabilidade, controle de custos e diferenciação.

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 comércio eletrônico, *intranet*, transferência eletrônica de informações e sistemas avançados de planejamento e controle. Segundo Burns e Vaivio (2001), para muitos pesquisadores esse novo cenário implica também diversas mudanças na ótica da Contabilidade Gerencial, a qual pode ser entendida como o processo de identificar, coletar, mensurar, classificar e reportar informações que sejam úteis para os gestores no planejamento, controle e processo decisório (HANSEN e MOWEN, 2003).

O ambiente das organizações públicas não foge a essa regra. Surgido na década de 1980, o termo *Nova Gestão Pública* (NGP), 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 governamental.

Segundo Matias-Pereira (2007), o principal desafio da gestão pública contemporânea é promover o desenvolvimento econômico e social sustentável, em um ambiente de rápidas e profundas mudanças. Tal desafio impõe às administrações públicas a necessidade de repensar o modelo de gestão, ao mesmo tempo em que exige mecanismos inovadores de relacionamento com a sociedade. Nesse esforço, os governos devem dedicar atenção especial à ética, à moral e à transparência na administração pública, questões essas bem refletidas no termo *accountability*.

Nesse novo contexto, a edição da Lei Complementar 101/00, intitulada “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 pleno 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, processos e macroprocessos distribuídos pela estrutura organizacional da autarquia, aí compreendendo diretorias, unidades, subunidades e regionais (BANCO CENTRAL DO BRASIL, 2004).

Previamente à implantação do SCIG, foram realizados estudos para definir o método mais adequado às necessidades da organização, tendo sido escolhido o *Activity-Based Costing* (ABC), ou Custeio baseado em atividades. Segundo Alonso (1998), os serviços prestados pelos órgãos da administração pública são revestidos de complexidade e heterogeneidade, muitas vezes, sendo difícil identificar de forma precisa qual é o produto. Pelo fato de os sistemas ABC terem uma arquitetura flexível e explorarem as especificidades de cada instituição, sugere-se sua aplicação também ao setor público. No caso particular do BCB, a equipe responsável pela implantação do SCIG efetuou algumas adaptações, afastando-se de conceitos preconizados pela literatura especializada em relação ao método, abraçando o pragmatismo como forma de viabilizar a operacionalização do sistema.

Apesar de apresentar uma série de desvantagens, por exemplo, a necessidade de lidar com um grande número de atividades nas organizações, gastos elevados para a sua implantação e falta de conhecimento, envolvimento e comprometimento dos empregados envolvidos, a metodologia ABC é uma ferramenta útil em programas de reestruturação e de melhoria de gestão. Isso porque ela não apenas apura os custos já incorridos como simula os impactos nos custos decorrentes de ações de melhoria de processos ou de reengenharia deles (ALONSO, 1998).

A partir dos assuntos expostos, este estudo busca definir as características de um sistema de custos no setor público e propor medidas para que as informações geradas por ele possam subsidiar a tomada de decisão gerencial, principalmente no que diz respeito aos processos de planejamento e orçamento.

1.1 Justificativa e problema de pesquisa

No contexto da Nova Gestão Pública, os gestores do setor público vêm tendo que demonstrar, cada vez mais, uma gerência mais participativa e consciente com a necessidade de planejar, controlar e antecipar-se aos fatos. Uma maior autonomia decisória tem sido observada e, em consequência, maior flexibilidade e maior iniciativa têm caracterizado os comportamentos no setor.

Tais afirmações são válidas inclusive no que diz respeito aos órgãos e entidades que, pela natureza de suas atividades, atuam de forma monopolista ou exclusivista, como é o caso dos diversos serviços prestados pelo Estado; em particular, pelo Banco Central do Brasil. A adoção crescente de práticas de *benchmarking* entre as agências governamentais nacionais – e entre estas e suas similares de outras nacionalidades – gera oportunidades únicas para se avaliar e comparar os serviços e processos de trabalho, com o propósito de melhorar a organização (BANCO CENTRAL DO BRASIL, 2004).

Essa nova abordagem gerencial permite ainda que temas antes pouco explorados na gestão pública, como planejamento, controle gerencial, gestão de custos e *accountability*, assumam a possibilidade de utilização imediata e demandem respostas urgentes na disponibilização de instrumentos de contabilidade gerencial que possam mensurar a eficiência, a eficácia e a efetividade das entidades públicas.

O BCB está em sintonia com essa nova tendência, na medida em que vem, nos últimos anos, esforçando-se para implantar ferramentas que auxiliem na gestão e que busquem uma melhor utilização dos recursos, bem como uma maior transparência de suas ações perante a sociedade. A alta diretoria encontra-se empenhada nesse propósito, tanto que o último processo de revisão do planejamento estratégico teve início em dezembro de 2009 e em março de 2010 foi validada a versão final. Essa versão, que se encontra em vigor em 2012, tem como um de seus objetivos estratégicos o aprimoramento da governança, da estrutura e da gestão da instituição. Também fazem parte das orientações estratégicas a missão, a visão de futuro e os valores organizacionais que devem nortear a instituição, sendo eles: ética, excelência, compromisso com a instituição, foco em resultados, transparência e responsabilidade social, o que também demonstra a preocupação do BCB com a gestão.

Motivado por esse atual contexto institucional, por uma postura mais gerencial que o atual estágio da administração pública requer e pela criação de um sistema de custos do Governo Federal em 2011, este trabalho tem como principal foco o Sistema de Custos e

Informações Gerenciais do BCB. Oito anos após sua implantação 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 (principalmente no que se refere à falta de atualização contínua das atividades e processos) 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, até a data de elaboração deste trabalho, não havia sido feito.

Na teoria, a existência de um sistema de custos nas organizações da administração pública 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). Para avaliar o desempenho e a qualidade do gasto, é preciso apurar indicadores que demonstrem relações envolvendo o consumo de recursos, a quantidade e a qualidade dos produtos e serviços e o atendimento das necessidades dos usuários. De acordo com Silva e Drumond (2004), por meio da utilização dos indicadores de desempenho “torna-se possível à administração pública verificar desperdícios e avaliar as relações entre custo e benefício das diversas alternativas de políticas que estão à disposição dos gestores públicos”, permitindo que os bens públicos possam ser produzidos com menor custo e maior eficiência e eficácia.

Ainda segundo esses autores, 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.

Enfim, apesar da teoria apontar uma série de vantagens e benefícios da Contabilidade de Custos, o que pode ser observado hoje são incertezas em relação às características desejáveis dos sistemas e um elevado grau de dificuldade na implantação dos mesmos. Quando existentes, observa-se uma baixa utilização desses dispositivos 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.

Diante disso, o estudo aqui desenvolvido contempla os seguintes problemas:

- Quais são as características desejáveis para um sistema de custos e informações gerenciais ser utilizado como uma ferramenta de planejamento e controle em uma instituição pública?
- Que medidas podem ser tomadas para que as informações de custos subsidiem o processo orçamentário?

A pesquisa torna-se relevante pelo fato de que muitos órgãos públicos brasileiros ainda não praticam a sistemática de apuração de seus custos e tampouco os utilizam como subsídio para a elaboração da proposta orçamentária. Assim, o modelo desenvolvido, os benefícios e as melhorias sugeridas podem constituir-se em uma oportunidade de oferecer a esses órgãos a motivação e as informações necessárias para o empreendimento de ações semelhantes. Também poderá servir como referência para outras autarquias e outros bancos centrais interessados em apurar seus custos.

1.2 Objetivos

O desenvolvimento do trabalho procurará alcançar os seguintes objetivos:

1.2.1 Objetivo geral

Definir as características desejáveis para um sistema de custos e informações gerenciais ser utilizado como ferramenta de planejamento e controle em uma instituição pública e propor medidas que permitam atrelar essas informações ao processo orçamentário.

1.2.2 Objetivos específicos

- a) Realizar um diagnóstico do sistema de custos implantado pelo BCB, destacando os principais benefícios, dificuldades e problemas trazidos por ele;
- b) Verificar se o modelo implantado atende às necessidades dos usuários e gestores; e
- c) Estudar e sugerir medidas que possam aumentar a utilização gerencial do sistema, dentre elas o aproveitamento das informações de custos na elaboração da proposta orçamentária da instituição.

1.3 Estrutura do trabalho

Esta pesquisa está estruturada em seis capítulos, incluindo esta introdução, que compreende: a justificativa e o problema de pesquisa, os objetivos e a estrutura do trabalho.

No capítulo 2, desenvolve-se o referencial teórico, contemplando a revisão da literatura que trata das dimensões, abordagens e teorias implicadas no estudo proposto. Os principais temas tratados dizem respeito à administração pública e às formas de controle gerencial praticado nesta esfera.

No capítulo 3, expõe-se a legislação brasileira correlata ao referencial teórico, destacando os principais dispositivos legais que norteiam a administração pública.

No capítulo 4, descrevem-se os procedimentos metodológicos utilizados na realização do estudo empírico, incluindo: abordagem, tipo de pesquisa, unidade de análise e unidade de observação investigadas, instrumentos de coleta dos dados, tratamento e análises dos dados.

No capítulo 5, procede-se à apresentação, análise e interpretação do estudo de caso e dos resultados da pesquisa.

No capítulo 6, formulam-se as considerações finais, com as conclusões acerca do tema estudado, as limitações da pesquisa, as sugestões para estudos futuros e as contribuições da pesquisa para a academia e para a gestão.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo está estruturado de forma a conter uma explanação sobre o atual estado da administração pública e alguns dos principais instrumentos de controle gerencial necessários a uma gestão pública eficaz, por exemplo, o sistema de custos e o orçamento.

2.1 Administração pública

Em sentido amplo, a administração pública deve ser entendida como todo o sistema de governo, compreendendo todo o conjunto de ideias, atitudes, normas, processos, instituições e outras formas de conduta humana, que determina a forma de distribuir e exercer a autoridade política e de atender aos interesses públicos (MATIAS-PEREIRA, 2007). Segundo esse autor, a administração pública pode ser percebida como a estrutura do Poder Executivo que tem a missão de coordenar e implementar as políticas públicas.

Meirelles (1999, p. 59) define: “Administração pública é, pois, todo o aparelhamento do Estado preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas”. O autor argumenta que corresponde a um conjunto de operações com o objetivo de alcançar os fins próprios do Estado e desenvolver-se por meio de órgãos específicos de cada governo. Significa que administrar não é só gerir os serviços públicos, mas também dirigir, governar e exercer a vontade popular, com o objetivo de obter resultados que atendam aos anseios da sociedade. Portanto, pode-se dizer que a administração pública consiste no gerenciamento dos bens e serviços de interesses qualificados da sociedade nas esferas federal, estadual, distrital e municipal, sempre visando ao bem comum.

O atingimento desse bem comum, de acordo com Meirelles (1999), requer que a gestão política decorra da necessidade de os membros da sociedade se auto-organizarem, regendo-se por constituições e leis próprias, podendo escolher seus governantes e legisladores de acordo com os princípios constitucionais. Como exemplo, a Constituição Federal de 1988 traz textualmente em seu art. 3º: “A constituição de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos, sem preconceitos ou discriminação” (BRASIL, 2001).

Para garantir os preceitos contidos no artigo mencionado, o Estado precisa obter, administrar e empregar meios patrimoniais que lhe possibilitem o desempenho das atividades que se referem à realização de seus fins (SOUSA, 1975). Isso leva a entender a existência de

um processo de gestão dos recursos financeiros, humanos e físicos, cuja base gerencial deve pautar-se nos diversos instrumentos da Contabilidade Gerencial, sob a responsabilidade da administração pública.

Nesse contexto, todos os entes públicos – órgãos e entidades –, sejam eles de nível federal, estadual ou municipal, devem objetivar satisfazer as necessidades coletivas, criando, realizando e expandindo os serviços públicos executados pela administração pública. Para Slomski (2003, p. 366), o serviço público é “o conjunto de atividades-meio e de atividades-fim exercidas ou colocadas à disposição, prestadas diretamente, permitidas ou concedidas pelo Estado, visando proporcionar o maior grau possível de bem-estar social da coletividade”.

O autor acrescenta que

[...] as atividades-meio têm o objetivo de assegurar os controles internos da Administração Pública mediante as funções de assessoramento e chefia e os serviços auxiliares. Já as atividades-fim têm como objetivo assegurar os serviços caracterizados como essenciais, complementares e públicos, cuja finalidade é a de promover o bem-estar social da coletividade (SLOMSKI, 2003, p. 366).

Diante desses argumentos conceituais, observa-se que administração pública é a atividade em que os gestores públicos, independentemente das esferas de governo, procuram satisfazer as necessidades de interesse público. Para tanto, buscam interpretar as necessidades e os anseios da sociedade no sentido de atendê-las mediante a prestação de serviços públicos, bem como a disponibilização de informações que possam ser utilizadas nas decisões que visem maximizar os recursos públicos disponíveis, cujas consequências devem ser a continuidade, a melhoria e a expansão das ações governamentais em prol da sociedade.

2.1.1 Nova Gestão Pública

Segundo Mello (2006), o processo de transição da administração de negócios para a administração pública é conhecido como *New Public Management (NPM)* ou Nova Gestão Pública (NGP), com uma característica que enfatiza a maneira como o setor privado pratica a gestão. Esse processo de administração pressupõe que o grupo unificado de práticas, com origem no setor privado, pode também ser aplicado no setor público (POLLIT, 1990).

No contexto da NGP, segundo Gould e Parker (1999), as empresas do setor público têm adotado práticas da administração do setor privado, incluindo a busca pela eficiência e

pela eficácia, a adoção de sistemas de gerenciamento mais racionais, como o estabelecimento de objetivos especificados e quantitativos, e a implantação de planejamento estratégico, avaliação de desempenho, incentivos por desempenho e *benchmarking*.

Matias-Pereira (2007) explica que a adoção de uma nova cultura orientada para uma visão empreendedora na administração pública teve início na década de 1970, no Reino Unido, com a eleição de Margaret Thatcher. No início da década de 1980, foi adotado pelo governo Ronald Reagan nos Estados Unidos e, na sequência, ampliou-se pelos demais países anglo-saxônicos, como Austrália e Nova Zelândia. Na América Latina, esse novo modelo começou a ser implantado na década de 1990, sendo o Chile o primeiro país a adotá-lo. No Brasil, sua adoção ocorreu a partir de 1995.

A onda de reforma no setor público, normalmente definida como a NGP, diz respeito à administração, e não à política, para a avaliação de desempenho e eficiência, desagregando a burocracia pública das organizações, com redução de custos e um estilo de administrar que enfatize, entre outras coisas, o objetivo de produção, os limites dos termos de contrato, os incentivos monetários e a liberdade para administrar (BEVIR, RHODES e WELLER, 2003).

Nesse contexto, segundo Jones e Thompson (2000), a NGP apresenta as seguintes características:

Contextualizar o cidadão como um cliente em foco; dar o sentido claro da missão da organização pública; delegar autoridades; substituir normas por incentivos; elaborar orçamentos baseados em resultados; expor operações do governo à concorrência; procurar soluções de mercado e não apenas administrativas; e medir o sucesso do governo pelo cidadão. Também tem como princípios: reestruturação, reengenharia; reinvenção; realinhamento; e reconceituação.

Corroborando com essa ideia, Bresser Pereira (2005, p. 36) descreve o objetivo da NGP:

Construir um Estado que responda às necessidades de seus cidadãos; um Estado democrático, no qual seja possível aos políticos fiscalizar o desempenho dos burocratas e estes sejam obrigados por lei a lhes prestar contas, e onde os eleitores possam fiscalizar o desempenho dos políticos e estes também sejam obrigados por lei a lhes prestar contas. Por tanto, é essencial uma reforma política que dê maior legitimidade aos governos, o ajuste fiscal, a privatização, a desregulamentação e uma reforma administrativa que crie os meios de se obter uma boa governança.

Ferlie et al. (1999) argumentam que o paradigma da nova administração pública se dividiu em diferentes modelos, com focos e reformas administrativas distintas. Segundo os

autores, pelo menos quatro modelos da NGP podem ser delineados: modelo de impulso para a eficiência; modelo *downsizing* e descentralização; modelo em busca da excelência; e modelo orientação para o serviço público.

- a) Modelo de impulso para a eficiência – hoje sob contestação, dominou amplamente as ideias da administração pública do início até a metade da década de 1980. Representou uma tentativa de tornar o setor público mais parecido com a iniciativa privada, guiado por noções rudimentares de eficiência. Para seus críticos, reflete um modelo inadequado e importado da administração do setor privado, o qual não levou em consideração as características distintas das organizações do setor público.
- b) Modelo *downsizing* e descentralização – associa-se à crise do paradigma das grandes corporações, tanto públicas quanto privadas, cujas organizações, verticalmente integradas, seriam rígidas demais para reagir de forma adequada às mudanças que o mundo globalizado apresenta. Assim, o modelo propõe a realização de *downsizing*, descentralização e terceirização para se obter uma maior flexibilidade organizacional.
- c) Modelo em busca de excelência – enfatiza a importância da cultura organizacional, opondo-se à abordagem racionalista do primeiro modelo. O foco volta-se para a forma como as organizações administram a mudança, a inovação e a aprendizagem organizacional. Suas preocupações referem-se à ênfase na aprendizagem e no desenvolvimento organizacional, à valorização da cultura organizacional como forma de adesão, às tentativas explícitas de gerenciamento da mudança da cultura corporativa e aos programas intensivos de treinamento corporativo e gestão de recursos humanos firme e estratégica, dentre outras.
- d) Modelo, orientação para o serviço público – caracteriza-se por questões voltadas para a preocupação com a qualidade do serviço, incluindo a aplicação de ferramentas de qualidade total; a abordagem centrada em valor, porém baseada na busca da excelência dos serviços públicos; o conceito de cidadania; a adoção do conceito de “usuário”, e não de “cliente”; a prioridade ao desenvolvimento da aprendizagem social; e a ênfase na garantia da participação e responsabilidade como preocupações legítimas no setor público. A ideia é a de implementar princípios do setor privado, mas considerando o contexto característico do setor público para delinear uma prestação de serviços focada na qualidade.

Nesse sentido, o marco referencial da nova administração pública traduz-se pela necessidade de estimular os servidores públicos a assumirem um compromisso com a estruturação de uma sociedade mais preparada para atender às crescentes demandas da sociedade em um contexto de mudanças. Nesse esforço, é preciso rever a forma de prestação dos serviços ao público, buscando maior eficácia e eficiência. Esses dois conceitos, muito explorados no setor privado, são traduzidos por Torres (2004) para a área pública como:

- *Eficácia*: basicamente, a preocupação maior que o conceito revela se relaciona com o atingimento dos objetivos desejados por determinada ação estatal, pouco se importando com os meios e mecanismos utilizados para atingir tais objetivos;
- *Eficiência*: aqui, mais importante que o alcance dos objetivos estabelecidos é deixar explícito como esses foram conseguidos. Existe claramente a preocupação com os mecanismos utilizados para obtenção do êxito da ação estatal, ou seja, é preciso buscar os meios mais econômicos e viáveis, utilizando a racionalidade econômica que busca maximizar os resultados e minimizar os custos, ou seja, fazer o melhor com menores custos, gastando com inteligência os recursos pagos pelo contribuinte.

Alonso (1998, p. 9) explica que se não há medida de custos, não se pode medir a eficiência, pois esta se define como uma relação entre os resultados e os custos para obtê-los. E, ainda, complementa esclarecendo que o desconhecimento dos custos é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos. Segundo o autor (1998, p. 11), o paradigma observado no serviço público é o de que “cumprindo a lei o serviço público é eficaz, e ponto final”. O autor fundamenta sua afirmativa explicando que “a eficiência é um conceito privado, portanto estranho ao setor público”. Por essa razão não faz parte da cultura do serviço público a consciência de que não basta cumprir a lei, mas sim cumpri-la com bom desempenho, com economia de recursos e com satisfação dos usuários dos serviços públicos.

2.2 Controle gerencial na administração pública

O objetivo desta seção é fazer uma breve análise sobre o controle na esfera pública, focando em duas ferramentas necessárias para tal: o sistema de custos e o orçamento gerencial. Antes de entrar na definição de um sistema de custos e dos sistemas orçamentários existentes, faz-se necessário conhecer o que se entende por controle.

Atkinson *et al.* (2000, p. 94) definem controle como “um conjunto de métodos e ferramentas que os membros da empresa usam para mantê-la na trilha para alcançar seus

objetivos”. Entre os objetivos das empresas, tanto privadas quanto públicas, destacam-se os processos de desenvolvimento e de continuidade. Nas entidades públicas, à medida que a sociedade se desenvolve democraticamente, surgem as necessidades de controles gerenciais das ações de seus governantes, cujos modelos podem ser extraídos dos métodos estabelecidos pela Contabilidade Gerencial.

O processo de implementação e reformulação de estratégias situa-se no âmbito do controle gerencial, definido por Anthony e Govindarajan (2001, p. 33) como “um dos vários tipos de atividades de planejamento e controle que ocorrem em uma organização”. O controle gerencial concentra atividades que se encaixam entre o ponto mais complexo, como a formulação das estratégias, e o ponto mais básico e sistemático, como o controle de tarefas. Na visão dos autores (2001, p. 34), o controle gerencial engloba muitas atividades, como:

[...] (1) planejar o que a organização deve fazer, (2) coordenar as atividades de várias partes da organização, (3) comunicar a informação; (4) avaliar a informação; (5) decidir se deve ser tomada uma decisão, ou que decisão tomar; e (6) influenciar as pessoas para que alterem seu comportamento.

Percebe-se o caráter dinâmico e sistêmico que o controle gerencial deve assumir, assim como seu grande desafio, que é exercer a motivação e influência sobre as pessoas-chave na organização que serão responsáveis pela viabilização das estratégias. Os autores afirmam que o controle gerencial concentra-se principalmente na execução da estratégia – ou seja, as metodologias, os atributos e os artefatos utilizados como mecanismos de controle que têm como função auxiliar a administração na obtenção de seus objetivos estratégicos.

Enfatizam Anthony e Govindarajan (2001) que a função principal do controle gerencial é auxiliar a obediência às estratégias adotadas pela organização, de modo que o controle interativo chame a atenção da administração para situações, problemas ou oportunidades que se tornem a razão para os executivos se adaptarem às rápidas mudanças ambientais e pensarem em novas estratégias.

Martins (1996, p. 323), após várias indagações sobre a realidade do que se deseja controlar, afirma que controle significa “conhecer a realidade, compará-la com o que deveria ser, tomar conhecimento rápido das divergências e suas origens e tomar atitudes para sua correção”. O autor considera, ainda, que a organização somente pode entender que controla seus custos e suas despesas quando conhece os que estão sendo incorridos, como ocorreram, quais as variáveis influenciadoras e, principalmente, se estão de acordo com o que foi planejado. Na administração pública, acrescenta-se a obediência às leis e às normas que

regulamam as atividades públicas.

Para a administração pública, segundo Slomski (2005), o principal aspecto do controle consiste no fato de ela produzir bens e serviços que visam proteger e assegurar a integridade e a liberdade de seus associados. Esses associados são entendidos como os cidadãos contribuintes que, mediante a destinação de parte de sua remuneração, representadas pelos tributos, financiam os recursos para atender as necessidades coletivas.

Vários são os instrumentos de Contabilidade Gerencial que os gestores das entidades públicas e privadas podem utilizar para maximizar os resultados, destacando-se a Contabilidade e gestão de custos e o orçamento, que serão detalhados nas próximas seções.

2.2.1 Contabilidade e gestão de custos

A Contabilidade, ciência antiga, tem como propósito atender às necessidades de informação de seus usuários. Entretanto, o conhecimento sobre a Contabilidade de Custos é relativamente recente, tendo iniciado no século XVIII, com a Revolução Industrial.

De acordo com Leone (2001), a Contabilidade de Custos consiste em reunir, organizar, analisar e interpretar os custos dos produtos ou serviços de uma organização, para controlar e auxiliar o gestor na tomada de decisão e no planejamento das atividades. Maher (2001) afirma que a Contabilidade de Custos tem como função mensurar, registrar e relatar as informações referentes a custos.

Martins (2003) acrescenta que este ramo da contabilidade, nos últimos anos, passou de simples ferramenta de avaliação de estoques e lucratividade para importante instrumento de controle e auxílio nas decisões gerenciais. Em razão de não se preocupar apenas com a mensuração dos estoques, a Contabilidade de Custos passou a ter aplicabilidade até mesmo em organizações do setor de serviços. Segundo Leone (2001), ela evoluiu com o aumento de suas finalidades, tornando-se instrumento fundamental para o fornecimento de informação tanto para o administrador público quanto o privado.

De acordo com Hansen e Mowen (2003, p. 28), “a gestão de custos identifica, coleta, mensura, classifica e relata informações que são úteis aos gestores para o custeio, planejamento, controle e tomada de decisão”. Na concepção dos referidos autores, o sistema de custo é um subsistema de informações contábeis cuja finalidade é gerar informações para os usuários internos da organização. Tem por objetivos: fornecer informações para a apuração do custo de produtos, serviços e outros itens de interesse da gestão; munir informações para o

planejamento e controle; e prover informações para as tomadas de decisão. Os autores enfatizam ainda que “as informações de custos produzidas pelo sistema de informações de gestão de custos precisam ser úteis e benéficas para a organização como um todo”. Portanto, para ser considerado de alta qualidade, o sistema de custo deve englobar uma perspectiva de toda organização (HANSEN e MOWEN, 2003, p. 58).

A aplicabilidade da Contabilidade de Custos é extensa, podendo atender às necessidades de informações tanto dos gestores de empresas comerciais quanto de serviços, por exemplo, hospitais, instituições educacionais e repartições públicas, desde que sejam consideradas as particularidades de cada organização. Antes de explorar o tema na área pública, primeiramente é necessário definir alguns conceitos.

2.2.1.1 Conceito e classificação dos custos

O termo *custos* é definido por Atkinson *et al.* (2000, p. 85) como os “recursos usados para fornecer um serviço ou produto”. Para Martins (1996, p. 25), custo representa o “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”.

A classificação apropriada de custos é fundamental para que a administração possa coletar e utilizar a informação do modo mais eficiente possível. Os custos podem ser classificados quanto ao comportamento em relação às variações nos volumes de produção e quanto à forma de distribuição e apropriação aos produtos e serviços, centros de custos e resultados. No que se refere ao comportamento diante de variações na quantidade produzida, os custos podem ser classificados em: fixos e variáveis.

Na visão de Horngren, Foster e Datar (2000), o custo variável é aquele que se modifica em proporção às alterações de um determinante de custos. O custo fixo não se altera em montante, mesmo ocorrendo alteração no determinante de custo. Para esses autores, determinante de custo é qualquer fator que interfere nos custos totais. Assim, custos variáveis são aqueles que mudam de acordo com a quantidade produzida, enquanto os custos fixos permanecem inalterados, independente da variação na quantidade.

Quanto à forma de distribuição e apropriação aos produtos ou serviços, os custos podem ser classificados em: diretos e indiretos.

Slomski (2005) afirma que os custos diretos podem ser observados no processo de produção, não sendo necessário nenhum método de atribuição desses custos aos produtos ou serviços. Custos indiretos são aqueles que não são associados diretamente ao processo

produtivo, sendo, portanto, necessário um método para atribuí-los ao produto ou serviço.

Para Martins (2003), todos os custos podem ser classificados em “fixos” e “variáveis” ou em “diretos” e “indiretos” ao mesmo tempo. O custo direto, quase por regra geral, é variável, enquanto o custo indireto é tanto fixo quanto variável, apesar de haver uma predominância do primeiro.

2.2.1.2 Sistemas de custo

Entre os métodos de custeio, destacam-se os tradicionais, como o custeio por absorção e o custeio direto (ou variável), e o custeio baseado em atividades (ABC). Um dos grandes questionamentos que se faz acerca da utilização da gestão de custos na administração pública refere-se à arbitrariedade do processo de alocação de custos e à definição de quais métodos de custeio devem ser utilizados.

O custeio por absorção absorve a totalidade dos custos de produção, sejam eles diretos ou indiretos, associados aos produtos fabricados em determinado período (MARTINS, 2003). O autor complementa que o custeio por absorção é o método resultante da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos. Neste método, os custos indiretos são alocados ao produto ou serviço, por meio de rateio.

Wernke (2004) cita como vantagens da utilização desse método de custeio o fato de atender à legislação fiscal e de permitir a apuração do custo por centro de custos, sendo que, ao absorver todos os custos de produção, possibilita a apuração do custo total de cada produto. Em contrapartida, esse método apresenta a desvantagem de utilizar critérios de rateio para distribuir os custos indiretos.

Martins (2003) afirma ainda que a validade do uso de rateio tem sido objeto de discussão devido ao grau de arbitrariedade existente nessas alocações. Slomski (2005) acrescenta que a arbitrariedade na alocação de recursos, em alguns casos, pode ocorrer em função da existência de custos comuns. Portanto, quanto maior a proporção de custos comuns menos precisa será a informação de custos.

No método de custeio variável, consideram-se apenas os custos variáveis de produção, sejam eles diretos ou indiretos. A principal característica deste método é a separação dos custos em “variáveis” e “fixos”, sendo que apenas os custos variáveis são alocados aos bens ou serviços realizados. Entretanto, os custos fixos são considerados diretamente como custos do período (despesas), não sendo, portanto, incluídos nos custos de

produção dos bens e serviços. Sobre esse método, Martins (2003) afirma que somente são alocados aos produtos os custos variáveis diretamente relacionados, sendo que os custos e as despesas fixos são encerrados no final do período, deduzidos diretamente no resultado.

Pode-se dizer que esses sistemas tradicionais (ou convencionais) 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 (departamentos, unidades etc.). No segundo estágio, os custos acumulados nos centros de custos são alocados aos produtos e serviços da organização, baseando-se em taxas predeterminadas de direcionadores de custos. Esses sistemas apresentam a característica comum de privilegiar variáveis correlacionadas a volume de produção como bases de alocação ou critérios de rateio, sendo essa a principal crítica realizada 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 (MARTINS, 2003), muitas vezes criando distorções nas informações de custos (COOPER, 1988).

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 sistema de custeio baseado em atividades (*Activity-Based Costing*), mais conhecido como “ABC”.

Coerente com essa visão, Alonso (1998) ensina que os custos passaram a ser fator ainda mais decisivo na competitividade internacional. A busca de novas metodologias de custeio passou a ser crucial para empresas inseridas em mercados competitivos, surgindo aí, na segunda metade dos anos de 1980, o ABC. A metodologia surgiu originalmente na indústria, mas a partir do governo Clinton teve seu uso generalizado pela administração pública, dentro e fora dos Estados Unidos.

O custeio baseado em atividades e a gestão baseada nas atividades (*Activity-Based Management* – ABM) interligam-se e compõem o que se denomina por “ABCM” (*Activity-Based Cost Management*). Este termo tem-se destacado na literatura e dentro das próprias empresas, contudo a compreensão, a aplicação do ABCM e a sistematização de metodologias de implementação são, ainda, um campo a ser explorado.

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).

Atkinson *et al.* (2000, p. 53) acrescentam:

[...] procedimento que mede os custos dos objetos, como produtos, serviços e clientes. O ABC atribui primeiro os custos dos recursos às atividades executadas pela empresa. A seguir, esses custos são atribuídos aos produtos, serviços e clientes que se beneficiaram dessas atividades ou criaram demanda.

Particularmente importante no ABCM é o papel que este pode assumir enquanto fornecedor de informações úteis para quem gere o processo produtivo. Conhecer os processos, analisar as atividades e gerir custos são atribuições fundamentais no modelo. Portanto, o ABC deixa de estar circunscrito ao custeio do produto e assume outros objetivos (TURNERY, 1990b): a análise dos custos das atividades e a análise do seu desempenho.

Turney (1990a) julga conveniente redefinir o conceito de ABC:

O ABC é um sistema de informação sobre as atividades e os objetos de custo de uma empresa, identificando as atividades desenvolvidas, imputando custos a essas mesmas atividades e distribuindo o custo das atividades pelos objetos de custo através de múltiplos *cost drivers*, sendo que estes *cost drivers* refletem o consumo das atividades por parte de cada objeto de custo.

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 de recursos e de atividades 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.

O ABC também pode ser utilizado para atribuir os custos diretos, como mão de obra. Porém, a diferença em utilizar o sistema tradicional de custos e o ABC será mínima, sendo mais relevante a diferença no cálculo dos custos indiretos.

Esclarecem Horngren, Sundem e Straton (2004, p. 116):

Os sistemas ABC primeiro acumulam custos indiretos para cada uma das atividades da área que está sendo custeada (uma área pode ser uma fábrica, um departamento, uma função da cadeia de valor ou a organização inteira). Então eles atribuem os custos das atividades aos produtos, serviços ou outros objetos de custos que exigiram aquela atividade.

O ABC reduz as distorções provocadas pelo arbitramento dos critérios de rateio dos

custos indiretos aos diferentes processos e produtos, visto que utiliza as atividades necessárias à manutenção da produção como direcionador para a distribuição desses custos.

Um sistema de Custeio Baseado em Atividades primeiramente rastreia os custos para as atividades e, em seguida, para os produtos e outros objetos de custos. A suposição subjacente é que as atividades consomem recursos, e os produtos e outros objetos de custos consomem atividades (HANSEN e MOWEN, 2003, p. 393).

Basicamente, pode-se entender o ABC da seguinte forma: as atividades executadas 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.

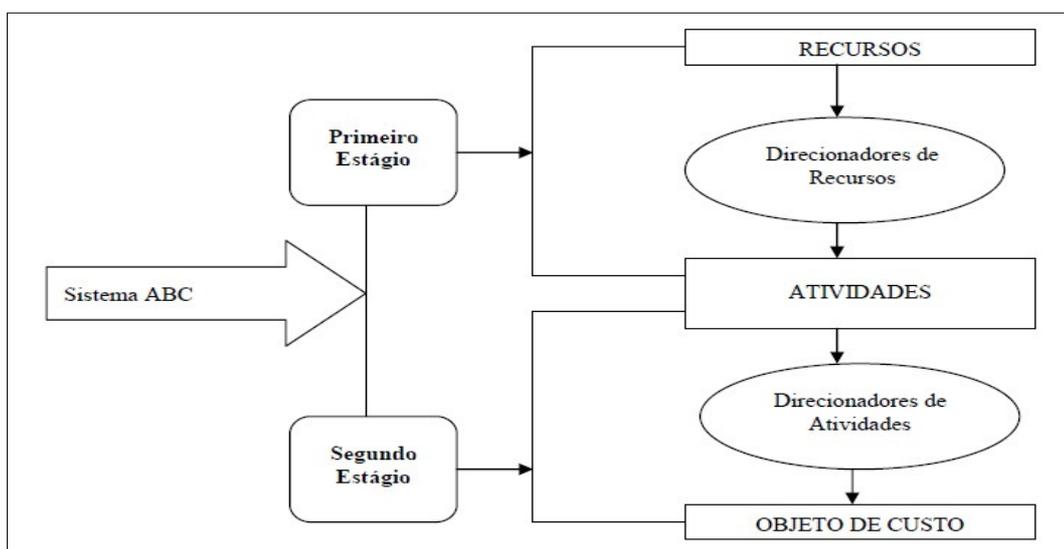


Figura 1 - Estrutura básica do custeio baseado em atividades

FONTE: SILVA (2004, p. 111).

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 (objetos de custo, atividades e recursos). Esse levantamento dará origem aos direcionadores de custo (tanto de primeiro quanto de segundo estágios), normalmente, 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.

A passagem pelas atividades para aproximar os recursos de seus respectivos objetos de

custos permite identificar as relações causais entre os recursos, as atividades e os objetos de custos, o que não é possível pelo modelo tradicional, mesmo quando se utilizam centros de custo (BOISVERT, 1999).

Para Cooper (1992), o sistema ABC difere do sistema de custeio tradicional por duas maneiras relevantes:

1ª) Os direcionadores de custos (*cost drivers*) são, estruturalmente, diferentes dos direcionadores utilizados pelo sistema tradicional. Os *cost drivers* são as variáveis explicativas da demanda de trabalho sobre as atividades. Então, ao serem utilizados como base de alocação dos custos das atividades aos produtos, eles levam uma parcela dos custos indiretos aos produtos, parcela essa que representa adequadamente o consumo dos recursos indiretos pelo produto.

2ª) Constitui um modelo de consumo dos recursos organizacionais, não apenas um sistema mais complexo de contabilidade ou alocação de custos. Procura mensurar o total de recursos necessário à produção de um bem.

Jiambalvo (2009) e Cogan (2002) apresentaram algumas vantagens da utilização do custeio ABC:

- a) Serve como uma ferramenta de controle e de gestão do processo produtivo, mormente quando se trata de custos e despesas indiretas.
- b) Propicia o aumento da precisão no custeio, podendo levar a melhorias no controle de custos.
- c) Evidencia os geradores de custos.
- d) Serve como ferramenta para a precificação de produtos ou serviços.
- e) Auxilia na contabilidade estratégica de custos.
- f) É uma ferramenta para apoio à decisão estratégica.
- g) Permite a melhoria na tomada de decisão, pois os produtos deixam de ser “subcusteados” ou “supercusteados”.

Dentre as vantagens apresentadas, destaca-se a melhoria da informação gerencial para a tomada de decisão, tendo em vista a redução da arbitrariedade na alocação dos custos e, conseqüentemente, o aumento da transparência nas informações geradas para o tomador de decisões, melhorando a rentabilidade da empresa.

Entretanto, cabe ressaltar que o método também apresenta inúmeras desvantagens,

como citam Jiambalvo (2009) e Cogan (2002):

- a) dificuldade de controle em empresas com grande número de atividades;
- b) gastos elevados para a sua implantação;
- c) dificuldade prática quanto ao conceito de atividade;
- d) alto nível de controles internos que deverão ser implantados e avaliados;
- e) informações geradas de difícil extração;
- f) dificuldade de envolvimento e comprometimento dos empregados da empresa;
- g) necessidade de reorganização da empresa antes de sua implantação;
- h) 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 as 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.

2.2.1.3 Gestão de custos na administração pública brasileira

A partir da discussão sobre gestão de custos e sistemas de custos (apresentada nas seções anteriores), 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 administradores públicos necessitam de um conjunto de informações gerenciais para cumprir com eficiência, eficácia e efetividade as políticas públicas. Dessa forma, impõe-se a necessidade de um sistema de informações de custos capaz de auxiliar decisões típicas, tais como comprar ou alugar, produzir internamente 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 de seus dirigentes. Num modelo de gestão moderno, em bases gerenciais, não se pode (ou melhor, não se deve) tomar decisão sem conhecer as diferentes alternativas de ação, seus custos e seus benefícios.

A importância do tema “custos” pode ser avaliada pelo crescente número de iniciativas governamentais nessa área em todo o mundo nas últimas décadas e pelo espaço

que vem ganhando na literatura especializada (ENAP, 2001). Segundo esse estudo da Escola Nacional de Administração Pública (ENAP), na administração pública contemporânea há um amplo espaço para o aprimoramento dos sistemas de gestão de custos, visando capacitar o gestor público a perceber:

- a) em que medida cada tipo de despesa contribui para os resultados obtidos;
- b) quais atividades agregam valor ao resultado final de suas ações;
- c) qual é a taxa de consumo de recursos pelas atividades;
- d) quanto custam os processos de trabalho ou os programas governamentais; e
- e) onde ocorre desperdício e onde há eficiência na aplicação de recursos (ENAP, 2001, p. 4).

Em 2005, foi criada no Brasil a Comissão Interministerial de Custos, pela Portaria Interministerial 945, com o objetivo de “elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistemas de Custos na Administração Pública Federal” (BRASIL, 2005). Fizeram parte da Comissão servidores de diferentes áreas, como planejamento, orçamento, administração, financeira, contabilidade pública, controle interno, gestão de recursos humanos e gestão de custos. O trabalho menciona algumas experiências com sistemas de custos realizadas em órgãos específicos, tais como: Comando da Aeronáutica, organizações militares prestadoras de serviços (Omps) do Comando da Marinha, Siscustos (do Comando do Exército), Laboratório Nacional de Luz Síncrotron (Síncrotron-CNPq), Secretaria de Educação Superior (Sesu) do Ministério da Educação (MEC), Banco Central, Instituto Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial (Inmetro) e Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária (Embrapa).

A principal conclusão dessa Comissão dizia respeito ao caráter imprescindível da definição de uma política de custos para a administração pública federal, dada a dimensão cultural do problema. 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).

Após as relevantes contribuições da Comissão Interministerial, o problema central ainda persistia: Como construir, implantar e “fazer acontecer” o Sistema de Informações de Custos (SIC) no Governo Federal?

Em 2008, a Secretaria de Orçamento Federal (SOF) publicou o documento “Orientações para o Desenvolvimento e Implantação de Metodologias e Sistemas de Informações de Custos no Governo Federal”, que diz:

Percebe-se que as informações de custos dos produtos, assim como das

atividades e das unidades administrativas da organização, dentre outros, 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 na oferta de bens e serviços públicos (BRASIL, 2008, p. 8).

Esse documento define um sistema de custos como “um sistema de informações de apoio à gestão, a ser utilizado, no âmbito do governo, tanto pelo órgão executor das políticas públicas como pelos órgãos centrais de planejamento e de controle”, consistindo, assim, em um fluxo circular de um SIC (Figura 2).

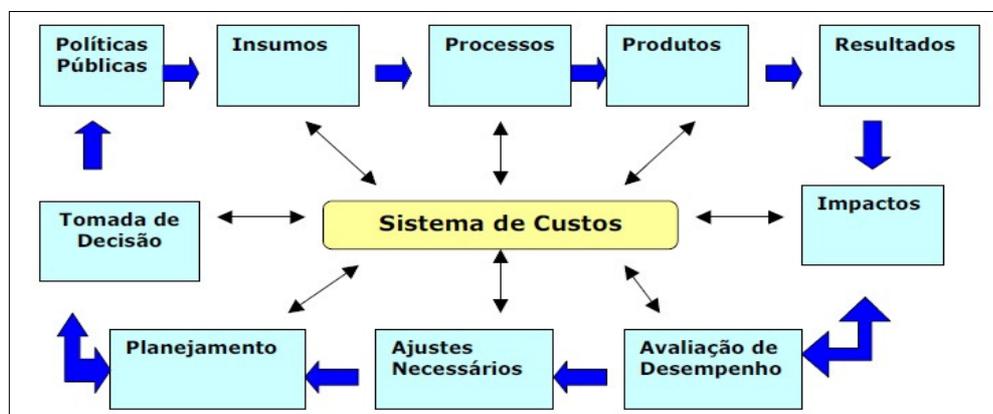


Figura 2 - Fluxo circular de um sistema de informações de custos

FONTE: BRASIL (2008, p. 9).

Constatada a relevância do tema, o primeiro seminário sobre o sistema de custos foi realizado em abril de 2009, o qual contou com a participação de diversas áreas do governo e de estudiosos acadêmicos. Os principais objetivos do evento eram: discutir o projeto de implantação do SIC da administração pública federal à luz de experiências nacionais e internacionais; discutir o modelo conceitual e estratégia de implantação; apresentar o atual estágio e os próximos passos de desenvolvimento dos componentes do projeto; e acordar metas e prazos de implantação.

O segundo seminário ocorreu em setembro do mesmo ano. Já foi possível constatar uma mudança positiva, na medida em que o sistema começou a ficar mais claro para todos. Durante o evento, foram apresentados diversos aspectos do projeto de implementação de um sistema nacional de informação de custos aplicado ao Governo Federal, além do estudo comparativo internacional sobre custos no setor público (HOLANDA, LATTMAN-WELTMAN e GUIMARÃES, 2010).

Finalmente, em dezembro de 2009, aconteceu o Seminário Internacional Informação de Custos no Setor Público, cujos objetivos eram: promover a discussão sobre mensuração de custos e destacar sua importância para a melhoria da qualidade do gasto no setor público; apresentar resultado de uma pesquisa sobre expectativas dos potenciais usuários das informações de custos na administração pública; apresentar o conceito, estrutura e funcionalidades do SIC do Governo Federal; analisar a experiência internacional recente na mensuração de custos no setor público; e identificar propostas que subsidiassem o processo de implantação do SIC do Governo Federal. Os resultados do evento foram positivos, sendo possível levantar os diversos 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 aos benefícios de um sistema para o setor público, para ENAP (2001) ficou evidente que a implantação de sistemas de custo proporciona resultados significativos no sentido do aperfeiçoamento gerencial das instituições, destacando-se: redução de consumo; melhoria na gestão orçamentária, com a mensuração adequada dos custos; melhoria no monitoramento e controle de estoques; otimização no uso do espaço físico; ampliação da flexibilidade na definição de preços e produtos; descoberta de atividades com reduzida contribuição ao valor do produto; criação de indicadores econômicos, financeiros e de desempenho; realização de compras mais racionais e planejadas; identificação de áreas com ociosidade de mão de obra, bem como de órgãos ineficientes; e verificação da viabilidade econômica da terceirização de atividades.

O Relatório da SOF (BRASIL, 2008) acrescenta ainda: avaliação da adequabilidade de determinadas ações governamentais quanto à alocação dos recursos públicos; possibilidade de utilização das informações para avaliação do desempenho das pessoas e organizações; melhoria da eficiência operacional; transparência; e formação de uma opinião pública mais bem fundamentada e que possa contribuir efetivamente para a avaliação e para o processo decisório de alocação dos recursos públicos.

Quanto ao método de custeio a ser adotado, de acordo com o relatório final da Comissão Interministerial de Custos (BRASIL, 2006), 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 que venham a ser 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 ABC vem atender à administração pública em sua necessidade de conhecer o custo daquilo que é produzido, disponibilizado, ou do serviço prestado ao cidadão, pois o ABC preocupa-se em verificar quais são os produtos ou serviços que consomem atividades e quais são as atividades que consomem recursos.

Jones e Thompson (2000) destacam que as organizações públicas ressentem-se de um sistema de custos que seja baseado nas atividades nelas desempenhadas. Na avaliação dos autores, a principal função desse sistema não estaria relacionada a decisões do tipo “fazer ou comprar”, mas, sim, à tarefa de servir como um suporte à implantação de um sistema orçamentário por responsabilidades.

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 (XAVIER, 2007). O §1º do art. 165 da CF/88 institui que a lei que instituir o Plano Plurianual (PPA) estabelecerá as diretrizes, os objetivos e as metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada (BRASIL, 2001).

Portanto, quando se define determinada obra pública, obrigatoriamente, deve-se prever o quanto deverá ser gasto com despesas de capital – ou seja, quanto se deve investir naquela obra –, mas também é preciso prever as despesas de caráter continuado, entendidas como aquelas destinadas à manutenção da obra executada. Dessa forma, é necessário identificar em cada órgão ou secretaria quais são as atividades relevantes que integram determinado processo, as quais devem constar no formato orçamentário de cada programa, subdivididas em projetos, atividades e operações especiais.

Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010) concordam com essa visão, mas são um pouco 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:

[...] no contexto atual, o importante é que o compromisso estratégico primordial com a disponibilização imediata do sistema para seus usuários e controladores, eixo central do projeto atual, pôde ser viabilizado — a despeito das dificuldades recorrentes — mediante uma reconceituação da noção de custos, particularmente adequada não somente à realidade da administração pública brasileira, mas apta a incorporar, para a nova tarefa, todo o capital de trabalho e informação acumulados nos sistemas estruturantes já em uso.

Para esses autores, 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 que conformam o conteúdo 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 perceptível a necessidade da implantação de sistemas de custos em toda a administração pública brasileira, seja para medir a eficiência dos serviços prestados, seja para se adequar às normas internacionais ou para cumprir dispositivos da legislação brasileira (BRANDÃO, 2009).

2.2.2 Orçamento

O objetivo desta seção é fazer uma breve análise do orçamento público e do processo orçamentário vigente no Brasil; explicitar os principais sistemas orçamentários existentes e as críticas ao seu funcionamento; e, por último, apresentar os aspectos centrais do uso do orçamento gerencial na administração pública.

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”. Frezatti (2005) ressalta que o orçamento anual é responsável por implementar as decisões tomadas no

plano estratégico da organização.

No caso específico do orçamento público, um conceito é dado por Baleeiro como:

[...] ato pelo qual o Poder Legislativo prevê e autoriza ao Poder Executivo, por certo período e em pormenor, 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 já criadas em lei (BALEIRO, 1984, p. 397).

Com base nessa lógica, o processo orçamentário pode ser estudado tanto sob o aspecto jurídico, em que se aprofunda o estudo sobre a natureza do ato orçamentário à luz do direito e um estudo aprofundado das instituições legais aptas a prepará-lo, como sob o ponto de vista econômico, em que serão analisadas a política fiscal, a conjuntura econômica e a possibilidade de utilização para o desenvolvimento.

Segundo Noblat (2007, p. 5), além da função clássica de controle político, o orçamento apresenta outros deveres mais contemporâneos, quais sejam: administrativo, gerencial, contábil e financeiro. No Brasil, o processo orçamentário, que tradicionalmente possui um caráter político, legal e rígido, mais recentemente teve incorporada a função de planejamento, que está ligada à técnica de orçamento por programas. De acordo com essa ideia, o orçamento deve espelhar as políticas públicas, propiciando sua análise pela finalidade dos gastos, como será visto no decorrer desta seção.

Para entender melhor as questões referentes ao orçamento público, bem como para tratar de forma mais elucidativa seu caráter mandatório, faz-se necessário contextualizá-lo como instrumento legal que compõe o sistema de planejamento orçamentário (arts. 165 a 169 da CF/88), que abrange o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), que serão vistos mais detalhadamente no capítulo 3.

Hoje, o ciclo orçamentário no Governo Federal é elaborado da seguinte maneira: o mesmo processo é traçado para o PPA, a LDO e a LOA, tendo a participação dos ministérios e órgãos dos demais poderes, que, com base nas orientações políticas do governo, encaminham suas propostas ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG), via Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (SIOP). O MPOG reúne tudo em uma proposta, apresentada à Presidência da República. O chefe do Poder Executivo, então, apresenta o projeto da Lei Orçamentária ao Congresso Nacional. No Congresso, o projeto é examinado por integrantes de uma comissão, a qual, por meio de um processo de tramitação especial que inclui audiências públicas e propostas de emendas dos parlamentares, faz

modificações ao texto original e o submete à votação: primeiro, na própria comissão; e depois, no Congresso Nacional, em sessão conjunta. Após votação em plenário, segue para sanção presidencial.

Ao presidente caberão três possibilidades: aprovar, vetar parcialmente ou vetar integralmente. As razões do veto devem ser comunicadas ao presidente do Senado, e sua apreciação deverá ocorrer em sessão conjunta da Câmara e do Senado, que podem acatar o veto ou rejeitá-lo. Nesta última opção, o projeto em questão será submetido ao presidente da República, para promulgação (NOBLAT, 2007, p. 12).

Votada no Congresso e sancionada a LOA pelo presidente, o Executivo decreta normas que deverão reger a execução do orçamento naquele determinado exercício (Decreto de Execução Orçamentária). A partir da publicação do Decreto de Execução, tem início o processo de realização das receitas e das despesas, por parte dos órgãos da Administração, o que constitui a execução do orçamento propriamente dita.

Finalmente, na fase de avaliação e controle, parte da qual ocorre concomitantemente com a de execução, são produzidos os balanços – segundo as normas legais pertinentes à matéria –, que serão apreciados e auditados pelos órgãos auxiliares do Poder Legislativo (Tribunal de Contas e assessorias especializadas), e suas contas são julgadas pelo Parlamento. Integram também esta fase as avaliações realizadas pelos órgãos de coordenação e pelas unidades setoriais, com vistas à realimentação dos processos de planejamento e programação.

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. Algumas abordagens alternativas ao método clássico são: orçamento base-zero, orçamento baseado em atividades, orçamento contínuo, orçamento flexível e *beyond budgeting*.

A tarefa de elaborar orçamentos continua a ser um dos maiores desafios para executivos e gerentes de qualquer lugar do mundo. No Brasil, ela ainda se encontra na fase do aprendizado, porque, vivendo em uma economia instável por décadas, a maior parte das empresas negligenciava o planejamento e o controle de resultados, o que, em última instância,

obstou a aquisição de competência e tradição no assunto. Entretanto, mesmo nos Estados Unidos, onde a cultura do planejamento está muito mais arraigada, as empresas, em linhas gerais, empregam os mesmos métodos de sempre e têm enfrentado os mesmos problemas, ano após ano (LEAHY, 2002).

Uma nova 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 (*Activity-based budgeting* – ABB). Ancorado no custeio e na gestão baseada em atividades, o ABB 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 na organização sejam a base para o cálculo da demanda por recursos para o período seguinte (LOPES e BLASCHEK, 2007).

2.2.2.1 Sistemas orçamentários

Analisando a evolução histórico-conceitual do orçamento público, Giacomoni (2007) reconhece duas fases: o orçamento tradicional; e o orçamento moderno. Core (2001), fixando-se no orçamento enquanto instrumento de gestão, trabalhou a ideia de que as funções de controle, gerência e planejamento estão presentes em qualquer sistema orçamentário. Em decorrência, classificou o orçamento público segundo a predominância de uma dessas funções, detectando três categorias de orçamento: orçamento tradicional, orçamento de desempenho e orçamento-programa.

Segundo Machado (2002), o orçamento tradicional tem como principal função executar o controle político sobre o Executivo. Tanto nas fases de contração como na de expansão do gasto público, o orçamento é o instrumento utilizado pelo Parlamento para acompanhar o controle político de “quanto” e “em que” o Executivo gastará os recursos públicos. Dessa forma, no plano técnico, eram suficientes a demonstração da receita e a classificação das despesas por unidade administrativa (órgãos responsáveis pelos gastos) e por objeto ou item de despesa.

Hoje, todavia, existe extensa bibliografia acerca das chamadas “disfunções do orçamento tradicional”, cuja obra de referência é o livro *Orçamento Empresarial*, de Glenn A. Welsch (LOPES e BLASCHEK, 2007). Elas estão diretamente relacionadas às ações ou omissões dos agentes envolvidos no processo orçamentário e têm como efeito a destruição de valor nas organizações. Uma dessas disfunções é o incentivo à política do “gaste ou perca”,

em que os gestores utilizam, indiscriminadamente, todos os recursos colocados a sua disposição no orçamento de um determinado exercício para que esses valores não sejam reduzidos no período seguinte.

Outra disfunção refere-se à tendência de estabelecer os valores do orçamento do exercício seguinte com base em um acréscimo percentual sobre os números do período anterior, que é o chamado “orçamento incremental”. Cada órgão, portanto, tem uma expectativa de quanto deve ser sua parte no orçamento em elaboração, incluindo programas antigos, que esperam ser mantidos, além dos novos. Considerando que há pouca flexibilidade para acréscimos de novos programas a cada ano, pois os programas antigos já contidos na base orçamentária teriam vantagem na luta por eventuais recursos novos, o orçamento incremental é um processo de concessão de aumentos, não de realocação para uma utilização mais eficaz (SCHICK & OFFICIALS¹, 2009 *apud* NEIVA, 2011). Assim, este tipo de orçamento mina a disciplina fiscal ao forçar os governos a acomodarem novas demandas, ao invés de substituir antigas prioridades por novas (NEIVA, 2011).

Para Giambiagi (2000), a forma tradicional de fazer o orçamento como uma “versão refeita” do orçamento do ano anterior gera como resultado vários vícios administrativos, entre os quais cabe ressaltar: perda de funcionalidade, que ocorre gradativamente com o tempo; falta de agilidade para se adaptar às novas circunstâncias; e existência de uma despesa “inchada” pela sobrevivência de “resíduos” de gasto público associados a demandas sociais ou políticas antigas que não mais se justificam e cujos recursos orçamentários são por vezes diminuídos, mas nunca eliminados.

Brimson e Antos (1999) acrescentam alguns outros problemas oriundos dos orçamentos tradicionais: escondem desperdícios e ineficiências mais do que identificam as fontes e causas das variações no processo produtivo, necessárias para a melhoria contínua; não consideram formalmente o nível das atividades a serem desempenhadas; não focam a capacidade ociosa, mas apenas os custos fixos e variáveis; seus relatórios são elaborados em termos estritamente financeiros; e não correlacionam explicitamente a estratégia do negócio com as ações a serem executadas pelos empregados.

Uma breve análise dessas disfunções permite concluir que elas também se aplicam ao orçamento público, uma vez que muitos dos problemas citados, como a frequência com que são atualizados e o fato de esconderem desperdícios e ineficiências, também são facilmente

¹ SCHICK, A; T.O.S.B OFFICIALS. *Evolutions in budgetary practice*. Paris: OECD Publishing, 2009.

encontrados na esfera pública.

Já no orçamento moderno, segundo Giacomoni (2007), a principal função do orçamento público é ser um instrumento da administração. A partir da década de 1930, passou a ser utilizado também como instrumento da política fiscal do governo. Ele tem entre seus idealizadores a Comissão de Economia e Eficiência, do presidente Taft (1910-12), dos Estados Unidos. Ressalte-se o surgimento da preocupação com os sistemas de informação, a mensuração dos custos e os resultados e eficiência da administração pública, presentes no relatório daquela comissão: “o administrador precisa ter diante de si informes regulares que reflitam resultados em termos de qualidade e quantidade; ele deve estar habilitado a medir qualidade e quantidade dos resultados por unidades de custo e unidades de eficiência” (LEE JR E JOHNSON², 1973 *apud* GIACOMONI, 2007, p. 66).

Logo após a Segunda Guerra Mundial, foram introduzidas nos EUA reformas orçamentárias sob a designação de “orçamento de desempenho”, o qual, segundo Burkhead (1971), busca classificar o que o governo faz, dando preferência a essa classificação quando cotejada com a tradicional, que mostra o que o governo adquire. “O orçamento de desempenho transfere a ênfase dos meios de realização para a realização em si mesma” (BURKHEAD, 1971, p. 175).

Ao enfatizar a ação do governo, o orçamento de desempenho procura medir essas realizações, bem como o trabalho executado para alcançá-las. É com esse objetivo que serão constituídas as unidades de desempenho. O ideal seria que elas fossem constituídas em termos de produto final homogêneo, já que facilitariam os trabalhos de análise e comparação.

No entanto, o

[...] critério de produto final, [...] não pode dominar a classificação por desempenho, por uma razão já citada: não existem, em número elevado, produtos finais facilmente definíveis, homogêneos e significativos. Para muitos programas, o processo de trabalho ou atividade devem servir como unidade de desempenho (BURKHEAD, 1971, p. 188).

Em síntese, as unidades de desempenho podem ser constituídas em termos de atividades ou de produtos finais.

Defendendo a utilização das atividades como categoria para a análise de desempenho, Burkhead assim se expressa: “Classificação por desempenho, em termos de atividade, proporcionará grande quantidade de informação acerca do 'que o Governo está fazendo',

² LEE JR., R. D.; JOHNSON, R. W. *Public budgeting systems*. Baltimore: University Park Press, 1973.

focalizará a atenção da administração no programa e deveria ajudar a administração a ter mais consciência dos custos. A classificação por atividade pode ser refinada até o detalhe se assim desejar” (BURKHEAD, 1971, p. 189).

É importante salientar que o orçamento de desempenho também utiliza a categoria programa, sendo que esta se distingue das unidades de desempenho por ser definida em um nível mais elevado da organização, podendo, portanto, compreender várias unidades de desempenho. Isso significa que a responsabilidade dos programas recai sobre os níveis hierárquicos mais elevados, cabendo a execução e a responsabilidade pelo desempenho às unidades administrativas um nível abaixo.

Burkhead (1971) reconhece que o programa atende aos requisitos do planejamento, servindo como instrumento de revisão das políticas públicas por parte dos chefes do Executivo e do Legislativo. Entretanto, o autor não preconiza a integração sistêmica entre as unidades de desempenho e os programas, na medida em que aceita que os custos dos programas podem ser determinados pela soma dos custos das unidades de desempenho. No entanto, a recíproca não pode ser verdadeira, já que um “orçamento-programa pode limitar-se a custos em termos gerais; não há necessidade de estendê-lo à unidade de desempenho, detalhe que em alguns casos não possui utilidade alguma” (BURKHEAD, 1971, p. 183), como será visto a seguir.

2.2.2.1.1 Orçamento-programa

Na década de 1950 e 1960, a constante preocupação com a integração planejamento e orçamento materializou-se na tentativa de implantação do *Planning, Programming and Budgeting System* (PPBS) na administração federal civil americana. O ideal deste sistema pode ser expresso da seguinte forma:

Planejamento, programação e orçamentação constituem os processos por meio dos quais os objetivos e os recursos, e suas inter-relações, são levados em conta visando à obtenção de um programa de ação, coerente e compreensivo para o governo como um todo (SMITHIES³, 1980 *apud* GIACOMONI, 2007, p. 68).

Para Machado (2002), outra iniciativa importante para o desenvolvimento das práticas orçamentárias modernas foi a preparação e divulgação pela ONU em toda a América Latina

³ SMITHIES, A. A estrutura conceitual do orçamento-programa. *Revista ABOP*, Brasília, v. 5, n. 2, p. 85-107, maio-ago/1980.

do orçamento por programa e realizações, que tem grande proximidade conceitual com o orçamento de desempenho (*Performance Budget*). As decisões quanto à adoção deste orçamento foram tomadas tendo em conta as seguintes vantagens, citadas por Martner (1972): melhor planejamento do trabalho; maior precisão na elaboração dos orçamentos; determinação de responsabilidades; maior oportunidade para redução dos custos, baseando-se em decisões políticas; maior compreensão do conteúdo do orçamento por parte do Executivo, do Legislativo e do público; e melhor controle da execução do programa (MARTNER, 1972).

Segundo Martner, este tipo de orçamento mostra, em separado, os gastos com cada um dos projetos do Executivo e seus custos. Permite, assim, alcançar a programação setorial dentro do governo com alto grau de consistência e integração. Este tipo de orçamento trata de mostrar o custo das funções, dos programas e dos objetivos.

No Brasil, para Ribeiro (2011), o primeiro ordenamento jurídico que trouxe essa necessidade de integração entre planejamento e orçamento como princípio da administração pública foi o artigo 6º do Decreto-Lei 200, de 1967. Em seu capítulo específico, a lei prescreve:

A ação governamental obedecerá a planejamento que vise a promover o desenvolvimento econômico-social do País e a segurança nacional, norteando-se segundo planos e programas elaborados na forma do Título III, e compreenderá a elaboração e atualização dos seguintes documentos básicos:

- a) plano geral de governo;
- b) programas gerais, setoriais e regionais, de duração plurianual;
- c) orçamento-programa anual;
- d) programação financeira de desembolso.

Considerado um marco no ordenamento da reforma gerencial da administração pública, o Decreto-Lei 200/67 estabeleceu o orçamento-programa como instrumento de planejamento e um dos princípios de orientação da administração pública, uma vez que buscava discriminar as despesas públicas por objetivos. O orçamento-programa expressa, ainda, financeira e fisicamente, os programas de trabalho do governo, possibilitando a integração entre o orçamento e o planejamento, bem como a quantificação de objetivos e a fixação das metas. Antes mesmo do Decreto, a Lei 4.320/64 já trazia em seu bojo a incorporação de terminologias orientadas ao planejamento, pois se refere a programas em vários dispositivos, dando a entender que ela já seria indutora do posterior orçamento-programa (RIBEIRO, 2011).

Giacomoni (2007) define os “elementos essenciais do orçamento-programa:

- a) os objetivos e propósitos perseguidos pela instituição e para cuja

- consecução são utilizados os recursos orçamentários;
- b) os programas, isto é, os instrumentos de integração dos esforços governamentais no sentido da concretização dos objetivos;
 - c) os custos dos programas medidos por meio da identificação dos meios ou insumos (pessoal, material, equipamentos etc.) necessários para a obtenção dos resultados; e
 - d) medidas de desempenho com a finalidade de medir as realizações (produto final) e os esforços despendidos na execução dos programas” (GIACOMONI, 2007, p. 153).

Wilges (2006), entre várias características do orçamento-programa, cita:

- a) plano de trabalho do governo;
- b) aplicação dos recursos com objetivos definidos;
- c) identificação dos custos dos programas propostos;
- d) dados quantitativos medem as realizações e o esforço realizado em cada programa;
- e) instrumento de execução de planos e projetos de realização de obras e serviços, visando ao desenvolvimento da comunidade;
- f) documento em que se designam os recursos de trabalho e financeiros destinados à execução governamental;
- g) instrumento de programação econômica; e
- h) vinculação do orçamento ao planejamento.

Com base nessa experiência no plano federal e com o objetivo de padronizar as classificações programáticas e os conceitos de projetos e atividades, em 1974, o MPOG publicou a Portaria 9, que ampliava o alcance e a utilização do orçamento-programa para estados e municípios. Segundo Giacomoni (2007), essa norma elevou a qualidade dos institutos orçamentários brasileiros, já que visava ampliar o alcance do orçamento-programa.

Por fim, Ribeiro (2011) destaca que essa orientação ao planejamento foi aumentada pelo advento da Carta Magna de 1988, que apresentou relevantes mudanças na matéria orçamentária ao criar os principais instrumentos do processo integrado de alocação de recursos por meio do PPA, LDO e LOA. Essas leis compreendem as atividades de planejamento e orçamento e conformam o marco legal do processo orçamentário.

2.2.2.1.2 Orçamento base zero

Uma alternativa para não perpetuar ineficiências do passado no orçamento é a

metodologia do orçamento base zero (OBZ). Como afirma Lunkes (2009), no OBZ, o ano anterior não é usado como ponto de partida para um novo orçamento. Esse orçamento requer que as atividades e programas estejam justificados antes de se tomarem decisões sobre a quantia de recursos a serem alocados novamente. O OBZ projeta todos seus recursos como se estivessem sendo elaborados pela primeira vez.

A ideia síntese do OBZ é “a de que cada unidade da administração pública, a cada ano, deve justificar por que deve gastar os recursos que estão sendo pleiteados” (GIAMBIAGI, 2000, p. 6). Segundo esse autor, nessa justificativa deveriam constar: uma explicação acerca das consequências do não desempenho da função pública que se pretende iniciar, continuar ou ampliar com o programa em questão; uma apresentação das alternativas disponíveis no caso de cada programa, com a identificação das ações requeridas; e uma avaliação de custos e benefícios de cada alternativa.

Isso posto, o Poder Executivo, ao elaborar o orçamento, e o Congresso, ao debatê-lo e aprová-lo, teriam os elementos de julgamento necessários para, primeiro, avaliar até que ponto uma certa despesa é necessária ou não; e segundo, estabelecer uma hierarquia de prioridades para definir o que é mais importante o governo fazer.

De acordo com Carvalho (2002), as principais características do OBZ são:

- analisar o custo benefício de todos os programas, projetos, processos e atividades, partindo de uma base “zero”;
- focalizar os objetivos e metas das unidades de negócio cujos recursos são consequência do caminho ou direção planejada;
- assegurar a correta alocação de recursos com base no foco e nos fatores chave do negócio;
- aprovar o nível de gastos após a elaboração com base em critérios previamente definidos;
- desenvolver forma participativa, com intensa comunicação entre as áreas;
- fornecer subsídios decisórios inteligentes para a gestão.

Para Giambiagi (2000), as vantagens que podem advir do método são de três tipos. Em primeiro lugar, melhorar o processo orçamentário, uma vez que o fato de cada programa ser questionado obrigaria as instituições a fazerem um esforço no sentido de apresentar programas de melhor qualidade técnica e mais justificados, promovendo uma espécie de “seleção natural” e criando uma forma de “filtro” que implicaria abandonar os programas tecnicamente mais vulneráveis. Em segundo lugar, como é característica do OBZ ser um processo contínuo, gerar como subproduto uma nova cultura, favorável ao aperfeiçoamento sistemático dos procedimentos, com vistas a uma maior eficácia na utilização dos recursos e

no cumprimento das metas. Em terceiro lugar, promover o desenvolvimento de pessoal, já que a necessidade de justificar devidamente cada programa levaria as diversas unidades governamentais a se empenharem no desenvolvimento de uma mão de obra capacitada para atingir esse fim, mediante a maior qualificação dos funcionários e a criação de uma cultura específica destinada para isso.

Como desvantagem do método, Lunkes (2009) cita o seu tempo de elaboração, por ser um sistema muito burocrático de controle. Para Lee e Shim (1984), os problemas mais frequentemente citados em relação ao sistema OBZ são: tempo e papelada necessária; lacuna existente entre a teoria e a prática; e resistência ao mudar as pessoas, pois a implantação exige motivação dos funcionários; entre outros.

2.2.2.1.3 *Beyond budgeting*

O *beyond budgeting*, cuja tradução literal é “além do orçamento”, surgiu em Londres, em 1998, como resultado de diversas reuniões de um grupo de executivos, apoiado por consultores, que questionava se existia alguma alternativa para o orçamento ou algum modelo gerencial para substituí-lo. O encaminhamento dessas reuniões culminou nessa nova abordagem, que se propõe a especificar a formatação de gestão sem a existência do orçamento anual nas organizações. O método se baseia na ideia de que deve existir flexibilidade para os gestores, o que é obtido a partir de negociações e da efetiva participação dos profissionais da “linha de frente”, fazendo com que o planejamento e a execução sejam desenvolvidos pelos mesmos atores (FREZATTI, 2005).

Segundo Pflaeging (2003), o modelo foi desenvolvido para habilitar a implementação de uma gestão mais descentralizada. Em vez da tradicional hierarquia e da liderança centralizada, ele permite que a tomada de decisão e o comprometimento de desempenho sejam “devolvidos” para os gerentes operacionais. O *beyond budgeting* cria um ambiente autogerenciado de trabalho e uma cultura de responsabilidade.

Hope e Fraser (2003), principais defensores do modelo, definem a abordagem como um “grupo de processos alternativos que apoiam metas e reconhecimentos, um planejamento contínuo, a demanda de recursos, a coordenação dinâmica da empresa e um significativo grupo de controles nos vários níveis” (HOPE e FRASER, 2003, p. xix). Não exige um processo anual de negociação que culmine com uma meta fixa e demanda maior confiança entre os participantes, focando a relação entre os executivos seniores e a gerência da entidade.

Para esses autores, os ingredientes tratados no *beyond budgeting* são os seguintes:

- definição de metas levando em conta *benchmarking* externo à organização, numa perspectiva de médio prazo. Não existem metas fixas, mas variáveis, decorrentes do momento vivenciado pelos gestores. Pretende eliminar as metas anuais fixas para conviver com uma abordagem situacional;
- motivação e premiações baseadas nas metas externas avaliadas posteriormente, levando em conta o que deveria ser feito. O objetivo dessa visão é reduzir o que os autores chamam de “jogo orçamentário”, no sentido de atingir metas fixas a todo custo, inclusive abrindo mão de princípios éticos;
- processo estratégico contínuo, descentralizado e até mesmo local, que deve ser incentivado considerando o nível de ambição e respostas rápidas;
- oferecimento de recursos quando demandados, o que reduz perdas, desperdícios e gastos desnecessários, eliminando-se questões do tipo: “tenho que gastar para não perder a verba no ano que vem”;
- coordenação entendida como “um time” ou “todos no mesmo barco”, encorajando a cooperação e a excelência dos serviços;
- circulação rápida de informações, que devem ser disponibilizadas para facilitar o aprendizado e encorajar o comportamento ético (HOPE e FRASER⁴, 2003 apud FREZATTI, 2005, p. 28).

Quanto aos principais benefícios da abordagem, Soares e Neves Jr. (2004) citam os seguintes: economia de tempo e custo gasto com um orçamento detalhado; autonomia que as pessoas podem ter para agir de acordo com a visão da empresa; e o fato de os executivos não se prenderem à incerteza da confiabilidade dos números.

Entretanto, “abolir o orçamento para uma organização que traçou sua missão, metas, e objetivos com base nesta ferramenta, não é tão simples como parece, pois, faz-se necessário o rompimento de paradigmas organizacionais” (SOARES e NEVES JR., 2004, p. 14). Para esses autores, seria mais viável aproveitar algumas técnicas e sugestões propostas por esse novo modelo de gestão e esclarecer os pontos críticos do orçamento, melhorando seus conceitos.

2.2.2.1.4 Orçamento baseado em atividades

A análise das atividades não foi ignorada pelo mundo corporativo, que tem demonstrado crescente interesse na apuração do verdadeiro custo de produtos e serviços, por meio do ABC, e na criação de uma metodologia capaz de eliminar as atividades desnecessárias nas organizações, que é a ABM.

⁴ HOPE, J.; FRASER, R. *Beyond budgeting: how managers can break free from the annual performance trap*. Boston: Harvard Business School Press, 2003.

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).

Cokins (1999) explica que, ao serem capazes de visualizar a variação dos custos de acordo com o nível de atividade, os gestores podem prever com mais exatidão a demanda por recursos. Podem, ainda, com essa informação realçar as áreas que precisam de mais foco e atenção, considerar soluções alternativas e, por fim, tomar decisões.

Fundamentalmente, o ABB se concentra no entendimento das atividades e suas inter-relações para atingir os objetivos estratégicos. Ele traduz a estratégia do negócio em atividades necessárias a sua implementação. O foco está nas atividades e na capacidade instalada da organização, mais do que nos recursos. É difícil para um orçamento elaborado com base em recursos (mão de obra, matéria-prima, aluguel etc.) prover o adequado discernimento à administração (BRIMSON e ANTOS, 1999).

Como o orçamento tradicional se limita a acrescentar sobre a base de dispêndios de períodos anteriores um percentual relativo à inflação, Cokins (1999) conclui que sua elaboração começa erroneamente pelos custos. Ademais, o orçamento tradicional considera que alguns custos são fixos, o que tende a tornar o desperdício menos visível. É mais fácil para qualquer funcionário interagir com um orçamento por atividade, porque ele é baseado no trabalho que as pessoas executam. Segundo Brimson e Antos (1999), as técnicas tradicionais que camuflam os relacionamentos de causa e efeito entre os recursos e os produtos devem dar lugar a uma abordagem baseada no orçamento por atividade.

Cokins (1999) assevera ainda que o propósito amplo de um orçamento deveria ser o de predeterminar o nível de recursos, em termos de pessoas, material, suprimentos e equipamentos necessários para uma organização atender à demanda de trabalho esperada. O ABB procura reverter a equação tradicional do orçamento: ao invés de vincular a elevação dos gastos a um percentual desejado de aumento na receita, ele planeja o fornecimento de recursos em função da demanda prevista.

De acordo com Hansen, Otley e Van der Stede (2003), o ABB originou-se da ala americana da organização *Consortium for Advanced Manufacturing International* (CAM-I), que defende o aperfeiçoamento do sistema orçamentário pela combinação de um modelo operacional mais abrangente, baseado em atividades, com um detalhado modelo financeiro. Seu foco está em gerar um melhor apoio, por meio do processo orçamentário, ao planejamento operacional. Empresas como Boeing, IBM Business Consulting Services, SAS Institute e o Corpo de Fuzileiros Navais dos EUA fazem parte do CAM-I.

Cooper e Slagmulder (2000) afirmam que o ABB possui duas vantagens sobre o orçamento tradicional: tem potencial para ser mais acurado; e provê melhores informações sobre o porquê de aquela demanda não possuir relação linear com o volume de produção.

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. Realmente, o modelo tradicional propõe que “o sistema contábil deve ser organizado de acordo com a estrutura de responsabilidade da empresa. [...] Na contabilidade por áreas de responsabilidade, [...] o controle de receitas e custos passa a receber a ênfase principal” (WELSCH, 1983, p. 54 e 55).

Lunkes (2000) defende a ideia de que o ABB proporciona aos gestores as informações necessárias para adquirir, fornecer e manter apenas os recursos necessários à realização das atividades que serão solicitadas no futuro. De forma detalhada, Wischneski (2003) cita Kaplan e Cooper (1998) para relacionar 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. A estimativa desses recursos apoia-se no entendimento da eficiência subjacente à execução das atividades.

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.

Sobre o funcionamento do ABB, Hansen, Otley e Van der Stede (2003) explicam que, uma vez conhecidos o nível de atividade e o volume de recursos necessários para atender à demanda prevista, o ABB busca alcançar um equilíbrio operacional entre os recursos necessários e os disponíveis (capacidade instalada). Se o plano inicial produzir um desequilíbrio, a organização pode ajustar: a quantidade demandada, por meio de políticas de preço e estratégias de marketing, ou simplesmente diminuir a produção; a capacidade dos recursos, por meio da análise da ociosidade e dos custos fixos comprometidos; ou as taxas dos direcionadores de recursos ou de atividades, por meio da eficiência dos processos. Já as organizações que se utilizam do processo orçamentário tradicional podem equilibrar o orçamento somente pela mudança na quantidade demandada ou na capacidade dos recursos.

Ainda segundo esses autores, no ciclo financeiro é desenvolvido um plano baseado no plano operacional. O equilíbrio é alcançado quando o resultado desse plano financeiro atinge a meta predeterminada. Uma vez que a organização tem conhecimento da demanda, das atividades e dos recursos envolvidos em suas operações, ela estima o consumo dos recursos e atribui o custo às atividades e, depois, aos produtos e serviços, que é exatamente a sequência utilizada no ABC. Se o plano financeiro inicial não estiver equilibrado, o ABB permite que a organização ajuste cinco possíveis elementos para alcançar a meta orçamentária: taxas dos direcionadores de recursos ou de atividades; capacidade dos recursos; custo dos recursos; quantidade demandada de produtos e serviços; e preço. De forma análoga ao ciclo operacional, o processo orçamentário tradicional, por não coletar informações relativas às atividades e aos direcionadores de custo, oferece menos possibilidades para ajustar o

orçamento.

A Figura 3 apresenta uma visão geral do orçamento baseado em atividades.

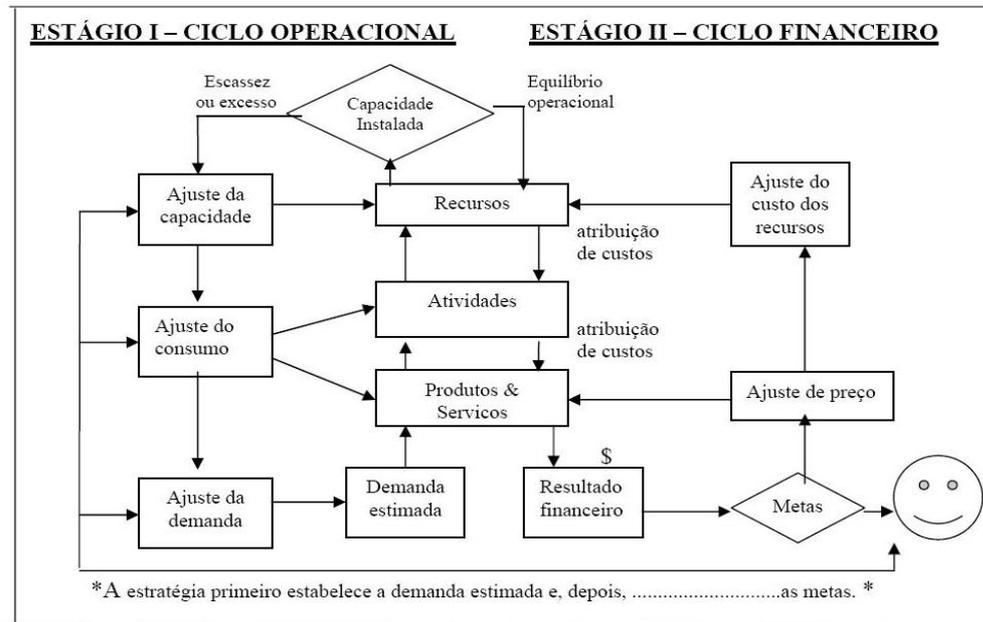


Figura 3 - Visão geral do ABB

FONTE: Adaptado de Hansen, Otley e Van der Stede (2003, p. 100).

Marcino (2000) enfatiza a necessidade de, a todo o momento, manter-se o foco no processo. Ele define processos de negócios como uma compilação de atividades, com vistas à geração de um determinado resultado. Como eles atravessam toda a organização, nenhuma unidade funcional pode se considerar sua “proprietária”. Será necessário identificar a quantidade de processos que abrange todo o negócio. Para não desviar-se do principal, faz-se mister, por ocasião da seleção da equipe que vai implementar o planejamento, constituí-la com elementos das principais funções organizacionais, como operações, finanças e marketing.

Para implementar um planejamento baseado em atividades, Marcino (2000) lista uma série de procedimentos a serem adotados. A seleção da equipe do projeto é um elemento crítico no processo. Essa equipe deve ser composta por indivíduos que sejam agentes de mudança capazes de compreender o que deve ser realizado para que a missão tenha êxito em sua plenitude. Ele acredita que o planejamento pode ser facilitado com a realização de *workshops*, em que membros de cada unidade orçamentária (ou centro de responsabilidade) detalhem como seu trabalho está estruturado, que atividades são desenvolvidas, quanto tempo é dedicado a elas e quais processos elas apoiam, sempre com orientação da equipe de

implementação. Com isso, reproduz-se o estado atual dos negócios e é possível elaborar perfis de gastos. Para grandes organizações, esses *workshops* poderiam durar até uma semana.

Marcino (2000) ressalta a importância de esse esforço ser produtivo. Ele entende que não devem existir mais do que 25 ou 30 atividades desempenhadas em cada unidade orçamentária. Essas atividades seriam uma representação honesta dos esforços coletivos efetuados no setor. Os funcionários não devem ser deixados a sós para identificar as atividades de sua unidade e o processo deve ser facilitado. Para isso, uma ferramenta essencial é um glossário de atividades, isto é, uma compilação, em termos genéricos, de todas as atividades que existem no ambiente organizacional.

Ele defende ainda que as atividades devem ser definidas de forma bastante clara. Aceitando definições vagas, torna-se quase impossível atribuir valor às atividades e encontrar formas de aperfeiçoá-las. Por fim, ele alerta que a implementação possui seus riscos. Alterações mal-conduzidas em procedimentos arraigados há anos nos processos de negócio da organização, durante e após o programa, podem tornar inútil todo o esforço despendido. Além da formação da melhor equipe disponível, atenção cuidadosa deve ser dispensada ao engajamento da diretoria no programa de mudança, à remoção ou adição de tarefas, de acordo com o modelo de valor estabelecido, e à comunicação efetiva ao longo do processo.

Hansen, Otley e Van der Stede (2003) elencam os benefícios advindos da utilização do ABB, segundo a ala americana do CAM – I:

a) Evita cálculos desnecessários do impacto financeiro de planos operacionalmente inexecutáveis, já que se preocupa antes em balancear as necessidades operacionais. Mais importante ainda é o foco do ABB na geração de um orçamento baseado em atividades e recursos. Como incorpora direcionadores de custo relacionados à complexidade (lotes, pedidos de compra, expedições, etc.) e outros tipos não encontrados no sistema tradicional, ele destaca as fontes de desequilíbrios, ineficiências e gargalos. Estas percepções permitem melhor custeio de produtos, processos ou atividades e tomadas de decisão mais sensatas. Permitem, ainda, melhor alocação de recursos para apoiar as prioridades da organização.

b) Provê um conjunto mais amplo de ferramentas para ajuste da capacidade. A análise explícita da capacidade dos recursos e a maior visibilidade no consumo desses recursos permitem à organização identificar problemas ligados à capacidade instalada e fazer os ajustes necessários no processo orçamentário mais cedo do que seria feito no processo tradicional, que não acompanha os padrões de consumo de recursos.

c) Os gerentes de departamento e demais funcionários podem mais facilmente compreender e comunicar as informações contidas no orçamento em formato operacional do que em formato financeiro. Por fornecer a explicação de como os recursos e as atividades se relacionam, os orçamentos baseados em atividades auxiliam os gestores a compreender melhor como desempenhar suas tarefas. Um modelo aperfeiçoado do fluxo de recursos e atividades pode também conduzir a um aperfeiçoamento na avaliação de desempenho por especificar com mais detalhes quem é o responsável por determinadas atividades que transcendem as fronteiras departamentais.

d) 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.

2.2.2.2 Orçamento gerencial e seu uso na administração pública

A partir da discussão sobre orçamento público e sistemas orçamentários, vê-se que não há mais espaço para a gestão dos recursos públicos de forma burocratizada; há que se voltar o foco das ações governamentais para o planejamento e para os resultados. Os administradores públicos necessitam de autonomia em suas operações, constante qualificação e incentivos para pensar estrategicamente no longo prazo. A administração tem que criar mecanismos para mudar a cultura burocrática, que é um dos sérios empecilhos para a mudança.

A economia de recursos orçamentários deve ser estimulada para gerar mais valor com menos custos. Para isso, seria importante prever uma forma de manter na organização uma parte, pelo menos, dos recursos oriundos de superávit orçamentário.

Catelli *et al.* (2001) afirmam que “entre os objetivos fundamentais da administração pública do Brasil, inclui-se [...] a criação da riqueza ou valor” para a sociedade. A definição de valor gerado estaria relacionada à devolução de bens e serviços à sociedade, em valor

superior aos insumos e aos recursos nela captados.

Do ponto de vista gerencial, porém, ainda não há sistemas de informações contábeis suficientes com capacidade para identificar e mensurar o valor criado para a sociedade pelas organizações públicas. Assim, a implantação de um orçamento gerencial mais flexível, com o suporte de um sistema de custos, segue uma tendência da administração pública atual de implantar ferramentas e mecanismos de gestão das empresas privadas e contribuirá de forma relevante para a visualização desse valor adicionado.

Wischneski (2003) cita Tung (1994), que descarta a possibilidade de existência de um sistema orçamentário sem o apoio de um sistema de custos e de contabilidade geral. Isso justifica-se pela necessidade de se avaliar o desempenho de gestores e de suas áreas de responsabilidade, em que se comparam os resultados obtidos (armazenados nos sistema de custos e de contabilidade) com os resultados orçados (inseridos no sistema orçamentário).

Para que seus objetivos sejam atingidos satisfatoriamente, a organização pública empreendedora decide continuamente sobre o melhor emprego de seus recursos, por meio do planejamento estratégico, tático e operacional.

Quando se fala em planejamento estratégico, há, para Ribeiro (2011), caminhos e metodologias que ajudam as instituições a encontrar soluções mais focadas e eficientes na busca da visão de futuro planejada. Segundo o autor, “é preciso que haja uma integração entre orçamento e planejamento, um controle visível por meio de relatórios de execução orçamentária”. Com isso, os gestores, além da sociedade, terão a comprovação de que o planejado foi realmente implementado e a noção do impacto da estratégia no orçamento.

Segundo Catelli *et al.* (2001), no planejamento estratégico são fixados os grandes objetivos e as diretrizes gerais que permitirão à organização governamental atuar no ambiente segundo sua missão, crenças e valores e de acordo com as expectativas da sociedade, do governo e do setor em que atua. Essa visão estratégica integra todos os níveis gerenciais, de modo a gerar a coesão e o impulso motivador necessários para a atuação empreendedora.

Lunkes (2009) explica que o planejamento estratégico indica o caminho que a organização deve seguir, analisa o ambiente organizacional e os possíveis cenários e elabora as estratégias para alcançar o objetivo pretendido. Por possuir estas características, ele não se utiliza de muitas informações da contabilidade.

Com base nas hipóteses consideradas, nas oportunidades e ameaças identificadas, nas diretrizes acordadas e em tudo o mais que ficou estabelecido no plano estratégico, a

organização passa a desenvolver seu plano operacional, cujo componente final é o orçamento. Para Lunkes (2009), o processo orçamentário engloba a fixação de planos detalhados e de metas de lucro, de estimativas de despesas e de padrões de desempenho de gestores, tudo em consonância com os elementos do plano estratégico. No caso dos órgãos públicos, que não visam o lucro, seriam definidas metas operacionais quantificadas, bem como prazos para o seu cumprimento, com vistas à geração do máximo valor possível, a partir dos recursos disponíveis ou daqueles aos quais o órgão tenha acesso (CATELLI *et al.*, 2001).

Em busca de ferramentas que permitam, ao mesmo tempo, a supervisão legal das ações governamentais pelos órgãos de controle e a otimização do consumo dos recursos e criação de valor para a sociedade, fruto da intervenção dos gestores, Catelli *et al.* (2001) propõem que no processo de planejamento operacional sejam formulados dois orçamentos, com finalidades e usuários distintos, porém integrados. Primeiro, mantém-se o orçamento formal, nos moldes tradicionais, inserido no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), no caso dos órgãos da administração federal. Segundo, cria-se o orçamento gerencial, subordinado às restrições impostas ao orçamento público, porém sem necessidade de autorização legislativa. Para assegurar melhor controle, esse orçamento teria suas informações segregadas por área de responsabilidade (AR). A Figura 4 ilustra como seria efetuada a integração entre o orçamento público e o gerencial.

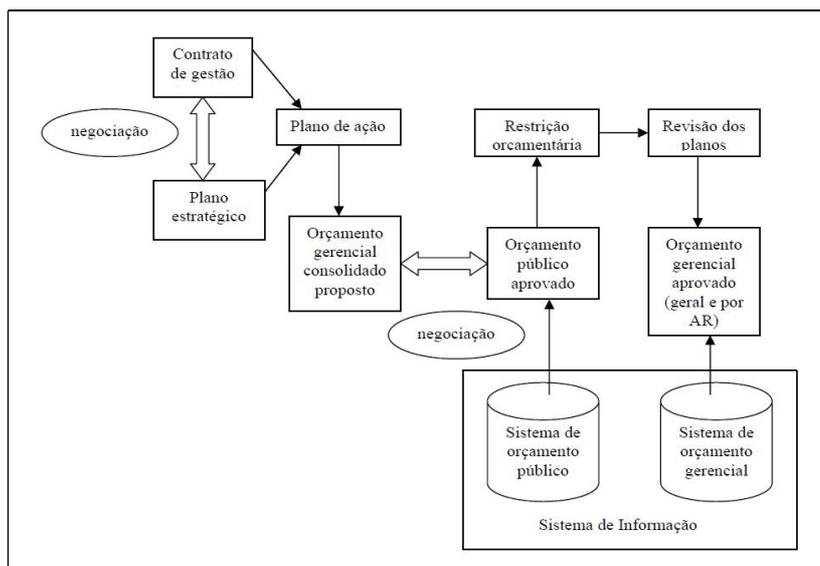


Figura 4 - Orçamento gerencial e orçamento público

FONTE: Adaptado de Catelli *et al.* (2001, p. 94).

Catelli *et al.* (2001) explicam que, após a aprovação do Orçamento Geral da União e com base em suas restrições ao orçamento proposto, o orçamento gerencial da organização e das áreas é reajustado, considerando as restrições sofridas, convertendo-se no orçamento gerencial aprovado. A manutenção desses dois subsistemas orçamentários, o público e o gerencial, permite à administração pública atender a duas necessidades que se lhe antepõem: a normativa – prestação de contas de seus gastos, segundo preceitos legais (orçamento público); e a gerencial – avaliação da eficácia de suas ações em busca da criação de valor (orçamento gerencial).

Por fim, o que se tem observado é que as organizações públicas precisam superar a barreira criada pelos dogmas da burocracia e suas disfunções, muitas vezes, mais voltada para o controle do que para o planejamento em si (NEIVA, 2011). Para gerar resultados satisfatórios, frutos de sua atuação na sociedade, os órgãos carecem de modelos de gestão capazes de extrair o máximo rendimento da conjugação de esforços de sistemas e pessoas motivadas e com autonomia (CATELLI *et al.*, 2001).

3 PRINCIPAIS DISPOSITIVOS LEGAIS QUE NORTEIAM A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA

O objetivo deste capítulo consiste em dar um panorama geral sobre o arcabouço legal que norteia o orçamento público, o planejamento governamental e a gestão de custos. Essas temáticas são regulamentadas essencialmente pela Constituição Federal de 1988, pela Lei Federal 4.320/64 e pela Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), que serão abordadas nas próximas seções.

A obrigatoriedade do planejamento se observa de forma integrada, mediante o emprego de instrumentos harmônicos entre si, cada um cumprindo sua função específica. São eles: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA). Esses documentos devem manter-se compatíveis e integrados em seus respectivos conteúdos, como será visto neste capítulo.

3.1 Constituição Federal de 1988

Segundo Matias-Pereira (2006), antes da Constituição Federal de 1988 (CF/88) o Brasil não dispunha de normas constitucionais definidoras das grandes linhas de atuação do Governo Federal. As definições sobre planejamento governamental eram decididas de forma exclusiva e desvinculada legalmente no âmbito do Poder Executivo. Depois disso, o processo e a política orçamentária sofreram diversas alterações. A CF/88 definiu de maneira minuciosa os instrumentos de planejamento e orçamento. Os constituintes optaram por um modelo centralizado e definiram um processo integrado de alocação de recursos, que compreende as atividades de planejamento e orçamento, a partir da definição do PPA, da LDO e da LOA.

Por ser a lei máxima, a CF/88, nos arts. 165 a 169, estabelece normas gerais de gestão orçamentária e financeira (MATIAS-PEREIRA, 2006). Também define os limites e as competências dos entes que compõem a administração pública, apresentando em seu contexto a preocupação não só com os aspectos legais, mas também, e principalmente, com os resultados. Nesse sentido, dois artigos da Constituição Federal demonstram a preocupação do governo com o controle e a busca pela eficácia e eficiência no setor público.

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

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

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União.

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.

Moura (2003) preleciona que esses dispositivos legais determinam à União, aos estados e aos municípios que as fiscalizações contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos entes públicos e das entidades da administração direta e indireta, assim como os princípios da legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas sejam exercidos pelo controle externo, nomeadamente: Congresso Nacional, Assembleias Legislativas e Câmaras Municipais.

Quanto ao controle interno de cada poder, sua finalidade é avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual e a execução dos programas de governo exigidos pela Portaria 42/1999 do Ministério do Orçamento e Gestão, bem como comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e à eficiência das gestões orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração pública, além da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

Giacomoni (2007) 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 no campo do controle substantivo. É o caso do inciso II do artigo 74 da CF/88, que define como uma das finalidades do controle avaliar os resultados das gestões orçamentária, financeira e patrimonial, com base nos conceitos de eficiência e eficácia.

Para a avaliação da gestão, um sistema de custos é um dos instrumentos a ser utilizado para medir os resultados quanto à eficácia e à eficiência. Já a análise da eficácia e da eficiência são possibilitadas pelas formas modernas de estrutura do orçamento. A classificação por programas, projetos e atividades e a explicitação das metas físicas orçamentárias viabilizam os testes de eficácia, enquanto a incorporação dos custos estimativos (no orçamento) e efetivos (na execução) auxilia na avaliação da eficiência.

Diante da imposição constitucional para a avaliação da eficiência e da eficácia da

administração pública, outros dispositivos legais, como a LRF, também voltaram a fazer referência à contabilidade de custos.

3.2 Lei 4.320/64 e alterações recentes

A Lei 4.320/64, também conhecida como “Lei de Orçamento”, acolhida com o status de Lei Complementar pela Constituição Federal de 1988, visto que suas regras não vão ao encontro das estabelecidas por esta, estatui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e o controle dos orçamentos e dos balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal (MATIAS-PEREIRA, 2006). Segundo o autor, a Lei de Orçamento estabelece normas de procedimentos a serem adotadas pelos gestores governamentais no trato dos recursos que lhes foram confiados e normas de proteção às informações que revelam as consequências dos atos praticados sobre o patrimônio público, por meio das demonstrações contábeis orçamentárias, financeiras e patrimoniais.

De acordo com Core (2001, p. 19), com essa lei “a administração orçamentária brasileira experimentou reforma significativa, quando passou a predominar um processo orçamentário orientado para a gerência da despesa pública”.

Core (2001) afirma que com o advento desta lei o orçamento deixou de ser analítico e passou a ser sintético, a receita e a despesa passaram a ser estruturadas de forma a evidenciar a política econômico-financeira do governo e as ações passaram a ser explicitadas conforme um programa de trabalho contendo as funções, atividades e projetos, além de existir a preocupação de o orçamento conter todas as despesas de governo.

Segundo Giacomoni (2007), com a Lei 4.320/64 foi finalmente adotado o modelo orçamentário-padrão para os três níveis de governo.

Indo além da instituição de “normas gerais de direito financeiro” como reza sua ementa, a lei desce a particularidades, especialmente na adoção de plano de contas único para as três esferas. De lá para cá, a prática padronizada consagrou-se, inclusive com a atualização dos anexos da lei mediante atos administrativos. O principal deles, a Portaria nº 9, de 28-1-1974, do então Ministério do Planejamento e Coordenação Geral, introduziu a classificação funcional-programática da despesa orçamentária (GIACOMONI, 2007, p. 48).

Além das normas gerais para a elaboração dos orçamentos públicos, esta lei contém artigos com especificação direta sobre avaliação da eficiência tanto dos bens e serviços produzidos quanto dos meios que proporcionam tal desempenho. Sejam os exemplos:

Art. 85 - Os serviços de Contabilidade serão organizados de forma a permitir

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.

Art. 99 - Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão Contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum.

Nos últimos anos, essa lei sofreu alterações, citando-se como as principais, o Decreto 6.976, de 7 de outubro de 2009, e a Portaria 749, de 15 de dezembro de 2009. A mais significativa alteração é que o registro de ativos e passivos da área pública passou a ser feito pelo regime de competência. Dessa forma, os governos das três esferas se apresentam de forma mais real, além de convergirem com as normas internacionais de contabilidade. A partir da nova legislação, o que passa a valer é o período de competência, e não mais a data em que a despesa ou a receita é efetuada.

Outra mudança é a de enfoque: do regime orçamentário para o regime patrimonial. Assim, questões comuns à iniciativa privada, como depreciação do patrimônio, passaram a fazer parte do balanço da esfera pública. Com isso, os municípios, os estados e a União podem dispor de informações precisas sobre o valor de cada item de seu patrimônio, desde uma classe escolar até um prédio de determinado órgão público.

Pode-se dizer que o Decreto 6.976 é uma das peças que faltavam na revolução que está ocorrendo na contabilidade pública do País. Ele criou o Sistema de Contabilidade Federal, dando-lhe poderes para buscar a convergência com os padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público.

Cumprido ao Sistema de Contabilidade Federal:

- Editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e plano de contas aplicado ao setor público, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público; e
- Adotar os procedimentos necessários para atingir os objetivos de convergência com os padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público.

Ainda segundo o Decreto 6.976, compete ao órgão central do Sistema de Contabilidade Federal:

Art. 70 - XXIV - exercer as atribuições definidas pelo art. 113 da Lei no 4.320, de 17 de março de 1964, a saber: atender a consultas, coligir elementos, promover o intercâmbio de dados informativos, expedir recomendações técnicas, quando solicitadas, e atualizar, sempre que julgar conveniente, os anexos que integram aquela Lei.

Dessa maneira, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) editou a Portaria 749 que altera os Anexos 12 (Balanço Orçamentário), 13 (Balanço Financeiro), 14 (Balanço Patrimonial) e 15 (Demonstração das Variações Patrimoniais) da Lei 4.320/64, além da incluir os seguintes demonstrativos:

- Anexo 18: Demonstração dos Fluxos de Caixa – os governos podem mensurar se têm condições financeiras de manter ou ampliar determinado serviço no longo prazo. Dessa forma, os administradores podem avaliar a capacidade de dar continuidade a determinado serviço. É um instrumento fundamental para a elaboração do planejamento estratégico.
- Anexo 19: Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido – informa a destinação que os bens têm, mostra como os bens públicos estão sendo tratados e indica a necessidade de reposição, manutenção ou venda do patrimônio.
- Anexo 20: Demonstração do Resultado Econômico – informa se o serviço prestado é realizado de forma eficiente, comparando-o com o setor privado. Permite, por exemplo, fazer um paralelo do custo de atendimento hospitalar, indicando se o Estado gasta mais ou menos para realizar o mesmo serviço que um hospital particular.

Todas essas mudanças da contabilidade pública no Brasil têm por objetivo seguir o padrão internacional, normatizado pelo *International Federation of Accountants* (IFAC), principal organismo da área. A contabilidade societária começou essa padronização a partir de 2007, utilizando o padrão da *International Accounting Standards Board* (IASB), que emite as Normas Internacionais de Contabilidade, denominadas *International Accounting Standards* (IAS) e *International Financial Reporting Standards* (IFRS). Nesse sentido, segundo Almeida e Lima (2012), uma série de medidas foi adotada a partir de 2007, ano em que foi criado o Comitê Gestor de Convergência no Brasil e em que a Secretaria do Tesouro Nacional emitiu a Portaria 136, instituindo o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis. Em 2008, o Ministério da Fazenda emitiu a Portaria 184, na qual apresentou as diretrizes para a convergência com as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público, publicadas pela IFAC. Nesse mesmo ano, a STN e a Secretaria de Orçamento Federal (SOF)

emitiram a Portaria 3, que aprovou os manuais de receita e despesa para o exercício 2009, na primeira edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e o Conselho Federal de Contabilidade emitiu as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, com adoção obrigatória a partir de janeiro de 2010 (ALMEIDA e LIMA, 2012).

3.3 Lei de Responsabilidade Fiscal

A Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000, mais conhecida como “Lei de Responsabilidade Fiscal” (LRF), surgiu como um instrumento legal definidor de normas nacionais de finanças públicas, complementando, entre outros, o art. 163 da CF/88.

Matias-Pereira (2006, p. 297) esclarece que ela parte de um conjunto de medidas de política econômica adotadas pelo Governo Federal no escopo do programa de estabilização fiscal. “A Lei, portanto, está inserida no contexto de reforma do Estado brasileiro, fundamentada nos princípios de planejamento, transparência, controle e responsabilização”.

A lei anuncia no seu preâmbulo que “estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal...” (BRASIL, 2000). Do texto legal, verifica-se que a expressão abrange a totalidade dos recursos públicos e suas diversas formas de movimentação.

Assim como já determinavam as normas estabelecidas no Capítulo II da CF/88 referentes às Finanças Públicas, a LRF veio acentuar a necessidade de estabelecer uma gestão responsável no setor público capaz de impor ao administrador público dos âmbitos federal, estadual e municipal uma série de regras e limitações para bem gerir os recursos, buscando eficiência e eficácia em suas atividades no âmbito dos programas governamentais (OSBORNE, 2001). Com a lei, todos os governantes dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário passaram a ter compromisso com o orçamento e com as metas, que devem ser apresentadas e aprovadas pelo Poder Legislativo.

Segundo Matias-Pereira (2007), a LRF fixa limites para despesas com pessoal e para a dívida pública. Ainda determina a criação de metas para controlar receitas e despesas. Além disso, nenhum governante pode criar uma nova despesa continuada (por mais de dois anos) sem indicar sua fonte de receita ou sem reduzir outras despesas já existentes. Isso faz com que os governantes consigam sempre pagar as despesas sem comprometer o orçamento atual ou orçamentos futuros.

Ainda segundo esse autor, o propósito da lei é elevar a transparência da gestão do gasto público, permitindo que os mecanismos de mercado e o processo político sirvam como

instrumento de controle e punição dos governantes que não agirem de maneira correta. Espera-se que os bons administradores sejam premiados com o reconhecimento da população e do mercado, inclusive com mais acesso a crédito.

A Lei de Responsabilidade Fiscal não substitui nem revoga a Lei 4.320/64, mas, sim, reforça a responsabilização na gestão fiscal, mediante ações capazes de prevenir riscos e corrigir os desvios que possam afetar o equilíbrio das contas públicas, destacando-se o planejamento, o controle, a transparência e a responsabilização como premissas básicas (KHAIR, 2000).

No que diz respeito ao controle de custos no setor público, o §3º do art. 50 da lei preceitua que “a administração pública manterá sistemas de custos que permitam a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”. A lei estabelece, ainda, que o administrador público deve empregar sistemas de apropriação e apuração de custos, em busca de uma avaliação de resultados, mediante preceitos fixados na LDO e conforme prescrito na CF/88.

Segundo Cruz e Platt (2001, p. 4) “a exigência de controle de custos e avaliação dos resultados, a partir do art. 50 da Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000, cria uma nova perspectiva para a aplicação da contabilidade de custos”.

3.4 Plano Plurianual

O Plano Plurianual (PPA) tem vinculação com o planejamento financeiro ao definir o que realizar em um período, sendo referência básica para os demais instrumentos que integram o sistema orçamentário. Por ser o documento de planejamento de médio prazo – que procura ordenar as ações do governo para um período de quatro anos –, dele derivam as Leis de Diretrizes Orçamentárias e as Leis de Orçamentos anuais.

Segundo Matias-Pereira (2006), o PPA, instituído pela CF/88 (art. 165, §1º), introduziu mudanças na forma de atuação do governo. Por meio dele, espera-se a definição clara dos objetivos, metas e prioridades da administração pública por região, bem como a integração dos instrumentos de planejamento e orçamento (PPA e Orçamento Geral da União – LOA, respectivamente) em uma mesma linguagem: a dos programas e de suas respectivas ações. Nessa mesma linha, Giacomoni (2007) defende que o Plano Plurianual constitui-se na síntese dos esforços de planejamento de toda a administração pública e orienta a elaboração dos demais planos e programas de governo, assim como o orçamento anual.

Os programas são o módulo comum integrador do PPA com o orçamento e visam à solução de problema ou ao atendimento de demanda da sociedade. Cada programa articula um conjunto de ações representadas por projetos, atividades e operações especiais, que concorrem para o alcance dos objetivos governamentais. Tais ações estão descritas no PPA, inclusive com a definição de suas metas físicas e financeiras. Os programas e ações são revisados anualmente para fins de elaboração das propostas orçamentárias setoriais que dão origem à Lei de Orçamento Anual (MATIAS-PEREIRA, 2006).

A vigência do PPA tem início no segundo exercício financeiro do mandato de cada Executivo e termina ao final do primeiro ano do mandato subsequente. Essa defasagem de um ano possibilita que o novo governo dê continuidade ao trabalho ainda não acabado do governo anterior, ao passo que cuida da discussão final e da aprovação do seu próprio plano. Dessa forma, é evitado um trabalho desordenado entre as administrações, pois existe um plano a ser obedecido, plano este que normalmente possui os grandes e permanentes objetivos de cada ente da Federação.

3.5 Lei de Diretrizes Orçamentárias

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) é o instrumento que condiciona a ligação entre o plano de médio prazo expresso no PPA e os planos operacionais de curto prazo abrangidos pelas Leis Orçamentárias, pois nelas estão traduzidas as diretrizes traçadas no PPA em metas e prioridades para cada exercício financeiro. Define o §2º do art. 165 da CF/88:

A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Piscitelli *et al.* (2006, p. 69) argumentam que a LDO “foi a maior novidade no processo orçamentário trazida com a Constituição de 1988. Funciona como ‘ponte’ entre o plano e o orçamento”. Representa um importante instrumento de planejamento que estabelece metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital, aquelas destinadas aos investimentos para o exercício subsequente, orienta a elaboração da LOA e dispõe sobre as alterações na legislação tributária.

Tendo como referência a LDO, o Governo Federal elege os temas que compõem as prioridades e metas que integrarão a proposta de lei orçamentária do exercício seguinte,

orientadas, por exemplo, para a implementação de ações nos setores de: ciência e tecnologia, transporte, energia, comunicações, assistência social, previdência social, Estado e administração pública (MATIAS-PEREIRA, 2006).

Com a promulgação da LRF, em seu art. 4º, ampliaram-se as prerrogativas da LDO, em razão das exigências de informações e anexos que passaram a integrá-la. Entre essas exigências, destacam-se: disposição sobre equilíbrio entre receitas e despesas; critérios e formas de limitação de empenho, no caso de a arrecadação da receita ser inferior ao empenho; necessidade de recondução da dívida aos seus limites; normas para controle de custos; e anexos de metas fiscais e de risco.

Segundo Giacomoni (2007), um dos importantes conteúdos atribuídos pela LRF às LDOs consiste em dispor sobre normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos. De acordo com o autor, a adoção do cálculo de custos é um dos grandes desafios no âmbito da administração pública. “Para que haja efetivos avanços nessa área é fundamental que as LDOs façam exigências claras e exequíveis e criem condições favoráveis para que essa prática possa se tornar realidade” (GIACOMONI, 2007, p. 239).

3.6 Lei Orçamentária Anual

Assim como o PPA e a LDO, a Lei Orçamentária Anual (LOA) está sujeita às normas estabelecidas pela CF/88, pela Lei 4.320/64 e pela LRF. É parte integrante do sistema orçamentário e viabiliza a concretização das situações planejadas no PPA, por meio da programação das ações a serem executadas, buscando alcançar os objetivos determinados e obedecendo às metas e prioridades da LDO. A partir da CF/88, a LOA passou a compreender:

- I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;
- II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;
- III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público (art. 165, §5º da CF/88).

De acordo com Giacomoni (2007), o orçamento fiscal é o principal dos três orçamentos, pela sua abrangência e dimensão, envolvendo todos os poderes, fundos, órgãos e entidades da administração pública, direta e indireta. Assim, os Poderes Executivo,

Legislativo e Judiciário, em relação às despesas e às receitas, são contemplados por esse orçamento, cuja operacionalização será feita pelas receitas decorrentes dos tributos e por aquelas originárias do próprio patrimônio do Estado em decorrência de suas atividades comerciais, industriais, patrimoniais e agropecuárias.

O orçamento da seguridade social, por sua vez, abrange as entidades e os órgãos a ela vinculados – saúde, previdência social e assistência social –, cobrindo todas as despesas a elas relacionadas. Trata-se de um orçamento de áreas funcionais, que cobre todas as despesas classificáveis como de seguridade social. “Nesse sentido, praticamente todos os órgãos e entidades que integram o orçamento fiscal também fazem parte, ainda que parcialmente, do orçamento da seguridade social” (GIACOMONI, 2007, p. 223).

O orçamento de investimento em empresas estatais compreende os investimentos realizados pelas empresas em que o Poder Público, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto, não considerando as receitas e despesas operacionais, mas apenas os investimentos.

Depois de descrito esse conjunto de instrumentos (PPA, LDO e LOA), resta a questão: Eles vêm cumprindo efetivamente suas funções e contribuindo para a prestação de contas (*accountability*) ou se tornaram meros instrumentos legais e objetos de manipulação dos gestores públicos? Muitos argumentam que na prática esse processo orçamentário ampliado e consolidado pelos novos instrumentos não funciona, que o Legislativo e os parlamentares não cumprem suas obrigações de representantes da sociedade e que o processo orçamentário, entendido e constituído como um instrumento pleno e integrador da *accountability*, é de difícil implementação política (ROCHA, 2008). Entretanto, segundo esse autor, o sucesso da *accountability* não está apenas nos instrumentos que a possibilitam. Ao observar-se a realidade brasileira, verifica-se que os mecanismos de *accountability* não só existem como são regularmente utilizados. As eleições livres e democráticas acontecem e as diferentes instâncias de controle no interior da estrutura do Estado funcionam normalmente. O que parece acontecer, de fato, é que a maneira como esses mecanismos são utilizados não conduz ao exercício pleno da *accountability*. Daí, pode-se inferir que um aspecto que está contribuindo para essa situação é a falta de compromisso da sociedade com a participação e com sua representação, sendo necessário um maior engajamento dos cidadãos não só no processo eleitoral como também nos fóruns democráticos da sociedade civil.

4 METODOLOGIA

Neste capítulo, tecem-se considerações sobre a metodologia de pesquisa, incluindo: abordagem, tipo de pesquisa, unidade de análise e de observação que foram investigadas, instrumentos de coleta dos dados, tratamento e análises dos dados.

4.1 Abordagem

Com base nos objetivos definidos na seção **1.2** desse estudo, do ponto de vista da abordagem, optou-se por realizar uma pesquisa de natureza qualitativa descritiva.

A pesquisa teve um cunho qualitativo em função da necessidade de realizar um estudo exploratório, compreendendo a realização de entrevistas com gestores e analistas, buscando conhecer mais a fundo a realidade da instituição.

Ensina Richardson (1999, p. 80):

Os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais, contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades dos comportamentos dos indivíduos.

Para Miles & Huberman (1994), a utilização da pesquisa qualitativa, além de oferecer descrições ricas sobre uma realidade específica, ajuda o pesquisador a superar concepções iniciais e a gerar ou revisar as estruturas teóricas adotadas anteriormente, oferecendo base para descrições e explicações muito ricas de contextos específicos. Além disso, a pesquisa qualitativa ajuda o pesquisador a ir além de concepções iniciais e a gerar ou revisar estruturas teóricas. Assim, com base no método qualitativo, pode-se estudar com profundidade a cultura da instituição com relação à gestão dos custos e do orçamento, à forma como essa gerencia seus controles, ao histórico de sucessos e fracassos e aos níveis de gerenciamento envolvidos.

4.2 Tipo de pesquisa

Utilizando a taxonomia apresentada por Vergara (2007), quanto aos fins esta pesquisa pode ser classificada como exploratória e descritiva.

Apresenta um caráter exploratório pelo fato de o estudo e a aplicação da metodologia de custeio ABC e do orçamento baseado em atividades serem relativamente incipientes e

limitados na esfera pública, mais particularmente em bancos públicos. Assim, a pesquisa em questão visa contribuir para o aprofundamento e a sistematização de conhecimentos neste campo, na medida em que buscará integrar o sistema de custos ao orçamento da instituição, podendo servir como referência para outros órgãos públicos.

Pode ser considerada 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; VERGARA, 2007). Portanto, o ponto de partida da análise será a cobertura de aspectos relativos à estrutura e ao controle organizacional, ponderando os benefícios e problemas que o Sistema de Custos e Informações trouxe ao BCB e a seus gestores, tendo como finalidade posterior oferecer o suporte a uma nova abordagem para o gerenciamento de custos e orçamento.

Quanto aos meios, a escolha do método estudo de caso é justificada, principalmente, por esta ferramenta metodológica ser caracterizada pelo estudo profundo e exaustivo de um objeto, de maneira a permitir o conhecimento amplo e detalhado dele (GIL, 1991). Godoy (1995) aponta que o estudo de caso é uma das estratégias preferenciais quando o pesquisador deseja investigar questões do tipo “como” e “por quê” ocorrem determinados fenômenos. Complementa assinalando que no estudo de caso deve-se adotar um enfoque explanatório e descritivo.

Na apresentação do estudo de caso enquanto estratégia de pesquisa, Yin (2005) destaca o escopo do trabalho como o começo da definição das suas características técnicas importantes. Para ele, o estudo de caso é uma investigação empírica que considera o fenômeno contemporâneo 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, como pode ser observado nesta pesquisa.

Uma observação acerca da utilização do estudo de caso é evidenciada por Yin (2005), que aponta a possibilidade da influência do investigador nos resultados levantados com base nesse método de pesquisa: “muitas vezes, o investigador de estudo de caso tem sido descuidado e tem admitido evidências equivocadas ou enviesadas para influenciar a direção das descobertas e das conclusões” (YIN, 2005, p. 21).

Outra colocação feita por esse autor é que o estudo de caso fornece uma pequena base para generalizações científicas, já que, por estudar um ou alguns casos, não se constitui em amostra da população, tornando-se sem significado qualquer tentativa de generalizações.

Além disso, o resultado da pesquisa é caracterizado por um documento volumoso e, algumas vezes, de difícil leitura.

Esses problemas, entretanto, podem ser contornados. A decisão pelo uso deste método de pesquisa exige que o investigador tenha em mente os perigos e as críticas que normalmente são feitas ao método, devendo tomar as precauções e os cuidados necessários para evitá-los ou minimizar suas consequências.

A pesquisa em questão também foi bibliográfica, pois recorreu a material acessível ao público em geral, como livros, artigos, teses e dissertações, para realizar a investigação sobre os assuntos relacionados ao tema de pesquisa. Segundo Vergara (2007), a pesquisa bibliográfica é de grande utilidade para se conhecer as contribuições científicas do passado sobre determinado fenômeno.

Por fim, a investigação também foi documental, pois foram utilizados documentos, relatórios, arquivos eletrônicos e sistemas internos ao BCB que tratam do objeto de estudo.

4.3 Unidade de análise e unidade de observação

A unidade de análise desta pesquisa é o Banco Central do Brasil. Como a autarquia é uma instituição de grande porte, com atribuições e competências diversas, para fins desta pesquisa definiu-se como unidade de observação o Departamento de Monitoramento do Sistema Financeiro e de Gestão da Informação (Desig), um dos componentes da Diretoria de Fiscalização. Tal unidade de observação foi selecionada de forma intencional, principalmente pelo seu histórico em relação a temas como custos, orçamento e planejamento.

Mesmo sendo um departamento da área-fim, seu nível de maturidade em relação à gestão é superior a muitos outros (inclusive os da própria área de Administração), além de fazer uso frequente das informações geradas pelos sistemas de gestão do BCB, principalmente o SCIG, há mais de seis anos, quando praticamente nenhuma área da instituição tratava da temática “custos”. Por esses motivos, a unidade servirá de experimento para a elaboração de um modelo de orçamento, o qual futuramente poderá subsidiar a elaboração nos demais departamentos e diretorias.

4.4 Coleta dos dados

Quanto à realização de um estudo de caso, das seis fontes de evidências listadas por

Yin (2005, p. 111) para coletar os dados para a pesquisa, apenas não foram utilizados artefatos físicos ou culturais. Portanto, foram utilizados os seguintes instrumentos:

- a) Documentação: por meio de uma análise crítica de relatórios e documentos relativos ao processo de planejamento, desenvolvimento e controle orçamentário e ao Sistema de Custos e Informações Gerenciais do BCB.
- b) Registros em arquivos e banco de dados armazenados em sistemas computacionais, como no SAS/ABM e no ambiente de *data warehouse*.
- c) Realização de entrevistas semiestruturadas com membros da alta gerência do Departamento de Planejamento, Orçamento e Gestão (Depog), assessores e gestores médios que mantêm algum tipo de contato direto com o SCIG e servidores responsáveis pela gerência, desenvolvimento e manutenção dos sistemas de custos e orçamentário. Também foi entrevistado um chefe de subunidade do Desig, que há vários anos faz uso das informações geradas pelo SCIG. Para facilitar o entendimento, o quadro a seguir resume os sete entrevistados:

Quadro 1 - Caracterização dos 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
7	Chefe de subunidade do Desig	1 ano e 8 meses

Fonte: Elaborado pela autora.

- d) Observação direta e participante do processo, de forma a perceber aspectos não evidenciados nas entrevistas.
- e) Análises aplicadas sobre o modelo de custos, de forma a elaborar o orçamento e comparar resultados conforme informações oferecidas pelo método ABC.

Destaca-se especialmente como fonte de dados para análise o próprio sistema de custos, a partir do qual foram obtidas as informações que deram suporte ao orçamento e ao desenvolvimento dos estudos para o planejamento estratégico e operacional da organização.

As entrevistas, realizadas em janeiro e fevereiro de 2012, foram gravadas e duraram, em média, quarenta e cinco minutos. Depois de finalizadas, procedeu-se à transcrição e

análise dos depoimentos. 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 encontrado no Apêndice.

O principal objetivo desta etapa da pesquisa 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. Durante as entrevistas, foram investigados os seguintes pontos, considerados como seções para fins de organização do estudo de caso e posterior análise:

- a) Conhecimento das funcionalidades e informações contidas no sistema por parte dos servidores e verificação se ele atende às necessidades dos usuários e gestores, bem como a necessidade (ou não) de mais divulgação, treinamento e capacitação.
- b) Percepção sobre o SCIG, tendo em vista os principais benefícios, problemas e dificuldades trazidos para o BCB nesses oito anos de funcionamento na instituição.
- c) Utilização (ou não) do SCIG para a tomada de decisão gerencial, incluindo os motivos para a não utilização e sugestões de medidas que podem ser tomadas para aprimorar seu uso.
- d) Visão do orçamento público e da elaboração da proposta orçamentária anual, bem como a existência do conhecimento sobre o que vem a ser o orçamento baseado em atividades e sua possível aplicação no BCB.
- e) Possível integração de custos, orçamento e planejamento. Em caso positivo, como as informações advindas do SCIG podem apoiar os gestores no processo orçamentário e como as unidades podem utilizar as informações do sistema neste processo.

4.5 Tratamento e análise dos dados

A análise dos dados qualitativos, 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 modelo de custos existente; benefícios e principais dificuldades encontradas; expectativas em relação ao orçamento gerencial a ser adotado; e atendimento aos objetivos que justificam sua implementação.

Com relação a esse método, Henry e Moscovici⁵ (1968 *apud* BARDIN, 1979, p. 33), afirmaram: “Tudo o que é dito ou escrito é suscetível de ser submetido a uma análise de conteúdo”. Bardin (1979, p. 42) resume o terreno, o funcionamento e o objetivo da análise de conteúdo ao explicitar que o termo *análise de conteúdo* é:

Um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, por procedimentos, sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens.

O procedimento da análise de conteúdo tem por finalidade básica buscar o significado de materiais textuais de qualquer natureza, assim definido por Appolinário (2006). Rocha e Deusdará (2005, p. 305) complementam dizendo ser a “sistematização da tentativa de conferir maior objetividade a uma atitude que conta com exemplos dispersos, mas variados, de pesquisa com texto”. Para esses autores, a análise de conteúdo permite traçar unidades elementares que revelam os significados mais expressivos atribuídos a um tema de determinado texto (e contexto). Essa técnica permite, de forma prática e objetiva, produzir inferências do conteúdo da comunicação de um texto – encarado como um meio de expressão do sujeito – replicáveis em seu contexto social.

A análise de conteúdo é utilizada, basicamente, para o estudo de material qualitativo, em que é feita uma leitura do todo, num primeiro momento, para, somente depois, ser realizada a análise dos elementos do texto, devendo, ainda, seguir um formato eficaz, rigoroso e preciso, por se tratar de fundamento científico (RICHARDSON, 1999).

Nesse contexto, ressalta-se a consideração feita por Lakatos e Marconi (1988, p. 99) sobre a análise de conteúdo:

[...] essa técnica permite analisar o conteúdo de livros, revistas, jornais, discursos, películas cinematográficas, propaganda de rádio e televisão, slogans, etc. Ela também pode ser aplicada a documentos pessoais como discursos, diários etc. É uma técnica que visa aos produtos da ação humana, estando voltada para o estudo das ideias e não das palavras em si.

Posteriormente, foi feita a análise das evidências encontradas, para verificar a aplicabilidade do orçamento gerencial às rotinas do BCB. Também foi feita a análise dos aspectos operacionais e estruturais dos sistemas utilizados pela instituição, com a finalidade de verificar a adequabilidade do orçamento ao SCIG e aos objetivos dos usuários.

⁵ HENRY, P.; MOSCOVICI, S. Problèmes de l'analyse de contenu. *Langage*, Paris, n. 11, p. 36-60, Set. 1968.

A elaboração do orçamento foi realizada tendo como base os dados e as informações referentes aos últimos doze meses (incluindo os três primeiros meses de 2012) para fins de estimação dos custos. Optou-se por esse histórico recente por refletir melhor a realidade da instituição, principalmente de seu atual rol de atividades e projetos, além da facilidade na obtenção dos dados.

Os dados de custos foram extraídos de relatórios existentes no ambiente de *data warehouse* da instituição e exportados para o Excel, onde foram tratados. Esse tratamento consistiu primeiramente em um agrupamento dos recursos, uma vez que, embora existissem muitos itens distintos, eles puderam ser arranjados em grupos de recursos como: despesas com imóveis, despesas com móveis e utensílios, despesas com pessoal, despesas com serviços de terceiros, despesas com viagens e despesas gerais.

Feito isso, foi realizado um agrupamento das atividades realizadas pelo Desig. Para isso, foi criada uma tabela de equivalência entre as diversas atividades, uma vez que muitas delas estavam divididas em tarefas no SCIG, outras tiveram apenas seu nome alterado no sistema e outras deixaram de existir a partir de 2012.

No caso dos objetos de custos, como recentemente foi feito um mapeamento de processos na instituição, o departamento realizou uma harmonização desses com suas atividades. Assim, para cada atividade e projeto registrado no SCIG foi definido para qual processo ela contribuía. Isso permitiu a criação de um quadro detalhado que relaciona todas as atividades do Desig aos objetos de custos, o qual pode ser visto na página 105.

Levando em consideração o histórico de custos dos últimos doze meses, a partir desses agrupamentos e do mapeamento de atividades realizado, foi possível elaborar as tabelas apresentadas no estudo de caso e obter um orçamento anual simulado para a unidade de observação escolhida.

Em suma, os procedimentos de análise buscaram observar os seguintes aspectos:

- Análise das informações disponibilizadas pelo SCIG e seu uso na instituição;
- Análise dos dados do orçamento, comparando os números orçados e realizados;
- Análise das questões organizacionais apresentadas nas entrevistas e observações realizadas e sua possível influência sobre os resultados do orçamento;
- Análise das mudanças de procedimento e estrutura do orçamento para sua melhor adaptação ao uso das informações do ABC; e
- Análise das contribuições do orçamento baseado em atividades.

5 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DO ESTUDO DE CASO

Este capítulo inicia-se com uma apresentação da organização governamental objeto do estudo de caso, seguindo-se a apresentação, descrição e percepção dos gestores acerca das funcionalidades do sistema de custos implementado, culminando com a análise e verificação da adequabilidade a um modelo de orçamento baseado em atividades.

5.1 A unidade de análise estudada: Banco Central do Brasil

A organização objeto de estudo foi criada em 31 de dezembro de 1964, pela Lei 4.595, como uma autarquia federal integrante do Sistema Financeiro Nacional (SFN), vinculada ao Ministério da Fazenda. As informações que se seguem sobre os antecedentes históricos do BCB são provenientes do *site* da instituição (BANCO CENTRAL DO BRASIL, 2011).

Antes da criação do Banco Central, o papel de autoridade monetária era desempenhado pela Superintendência da Moeda e do Crédito (SUMOC), pelo Banco do Brasil (BB) e pelo Tesouro Nacional.

A SUMOC, criada em 1945 com as finalidades de exercer o controle monetário e de preparar a organização de um banco central, tinha a responsabilidade de fixar os percentuais de reservas obrigatórias dos bancos comerciais, as taxas do redesconto e da assistência financeira de liquidez e os juros sobre depósitos bancários. Além disso, supervisionava a atuação dos bancos comerciais, orientava a política cambial e representava o País perante os organismos internacionais.

O BB desempenhava as funções de banco do governo, exercendo as atividades de controle das operações de comércio exterior, recebimento dos depósitos compulsórios e voluntários dos bancos comerciais e execução de operações de câmbio em nome de empresas públicas e do Tesouro Nacional, de acordo com as normas ditadas pela SUMOC e pelo Banco de Crédito Agrícola, Comercial e Industrial. O Tesouro era o órgão emissor de papel-moeda.

Após a criação do Banco Central, buscou-se dotar a instituição de mecanismos voltados para o desempenho do papel de "banco dos bancos". Em 1985, foi promovido seu reordenamento financeiro governamental, com a separação das contas e das funções do Banco Central, do Banco do Brasil e do Tesouro Nacional. O processo de reordenamento financeiro governamental se estendeu até 1988, quando as funções de autoridade monetária foram transferidas progressivamente do Banco do Brasil para o Banco Central, enquanto as

atividades atípicas exercidas por este último, como aquelas relacionadas ao fomento e à administração da dívida pública federal, foram transferidas para o Tesouro Nacional.

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu dispositivos importantes para a atuação do Banco Central, dentre os quais se destacam o exercício exclusivo da competência da União para emitir moeda e a exigência de aprovação prévia pelo Senado Federal, em votação secreta, após arguição pública, dos nomes indicados pelo presidente da República para os cargos de presidente e diretores da instituição. Além disso, a CF/88 vedou ao Banco Central a concessão direta ou indireta de empréstimos ao Tesouro Nacional e previu, em seu artigo 192, a elaboração de Lei Complementar do Sistema Financeiro Nacional, que deverá substituir a Lei 4.595/64 e redefinir as atribuições e estrutura do Banco Central do Brasil.

5.1.1 Estrutura e atribuições

Atualmente, a estrutura do BCB é formada por uma Diretoria Colegiada, composta por oito membros: um presidente e sete diretores, responsáveis pelas seguintes áreas: Administração (Dirad), Assuntos Internacionais e Gestão de Riscos Corporativos (Direx), Fiscalização (Difis), Organização do Sistema Financeiro e Controle de Operações do Crédito Rural (Diorf), Política Econômica (Dipoc), Política Monetária (Dipom) e Regulação do Sistema Financeiro (Dinor). A instituição é organizada em unidades (ou departamentos). As unidades dividem-se em: unidades centrais (formuladoras e operacionais), unidades especiais (Secretaria-Executiva e assistência direta e imediata ao presidente) e unidades regionais (executoras). Cada unidade está dividida em subunidades, as quais representam divisões do trabalho executado. O organograma do Banco Central encontra-se no Anexo.

Conforme o Regimento Interno, o Banco Central tem por finalidade: formular, executar, acompanhar e controlar as políticas monetária, cambial, de crédito e de relações financeiras com o exterior; organizar, disciplinar e fiscalizar o SFN; e gerir o Sistema de Pagamentos Brasileiro e dos serviços do meio circulante.

De acordo com Estrela (2008), a política monetária consiste, basicamente, no controle da taxa de juros e da expansão dos meios de pagamento e do crédito na economia, de forma a manter a estabilidade dos preços e o crescimento econômico. Seus principais instrumentos são: depósitos compulsórios (mantidos pelas instituições financeiras no BCB), redesconto e operações de compra e venda de títulos públicos federais no mercado aberto. A política cambial compreende a administração dos ativos em moedas estrangeiras e em ouro, visando

controlar a volatilidade da paridade da moeda e induzir desempenhos das transações internacionais com base nas diretrizes da política econômica. No que tange às relações financeiras com o exterior, o BCB subsidia a tomada de decisões e gerencia o relacionamento com o FMI, com o BIS e com o Cemla, além de produzir estudos sobre o SFN.

Ainda no rol das atribuições típicas de um banco central, o BCB detém o monopólio de emissão da moeda nacional (papel-moeda e moedas metálicas), sendo responsável pelo atendimento à demanda de dinheiro no País; presta assessoria econômica ao governo (em pesquisas e estatísticas econômicas); atua como banco dos bancos (recebe depósitos, fornece crédito e faz a compensação bancária das instituições financeiras); atua como o banqueiro do Governo (recebe as disponibilidades de caixa da União e administra as reservas internacionais, dentre outras funções); e supervisiona o Sistema Financeiro Nacional (é responsável pela expedição de normativos, pela prevenção de ilícitos cambiais e financeiros, pelo saneamento do SFN, pelo atendimento ao público etc.) (ESTRELA, 2008).

5.1.2 Orientações estratégicas

Como resultado do planejamento estratégico da instituição, as orientações estratégicas vigentes, definidas em 2010, são as seguintes (BANCO CENTRAL DO BRASIL, 2011):

Missão: “Assegurar a estabilidade do poder de compra da moeda e um sistema financeiro sólido e eficiente”.

Visão de futuro: “O Banco Central, por sua atuação autônoma, pela qualidade dos seus produtos e serviços, assegurada pelos seus processos de gestão, e pela competência dos seus servidores, será reconhecido cada vez mais como instituição essencial à estabilidade econômica e financeira, indispensável ao desenvolvimento sustentável do Brasil”.

Valores Organizacionais: “Ética, Excelência, Compromisso com a instituição, Foco em resultados, Transparência e Responsabilidade Social”.

Objetivos estratégicos 2010 a 2014:

- Assegurar o cumprimento das metas de inflação estabelecidas pelo CMN;
- Assegurar a solidez e o regular funcionamento do SFN;
- Promover a eficiência do SFN e a inclusão financeira da população;
- Assegurar o suprimento de numerário adequado às necessidades da sociedade;
- Aprimorar o marco regulatório para o cumprimento da missão institucional;

- Promover melhorias na comunicação e no relacionamento com os públicos;
- Aprimorar a governança, a estrutura e gestão da instituição;
- Fortalecer a inserção internacional da instituição.

5.2 Sistema de Custos e Informações Gerenciais

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.

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 diversos custos encontrados em toda a instituição (processos, macroprocessos, atividades e serviços), o SCIG foi constituído para ser uma ferramenta de apoio à gestão (BANCO CENTRAL DO BRASIL, 2004).

O projeto, desde o início, englobava toda a instituição, dispensando uma possível experiência em alguma área (um piloto) visto que: os esforços despendidos para apenas uma área não seriam menores o suficiente para justificar essa decisão (incluindo o tempo, que poderia comprometer o prazo esperado, e o investimento em desenvolvimento de sistemas); os produtos finais (macroprocessos) são bastante abrangentes; e as inter-relações entre as áreas são importantes para o rastreamento das atividades e, provavelmente, também seriam necessárias para confecção do piloto. Ademais, a iniciativa foi pioneira tanto na administração pública brasileira como em um banco central.

5.2.1 Desenvolvimento

O começo do desenvolvimento do SCIG foi marcado pela criação de um grupo de trabalho multidisciplinar, composto por servidores do BCB, representantes de duas unidades: Departamento de Administração Financeira (Deafi) e Departamento de Planejamento e Orçamento (Depla), este último recentemente com algumas novas atribuições, o que fez com que passasse a ser denominado Departamento de Planejamento, Orçamento e Gestão (Depog). O grupo 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 apontava o custeio baseado em atividades (ABC) 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 (por meio da mensuração de custos). Acreditava-se que isso, ao permitir uma melhor análise dos processos existentes, possibilitaria eliminar desperdícios, maximizando a utilização dos recursos. Adicionalmente, a difusão mundial do ABC por indústrias, empresas prestadoras de serviços e, agora, pelo setor público serviu como um estímulo à decisão.

Em relação à segunda finalidade, em setembro do mesmo ano foi contratada uma consultoria para auxiliar a selecionar o responsável por desenvolver o sistema de custos com base na metodologia selecionada: a *Estratège* Assessoria Empresarial Ltda. (BANCO CENTRAL DO BRASIL, 2004). Ainda nesta fase, deu-se a identificação dos processos de negócios (agrupados em macroatividades, quando possível) e dos quatro macroprocessos.

Esse levantamento inicial terminou em abril de 2001, mas somente um ano depois foi contratada a empresa de consultoria responsável por implementar o sistema de custos: o consórcio formado pela *KPMG Consulting* e pela *KPMG Auditing*. A primeira (conhecida como *BearingPoint* Ltda.) foi a responsável por desenvolver a parte tecnológica do sistema, incluindo a interface com os demais sistemas existentes e a última desenvolveu o modelo conceitual (BANCO CENTRAL DO BRASIL, 2004).

O período total para o SCIG entrar em funcionamento, envolvendo desenho, implantação, testes e treinamentos, foi de um ano. No Depla, foi criada a Consultoria do Sistema de Custos e Informações Gerenciais (Cocig), unidade que, posteriormente, tornou-se responsável pela análise das informações gerenciais do sistema. Entretanto, esta consultoria foi extinta em março de 2011. Em 2012, a responsabilidade pelo sistema de custos foi atribuída a um novo componente organizacional, a “Coordenação de Integração de Sistemas, Gestão e Comunicação” (Coint), vinculada à Gerência de Soluções Organizacionais (Gesor), esta última subordinada diretamente à chefia do Depog.

O financiamento foi realizado com recursos do Programa de Aperfeiçoamento dos Instrumentos de Atuação do Banco Central junto ao Sistema Financeiro Nacional (PROAT). Tal financiamento, incluído no programa de modernização do BCB, foi patrocinado pelo Banco Internacional para Reconstrução e Desenvolvimento (BIRD).

5.2.2 Modelo e estrutura

O modelo do SCIG segue a estrutura básica do custeio baseado em atividades, conforme o fluxo apresentado na Figura 1, página 32. Compreende três módulos: de recursos, de atividades e de objetos de custos.

- **Módulo de recursos**

As informações deste módulo são provenientes dos diversos sistemas existentes no BCB, por exemplo, recursos humanos, contratos, orçamento, materiais de consumo, móveis e utensílios, viagens e contábil. Como provém de fontes díspares da estrutura hierárquica (unidade, subunidade, regional), os dados são comparados aos registros da contabilidade, devendo estar em consonância com estes. Divide-se em três grupos: um para os recursos que precisam passar por apropriações até atingir o nível de subunidade (quando serão destinados às atividades); 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 existente na instituição.

- **Módulo de atividades**

Seguindo o modelo adotado, este módulo 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. 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, 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.

- **Módulo de objetos de custos**

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 5).

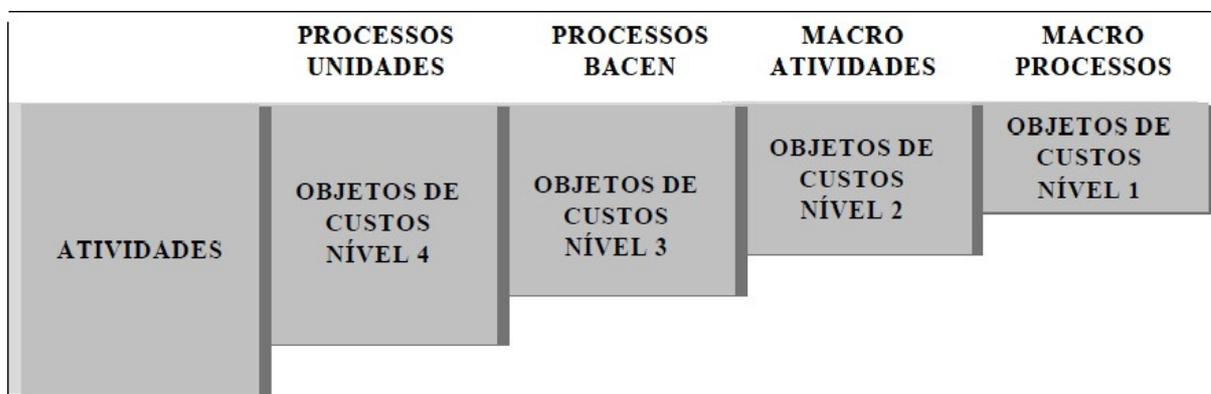


Figura 5 - Estrutura do módulo de objetos de custos

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

Os objetos de custos de nível 1 são os produtos finais da ação do Banco Central, representados pelos seus macroprocessos institucionais, a saber:

- a) Formulação e Gestão das Políticas Monetária e Cambial – desmembrado no objeto de custo nível 2, da seguinte forma: Administração da Política Monetária, Administração da Política Cambial, Administração das Reservas Internacionais e Relações Internacionais.
- b) Regulamentação e Supervisão do SFN – desmembrado no nível 2 da seguinte forma: Regulamentação do SFN, Supervisão do SFN e Reestruturação do Sistema Financeiro Estatal;
- c) Administração do Sistema de Pagamentos Brasileiro e do Meio Circulante – desmembrado em dois objetos de custos nível 2: Administração do Sistema de Pagamentos Brasileiro e Administração 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 anteriormente destacados.

O Atendimento ao Tesouro Nacional abarca o conjunto de processos específicos e desempenhados com o fim de atender ao Tesouro, assim como a Administração de Fundos e Programas. Da mesma forma, conhecer, destacadamente, o custo que o Banco incorre com os aposentados e afastados foi uma demanda do projeto, pois eles incluem, além do custo dos benefícios e encargos pagos, o custo dos servidores do Banco que executam atividades voltadas para tais grupos.

Os objetos de custos só recebem custos dos recursos efetivamente consumidos por eles, de maneira que se um recurso ou uma atividade estiver compondo o custo de um objeto de custos é porque foi possível identificar e medir o nível de contribuição de cada um deles.

Os recursos e as atividades consumidos pela organização que não foram adequadamente 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 ou as 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 (auditórios, hall de entrada e gastos com imóveis funcionais não ocupados). Registre-se, contudo, que desde o início de funcionamento do sistema desejava-se que o valor desse objeto de custo fosse sendo reduzido continuamente, como decorrência de esforços no reexame dos direcionadores. Acreditava-se que à medida que os controles necessários fossem criados o direcionamento ocorreria de forma mais adequada. Entretanto, não é isso que vem sendo observado, pois o custo do objeto de custos Institucional tem-se mantido em torno de 20% do custo total apurado na instituição desde 2005.

É importante salientar que todas as unidades administrativas da área-fim do Banco realizam, também, atividades características de suporte – ou seja, trabalhos administrativos necessários ao seu funcionamento –, mas os seus custos são apropriados aos objetos de custos

ligados ao principal objetivo da existência da unidade.

Cabe destacar ainda que o fluxo dos custos a partir das atividades até os objetos de custos de nível 1 não obedece a um padrão linear para o caminho percorrido. Por exemplo: uma atividade pode estar relacionada aos objetos de custos de nível 4, porém não necessariamente estar direcionada ao de nível 3, indo direto para o de nível 2, conforme a realidade operacional encontrada em cada caso.

5.2.3 Sistemas corporativos integrados

O programa adquirido pela instituição à época para a consolidação dos dados foi o OROS ANALYTICS, ferramenta esta utilizada pelas empresas que adotam a metodologia ABC. Como esse software foi descontinuado, o BCB optou por substituí-lo pelo SAS/ABM, basicamente, com as mesmas funcionalidades do primeiro.

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), que possui, além das interfaces, o módulo de apontamentos, no qual os funcionários, regularmente, apontam seus percentuais de horas trabalhadas nas diversas atividades e, em alguns casos, também apontam atividades para objetos de custos. Tais informações são exportadas para o SAS, no qual os custos são calculados por diretoria, unidade, subunidade, gerência-administrativa, atividade e objeto de custos.

Uma vez realizados os cálculos referentes aos custos, as informações são enviadas para o Módulo de Informações Gerenciais (MIG), sendo então disponibilizadas a todos os funcionários do Banco. O MIG utiliza tecnologia de *data warehouse*, por meio da ferramenta MicroStrategy, e disponibiliza alguns relatórios predefinidos para consultas gerais. O usuário dessas informações pode personalizar o seu próprio relatório, pois é permitida a extração de dados observando-se determinados parâmetros. Além disso, a ferramenta possibilita algumas facilidades: exportação de telas para o Excel, elaboração de gráficos, escolha da forma de apresentação dos dados e nível de agregação.

Os relatórios básicos disponíveis no Módulo de Informações Gerenciais (MIG) incluem: Custo dos Recursos, Custo das Atividades, Custo dos Objetos de Custos (referentes aos quatro níveis), Custo e quantidade de servidores (ativos, aposentados e afastados), Bilhetes Aéreos Emitidos (custo e quantidade de bilhetes aéreos emitidos por diretoria e unidades) e Viagens (custo e quantidade de passagens por diretoria e unidades), entre outros.

5.2.4 Estratégia de divulgação e treinamento

A divulgação do SCIG contou com seminários, promovidos pela equipe de consultoria, para a equipe interna do projeto, diretores, chefes e assessores. Realizados após o término de cada etapa, contavam com a apresentação dos resultados alcançados.

Para os demais funcionários da instituição, as informações acerca do andamento do projeto eram disseminadas por meio dos mecanismos de comunicação interna: correios eletrônicos (destinados à comunicação formal), notas informativas, e-mail, jornal eletrônico periódico, etc., além de reuniões setoriais por demanda das áreas. Todo o material institucional desenvolvido sobre a metodologia adotada, o processo de implementação e o sistema em si encontram-se na Internet, disponível a todos servidores.

Quanto aos treinamentos, para o módulo de apontamento de horas (MCCI), todos os servidores receberam treinamento específico: vídeos acessados pela intranet, contando com informações detalhadas acerca do SCIG e com os procedimentos para preencher as telas para apontamentos. Em relação ao MIG, somente gerentes e assessores receberam treinamento, por meio de um curso, para que pudessem utilizar as informações e as facilidades oferecidas pelo módulo de relatórios.

No sentido de disseminar o controle e a cultura de custos, por meio do incentivo à utilização do SCIG, a extinta Consultoria do Sistema de Custos (Cocig) desenvolveu várias iniciativas: elaboração de Boletins de Custos nas versões mensal e semestral; realização de treinamentos durante e após a implantação do sistema; ampliação do acesso ao MIG para todos os servidores da instituição, uma vez que antes esse era restrito a alguns níveis hierárquicos; disseminação e estímulo ao uso das informações providas pelo SCIG, inclusive com relatórios sobre como está a distribuição da força de trabalho na instituição; e aperfeiçoamentos e melhorias realizados continuamente, desde a implementação, como a possibilidade de apontamento diário de horas no MCCI e a captura automática de algumas informações, como licença saúde e licença capacitação.

5.3 Análise das entrevistas: percepção dos usuários e gestores

Conforme visto na seção 4.4, foram selecionados para as entrevistas sete servidores do BCB (numerados de 1 a 7) de diversos níveis hierárquicos. A elaboração do roteiro de entrevista, que se encontra no Apêndice, foi efetuada de forma sucinta e objetiva, explorando

os seguintes temas: custos, orçamento e custos *versus* orçamento. Com base na análise de conteúdo, foram elaboradas cinco seções, detalhadas a seguir:

- Conhecimento das funcionalidades do sistema e do suprimento das necessidades dos usuários e gestores, bem como necessidade de divulgação, treinamento e capacitação.
- Benefícios, problemas e dificuldades trazidos desde a implantação do sistema.
- Razões para a baixa utilização do sistema para a tomada de decisão gerencial e medidas a serem tomadas para aprimorar o seu uso.
- Orçamento público, elaboração da proposta orçamentária anual e conhecimento sobre o orçamento baseado em atividades, bem como possibilidade de aplicação no BCB.
- Integração do sistema de custos, orçamento e planejamento, incluindo formas como as informações advindas do SCIG podem apoiar os gestores no processo orçamentário, e os possíveis impactos no uso da ferramenta.

5.3.1 Primeira seção: Conhecimento do sistema e suprimento das necessidades dos usuários

No que tange à primeira seção, que trata do conhecimento das funcionalidades e do suprimento das necessidades dos usuários e gestores, na opinião dos entrevistados os servidores do BCB conhecem algumas funcionalidades do SCIG, porque todo mês precisam apontar 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, principalmente, 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. Declarou o chefe de unidade do Depog (entrevistado 1): “A gente observa que gestores que têm um pouco mais de amadurecimento usam mais”. Sendo 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, citou: “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.” Argumentou 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. Na parte de projetos, por exemplo, a gente utiliza o SCIG para ver a alocação dos recursos para projeto. 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 no Desig, “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”, comentou o entrevistado 2. Segundo o gestor, uma comissão foi retirada da regional de Salvador, porque determinada atividade que deveria ser executada lá não estava sendo feita, conforme observado pelo sistema de custos.

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 do sistema não são confiáveis. Como hoje a realização dos apontamentos é feita de forma manual pelo próprio servidor, sem praticamente nenhuma captura automática de outros sistemas do BCB, normalmente, ele apenas repete os apontamentos do mês anterior. Dessa forma, esses gestores alegaram que não têm como tomar decisões gerenciais com base no SCIG se as informações não são fidedignas.

Quanto à necessidade de mais treinamento e capacitação, os entrevistados 1 e 5 acreditam que existe falta de capacitação e de desenvolvimento, “e aí o foco não é só em custos, mas em ferramentas de gestão como um todo, pois isso é algo para nós ainda incipiente”, argumenta o entrevistado 1. Eles entendem que foram feitos esforços de divulgação, mas as informações do sistema poderiam ser ainda mais difundidas. “Talvez se a gente desenvolvesse mais esforços de sensibilização, desenvolvimento, capacitação, talvez isso fosse até mais difundido hoje, passado tanto tempo da criação do sistema”, continua ele. Entretanto, os entrevistados 2, 3 e 6 não acreditam que mais treinamento seja suficiente para resolver o problema. Para dois deles é necessário que a forma de apontamento seja simplificada e harmonizada com os processos da cadeia de valor do Banco, de forma que o

servidor se enxergue mais facilmente ali.

O entrevistado 2 comentou que o problema não está em o usuário saber o que é o SCIG, fazer treinamentos sobre o sistema, “mas é a área que gere o sistema de custos fornecer relatórios consolidados, informações vinculadas a orçamento, planejamento, e, principalmente, a questão de processos, quantitativo de pessoas voltadas para um determinado tipo de atividade e, assim, fornecer relatórios agregados, consolidados com outras informações, que possam ajudar o gestor a tomar decisões quando ele for pensar em reorganizar, quando for pensar em assumir um novo trabalho, verificar a capacidade da força de trabalho da equipe”.

5.3.2 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”.

Quando se fala em custo como dispêndio financeiro, apenas o chefe de subunidade do Desig (entrevistado 7) afirmou que a principal vantagem do SCIG é conhecer os custos das atividades e processos da instituição. Em contrapartida, os demais afirmaram que não viram nenhum tipo de ganho nesse sentido. Explica o entrevistado 6, coordenador responsável pelo SCIG: “Duas áreas ou três, em pequena escala, utilizam informações do SCIG para ressarcimento, [...], fora isso, que eu sei, ninguém mais olha para o sistema para ver custos. Então, não vi benefício desse lado”.

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 aos projetos que estão sendo desenvolvidos no âmbito da instituição, 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. O SCIG nos dá essa visibilidade”. Salientou ainda que o SCIG é um elemento importante no cruzamento de informações para poder caracterizar complexidade, capacidade e disponibilidade de pessoas.

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. Na época da criação do SCIG, a parte de estrutura e organização não era do Depla, era do Depes (Departamento de Pessoal), e isso acabou que não foi sendo utilizado como um item de gestão. 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 e projetos das unidades, muitas vezes, sofre alteração, mas no SCIG ele permanece o mesmo, ficando registradas no sistema informações que não condizem mais com a realidade. Registra o entrevistado 4: “Nós temos hoje vários sistemas que tratam de atividades dentro do BCB, e isso traz confusão. E, no fim, todos sistemas perdem em função disso. 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 e projetos 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 a capacidade de premiar 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, pois a informação de custo não é válida por si só; incapacidade do sistema para medir a ociosidade; falta de treinamento e capacitação para os usuários do sistema; tempo gasto com os apontamentos no sistema; e difícil manutenção no que diz respeito às soluções tecnológicas.

O quadro a seguir sintetiza esta seção.

Quadro 2 - Principais benefícios, dificuldades e problemas enfrentados pelo SCIG

Benefícios	Dificuldades e problemas
Conhecimento dos custos das atividades e processos do BCB	Baixa utilização do sistema por parte dos usuários e gestores
Capacidade do sistema em custear projetos	Falta de fidedignidade das informações
Acompanhamento da distribuição da força de trabalho a partir do conhecimento do tempo dedicado a cada atividade	Falta de convergência e integração com outras ferramentas de gestão
Contribuição para o mapeamento de processos, permitindo a visualização da cadeia de valor	Distanciamento da realidade, principalmente em relação à falta de atualização das atividades e objetos de custos
Subsídio para decisões sobre alterações na estrutura organizacional, inclusive reestruturação de áreas	Falta de treinamento e capacitação para os usuários e gestores do sistema
	Incapacidade do sistema em medir a ociosidade
	Tempo gasto com os apontamentos no sistema

Fonte: Elaborado pela autora a partir das entrevistas realizadas.

5.3.3 Terceira seção: Razões para a baixa utilização do sistema 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 pelo sistema, principalmente no que diz respeito aos apontamentos realizados pelos servidores. 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, quanto custa gestão, 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 externa. Comentou o assessor de planejamento: “A partir do momento que o SCIG conseguir refletir a cadeia de valor, teremos um ponto comum, nem que seja por tabela, 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: “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”. Os entrevistados 3 e 4 foram além ao sugerirem que o apontamento passasse a ser por processos, previamente mapeados, para que se resolva a questão da discricionariedade das atividades e futuramente se tenha um orçamento também baseado em processos.

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, do Depog, devemos utilizar as informações do sistema, e essas informações têm que gerar resultado para o bem ou para o mal. Consequências têm que vir das informações que estamos tirando, [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 disso. [...] 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. Como mudou todo o modelo de concepção, talvez a gente tenha alguma dificuldade. Nada que o sistema não possa ser capaz de absorver. O sistema precisa apenas se espelhar. Agora, vai demandar um pouco mais de esforço, mas acho que é o necessário. 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 os problemas e razões apontados pelos gestores para a baixa utilização do SCIG não estão relacionados ao sistema em si, mas, sim, às informações de entrada e saída, uma vez que para alguns elas não são confiáveis. Enfim, todos acreditam na potencialidade da ferramenta e que as formas de aprimorar seu uso giram em torno da convergência com outros itens de gestão.

5.3.4 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 mais 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, nas discussões de gestão dos departamentos, inserir aspectos de OGU. 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 ele 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. “Se você tem recursos

escassos, como é o nosso caso, se acaba intuitivamente sendo levado a algum processo de posicionamento, de direcionamento do seu recurso. [...] O que talvez não seja muito claro e que a gente precisa avançar é no critério desse direcionamento, que ainda é pouco transparente”. 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 para isso. “Ele está usando o critério de atingimento dos objetivos estratégicos? Ele está usando 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 estão sendo editadas, então as decisões gerenciais dos gestores são adequadas, mesmo contando com um orçamento escasso e com ferramentas de gestão nem sempre institucionais.

Quanto ao conhecimento sobre o orçamento baseado em atividades, todos os entrevistados 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”.

O entrevistado 7 compartilha da mesma opinião: “O que o pessoal do orçamento está estudando é a questão do orçamento por processos, ter a visão do orçamento por processos. A cadeia de valor seria o elemento que faria o *link* entre custos e orçamento. E, inclusive, me parece uma coisa meio nova na literatura, pois ouvimos falar em orçamento baseado em atividades, mas que também estão vinculadas a processo”.

Por fim, 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 feito hoje. Insistem que essa nova abordagem seria mais simples. E, mais, citaram que se o orçamento for por processos, quando determinada área for fazer ou sofrer uma reestruturação, por exemplo, “será bem 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 determinado tempo”, comentou

o entrevistado 3.

5.3.5 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, bem como de seus impactos. Questionados sobre o assunto, todos os entrevistados acreditam que essa integração é possível e desejável, apesar de a maioria não saber como isso deve ser feito. O entrevistado 6 afirmou: “Se o gestor vai falar que tem orçamento baseado em processo, e nós temos o custo de um processo olhando o passado, acho que tem tudo a ver, mas não sei exatamente como uma coisa iria alimentar a outra”.

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 De-Para, 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, a solução dessa tradução não é simples, “porque quando falo em custo e orçamento, estou falando hoje no Banco de duas coisas totalmente 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. Eu não orço por atividades, nem sequer 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 (que nem o planejamento); 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 dessa integração no uso do SCIG, todos concordaram que o sistema tende a ganhar maior utilização e visibilidade dentro da instituição. Segundo os entrevistados 3 e 7, se o SCIG estiver vinculado ao orçamento e isso, em algum momento, for impactar o andamento da unidade ou, mesmo, refletir na proposta orçamentária do próximo ano, o ganho será grande. Outros três acreditam ainda que a utilização do SCIG será ampliada quando os relatórios produzidos a partir do sistema forem confiáveis e de interesse para o gestor, o que hoje não acontece. O entrevistado 2 sintetizou bem essa 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, poluir um relatório com informação que o gestor não está interessado em saber”.

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 ele oferece. O desafio não é isoladamente o sistema de custos; é o avanço nas outras disciplinas. Custo por si só nunca vai ser. Não tem sentido, inclusive”. Segundo eles, para administrar e gerir melhor, a informação de custos é relevante, assim como são importantes as informações de competências necessárias para processos, risco, entre outras. Assim, os ganhos com o sistema serão obtidos a partir do momento em que o modelo de gestão avançar como um todo.

Por fim, com as entrevistas, foi possível perceber que o Depog está se reestruturando e buscando unificar temas diversos relacionados à gestão, como custos, orçamento, planejamento, estrutura, processos, competências e projetos, de forma a proporcionar aos gerentes uma gestão integrada. O chefe adjunto da área de planejamento afirmou: “Queremos ser uma consultoria de gestão para poder minimizar riscos e ajudar o gestor nas decisões”. Daí a relevância deste estudo, que busca abordar algumas iniciativas a serem tomadas para que se consiga atingir esse objetivo.

5.4 A unidade de observação: Departamento de Monitoramento do Sistema Financeiro e de Gestão da Informação

O Departamento de Monitoramento do Sistema Financeiro e de Gestão da Informação, eleito para servir de experimento para este trabalho, é uma unidade integrante da Diretoria de Fiscalização do BCB. Sua chefia encontra-se em Brasília, sendo que seus 265 servidores (dado relativo a março de 2012) estão lotados na sede e em mais sete regionais: Belo Horizonte, Curitiba, Porto Alegre, Recife, Rio de Janeiro, Salvador e São Paulo.

Para que suas atividades e objetos de custos se tornem mais claros, primeiramente, são apresentadas as competências do departamento, segundo o Regimento Interno da instituição:

- a) Realizar o monitoramento da estabilidade do SFN.
- b) Realizar a gestão das informações oriundas do SFN e de administradoras de consórcio.
- c) Produzir e divulgar informações que auxiliem na compreensão da estabilidade financeira, da eficiência e da solvência do SFN e de suas instituições.
- d) Aplicar as penalidades previstas na regulamentação em vigor relacionadas à área de gestão da informação.
- e) Administrar convênios de intercâmbio de informações de interesse corporativo do Banco Central com órgãos e entidades no País.

Para facilitar o entendimento de como o orçamento pode ser efetuado pelo ABB, primeiro, será mostrado o custeio ABC no departamento, de forma sucinta, já que para elaborar um orçamento é necessário conhecer os custos dos recursos, atividades e produtos, bem como os direcionadores de recursos e atividades. A Tabela 1 mostra parte dos custos de alguns dos principais recursos e atividades realizadas pelo Desig, com informações referentes a março de 2012. Todos os valores das tabelas a seguir estão em valores correntes.

Quanto aos direcionadores, para a apropriação do recurso “Salário, encargos e benefícios”, é utilizado o apontamento de horas. Este direcionador apropria os custos dos recursos às atividades proporcionalmente ao percentual do esforço despendido pelos servidores de uma subunidade na realização de suas atividades. Ele é utilizado também para a apropriação de recursos como materiais, depreciação de móveis e imóveis e estagiários a cada uma das atividades do Banco.

Tabela 1- Custo de algumas das principais atividades do Desig em março/12.

Ação (Atividade/Projeto)	Recurso	Custo R\$	Horas Apropriadas
Gestão de Subsistemas de Informações		R\$ 653.211,00	4.275
	Salários, encargos e benefícios	R\$ 624.539,00	4.275
	Depreciação e gastos com uso de imóveis	R\$ 11.562,00	0
	Despesas com infraestrutura de informática	R\$ 7.045,00	0
	Despesas com energia elétrica	R\$ 3.576,00	0
	Despesas com água e esgoto	R\$ 2.813,00	0
	Despesas com depreciação móveis e utensílios	R\$ 2.291,00	0
	Despesas com estagiários	R\$ 556,00	0
	Despesas com mensagens	R\$ 442,00	0
	Serviços de teleprocessamento	R\$ 266,00	0
	Despesas com materiais	R\$ 121,00	0
Planejamento, gestão e organização		R\$ 616.398,00	4.149
	Salários, encargos e benefícios	R\$ 575.492,00	4.149
	Despesas com viagem	R\$ 14.266,00	0
	Depreciação e gastos com uso de imóveis	R\$ 8.592,00	0
	Despesas com infraestrutura de informática	R\$ 6.899,00	0
	Despesas com água e esgoto	R\$ 2.739,00	0
	Despesas com depreciação móveis e utensílios	R\$ 2.548,00	0
	Despesas com energia elétrica	R\$ 2.458,00	0
	Serviços de teleprocessamento	R\$ 2.228,00	0
	Despesas com estagiários	R\$ 535,00	0
	Despesas com mensagens	R\$ 438,00	0
	Despesas com materiais	R\$ 122,00	0
	Serviços de Informações por meio eletrônico	R\$ 81,00	0
Monitoramento do Segmento Bancário		R\$ 348.871,00	2.403
	Salários, encargos e benefícios	R\$ 334.377,00	2.403
	Depreciação e gastos com uso de imóveis	R\$ 4.115,00	0
	Despesas com infraestrutura de informática	R\$ 3.960,00	0
	Serviços de teleprocessamento	R\$ 1.772,00	0
	Despesas com água e esgoto	R\$ 1.491,00	0
	Despesas com depreciação móveis e utensílios	R\$ 1.288,00	0
	Despesas com energia elétrica	R\$ 1.238,00	0
	Despesas com estagiários	R\$ 313,00	0
	Despesas com mensagens	R\$ 248,00	0
	Despesas com materiais	R\$ 69,00	0

FONTE: Relatórios do SCIG no ambiente de *data warehouse*

Como mostra a Tabela 1, confirmando o que se esperar de uma instituição pública prestadora de serviços à sociedade, a maior parte de seus custos se refere a despesas com pessoal (salários, encargos e benefícios). Na Lei Orçamentária Anual, pelo fato de esses recursos serem despesas obrigatórias da União, podem ser considerados como não gerenciáveis e estão listados separadamente, no “Programa de Gestão e Manutenção do Ministério da Fazenda”. Os demais gastos, os chamados “gerenciáveis”, englobam, entre outros: despesas gerais, despesas com serviços de terceiros, despesas com viagens, despesas com imóveis e despesas com móveis, utensílios e equipamentos.

Outros direcionadores de recursos utilizados são a quantidade de estagiários por unidade e o número de servidores por subunidade. Este último faz a apropriação intermediária

dos custos de determinados recursos para outros recursos, em função da quantidade de servidores lotados por subunidade, tais como: despesas com água e esgoto, depreciação de *hardware* e de equipamentos de uso pessoal e materiais de expediente. A apropriação é feita proporcionalmente ao número de servidores de cada uma das subunidades do Banco.

A Tabela 2 apresenta o custo de todas as atividades do Desig no período de abril de 2011 a março de 2012, escolhido por se tratar do último horizonte de doze meses disponível no sistema, dada a época de elaboração deste trabalho. Entretanto, cabe ressaltar que foi necessário fazer uma tabela de equivalência entre diversas atividades, uma vez que muitas delas estavam divididas em tarefas no SCIG, outras tiveram apenas seu nome alterado no sistema e outras deixaram de existir a partir de 2012.

Para custear os produtos e serviços, definidos na seção **5.2.2** como os processos e os macroprocessos, o SCIG utiliza direcionadores que transferem os custos das atividades aos objetos de custos. Esses direcionadores foram criados apenas para apropriar os recursos das atividades para o primeiro objeto de custo ao qual a atividade se relaciona. Com o objetivo de facilitar a manutenção do modelo de custos atual, a estrutura de atividades foi montada de maneira que a maioria das atividades (cerca de 98%) se relacionasse com um único objeto de custos por apropriação direta. Também é apropriada de forma direta a maioria dos custos de um objeto de custos a outros objetos de custos de diferentes níveis.

Para exemplificar, na Tabela 3 encontram-se os custos dos objetos de custos para os quais o Desig contribuiu, referentes ao período de abril de 2011 a março de 2012. Com exceção dos objetos de custos Nível 4 “Informática_Desig”, “Infraestrutura_Desig”, “Pessoal_Desig” e “Jurídico_Desig”, que apresentam os mesmos valores para os objetos de custos de Nível 3, os demais recebem custos por apropriação direta. Nesses outros casos, é utilizado um direcionador de apropriação igualmente distribuída, que apropria o custo de uma atividade ou objeto de custos para outros objetos de custos em função da quantidade desses objetos, ou seja, na mesma proporção do número de destinações. Por exemplo, a atividade “Gerenciamento de recursos de tecnologia da informação” utiliza a apropriação direta para direcionar seu custo ao objeto de custo Nível 4 “Informática_Desig”. Para direcionar os custos desse objeto para os de Nível 3, é utilizada a apropriação igualmente distribuída, que destina 25% dos custos para “Gestão da Informação”, 25% para “Planejamento”, 25% para “Serviços Administrativos” e 25% para “Monitoramento do SFN”.

Tabela 2 - Custo das atividades do Desig no período de abril/11 a março/12

Ações (atividades, iniciativas e projetos)	Custo R\$
Gestão de subsistemas de informações	R\$ 9.139.592,00
Monitoramento do segmento não-bancário	R\$ 7.282.588,00
Monitoramento do segmento bancário	R\$ 5.468.941,00
Monitoramento do risco de crédito	R\$ 5.383.619,00
Monitoramento de títulos e valores mobiliários	R\$ 5.342.513,00
Planejamento, gestão e organização	R\$ 3.700.641,00
Monitoramento de operações de câmbio	R\$ 3.632.779,00
Proposição, deliberação e instauração de processo administrativo punitivo	R\$ 3.183.636,00
Monitoramento consolidado do SFN	R\$ 2.331.366,00
Monitoramento do risco de liquidez	R\$ 2.297.267,00
Atendimento a demandas de informações	R\$ 1.895.899,00
Monitoramento do risco de mercado	R\$ 1.822.441,00
Monitoramento do risco sistêmico	R\$ 1.482.424,00
Avaliação da qualidade das informações captadas	R\$ 1.474.176,00
Projetos desenvolvidos no âmbito da unidade	R\$ 1.320.081,00
Apoio ao desenvolvimento e manutenção de sistemas departamentais	R\$ 1.276.938,00
Elaboração e análise de estudos e pesquisas	R\$ 1.192.814,00
Monitoramento de limites operacionais	R\$ 827.654,00
Proposição, análise e divulgação de normas do SFN	R\$ 727.607,00
Controle da divulgação e do acesso às informações	R\$ 727.344,00
Gerenciamento de recursos materiais, patrimônio e apoio logístico	R\$ 686.077,00
Monitoramento do desempenho dos fornecedores de informações	R\$ 654.949,00
Planejamento, execução e controle de necessidades de ações educacionais (ADT)	R\$ 648.978,00
Monitoramento de cooperativas de crédito	R\$ 581.872,00
Realização de ações de comunicação interna	R\$ 571.916,00
Gerenciamento de recursos de tecnologia da informação	R\$ 488.632,00
Credenciamento e controle de acesso a aplicativos	R\$ 352.766,00
Racionalização de documentos e sistemas de captação de informações	R\$ 336.039,00
Gestão orçamentária, financeira e contábil	R\$ 290.466,00
Controle e registro de frequência e elaboração de portarias relacionadas a pessoal	R\$ 202.789,00
Tramitação de documentos e processos	R\$ 80.472,00
Emissão de diárias e passagens	R\$ 66.792,00
Registro e controle de mobilidade funcional e concorrências	R\$ 61.630,00
Organização e participação em grupos de trabalho e fóruns no país	R\$ 52.108,00
Resposta às recomendações da auditoria interna	R\$ 41.084,00
Monitoramento de operações de crédito	R\$ 29.359,00
Elaboração e atualização do Manual da Supervisão	R\$ 27.670,00
Acompanhamento de assuntos de carreira e remuneração e avaliação de desempenho	R\$ 17.441,00
Encaminhamento à auditoria de respostas às auditorias externas	R\$ 12.523,00
Gerenciamento de assuntos relativos a segurança	R\$ 4.306,00
Participação da Supervisão em grupos de trabalho e fóruns no exterior	R\$ 2.253,00
Avaliação de competências	R\$ 1.136,00
Treinamentos	R\$ 3.039.884,00
Licença-saúde e outros afastamentos regulamentares	R\$ 2.473.457,00
Outras atividades e iniciativas	R\$ 1.289.618,00
Total geral	R\$ 72.524.537,00

FONTE: Relatórios do SCIG no ambiente de *data warehouse*.

Tabela 3 - Custos dos objetos de custos para os quais o Desig contribuiu no período de abril/11 a março/12

OC Nível 1	OC Nível 2	OC Nível 3	OC Nível 4	Custo total
Regulamentação e Supervisão do SFN				R\$ 70.049.643,00
	Supervisão do SFN			R\$ 70.049.643,00
		<i>Monitoramento do SFN</i>		R\$ 51.814.314,00
			Monitoramento do Segmento Não Bancário	R\$ 9.828.674,00
			Monitoramento do Risco de Crédito	R\$ 6.299.555,00
			Monitoramento de Operações de Tesouraria	R\$ 6.176.347,00
			Monitoramento do Segmento Bancário	R\$ 5.607.043,00
			Monitoramento do Mercado de Câmbio	R\$ 4.871.149,00
			Monitoramento de Limites Operacionais	R\$ 2.481.132,00
			Monitoramento do Risco de Mercado	R\$ 2.442.515,00
			Monitoramento da Estabilidade Financeira do SFN	R\$ 2.354.713,00
			Monitoramento de Informações	R\$ 2.187.840,00
			Monitoramento do Risco de Liquidez	R\$ 2.012.201,00
			Monitoramento do Risco Sistemico	R\$ 1.718.113,00
			Divulgação de Informações	R\$ 1.339.945,00
			Pessoal_Desig	R\$ 1.120.819,00
			Consultoria Técnica em Assuntos Normativos	R\$ 1.073.235,00
			Segurança da Informação	R\$ 653.347,00
			Jurídico_Desig	R\$ 490.878,00
			Atividades diretamente alocadas Nível 3	R\$ 474.731,00
			Informática_Desig	R\$ 364.242,00
			Infraestrutura_Desig	R\$ 317.835,00
		<i>Gestão da Informação</i>		R\$ 11.577.316,00
			Gestão de Informações Cadastrais	R\$ 5.494.486,00
			Processos Administrativos Punitivos	R\$ 3.211.660,00
			Pessoal_Desig	R\$ 1.120.819,00
			Juridico_Desig	R\$ 490.878,00
			Atividades diretamente alocadas Nível 3	R\$ 474.731,00
			Informática_Desig	R\$ 364.242,00
			Infraestrutura_Desig	R\$ 317.835,00
			Adm. de convênios para troca de informações	R\$ 102.665,00
		<i>Serviços Administrativos</i>		R\$ 2.755.258,00
			Pessoal_Desig	R\$ 1.119.413,00
			Administrativo_Desig	R\$ 479.037,00
			Atividades diretamente alocadas Nível 3	R\$ 474.731,00
			Informática_Desig	R\$ 364.242,00
			Infraestrutura_Desig	R\$ 317.835,00
		<i>Projetos Estratégicos relacionados à Supervisão do SFN</i>		R\$ 1.221.473,00
			Projeto Estratégico SCR Fase 2	R\$ 815.388,00
			Projeto Estratégico CADBC II	R\$ 406.085,00
		<i>Planejamento</i>		R\$ 2.681.282,00
			Pessoal_Desig	R\$ 1.120.819,00
			Atividades diretamente alocadas Nível 3	R\$ 878.386,00
			Informática_Desig	R\$ 364.242,00
			Infraestrutura_Desig	R\$ 317.835,00
Total geral				R\$ 70.049.643,00

FONTE: Relatórios do SCIG no ambiente de *data warehouse*

Com essas três tabelas, foi possível conhecer como os recursos, as atividades e os objetos de custos do Desig estão estruturados no SCIG, para que na próxima seção seja proposto um modelo de orçamento baseado em atividades para o departamento.

5.5 A proposta de um orçamento baseado em atividades

De posse dos dados do SCIG relativos a um período de doze meses, é possível propor um orçamento anual para o Desig. Como a LOA referente a 2012 foi aprovada em janeiro deste ano, têm-se dados recentes do que foi orçado para o ano corrente, o que pôde ser utilizado como referência para este estudo.

Entretanto, até o momento, ao se elaborar a proposta orçamentária do BCB, nenhum tipo de informação gerada pelo SCIG é levada em consideração. A proposta é feita apenas com base em um acréscimo percentual sobre os números do período anterior e na percepção dos gestores, uma vez que estes temem que ocorram cortes significativos para o próximo período e acabam solicitando valores acima do necessário, o que já foi observado por autores como Jensen (2002) e Lopes e Blaschek (2007). Para o primeiro, o processo de orçamentação encoraja “os gerentes a mentir e a enganar – depreciando objetivos e supervalorizando resultados – e os penaliza quando dizem a verdade”. Ainda segundo ele, o “processo orçamentário está tão profundamente incrustado na vida corporativa que as mentiras e os jogos são aceitos como parte do negócio, independentemente de seu poder de destruição” (JENSEN, 2002). Já Lopes e Blaschek (2007) alertaram acerca da política do “gaste ou perca”, comumente encontrada na administração pública, em que os gestores utilizam, indiscriminadamente, todos os recursos colocados a sua disposição no orçamento de um determinado exercício para que esses valores não sejam reduzidos no período seguinte. Outra crítica dos autores refere-se à tendência de estabelecer os valores do orçamento do exercício seguinte com base em um acréscimo percentual sobre os números do período anterior, o chamado “orçamento incremental”, também bastante visto na esfera pública.

A proposta do orçamento baseado em atividades presente neste estudo busca minimizar essas disfunções ao prever a utilização das informações do sistema de custos, bem como algumas alterações no modelo existente hoje. Isso porque, além de o sistema não ter a utilização desejada, recentemente foram feitas alterações significativas nos processos do Banco, as quais o sistema ainda não refletiu.

Partindo daí, como o primeiro passo do ABB consiste em determinar a demanda projetada, os sistemas de custos precisam, primeiramente, adequar-se para refletir os atuais produtos e processos das instituições. No caso do BCB, no decorrer do período de 2010-2011 foi realizado o mapeamento de processos em toda a instituição, que culminou na criação de uma cadeia de valor. Então, para se conseguir mensurar os serviços realizados pelo Banco a primeira medida seria substituir os objetos de custos atuais por essa cadeia de valor atualizada, representada pelos macroprodutos, macroprocessos, produtos entregáveis e processos da instituição. Aqui cabe uma breve conceituação de cada um deles:

- a) Macroproduto: é a representação de uma função ou obrigação legal na forma de entrega da organização, por exemplo, “Estabilidade do poder de compra da moeda assegurada”, “SFN sólido e eficiente assegurado” e “Demandas dos cidadãos atendidas”. Eles devem substituir os objetos de custos Nível 1.
- b) Macroprocesso: é o conjunto de processos inter-relacionados e organizados para viabilizar o cumprimento de uma função ou obrigação legal pela elaboração de uma solução (um produto entregável), como “Regulamentação do SFN”, “Formulação das políticas monetária, creditícia e cambial”, “Supervisão do SFN” e “Atendimento ao Cidadão”. Tais macroprocessos substituiriam os objetos de custos Nível 2.
- c) Produto entregável: é o conjunto de produtos finais (um portfólio) que representa uma solução elaborada pela área de negócio para uma necessidade de cliente interno ou externo, tais como “Monitoramento do SFN realizado”, “Propostas de normas para o SFN elaboradas e aprovadas” e “Força de trabalho gerenciada”. Os entregáveis devem passar a compor os objetos de custos Nível 3.
- d) Processo: é o conjunto de atividades operacionais inter-relacionadas que transforma insumos em produtos que agregam valor a um estágio intermediário do produto final, como “Elaboração de propostas de normas para o SFN”, “Gestão de competências” e “Relacionamento com o cidadão”. Os processos, que já ocupam o Nível 4 do módulo de objetos de custos, seriam apenas atualizados.

Como o foco deste estudo de caso é o Desig, a Figura 6 (fruto de uma observação participante no Depog em Brasília) mostra como é a estrutura atual do módulo de objetos de custos do departamento e como ela ficaria depois das alterações propostas. Alguns objetos

seriam mantidos, outros teriam seus nomes alterados, outros mudariam de nível e outros seriam excluídos. Muitos desses objetos, principalmente de entregáveis para cima, não são exclusivos do Desig. Ou seja, outros departamentos também destinam seus custos a eles.

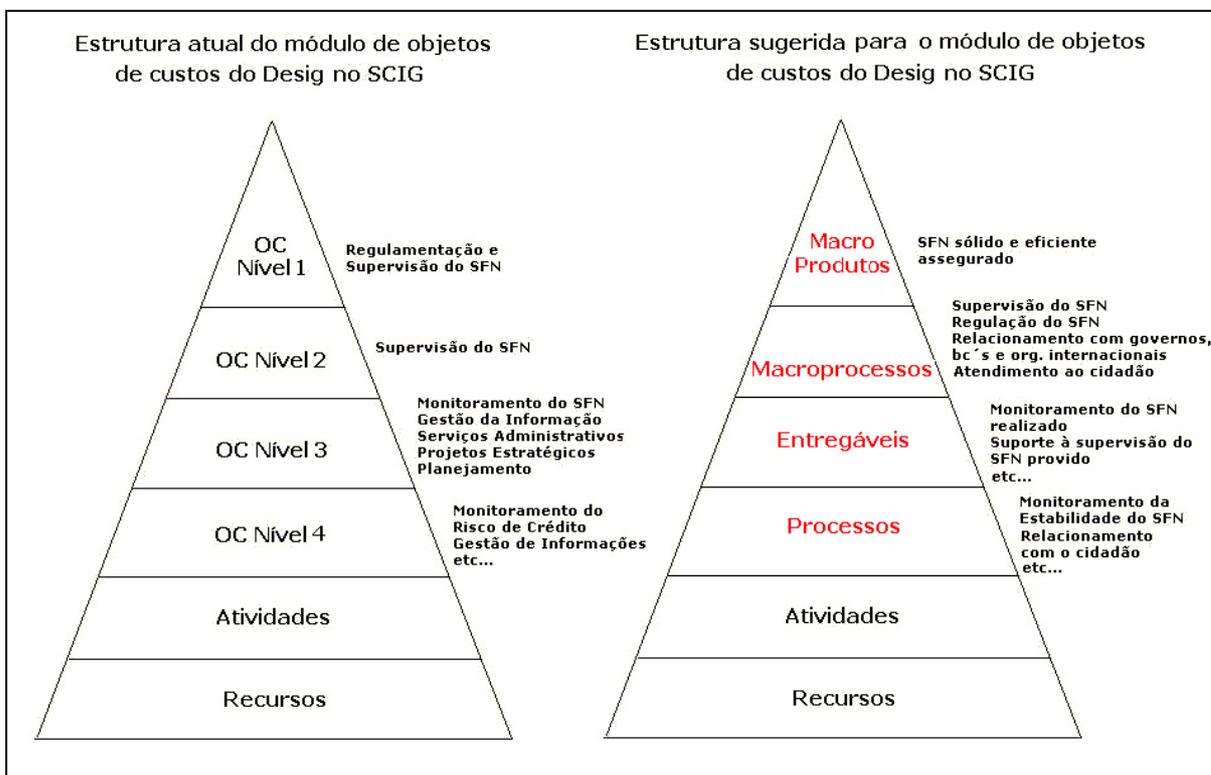


Figura 6 - Estrutura atual *versus* estrutura da cadeia de valor a ser inserida no módulo de objetos de custos do Desig

FONTE: Elaborada pela autora.

Quanto aos processos, na data de elaboração deste trabalho, a unidade era gestora de um processo de negócio – “Monitoramento da estabilidade do SFN” – e participava de outros sete: “Elaboração de propostas de normas para o SFN”, “Gestão do Manual da Supervisão (MSU)”, “Instauração de processos administrativos punitivos para entidades supervisionadas pelo BCB”, “Planejamento e gestão da supervisão do SFN”, “Produção técnica e disseminação de conhecimento no âmbito da supervisão”, “Relacionamento com o cidadão” e “Representação do BCB em organizações internacionais, bancos centrais e outros governos”. Além disso, a unidade participava de 21 processos de gestão e de suporte, como “Gestão de competências”, “Gerenciamento de viagens” e “Prestação de serviços de apoio logístico e administrativo”.

Mapeados os objetos de custos, a próxima etapa consiste em identificar as atividades

necessárias para fornecer os produtos e serviços, sejam elas operacionais, de gestão ou de suporte, bem como seus direcionadores. Para facilitar o entendimento, o Quadro 3 mostra como ficaria o novo rol de atividades do departamento, bem como a quais objetos de custos destinariam seus custos. Cabe ressaltar que neste rol também estão incluídos os projetos em andamento no departamento, pois, apenas para efeito do sistema, não há diferença entre apontamento para atividades no sentido literal ou para projetos, uma vez que estes são tratados no sistema da mesma forma que aquelas.

Quadro 3 - Novo rol de ações e objetos de custos do Desig

Tipo	Macroproduto	Macroprocesso	Entregável	Processo	Atividade
Negócio	SFN sólido e eficiente assegurado	Supervisão do SFN	Monitoramento do SFN realizado	Monitoramento da estabilidade do SFN	Monitoramento de operações de câmbio
					Monitoramento de operações de crédito
					Monitoramento de títulos e valores mobiliários
					Monitoramento do risco de crédito
					Monitoramento do risco de liquidez
					Monitoramento do risco de mercado
					Monitoramento do risco sistêmico
					Monitoramento consolidado do SFN
					Monitoramento de cooperativas de crédito
					Monitoramento de limites operacionais
					Monitoramento do segmento bancário
					Monitoramento do segmento não bancário
	Projetos desenvolvidos no âmbito da unidade				
Suporte à supervisão do SFN provido	Produção técnica e disseminação de conhecimento no âmbito da supervisão	Elaboração e análise de estudos e pesquisas			
		Organização e participação em GTs e fóruns no País			
		Elaboração e atualização do Manual da Supervisão			
Irregularidades apuradas e instrumentos disciplinares punitivos aplicados	Instauração de processos administrativos punitivos para ES pelo BCB	Proposição, deliberação e instauração de processo administrativo punitivo			
Regulação do SFN	Propostas de normas para o SFN elaboradas e aprovadas	Elaboração de propostas de normas para o SFN	Proposição e análise de normas do SFN		
Demandas dos Poderes atendidas	Relacionamento com governos, bancos centrais e organizações internacionais	Relacionamento com organismos, foros e outros bancos centrais conduzido, posições do BCB e conhecimento divulgados	Representação do BCB em organizações internacionais, bancos centrais e outros governos	Participação da supervisão em GTs e fóruns no exterior	
Demandas dos Cidadãos atendidas	Atendimento ao cidadão	Pedidos de informação, denúncias e reclamações atendidos	Relacionamento com o cidadão	Atendimento a demandas de informações	

... continua

Quadro 3 - Novo rol de ações e objetos de custos do Desig

Gestão	Programas de governo geridos e estratégia definida	Gestão estratégica, tática e operacional	Políticas e soluções para pessoas geridas	Gestão de competências	Mapeamento e avaliação de competências	
			Apoio à gestão estratégica, tática e operacional prestado	Gestão orçamentária	Gestão orçamentária, financeira e contábil	
				Gerenciamento tático e operacional das Unidades	Planejamento, gestão e organização	
		Governança corporativa	Continuidade do negócio gerida	Gestão do risco operacional e da continuidade de negócio	Gerenciamento de assuntos relativos à segurança	
			Relacionamento com órgãos de controle e auditoria independente gerenciado	Relacionamento com órgãos de controle e auditoria independente	Encaminhamento à Audit de respostas às auditorias externas	
			Auditorias realizadas	Acompanhamento das recomendações das auditorias internas	Resposta às recomendações da auditoria interna	
Suporte	Suporte provido e BCB administrado	Gerenciamento do conhecimento e da informação e documentação	Informação gerenciada	Captação e armazenamento de informações para fins corporativos	Gestão de subsistemas de informações	
				Gerenciamento da divulgação e do sigilo das informações captadas	Monitoramento do desempenho dos fornecedores de informações	
					Manutenção da qualidade da informação captada para uso nos processos corporativos	Racionalização de documentos e sistemas de captação de informações
					Controle da divulgação e do acesso às informações	
					Avaliação da qualidade das informações captadas	
				Documentação e arquivos gerenciados	Gestão dos documentos e arquivos corporativos	Tramitação de documentos e processos
		Educação corporativa	Eventos de educação corporativa realizados	Diagnóstico e solicitação de capacitação corporativa	Planejamento, execução e controle de necessidades de ações educacionais	
				Gerenciamento e Operacionalização de eventos de educação corporativa	Treinamentos	
		Administração de pessoal	Força de trabalho gerenciada	Administração da carreira e do desempenho	Acompanhamento de assuntos de carreira e remuneração e avaliação de desempenho	
				Manutenção de registros e ocorrências funcionais dos servidores	Controle e registros de frequência e elaboração e controle de portarias relacionadas a pessoal	
				Mobilidade interna de servidores	Registro e controle de mobilidade funcional e concorrências	
		Administração de recursos materiais, serviços e patrimônio	Serviços providos	Prestação de serviços de apoio logístico e administrativo	Gerenciamento de recursos materiais, patrimônio e apoio logístico	
				Gerenciamento de viagens	Emissão de diárias e passagens	
		Comunicação	Comunicação interna realizada	Produção e divulgação de informações no âmbito das unidades	Realização de ações de comunicação interna	
		Provimento e gerenciamento de tecnologias da informação	Desenvolvimento e manutenção de sistemas de informação e aplicativos realizados	Segurança de TI no âmbito corporativo	Credenciamento e controle de acesso a aplicativos	
				Desenvolvimento e manutenção de sistemas de informação e aplicativos corporativos e departamentais	Apoio ao desenvolvimento e manutenção de sistemas departamentais	
			Infraestrutura de TI provida	Suporte e infraestrutura para aplicações corporativas	Gerenciamento de recursos de TI	

FONTE: Elaborada pela autora.

Para fins de demonstração, como o número de atividades do departamento é muito extenso, nos próximos passos foram utilizadas apenas aquelas referentes aos processos de negócio relacionados ao macroprocesso “Supervisão do SFN”, do qual a Diretoria de Fiscalização (Difis) é a gestora. Nesses casos, seguindo o que já ocorre hoje com a maioria das atividades do modelo atual, seria utilizada a apropriação direta tanto de atividades para objetos de custos como entre os diferentes níveis de objetos de custos.

O próximo passo consiste em calcular a demanda dos recursos necessários à realização das atividades. A Tabela 4 mostra uma previsão anual de recursos para cada uma das atividades do Desig baseada no histórico dos últimos doze meses e o Quadro 4 indica os direcionadores utilizados para cada caso, sendo importante destacar que os grupos de recursos são formados pelos seguintes itens:

- Despesas com imóveis: despesas com depreciação e gastos com o uso de imóveis – área comum; com depreciação e gastos com o uso de imóveis – área útil, com manutenção de instalações prediais, com energia elétrica, com reforma de imóveis etc.
- Despesas com móveis e utensílios: despesas com depreciação de móveis e utensílios e demais itens.
- Despesas com pessoal: salários, encargos e benefícios dos servidores.
- Despesas com serviços de terceiros: contratos de prestação de serviços de mensageiros, de estagiários, de serviços de informações, informática etc.
- Despesas com viagens: passagens, diárias, devoluções etc.
- Despesas gerais: despesas com água e esgoto, fretes e carretos, serviços de comunicação e telecomunicação, materiais, veículos e seguros, serviços gráficos, festividades, homenagens e representação, e outros serviços auxiliares gerais.

Tabela 4 - Demanda de recursos necessários às atividades relacionadas ao macroprocesso “Supervisão do SFN”

Atividades	Despesas com imóveis	Despesas com móveis e utensílios	Despesas com pessoal	Despesas com serviços de terceiros	Despesas com viagens	Despesas gerais	Total geral
Monitoramento do segmento não bancário	53.667,00	34.212,00	6.763.250,00	407.810,00	2.954,00	20.695,00	7.282.588,00
Monitoramento do segmento bancário	76.011,00	24.133,00	5.021.528,00	271.826,00	10.774,00	64.669,00	5.468.941,00
Monitoramento do risco de crédito	127.146,00	26.335,00	4.906.480,00	309.263,00	567,00	13.828,00	5.383.619,00
Monitoramento de títulos e valores mobiliários	120.295,00	25.061,00	4.891.565,00	281.078,00	6.366,00	18.148,00	5.342.513,00
Monitoramento de operações de câmbio	47.876,00	16.911,00	3.352.179,00	204.839,00	4.978,00	5.996,00	3.632.779,00
Proposição, deliberação e instauração de processo administrativo punitivo	51.011,00	14.673,00	2.907.586,00	165.919,00	4.064,00	40.383,00	3.183.636,00
Monitoramento consolidado do SFN	36.105,00	10.465,00	2.178.835,00	83.531,00		22.430,00	2.331.366,00
Monitoramento do risco de liquidez	33.629,00	11.088,00	2.076.501,00	142.440,00	4.153,00	29.456,00	2.297.267,00
Monitoramento do risco de mercado	28.897,00	8.946,00	1.652.885,00	104.730,00	4.253,00	22.730,00	1.822.441,00
Monitoramento do risco sistêmico	23.648,00	7.544,00	1.300.203,00	113.112,00	5.891,00	32.026,00	1.482.424,00
Elaboração e análise de estudos e pesquisas	14.526,00	4.152,00	1.101.102,00	54.793,00	5.624,00	12.617,00	1.192.814,00
Monitoramento de limites operacionais	6.150,00	3.953,00	766.984,00	48.167,00		2.400,00	827.654,00
Monitoramento de cooperativas de crédito	3.506,00	2.116,00	568.067,00	7.207,00		976,00	581.872,00
Organização e participação em grupos de trabalho e fóruns no País	752,00	171,00	50.410,00	583,00		192,00	52.108,00
Monitoramento de operações de crédito	618,00	113,00	28.132,00	394,00		102,00	29.359,00
Elaboração e atualização do Manual da Supervisão	359,00	90,00	26.768,00	268,00		185,00	27.670,00
Total geral	624.196,00	189.963,00	37.592.475,00	2.195.960,00	49.624,00	286.833,00	40.939.051,00

FONTE: Relatórios do SCIG no ambiente de *data warehouse*.

Quadro 4 - Direcionadores de recursos utilizados

Recurso	Direcionador
Despesas com imóveis	Horas por Subunidade
Despesas com móveis e utensílios	Horas por Subunidade
Despesas com pessoal	Horas por Subunidade
Despesas com serviços de terceiros	Horas por Subunidade (Despesas com estagiários)
	Apontamentos do Sistema Contratos (Informática)
Despesas com viagens	Apontamentos do Sistema Viagem
Despesas gerais	Horas por Subunidade

FONTE: SAS/ABM.

A Tabela 5 sintetiza o que foi feito nas etapas anteriores e dá uma visão geral do modelo proposto para um orçamento baseado em atividades para o Desig no que se refere ao macroprocesso “Supervisão do SFN” no período de um ano. As informações de custos encontram-se disponíveis tanto por objeto de custo como por atividade e recurso necessário para a entrega dos produtos.

Tabela 5 - Orçamento baseado em atividades para o Desig no que se refere o macroprocesso “Supervisão do SFN”

Macroproduto	Macroprocesso	Entregável	Processo	Atividade	Despesas com imóveis	Despesas com móveis e utensílios	Despesas com pessoal	Despesas com projetos	Despesas com serviços de terceiros	Despesas com viagens	Despesas gerais	Total geral
SFN sólido e eficiente assegurado					668.217,00	200.042,00	40.027.200,00	40.295,00	2.282.993,00	49.624,00	280.379,00	43.548.750,00
	Supervisão do SFN				668.217,00	200.042,00	40.027.200,00	40.295,00	2.282.993,00	49.624,00	280.379,00	43.548.750,00
				<i>Monitoramento do SFN realizado</i>	601.569,00	180.956,00	35.941.334,00	40.295,00	2.050.837,00	39.936,00	237.595,00	39.092.522,00
				Monitoramento da estabilidade do SFN	601.569,00	180.956,00	35.941.334,00	40.295,00	2.050.837,00	39.936,00	237.595,00	39.092.522,00
				Monitoramento consolidado do SFN	36.105,00	10.465,00	2.178.835,00		83.531,00		22.430,00	2.331.366,00
				Monitoramento de cooperativas de crédito	3.506,00	2.116,00	568.067,00		7.207,00		976,00	581.872,00
				Monitoramento de limites operacionais	6.150,00	3.953,00	766.984,00		48.167,00		2.400,00	827.654,00
				Monitoramento de operações de câmbio	47.876,00	16.911,00	3.352.179,00		204.839,00	4.978,00	5.996,00	3.632.779,00
				Monitoramento de operações de crédito	618,00	113,00	28.132,00		394,00		102,00	29.359,00
				Monitoramento de títulos e valores mobiliários	120.295,00	25.061,00	4.891.565,00		281.078,00	6.366,00	18.148,00	5.342.513,00
				Monitoramento do risco de crédito	127.146,00	26.335,00	4.906.480,00		309.263,00	567,00	13.828,00	5.383.619,00
				Monitoramento do risco de liquidez	33.629,00	11.088,00	2.076.501,00		142.440,00	4.153,00	29.456,00	2.297.267,00
				Monitoramento do risco de mercado	28.897,00	8.946,00	1.652.885,00		104.730,00	4.253,00	22.730,00	1.822.441,00
				Monitoramento do risco sistêmico	23.648,00	7.544,00	1.300.203,00		125.131,00	5.891,00	20.007,00	1.482.424,00
				Monitoramento do segmento bancário	76.011,00	24.133,00	5.021.528,00		271.826,00	10.774,00	64.669,00	5.468.941,00
				Monitoramento do segmento não bancário	53.667,00	34.212,00	6.763.250,00		407.810,00	2.954,00	20.695,00	7.282.588,00
				Outras atividades e iniciativas	20.513,00	5.318,00	1.204.676,00		48.999,00		10.112,00	1.289.618,00
				Projetos desenvolvidos no âmbito da unidade	23.508,00	4.761,00	1.230.049,00	40.295,00	15.422,00		6.046,00	1.320.081,00
				<i>Irregularidades apuradas e instrumentos disciplinares punitivos aplicados</i>	51.011,00	14.673,00	2.907.586,00		168.773,00	4.064,00	37.529,00	3.183.636,00
				Instauração de processos administrativos punitivos	51.011,00	14.673,00	2.907.586,00		168.773,00	4.064,00	37.529,00	3.183.636,00
				Proposição, deliberação e instauração de processo administrativo punitivo	51.011,00	14.673,00	2.907.586,00		168.773,00	4.064,00	37.529,00	3.183.636,00
				<i>Suporte à supervisão do SFN provido</i>	15.637,00	4.413,00	1.178.280,00		63.383,00	5.624,00	5.255,00	1.272.592,00
				Gestão do Manual da Supervisão	359,00	90,00	26.768,00		268,00		185,00	27.670,00
				Elaboração e atualização do Manual da Supervisão	359,00	90,00	26.768,00		268,00		185,00	27.670,00
				Produção técnica e disseminação de conhecimento	15.278,00	4.323,00	1.151.512,00		63.115,00	5.624,00	5.070,00	1.244.922,00
				Elaboração e análise de estudos e pesquisas	14.526,00	4.152,00	1.101.102,00		62.532,00	5.624,00	4.878,00	1.192.814,00
				Organização e participação em grupos de trabalho e fóruns no País	752,00	171,00	50.410,00		583,00		192,00	52.108,00
Total geral					668.217,00	200.042,00	40.027.200,00	40.295,00	2.282.993,00	49.624,00	280.379,00	43.548.750,00

FONTE: Elaborada pela autora.

Por fim, para se ter um orçamento anual baseado em atividades para todo o Desig é necessária a acumulação total dos recursos para atender à demanda projetada; ou seja, devem ser somados os recursos necessários para a realização do total de atividades da unidade, conforme demonstrado na Tabela 6. Como pode ser visto, dos R\$ 72,5 milhões gastos 91,6% se referem a salários, encargos e benefícios dos servidores, seguindo-se despesas com infraestrutura de informática e despesas com imóveis.

Tabela 6 - Custo dos recursos do Desig no período de abril/11 a março/12

Recurso	Custo R\$
Salários, encargos e benefícios	R\$ 66.415.096,00
Despesas com infraestrutura de informática	R\$ 3.351.965,00
Depreciação e gastos com uso de imóveis	R\$ 947.681,00
Serviços de teleprocessamento	R\$ 299.628,00
Despesas com viagem	R\$ 298.929,00
Despesas com energia elétrica	R\$ 253.591,00
Despesas com depreciação móveis e utensílios	R\$ 233.732,00
Serviços de informações por meio eletrônico	R\$ 171.172,00
Despesas com água e esgoto	R\$ 169.157,00
Despesas com serviços, softwares e soluções de informática	R\$ 103.536,00
Despesas com depreciação móveis e utensílios hardware	R\$ 95.473,00
Despesas com estagiários	R\$ 61.765,00
Contrato de prestação de serviços - messageiros	R\$ 51.056,00
Despesas com projetos estratégicos	R\$ 40.295,00
Serviços de secretariado	R\$ 15.473,00
Despesas com materiais	R\$ 10.427,00
Outros	R\$ 5.561,00
Total geral	R\$ 72.524.537,00

FONTE: Relatórios do SCIG no ambiente de *data warehouse*.

Esse percentual relativo a pessoal, aparentemente elevado, está de acordo com o que vem sendo observado no Governo Federal. Os estudos de Assis (2007) e Mendes (2008) mostram que cerca de 90% do orçamento do Poder Executivo é de aplicação compulsória; ou seja, é consumido por despesas obrigatórias, principalmente aquelas relativas a benefícios previdenciários e despesas com pessoal ativo.

5.6 Análise da proposta com base no orçamento público

Uma vez elaborada a proposta de um orçamento baseado em atividades para o Desig, mostra-se nesta seção como ela alimentaria a proposta orçamentária anual da instituição a ser enviada à Secretaria de Orçamento Federal (SOF), além de alguns exemplos comparativos

com o que havia sido proposto para o departamento pelo orçamento tradicional.

Para se entender melhor como é a estrutura de créditos orçamentários da Lei Orçamentária Anual – LOA/2012, a Tabela 7 mostra o que foi aprovado pela lei para o BCB em 2012, subdividido em quatro programas: “Programa de Gestão e Manutenção do Ministério da Fazenda”, uma vez que o orçamento do BCB encontra-se neste Ministério; “Previdência de Inativos e Pensionistas da União”; “Gestão da Política Econômica e Estabilidade do SFN”; e “Operações Especiais: Cumprimento de Sentenças Judiciais”. Entretanto, cabe destacar que os valores que constam na LOA não são necessariamente os valores pedidos pela instituição, pois, além de o Ministério da Fazenda impor limites de empenho para gastos com custeio e despesas com investimentos, ao registrar a proposta orçamentária do BCB no SIOP, o próprio sistema do Governo Federal já impõe alguns limites máximos. Ou seja, há um contingenciamento antecipado de recursos.

Tabela 7 - Resumo da LOA 2012 para o Banco Central do Brasil

Programa	Ação (Atividades, Projetos e Operações Especiais)	Valor
Programa de Gestão e Manutenção do Ministério da Fazenda		R\$ 1.519.119.288
	Pagamento de Pessoal Ativo	R\$ 1.049.012.204
	Contribuições Obrigatórias Diversas	R\$ 218.855.700
	Administração da Unidade	R\$ 114.490.377
	Assistência Médica e Odontológica aos Servidores, Empregados e Dependentes	R\$ 66.492.000
	Projetos de Construção dos Edifícios Sede na BA, RJ e RS (Investimentos)	R\$ 49.079.552
	Auxílio-Alimentação	R\$ 17.400.000
	Capacitação de Servidores em Processo de Qualificação e Requalificação	R\$ 2.497.001
	Assistência Médica aos Servidores e Empregados - Exames Periódicos	R\$ 620.454
	Assistência Pré-Escolar	R\$ 576.000
	Auxílio-Transporte	R\$ 96.000
Previdência de Inativos e Pensionistas da União		R\$ 896.023.000
	Pagamento de Aposentadorias e Pensões	R\$ 896.023.000
Gestão da Política Econômica e Estabilidade do SFN		R\$ 107.237.378
	Sistema de Informações BCB - SISBACEN	R\$ 90.197.250
	Formulação e Gerenciamento da Política Monetária, Cambial e de Crédito	R\$ 10.471.899
	Supervisão do SFN	R\$ 4.971.560
	Publicidade de Utilidade Pública	R\$ 959.340
	Organização do SFN	R\$ 479.889
	Regulamentação do SFN	R\$ 107.440
	Educação Financeira do BCB	R\$ 50.000
Operações Especiais: Cumprimento de Sentenças Judiciais		R\$ 52.224.579
	Cumprimento de Sentença Judicial Transitada em Julgado (Precatórios)	R\$ 49.729.964
	Contribuição para o Custeio do Regime de Previdência decorrente de Precatórios	R\$ 2.447.132
	Cumprimento de Débitos Judiciais Periódicos Vincendos	R\$ 47.483
Total geral		R\$ 2.574.604.245

FONTE: LOA, 2012.

Vê-se, então, que para o exercício de 2012 a LOA fixou para o Banco Central o valor de R\$ 2.524,9 milhões, excluindo os precatórios. De acordo com a referida Lei, as despesas contingenciáveis, no montante de R\$ 273,4 milhões, estão distribuídas entre as ações “Administração da Unidade”, “Projetos de Construção de Edifícios Sede”, “Capacitação de Servidores” e todas referentes ao Programa “Gestão da Política Econômica e Estabilidade do SFN”. Os demais créditos orçamentários listados podem ser considerados como não gerenciáveis, ou seja, de natureza obrigatória.

Caso fosse utilizado o orçamento gerencial proposto na seção anterior para alimentar uma proposta orçamentária a ser enviada à SOF, seria necessário estabelecer uma relação entre os recursos descritos na Tabela 6 e os programas e ações constantes no orçamento formal, detalhados na Tabela 7. Dessa forma, seria mantido o que foi citado por Catelli *et al.* (2001), que propõem a formulação de dois orçamentos, com finalidades e usuários distintos, porém integrados. Mantém-se o orçamento formal, nos moldes tradicionais, inserido no SIAFI, e tem-se o orçamento gerencial, subordinado às restrições impostas ao orçamento público, porém sem necessidade de autorização legislativa, mas completamente relacionado e coerente com o primeiro.

A título de exemplo, despesas com salários, encargos e benefícios alimentariam a ação “Pagamento de Pessoal Ativo”; despesas com energia elétrica, água e esgoto, estagiários e materiais comporiam as despesas com “Administração da Unidade”; e despesas com viagens e projetos estratégicos estariam relacionadas aos créditos orçamentários de ações específicas do Programa “Gestão da Política Econômica e Estabilidade do SFN”, como a ação “Supervisão do SFN”, no caso do Desig e demais unidades da Difis.

Quanto à comparação com o que foi orçado pelo método tradicional, a análise não é trivial, pois as informações estão agregadas de forma diferente nos dois orçamentos. Por exemplo, as despesas obrigatórias com salários, encargos e benefícios, que representam a maior parte do orçamento, não estão sob a alçada das unidades, e sim do Departamento de Pessoal. As despesas gerais e as despesas com serviços de terceiros encontram-se totalizadas na ação “Administração da Unidade”, cujo gestor é o Departamento de Recursos Materiais e Patrimônio. Ademais, as ações da LOA, na maioria das vezes, abrangem o orçamento de várias unidades ou, mesmo, diretorias, como no caso da “Supervisão do SFN”.

De toda forma, para exemplificar, têm-se as despesas com viagens do Desig. Pelo método tradicional, foi orçado o valor de R\$ 1.296.906, enquanto que pelo ABB o histórico

de doze meses sugere R\$ 298.929. Entretanto, aqui cabe destacar que em 2011 o governo emitiu um decreto que limitou os gastos com viagens a 75% do valor realizado em 2010 para ações vinculadas ao poder de polícia e supervisão, o que certamente comprometeu a execução orçamentária para esse grupo de despesa no ano passado.

Ainda se tratando de despesas com viagens, que representam cerca de 98% do orçamento da ação “Supervisão do SFN”, ao se levar em consideração todas as unidades que contribuem para ela e utilizar o histórico referente aos últimos doze meses, tem-se um orçamento de R\$ 3.989.255 para a ação. Entretanto, os responsáveis pela proposta orçamentária de 2012 informaram que as unidades pediram o valor de R\$ 13.163.588, ou seja, cerca de 2,6 vezes mais do que foi aprovado pela LOA (R\$ 4.971.560), conforme a Tabela 7.

Com essas breves comparações, observa-se que há um distanciamento muito grande entre o que foi pedido pelas unidades do BCB e o que foi efetivamente aprovado pela LOA. A utilização de informações advindas de um sistema de custos pode vir a reduzir essa diferença, já que é observada uma significativa redução de valores orçados pelo ABB também em outras ações da referida Lei.

Feitas essas considerações, vê-se que esse experimento confirma as considerações feitas por Machado e Holanda (2010) de que um sistema de informações de custos tem por finalidades, entre outras: promover maior eficiência do processo alocativo e maior eficiência operacional; subsidiar o processo de planejamento e orçamentação; e possibilitar a melhoria das informações internas gerenciais, para permitir a medição de resultados e desempenhos.

Em contrapartida, da parte do Governo devem ser estudadas formas de recompensa a serem dadas às instituições no caso de uma economia significativa de recursos, uma vez que hoje a cultura orçamentária do setor público brasileiro ainda não premia aquelas que apresentam um melhor desempenho.

De acordo com Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010), quando isso ocorrer esse foco em desempenho virá acompanhado do aumento da transparência. Mediante a divulgação de como os recursos orçamentários são aplicados, quais são as prioridades a eles conferidas, quanto custa a prestação de um determinado serviço e quais são os benefícios que ele traz para a sociedade, as autoridades públicas estarão contribuindo para o reforço dos ideais democráticos. Isso se dá mediante a criação de melhores condições para que o cidadão possa exercer maior controle sobre as atividades do Estado e cobrar de seus representantes as medidas necessárias para corrigir eventuais desvios e desperdícios.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Muito se tem discutido acerca da adequação de transferir práticas da esfera privada para a esfera pública, contudo, a escassez de recursos e a exigência crescente pela *accountability* apontam a necessidade de buscá-las. Controlar custos vem sendo uma das formas encontradas pela administração pública para operacionalizar essa busca.

Seguindo essa tendência, este trabalho se propôs a enfrentar um duplo desafio: definir as características desejáveis para um sistema de custos e informações gerenciais enquanto ferramenta de planejamento e controle em uma instituição pública; e propor medidas para que as informações de custos pudessem subsidiar o processo orçamentário.

Para atingir esses desafios, foram traçados objetivos específicos, que consistiram, basicamente, em analisar o papel da gestão de custos e do orçamento no âmbito da administração pública, bem como em analisar o sistema de custos implementado numa instituição pública federal, de forma a servir como referência para outras organizações interessadas em apurar seus custos. Para essa finalidade, foi realizado o estudo do sistema de informações implantado no Banco Central do Brasil, o SCIG.

Para maior clareza do trabalho, seus resultados são sintetizados a seguir:

a) Características desejáveis para um sistema de custos em uma instituição pública

O sistema de custos, delineado na seção **2.2.1**, deve atender aos objetivos da Lei de Responsabilidade Fiscal que estabelece que o administrador público deve empregar sistemas de apropriação e apuração de custos em busca de uma avaliação de resultados.

Quanto às suas características desejáveis, os resultados deste trabalho estão em consonância com o que foi proposto nos estudos de Machado (2002) e Machado e Holanda (2010) acerca de um modelo conceitual de custos para o setor público. O sistema proposto traz 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 contábeis gerenciais do ente público e terão como limite de atuação os dados e informações internas. Assim, ele não será mais um sistema operacional de administração financeira, como o SIAFI ou SIOP, nem deverá vir para substituir os sistemas contábeis atuais. O modelo a ser implementado deve possuir caráter gerencial, estabelecendo relações voltadas para os objetos

de custo, a partir de informações de outros sistemas auxiliares já existentes em cada órgão, e atendendo às necessidades específicas de cada um deles.

Quanto à escolha do método de custeio, para o setor público isso não é tarefa fácil, na medida em que há defensores para quase todos os métodos (MACHADO e HOLANDA, 2010). Além disso, no setor público, diferentemente do setor privado, não há limitação legal quanto ao uso dos métodos de custeio. Nesse sentido, qualquer um dos métodos (custeio direto, variável, por absorção e por atividades) pode ser adotado. O método de custeio proposto neste trabalho é o ABC, sendo que a argumentação em defesa dessa proposta encontra-se na seção **2.2.1.3**.

Ademais, para conseguir maior visibilidade dentro da organização, o sistema deve ter o apoio da alta administração e atender às necessidades do nível estratégico. Entretanto, também é necessária uma sensibilização dos gestores públicos de nível tático e operacional acerca da importância da apuração de custos para incentivo e continuidade do processo.

Uma vez implementado, o sistema de custos deve ser uma ferramenta de apoio à gestão a ser utilizado tanto pelos órgãos executores das políticas públicas quanto pelos órgãos centrais de planejamento e de controle, como o MPOG. A informação de custos deve proporcionar conteúdo fundamental para subsidiar decisões governamentais de alocação mais eficiente, facilitando a sustentabilidade e o desenvolvimento econômico.

Entretanto, é necessário aumentar o debate sobre mensuração de custos e destacar sua importância para a melhoria da qualidade do gasto público, qualificando a discussão das perspectivas e dos desafios na gestão da informação de custos na administração pública.

b) Medidas para subsidiar o processo orçamentário

No que se refere à utilização das informações de custos para a elaboração do orçamento, as conclusões deste estudo estão de acordo com o que foi proposto por Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010). Esses autores afirmam que as informações de custos, associadas aos benefícios das políticas públicas, 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.

Partindo daí, vê-se que a análise de custos não deveria ser apenas para controle e monitoramento, mas principalmente para servir de insumo para o planejamento e orçamento. O desejado é que ela auxilie nas projeções de gastos futuros, de forma a possibilitar uma

melhor previsibilidade de despesas e uma avaliação de programas e projetos semelhantes. Lopes e Blaschek (2005) já afirmavam: “Na verdade, não há mais espaço para a gestão dos recursos públicos de forma burocratizada; há que se voltar o foco das ações governamentais para o planejamento e para os resultados”.

Ademais, o ideal é que as informações de custos possam permitir a discussão do processo alocativo interno às unidades da administração pública, bem como a melhoria da qualidade do gasto, mediante referencial comparativo de custos. Isso possibilitaria um remanejamento de dotações orçamentárias, pois auxiliaria os gestores a decidir quanto a contingenciamentos ou continuidade de projetos, minimizando a política do “gaste ou perca” e do orçamento incremental frequentemente encontrados na esfera pública.

Assim, com relação às possíveis adaptações a serem desenvolvidas no processo orçamentário das 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, cujas vantagens foram listadas na seção **2.2.2.1.4**.

Embora seja o próximo passo lógico para quem já usa o ABC, não há necessidade de a organização, na implementação do ABB, adotar aquele sistema de custeio. Lopes e Blaschek (2005) já afirmavam que ambos podem ser introduzidos simultaneamente. Há que se ressaltar, todavia, a natural resistência a mudanças nas organizações públicas burocráticas por ocasião da introdução de novas ferramentas gerenciais e o tempo de maturação do projeto, que não é curto. Por isso, é importante que o incentivo venha, principalmente, da alta administração.

Por fim, pode-se dizer que os fundamentos do ABB ainda carecem de mais aplicação nas organizações para atestar sua funcionalidade, pois a metodologia ainda se encontra muito apegada à área acadêmica. Não obstante, essa abordagem está apenas no início de sua potencial difusão, e esta é uma época oportuna para se iniciar a discutir o assunto.

c) Diagnóstico e recomendações ao Sistema de Custos e Informações Gerenciais do Banco Central do Brasil

Em funcionamento há mais de oito anos no Banco Central do Brasil, o Sistema de Custos e Informações Gerenciais precisa passar por uma revisão crítica acerca dos benefícios alcançados, bem como dos principais problemas e dificuldades que vem enfrentando. Assim, por meio dos dispositivos de coleta de dados listados na seção **4.4**, foi possível realizar um

diagnóstico e estudar mais profundamente o sistema em questão.

Com relação aos benefícios alcançados, os mais visíveis dizem respeito à possibilidade de acompanhar a distribuição e alocação dos recursos humanos, ao fornecimento de subsídios para reestruturação de áreas e o redesenho de processos; ao conhecimento dos custos de todas as atividades e processos da instituição; e à capacidade do sistema em custear os projetos em andamento no âmbito da instituição.

Quanto às dificuldades e aos problemas encontrados, foram relatados, entre outros: tempo gasto com os apontamentos no sistema; distanciamento da realidade, principalmente no que se refere à falta de atualização contínua das atividades, processos e produtos; falta de fidedignidade das informações; baixa utilização do sistema para a tomada de decisão por parte dos gestores; baixa convergência e integração com outras ferramentas de gestão; desvinculação dos dispositivos de planejamento e orçamento; e falta de incentivo direto do governo com relação à utilização de sistemas de custos.

Por esses motivos, 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. Um estudo feito por Werneck (2005) no BCB já alertava: “Detectar o que precisa ser melhorado implica a manipulação das informações, as quais não são utilizadas por não atenderem à demanda dos servidores”. A autora já propunha: “[...] estando o conteúdo das informações adequado às necessidades, as unidades irão utilizá-las com maior frequência”.

Conhecidas essas preocupações, este estudo também se propôs a sugerir uma medida que buscasse sanar um dos problemas críticos relatados: a desvinculação do SCIG ao planejamento e ao orçamento da autarquia. Foi observado que, apesar de ainda adotar um processo orçamentário tradicional, o BCB dispõe de muitos instrumentos necessários para uma transição para um modelo mais flexível e focado em resultados e desempenho.

Assim, a adoção do ABB foi proposta para um departamento da área de Fiscalização, de forma que depois esse modelo possa subsidiar a elaboração nos demais departamentos e diretorias. Partindo da premissa de que a atual cadeia de valor deve ser refletida no sistema e com base num histórico referente aos últimos doze meses, foi possível elaborar um orçamento anual, em que foram estimadas as atividades e recursos necessários à realização dos processos para os quais o departamento contribui.

A partir desse experimento, foram realizadas algumas comparações com a Lei

Orçamentária Anual de 2012. Constatou-se que há um distanciamento muito grande entre o que foi pedido pelas unidades do BCB e o que foi efetivamente aprovado pela LOA. Assim, espera-se que, com a utilização de informações advindas de um sistema de custos, essa diferença seja reduzida, já que foi observada uma significativa redução de valores orçados pelo ABB também em outras ações da referida Lei.

Por fim, essa pesquisa 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 sugerem uma economia significativa de recursos na proposta orçamentária e possibilitam uma gestão mais focada em desempenho e resultados.

d) Limitações da pesquisa

Uma das limitações deste trabalho prende-se à dificuldade de generalização dos resultados obtidos, pois se trata de uma pesquisa qualitativa baseada em um estudo de caso no qual o sistema de custos adotado pela instituição foi modelado, especificamente, de acordo com suas características operacionais. Adicionalmente, as informações levantadas durante o processo podem ser demasiado específicas à instituição escolhida, especialmente no tocante a aspectos culturais. Ademais, os entrevistados foram escolhidos por apresentarem-se como os mais indicados a responder às indagações. Entretanto, eles podem não representar integralmente a realidade da instituição, contribuindo com visões pessoais acerca do todo. Apesar das limitações apontadas, o método escolhido apresenta-se como o mais indicado para o objetivo pretendido, uma vez que em situações semelhantes a pesquisa pode conseguir níveis aceitáveis de replicabilidade em órgãos da administração pública, principalmente, pelo fato de a gestão baseada em atividades ser uma ferramenta que tem como premissa a flexibilidade para a sua implantação nos mais diferentes tipos de empresas.

Além das limitações do método, é necessário registrar as limitações quanto ao modelo de orçamento proposto. Suas principais causas foram:

- Número excessivo de atividades listadas no SCIG. Muitas vezes, os departamentos, buscando facilitar o apontamento de horas de seus servidores, acabam registrando muitas atividades ou, mesmo, tarefas no sistema. Isso não apenas sobrecarrega o sistema com informações, muitas vezes, desnecessárias como dificulta as análises de

custos e a elaboração de um orçamento baseado em atividades.

- Alterações frequentes nas descrições das atividades, sendo que, na maioria das vezes, a essência continua a mesma. Tal fato impediu a utilização de um histórico de três anos para as estimativas de custos, pois não foi possível identificar a igualdade das atividades para todos os casos.
- Muitos processos, principalmente os de gestão e suporte, têm a participação de mais de um departamento. Por esse motivo, com os dados referentes apenas a uma unidade, a estimativa do custo total de vários objetos de custos ficou comprometida.

e) Estudos futuros

Conceitualmente, tudo o que é feito no BCB hoje tem por objetivo promover a entrega dos macroprodutos ou a execução dos macroprocessos de negócio. Assim, a execução de um processo, seja ele de negócio, suporte ou gestão, visa à entrega de um macroproduto de negócio. Baseando-se neste raciocínio, para um estudo futuro, é possível que todos os processos de gestão e de suporte venham a ser direcionados e distribuídos para os processos de negócio. Para obter-se o custo dos macroprodutos e macroprocessos de gestão e suporte, podem ser definidos atributos para os processos de gestão e suporte, além de ser necessário definir os direcionadores que seriam utilizados nesses casos.

f) Contribuições da pesquisa para a academia e para a gestão

A principal contribuição desta pesquisa é a inclusão de uma visão multidisciplinar para a administração pública, envolvendo temáticas atuais como custos, planejamento e orçamento, uma vez que a área ainda é bastante carente de estudos e pesquisas acadêmicas. A criação de um modelo de referência de orçamento baseado em atividades para as instituições públicas pode ser considerada outra importante contribuição, abrindo uma linha de pesquisas futuras acerca da aplicação desse tipo de orçamento nesse setor. Por fim, tem-se o oferecimento de um instrumento de gestão mais robusto aos gestores públicos interessados na melhoria e na qualidade do gasto público.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, L. M.; LIMA, D. V. Características determinantes no processo de convergência da contabilidade pública nos estados-membros do Mercosul. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 9, 2012, São Paulo. *Anais...* São Paulo: USP, 2012.

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

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. *Sistemas de controle gerencial*. São Paulo: Atlas, 2001.

APPOLINÁRIO, F. *Metodologia da ciência*. São Paulo: Thomson Pioneira, 2006.

ASSIS, N. R. *Demonstrativo das despesas obrigatórias de caráter continuado: análise da evolução histórica, avaliação e identificação das variáveis que o determinam para proposição de um novo modelo*. Brasília: ESAF, 2007.

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

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

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

_____. *Planejamento Estratégico*. Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br/?PLANOBC>>. Acesso em: 13 de fevereiro de 2011.

_____. *História do BC*. Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br/?HISTORIABC>>. Acesso em: 13 de fevereiro de 2011.

BARDIN, L. *Análise de conteúdo*. Lisboa: Edições 70, 1979.

BEVIR, M.; RHODES, R.; WELLER, P. Traditions of governance: interpreting the changing role of the public sector. *Public Administration*, v. 81, n. 1, p. 1-17, 2003.

BOISVERT, H. *Contabilidade por atividades: contabilidade de gestão - práticas avançadas*. São Paulo: Ed. Atlas, 1999.

BRANDÃO, I. F. Modelo conceitual de sistema de custos aplicado às entidades governamentais. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 16, 2009, Fortaleza. *Anais...* Fortaleza: CBC, 2009.

BRASIL. Comissão Interministerial de Custos. *Relatório Final*. Disponível em: <www.portalsof.planejamento.gov.br/bib/publicacoes>. Acesso em: 13 de abril de 2010.

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil*, 1988. 27. ed., São Paulo: Saraiva, 2001.

_____. Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De10200.htm>. Acesso em: 10 de junho de 2012.

_____. Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm>. Acesso em: 15 de agosto de 2011.

_____. Lei Complementar nº 4.320, de 17 de março de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 22 de outubro de 2010.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 24 de agosto de 2010.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. *Sistemas de informações de custos no Governo Federal: orientações para o desenvolvimento e implantação de metodologias e sistemas de geração e emprego de informações de custos no Governo Federal*. Brasília, 2008.

_____. Portaria MPOG nº 42, de 14 de abril de 1999. Disponível em: <<https://www.portalsof.planejamento.gov.br/MTOSOF/Componente-PortariaMOGno42-14041999.pdf>>. Acesso em: 10 de outubro de 2010.

_____. Portaria Interministerial nº 945, de 26 de outubro de 2005. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 28 out. 2005, Seção 2, p. 22. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/diarios/845784/dou-secao-2-28-10-2005-pg-22>>. Acesso em: 10 de junho de 2012.

_____. Portaria nº 749, de 15 de dezembro de 2009. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_749_Atualizacao_Anexos_Lei_4320.pdf>. Acesso em: 25 de janeiro de 2011.

BRESSER PEREIRA, L. C. Da administração pública burocrática à gerencial. In: BRESSER PEREIRA, L. C.; SPINK, P. *Reforma do estado e administração pública gerencial*. 6. ed. São Paulo: FGV, 2005.

BRIMSON, J. A.; ANTOS, J. *Driving value using activity-based budgeting*. New York: John Wiley & Sons, 1999.

BURKHEAD, J. *Orçamento público*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1971.

BURNS, J.; VAIVIO, J. Management accounting change. *Management Accounting Research*, v. 12, n. 4, p. 389-402, dez/2001.

- CARVALHO, J. R. S. *Orçamento base zero na Eletrolux*. São Paulo: IBC, 2002.
- CATELLI, A.; PARISI, C.; SANTOS, E. S.; ALMEIDA, L. B. Um sistema para a gestão econômica de organizações governamentais empreendedoras. *Revista do Serviço Público*, Brasília, ano 52, n. 3, p. 83-100, jul-set/2001.
- COGAN, S. *Activity-based costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial*. 3. ed. São Paulo: Pioneira, 2002.
- COKINS, G. *New age accounting: activity-based budgeting (ABB)*. SAS White Paper, 1999. Disponível em: <http://www.bettermanagement.com>. Acesso em: 16 de novembro de 2010.
- COOPER, R. The rise of activity-based costing – Part one: What is an Activity-Based Costing System? *Journal of Cost Management*, p. 45-54, summer 1988.
- _____. *Implementing activity-based cost management: moving from analysis to action*. Montvale, NJ: Institute of Management Accountants, 1992.
- COOPER, R.; SLAGMULDER, R. Activity-based budgeting. *Strategic Finance*, v. 82, p. 85-86, set/2000.
- CORE, F. G. *Reforma gerencial dos processos de planejamento e orçamento*. Brasília: ENAP, 2001. (Texto para Discussão, n. 44).
- CRUZ, F.; PLATT, O. As exigências de implantação de sistema de custos pela Lei de Responsabilidade Fiscal e a oportunidade para o surgimento da contabilidade estatal municipal participativa. In: SEMINÁRIO DE CONTABILIDADE DA USP, 1, 2001, São Paulo. *Anais...* São Paulo: USP, 2001.
- ESCOLA NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – ENAP. *Gestão de custos no setor público*. Brasília: ENAP, 2001. (Texto para Discussão, n. 41).
- ESTRELA, M. A. *O Banco Central do Brasil e suas funções*. Programa de educação financeira. BC e universidade, 2008. Disponível em: <http://www.bcb.gov.br/Pre/bcUniversidade/Palestras/BC%20e%20Universidade%2014.3.2008.pdf>. Acesso em: 13 de fevereiro de 2011.
- FERLIE, E.; ASBURNER, L.; FITZGERALD, L.; PETTIGREW, A. *A nova administração pública em ação*. Brasília: Editora Universidade de Brasília/ENAP, 1999.
- 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.
- FILHO, M. C. *O orçamento gerencial na administração pública: o sistema do Plano Diretor da Marinha*. 2004. 116 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2004.

FREZATTI, F. Beyond budgeting: inovação ou resgate de antigos conceitos do orçamento empresarial? *Revista de Administração de Empresas*, São Paulo, v. 45, n. 2, p. 23-33, abr-jun/2005.

GIACOMONI, J. *Orçamento público*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GIAMBIAGI, F. *Uma proposta de política fiscal: o orçamento base zero*. Rio de Janeiro: 2000, mimeo.

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

GODOY, A. Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. *Revista de Administração de Empresas*, São Paulo, v. 35, n. 3, p. 20-29, mai-jun/1995.

GOULD, G.; PARKER, L. Changing public sector accountability: critiquing new directions. *Accounting Forum*, v. 23, n. 2, p. 109-134, 1999.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. *Gestão de custos: contabilidade e controle*. São Paulo: Ed. Pioneira Thomson Learning, 2003.

HANSEN, S. C.; OTLEY, D. T.; VAN DER STEDE, W. A. 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.

HOPE, J.; FRASER, R. *Beyond budgeting: how managers can break free from the annual performance trap*. Boston: Harvard Business School Press, 2003.

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. *Contabilidade de custos*. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATON, W. O. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2004.

JENSEN, M. C. O orçamento não funciona. Vamos consertá-lo. *Revista Exame*, São Paulo, 11 de abril de 2002. Disponível em: <<http://www.exame.com.br>>. Acesso em 9 de maio de 2012.

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

JONES, L. R.; THOMPSON, F. Um modelo para a nova gerência pública. *Revista do Serviço Público*, Brasília, ano 51, n. 1, p. 41-79, jan-mar/2000.

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

KHAIR, A. A. *Lei de Responsabilidade Fiscal: guia de orientação para as prefeituras*. Brasília: MPOG; BNDES, 2000.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. *Técnicas de pesquisa*. São Paulo: Atlas, 1988.

LEAHY, T. As 10 maiores armadilhas do orçamento. *HSM Management*, São Paulo, n. 32, p. 138-142, maio-jun/2002.

LEE, S. M.; SHIM, P. Zero-base budgeting-dealing with conflicting objectives. *Long Range Planning*, v. 17, n. 5, p. 103-110, 1984.

LEONE, G. G. *Custos: um enfoque administrativo*. 14. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2001.

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.

_____. *Manual de orçamento*. São Paulo: Atlas, 2009.

MACHADO, N. *Sistema de informação de custo: diretrizes para a integração ao orçamento público e à contabilidade governamental*. 2002. 220 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 791-820, jul-ago/2010.

MAHER, M. *Contabilidade de custos: criando valor para o administrador*. São Paulo: Atlas, 2001.

MARCINO, G. R. Obliterate traditional budgeting. *Financial Executive*, v. 16, n. 6, p. 29-31, nov-dez/2000.

MARTINS, E. *Contabilidade de custos: inclui o ABC*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

_____. *Contabilidade de custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTNER, G. *Planificación y presupuesto por programas*. 4 ed. México: Siglo Veintiuno, 1972.

MATIAS-PEREIRA, J. *Finanças públicas: a política orçamentária no Brasil*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

_____. *Manual de gestão pública contemporânea*. São Paulo: Atlas, 2007.

MEIRELLES, H. L. *Direito administrativo brasileiro*. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

MELLO, G. R. *Governança corporativa no setor público federal brasileiro*. 2006. 119 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

MENDES, M. J. *Sistema orçamentário brasileiro: planejamento, equilíbrio fiscal e qualidade do gasto público*. Brasília: Consultoria Legislativa do Senado Federal, 2008. (Texto para Discussão, n. 38).

MILES, M.; HUBERMAN, M. *Qualitative data analysis*. Londres: Sage Publications, 1994.

MOURA, J. F. M. *O sistema de contabilidade do governo federal na mensuração dos custos dos programas de governo e das unidades gestoras*. 2003. 155 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB, UFPE e UFRN, Universidade de Brasília, Brasília, 2003.

NEIVA, V. M. *Características do orçamento brasileiro e sua relação com o planejamento: o caso dos Ministérios da Educação e dos Transportes*. 2011. 101 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de Brasília, Brasília, 2011.

NOBLAT, P. L. D.; BARCELOS, C. L. K.; SOUZA, B. C. G. de. *Elaboração e execução de orçamento público*. Brasília: ENAP, 2007. (Apostila de Apoio ao Treinamento on-line).

OSBORNE, D. *Reinventando o governo*. 9. ed. Brasília: MH Comunicação, 2001.

PFLAEGING, N. Beyond budgeting: como gerenciar o desempenho para obter um melhor resultado. In: SEMINÁRIO INTERNATIONAL BUSINESS COMMUNICATIONS (IBC), São Paulo, 2003. *Anais...* São Paulo: IBC, 2003.

PISCITELLI, R. B. et al. *Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

POLLIT, C. *Managerialism and the public service*. Oxford: Blackwell, 1990.

REZENDE, F; CUNHA, A; BEVILACQUA, R. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 959-992, jul-ago/2010.

RIBEIRO, H. C. *Integração entre planejamento estratégico e orçamento: um estudo de caso*

no Tribunal Superior Eleitoral. 2011. 97 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade de Brasília, Brasília, 2011.

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

ROCHA, A. C. O processo orçamentário brasileiro como instrumento de accountability. In: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA DA ANPAD, 3, 2008, Salvador. *Anais...* Salvador: ENAPG, 2008.

ROCHA, D.; DEUSDARÁ, B. Análise de conteúdo e análise de discurso. *Revista ALEA*, Rio de Janeiro, v. 7, n. 2, p. 305-322, jul-dez/2005.

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, Universidade Federal de Santa Catarina, 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.

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

SOARES, O. J.; NEVES JR., I. J. Beyond budgeting: como otimizar o processo de gestão em orçamentos. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4, 2004, São Paulo. *Anais...* São Paulo: USP, 2004.

SOUSA, R. G. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TORRES, M. D. F. *Estado, democracia e administração pública no Brasil*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004.

TURNEY, P. B. B. What is the scope of activity-based costing? *Journal of Cost Management*, v. 3, n. 4, p. 40-42, 1990(a).

_____. Ten myths about implementing an activity-based cost system. *Journal of Cost Management*, v. 4, n. 1, p. 24-32, 1990(b).

VERGARA, S. C. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

WELSCH, G. A. *Orçamento empresarial*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1983.

WERNECK, S. S. *Metodologia de custeio baseado em atividades implementada no Banco*

Central do Brasil: uma análise de seus desdobramentos. 2005. 103 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2005.

WERNKE, R. *Gestão de custos*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

WILGES, I. J. *Finanças públicas: orçamento e direito financeiro para cursos e concursos*. Porto Alegre: AGE, 2006.

WISCHNESKI, J. S. *Gestão de custos e orçamentos por atividade: o caso de uma cooperativa do oeste do Paraná*. 2003. 109 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.

XAVIER, M. Q. *A contabilidade gerencial como instrumento de apoio à gestão de uma entidade pública: um estudo de caso na Prefeitura Municipal de Maringá*. 2007. 140 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2007.

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

APÊNDICE

ROTEIRO DA ENTREVISTA

IDENTIFICAÇÃO

Nome do entrevistado: _____

Formação: _____

Data da entrevista: _____

Unidade/Subunidade: _____ Cargo: _____ Tempo no cargo: _____

1. CUSTOS

- Em sua opinião, os usuários e gestores conhecem todas as funcionalidades do sistema de custos? Fazem uso das informações geradas? Se não, por quê? Há a necessidade de mais divulgação, treinamento e capacitação?
- O ambiente onde se encontram disponíveis os dados é amigável e atende às necessidades dos usuários? Sugere melhorias para esse ambiente? Quais?
- Quais são os principais benefícios trazidos pelo SCIG para o BCB?
- Quais são os principais problemas e dificuldades enfrentados pelo SCIG nesses anos?
- Sugere alguma medida para aumentar o uso do SCIG enquanto ferramenta de planejamento e controle gerencial? Se sim, qual?

2. ORÇAMENTO

- Conhece os critérios utilizados para a elaboração da proposta orçamentária no BCB? Como é vista a participação das unidades no processo orçamentário?
- Acredita que o orçamento público nos moldes atuais é utilizado como base para a tomada de decisão gerencial ou é apenas um dispositivo meramente legal e burocrático? Por quê?
- Conhece ou já ouviu falar no Orçamento Baseado em Atividades? Se sim, acredita que seja possível de ser aplicado na instituição?

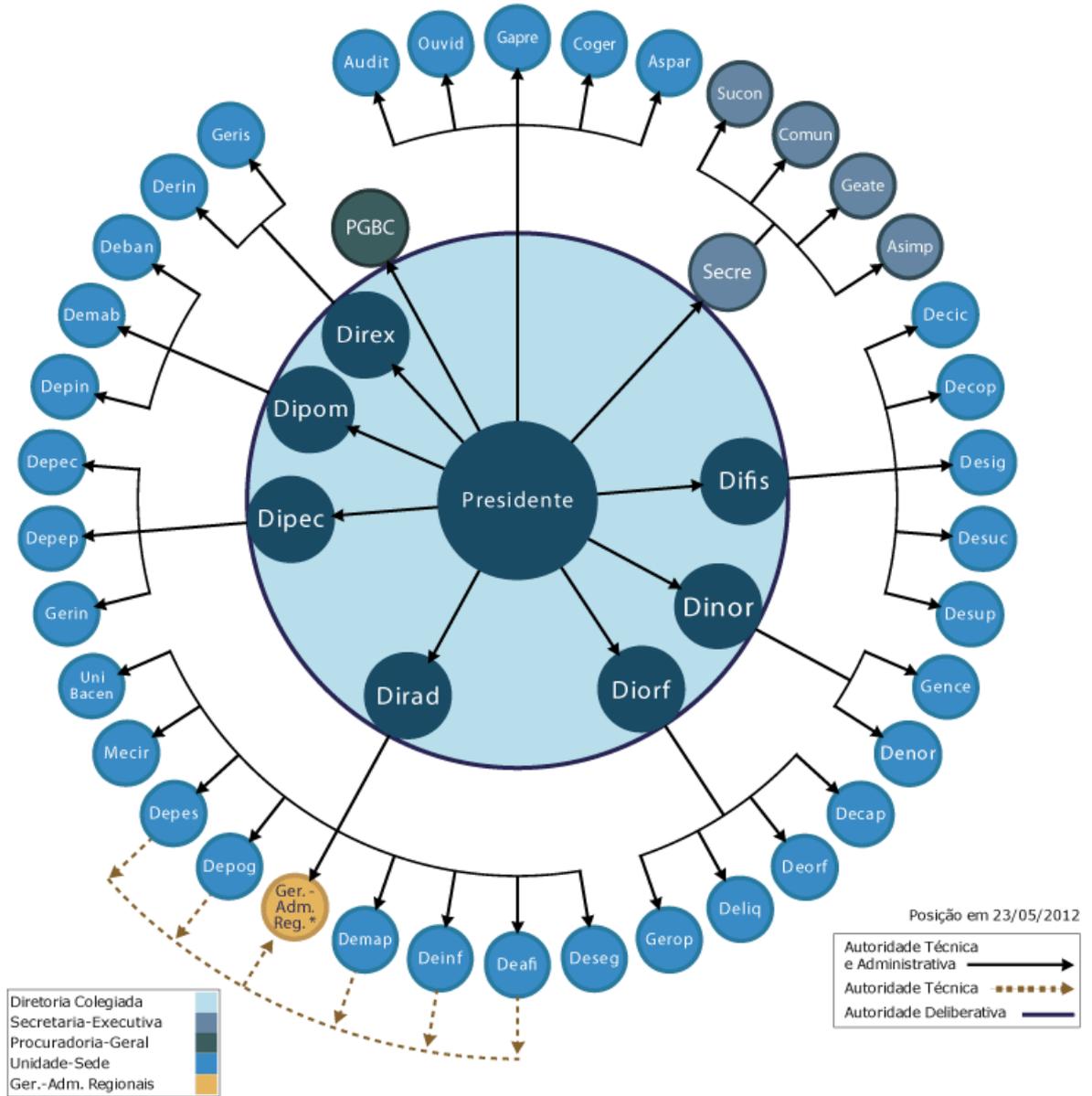
3. CUSTOS *versus* ORÇAMENTO

- Acredita numa possível integração entre custos, orçamento e planejamento? Se sim, como as informações advindas do SCIG poderiam apoiar os gestores no processo orçamentário?
- Quais são os impactos da aplicação das informações do SCIG no processo orçamentário?
- Caso a integração realmente aconteça, acredita que a utilização do SCIG será ampliada?

ANEXO

ORGANOGRAMA DO BCB

BANCO CENTRAL DO BRASIL



Diretoria Colegiada

Presidente
Diretores

Presidente

Aspar - Assessoria Parlamentar

Audit - Auditoria Interna do Banco Central do Brasil
Coger - Corregedoria-Geral do Banco Central do Brasil
Gapre - Gabinete do Presidente
Ouvid - Ouvidoria do Banco Central do Brasil

PGBC – Procuradoria-Geral do Banco Central

Secre – Secretaria-Executiva

Sucon - Secretaria da Diretoria e do Conselho Monetário Nacional
Comun - Gerência-Executiva de Comunicação
Geate - Gerência-Executiva de Apoio Administrativo e Tecnológico
Asimp - Assessoria de Imprensa

Dirad – Diretor de Administração

Deafi - Departamento de Contabilidade e Execução Financeira
Deinf - Departamento de Tecnologia da Informação
Demap - Departamento de Recursos Materiais e Patrimônio
Depes - Departamento de Gestão de Pessoas
Depog - Departamento de Planejamento, Orçamento e Gestão
Deseg - Departamento de Segurança
Mecir - Departamento do Meio Circulante
UniBacen - Universidade Banco Central do Brasil

*** Gerências-Administrativas Regionais**

ADBEL - Gerência Administrativa em Belém – PA
ADBHO - Gerência Administrativa em Belo Horizonte – MG
ADCUR - Gerência Administrativa em Curitiba – PR
ADFOR - Gerência Administrativa em Fortaleza – CE
ADPAL - Gerência Administrativa em Porto Alegre – RS
ADREC - Gerência Administrativa em Recife – PE
ADRJA - Gerência Administrativa no Rio de Janeiro – RJ
ADSAL - Gerência Administrativa em Salvador – BA
ADSPA - Gerência Administrativa em São Paulo – SP

Direx – Diretor de Assuntos Internacionais e de Gestão de Riscos Corporativos

Derin - Departamento de Assuntos Internacionais
Geris - Gerência-Executiva de Riscos Corporativos e Referências Operacionais

Difis – Diretor de Fiscalização

Decic - Departamento de Prevenção a Ilícitos Financeiros e de Atendimento de Demandas de Informações do Sistema Financeiro
Decop - Departamento de Controle de Gestão e de Planejamento da Supervisão
Desig - Departamento de Monitoramento do Sistema Financeiro e de Gestão da Informação
Desuc - Departamento de Supervisão de Cooperativas e de Instituições Não Bancárias
Desup - Departamento de Supervisão de Bancos e de Conglomerados Bancários

Diorf – Diretor de Organização do Sistema Financeiro e Controle de Operações do Crédito Rural

Decap - Departamento de Controle e Análise de Processos Administrativos Punitivos

Deliq - Departamento de Liquidações Extrajudiciais

Deorf - Departamento de Organização do Sistema Financeiro

Gerop - Gerência-Executiva de Regulação, Fiscalização e Controle das Operações do Crédito Rural e do Proagro

Dipec – Diretor de Política Econômica

Depec - Departamento Econômico

Depep - Departamento de Estudos e Pesquisas

Gerin - Departamento de Relacionamento com Investidores e Estudos Especiais

Dipom – Diretor de Política Monetária

Deban - Departamento de Operações Bancárias e de Sistema de Pagamentos

Demab - Departamento de Operações do Mercado Aberto

Depin - Departamento das Reservas Internacionais

Dinor – Diretor de Regulação do Sistema Financeiro

Denor - Departamento de Normas do Sistema Financeiro

Gence - Gerência-Executiva de Normatização de Câmbio e Capitais Estrangeiros