

Área temática: Gestão Pública

Metodologia de custeio baseado em atividades implementada no Banco Central do Brasil: uma análise quanto ao uso das informações, objetivos almejados e benefícios esperados

AUTORA

SILVANA DE SOUZA WERNECK

Fundação Getulio Vargas - EBAPE

silvanaw@fgvmail.br

Resumo

Nos últimos anos, verifica-se um forte movimento de transferência de conceitos e práticas típicos da esfera privada para a pública, a saber: eficiência, eficácia, efetividade, economicidade, excelência operacional, resultados, transparência. A oferta limitada de recursos, assim como, a exigência crescente pela *accountability* justificam esse movimento. Para operacionalizar a aplicação desses conceitos, a administração pública utiliza-se de algumas ferramentas, dentre elas o controle de custos. O presente artigo enfoca a utilização de sistemas de custeio, utilizando a metodologia *Activity Based Costing* – ABC, pelas instituições públicas brasileiras. Esse exame é feito a partir do sistema ABC implementado no Banco Central do Brasil (BACEN), tendo como objetivo final examinar os desdobramentos ocorridos, a partir de sua implementação. Como forma de direcionar a pesquisa, a investigação girou em torno dos seguintes pontos: se o sistema vem sendo utilizado, se vem atendendo aos objetivos almejados e, finalmente, proporcionando os benefícios esperados. Foram realizadas entrevistas semi-estruturadas com representantes da instituição; sendo os dados analisados qualitativamente, de acordo com suposições e ferramentas confeccionadas. As evidências sugerem que o fato de as informações não serem manipuladas de maneira sistemática dificultam, não somente a incorporação do sistema à rotina, mas também atingir objetivos e benefícios almejados com a implementação.

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, operational excellence, 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. This article focuses on the use of cost management systems, based on an activity-based costing (ABC) method, by Brazilian public entities. The present analysis is conducted from the ABC system implemented in the Brazilian Central Bank (BACEN) - the main goal of this study is examining its outcomes since the implementation. The investigation went through three questions: if the system is being used, fulfilling the objectives sought and, finally, providing the expected benefits. Semi-structured interviews were made with members of the institution; and, according to assumptions and tools tailored for this study, the collected data were analysed qualitatively. Evidences indicate that information, when not manipulated in a systematic way, hinder not only the incorporation of the cost system to the routine, but also the achievement of goals and benefits aimed.

Palavras-chave: Administração Pública – Custeio baseado em Atividades – Sistemas de Gestão

1 Introdução

Em um cenário de transformações políticas, econômicas, tecnológicas e sociais, verifica-se um ambiente marcado pela oferta limitada de recursos, centrado na utilização racional dos mesmos e na excelência de prestação de serviços.

Na esfera pública, vem ganhando força o conceito de *accountability*: a sociedade exige cada vez mais que os gestores prestem contas acerca de suas políticas, ações e utilização de recursos. Envolvendo transparência, eficiência, efetividade, economicidade.

Bancos centrais, em sua busca por *accountability* e eficácia, precisam de informações acessíveis, acuradas, periódicas e relevantes. Acredita-se que essas informações, que auxiliam a demonstrar a utilização dos recursos e o desempenho das atividades, seriam os custos de operação incorridos.

Tendo em vista a importância de controlar custos, chama-se atenção para um dos impactos decorrentes de avanços tecnológicos: uma substituição de custos de mão-de-obra direta por custos indiretos, acarretando um aumento na participação destes últimos na composição total de custos das empresas.

Em função das distorções apresentadas por sistemas de custeio tradicionais, ao alocar custos indiretos aos produtos/serviços finais, surge o *Activity Based Costing* (ABC). O ABC é uma metodologia capaz de conferir maior precisão na alocação de custos indiretos, aliada a uma maior compreensão do impacto dos processos internos das empresas em seus custos totais e no consumo dos recursos.

Muito se discute acerca da adequação de transferir conceitos típicos da esfera privada para a esfera pública, como: eficiência, eficácia, efetividade, economicidade, transparência. Contudo, a escassez de recursos e a exigência crescente pela *accountability* apontam a necessidade de buscá-los. Controlar custos vem sendo uma das formas encontradas, pela administração pública, para operacionalizar essa busca.

Seguindo essa tendência, o Banco Central do Brasil (BACEN), uma instituição autárquica da administração pública indireta, implementou um sistema de custeio, utilizando a metodologia ABC, conhecido como Sistema de Custos e Informações Gerenciais (SCIG).

A partir dos assuntos expostos, emerge a seguinte questão: Quais os desdobramentos ocorridos no Banco Central do Brasil em função da implementação de um sistema de custeio baseado em atividades (ABC)?

O artigo tem como objetivo final examinar os desdobramentos ocorridos, a partir da implementação do SCIG. Como forma de direcionar a pesquisa, a investigação girou em torno dos seguintes pontos: se o sistema vem sendo utilizado, se vem atendendo aos objetivos almejados e, finalmente, proporcionando os benefícios esperados.

2 Referencial Teórico

2.1 Sistema de Custeio Baseado em Atividades – ABC

A diferença marcante entre o custeio convencional e o ABC reside na maneira de acumulação dos custos. O sistema tradicional parte da adoção de centros de custo como pontos intermediários de acumulação de custos, assim como, adota bases de alocação guiadas por volume de produção.

Enquanto isso, segundo a lógica do ABC, os recursos organizacionais não são requeridos para a produção física de unidades de produtos, mas sim para prover uma fonte de atividades de suporte. Tais atividades é que permitem a consecução de uma variedade de produtos e serviços para os consumidores (Atkinson e Kaplan, 1998). Os produtos, portanto, consomem atividades, que por sua vez consomem recursos. Cabe ressaltar que tal metodologia utiliza a expressão objeto de custo, ao se referir ao produto a ser custeado.

A metodologia ABC, ao tentar associar os custos às atividades desempenhadas pela empresa, consegue alocar, de forma mais acurada, os custos a seus fatores causais. Para isso, faz-se

necessário um conhecimento detalhado das atividades da empresa, de forma que cada custo possa ser atribuído a um processo, em uma primeira etapa, e, posteriormente, a um produto.

2.2 Controle de Custos no Setor Público

Em função de grandes mudanças no cenário de atuação das organizações públicas, a consciência da necessidade de apuração dos custos e de condução de uma administração pública eficiente e transparente está se disseminando entre os gestores públicos.

Nesse contexto, a necessidade de aprimorar a gestão de custos relacionados à oferta de serviços vem ganhando importância, em especial para uma alocação eficiente de recursos. Em contrapartida, o desconhecimento de como os recursos são utilizados é o maior indicador de ineficiência quando do provimento de serviços públicos.

A Contabilidade Pública Gerencial tem como objetivo auxiliar administradores a tomarem decisões adequadas na correta alocação dos recursos públicos:

“A contabilidade gerencial, se aplicada corretamente ao serviço público, pode ser um instrumento capaz de auxiliar os administradores na melhoria do desempenho e cumprimento da missão do Estado que é o de proporcionar melhores condições de vida para a sociedade” (Afonso, 1998, p.64).

Segundo Perry (2001), para os bancos centrais, os objetivos das políticas são primordiais. O lucro não configura uma medida significativa para medir o desempenho dos mesmos. Uma melhor medida para apurar o desempenho de uma política (monetária, cambial,...) seria a informação que traduzisse os objetivos da mesma, bem como o sucesso – ou insucesso – em atingí-los. A informação relevante acerca do desempenho financeiro seria, então, os custos de operação que o Banco Central incorre para atingir seus objetivos.

Informações acerca dos custos dos produtos (ou serviços) de um banco central, principalmente quando se publicam, conjuntamente, os gastos orçados e reais, podem ser um indicador extremamente útil sobre o desempenho financeiro. Podem demonstrar o quanto eficiente o banco central vem sendo em gerenciar seus recursos, para atingir os objetivos delineados nas políticas.

A abertura de tais custos permite que os agentes externos (sociedade, governo) verifiquem como vem sendo feita a administração dos recursos públicos. Desta forma, pode-se identificar se o banco central vem sendo eficiente e responsável ao utilizar tais recursos. Isso pode aumentar a credibilidade do banco, contribuindo para preservar e assegurar sua independência.

Tendo em vista o exposto acima, a implementação de um sistema de custos no BACEN configura-se como uma parte do processo de mudanças (apontadas como necessárias) que vem ocorrendo na Administração Pública.

2.3 ABC no Setor Público

Os serviços prestados pelos órgãos da Administração Pública são revestidos de complexidade e heterogeneidade, muitas vezes, sendo únicos. Pelo fato do ABC explorar as especificidades de cada instituição, adaptando-se às mais diversas realidades, acredita-se sua aplicação seja válida ao setor público.

A utilização de sistemas de custeio tradicionais, no setor público, além de inadequada, segundo Alonso (1998), 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 assim os esforços de avaliação institucional que venham a ser empreendidos.

3 Metodologia

3.1 Universo e Amostra

Para fins dessa pesquisa, o universo a ser investigado foi composto pela instituição escolhida como objeto de análise. A amostra não-probabilística foi definida pelo critério de tipicidade,

sendo constituída por representantes do corpo gerencial das unidades do BACEN. Optou-se por esse critério pelo fato de se acreditar que tais elementos seriam os mais representativos da população-alvo, uma vez que um dos benefícios almejados com a implementação do ABC é a melhoria do processo de tomada de decisão.

Os departamentos centrais, ou unidades, do BACEN estão sediados em Brasília, à exceção de três outros departamentos (02 no Rio de Janeiro e 01 em São Paulo). Tais unidades centrais possuem representações (gerências técnicas) em nove (09) estados brasileiros, subordinadas técnica e administrativamente, responsáveis por desempenhar atividades semelhantes ou complementares à sede. Tendo em vista a estrutura do BACEN, a definição da amostra deu-se em duas etapas, a seguir retratadas.

Por questões geográficas, a pesquisadora inicialmente havia limitado a amostra a servidores lotados no Rio de Janeiro. No entanto, após a realização das cinco primeiras entrevistas no RJ¹ ficou claro que as mesmas deveriam ser realizadas em unidades centrais, uma vez que o processo de implementação deu-se junto a unidades centrais, sendo seus efeitos desdobrados às representações regionais.

Percebeu-se que estas últimas poderiam estar sendo impactadas com decisões oriundas do novo sistema, sem que tivessem ciência disto. Caso se persistisse com a amostra inicial, a validade da pesquisa estaria comprometida – os resultados poderiam não refletir a realidade.

Assim, houve uma redefinição: apesar da manutenção do critério de tipicidade, a amostra passou a contar apenas com representantes do corpo gerencial localizados em unidades centrais. Juntamente com o chefe do sistema implementado (SCIG), foram escolhidas as unidades a serem entrevistadas: 14 unidades-sede, sendo 12 em Brasília² e as duas (02) restantes no Rio de Janeiro (já previamente entrevistadas na primeira etapa). Novamente, levou-se em consideração o fator geográfico, pois todas as entrevistas a serem realizadas nesta segunda etapa seriam em Brasília (DF).

3.2 Coleta e Tratamento de Dados

Realizaram-se entrevistas semi-estruturadas com profissionais da instituição. A duração das mesmas foi, no mínimo, de uma (01) hora, sendo todas conduzidas pela própria pesquisadora e gravadas - a partir do consentimento dos entrevistados. Paralelamente às entrevistas, realizaram-se conversas formais com o Chefe do DEPLA e com o Chefe da Consultoria de Custos e Informações Gerenciais (COCIG³).

As transcrições das entrevistas foram organizadas de forma a facilitar a identificação dos efeitos advindos da implementação da metodologia ABC. Isso foi realizado tendo como base o guia para análise confeccionado pela pesquisadora, o qual contém as suposições e os critérios arbitrados. Dessa maneira, os dados foram analisados (qualitativamente), por meio dos critérios confeccionados, primando pelos seguintes pontos: a utilização do novo modelo de custos desenvolvido, as informações geradas, o que se espera, o atendimento aos objetivos

¹ Servidores pertencentes às seguintes unidades no RJ: Departamento do Meio Circulante (MECIR), Gerência-Administrativa do Rio de Janeiro (ADRJA) e duas divisões regionais – CONIF (DEINF), SUREL (SECRE); Departamento de Operações do Mercado Aberto (DEMAB).

² Servidores pertencentes às seguintes unidades no DF: Secretaria Executiva (SECRE); Departamento de Administração Financeira (DEAFI); Departamento de Tecnologia da Informação (DEINF); Departamento de Recursos Materiais e Patrimônio (DEMAP); Departamento de Gestão de Pessoas e Organização (DEPES); Departamento de Planejamento e Orçamento (DEPLA); Gerência Executiva de Projetos (GEPRO); Departamento da Dívida Externa e de Relações Internacionais (DERIN); Departamento de Operações das Reservas Internacionais (DEPIN); Departamento de Supervisão Indireta (DESIN); Departamento de Normas do Sistema Financeiro (DENOR); Departamento Econômico (DEPEC)

³ COCIG: subunidade do DEPLA, criada quando da confecção do sistema de custos. É responsável pelo Sistema de Custos e Informações Gerenciais (SCIG).

que justificaram sua implementação. Fornecendo, assim, insumos que confirmassem ou refutassem as suposições.

Adicionalmente, tendo como base os benefícios esperados quando da implementação do sistema, foi confeccionado um cartão, denominado “Cartão Realização de Benefícios”. Este cartão deveria ser preenchido pelos entrevistados, com o intuito de verificar como cada um vem observando tais benefícios na prática - uma vez o sistema já está sendo utilizado desde maio de 2003. No cartão, havia três estágios possíveis que o entrevistado poderia classificar a observação de cada benefício (“verificado totalmente”, “verificado parcialmente”, “não verificado”), contando ainda com a possibilidade de o mesmo não se considerar apto a responder à questão (“não sei”). Os dados dos cartões foram tabulados de modo a verificar o grau de observação dos benefícios esperados.

3.3 Guia para Análise

A tabela 1, abaixo, retrata o guia para análise, o qual contém a correspondência entre os pontos-chave que guiaram a pesquisa, as suposições elaboradas e as ferramentas utilizadas.

Tabela 1: Guia para Análise

	Pontos-chave	Suposição	Ferramentas	
1	examinar se o sistema de custos foi incorporado à rotina da instituição	o sistema de custos foi incorporado à rotina da	Critérios confeccionados	Uso - SCIG
2	verificar se os objetivos almejados com a implementação de um sistema de custos, baseado em uma metodologia ABC, foram atingidos	os objetivos almejados vêm sendo atingidos		Conhecimento - SCIG
				Funcionamento - SCIG
3	identificar se os benefícios esperados, quando da implementação do sistema, estão sendo verificados na prática	os benefícios estão sendo verificados, pelo menos, parcialmente	Cartão Realização de Benefícios	
				Ações

Fonte: elaborado pela autora

4 O Sistema de Custos e Informações Gerenciais – SCIG

No período que se estendeu de abril de 2002 a junho de 2003, foi implementado no BACEN o Sistema de Custos e Informações Gerenciais (SCIG). Tal sistema caracteriza-se pela apuração dos custos das atividades desempenhadas, bem como dos serviços oferecidos. Com o objetivo de permitir a análise dos diversos custos encontrados em toda a instituição (processos, macroprocessos, atividades, serviços), o mesmo foi constituído para ser uma ferramenta de apoio à gestão.

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

Ao final da implementação, o BACEN contava com 4.700 servidores, os quais estavam alocados em mais de quarenta unidades diferentes (departamentos, gerências-executivas e gerências-administrativas), distribuídas pelas dez capitais brasileiras.

Sistemas integrados

O programa adquirido, pela instituição, para a consolidação dos dados, foi o OROS ANALYTICS – ferramenta esta largamente utilizada pelas empresas que adotam a metodologia ABC. A cópia adquirida fica sob responsabilidade da COCIG.

O apontamento das horas dedicadas a cada atividade é realizado em um sistema que não faz parte do OROS, sendo as informações posteriormente exportadas para ele. Tal sistema é retratado abaixo.

Módulo de Captura e Consolidação de Informações (MCCI)

É por meio desse módulo que as informações de custos advindas dos diversos sistemas da instituição são capturadas. O MCCI possui um módulo de apontamentos, onde os servidores, regularmente, apontam seus percentuais de horas trabalhadas nas diversas atividades e, em alguns casos, também, apontam atividades para objetos de custos. Tais informações de custos são exportadas para o programa OROS, onde os custos são calculados por diretoria, unidade, subunidade, gerência-administrativa, atividade e objeto de custos.

Módulo de Informações Gerenciais (MIG)

Uma vez realizados os cálculos referentes aos custos, as informações são enviadas para o MIG, sendo então disponibilizadas a servidores de determinados níveis hierárquicos .

O MIG foi desenhado para suprir as necessidades dos executivos quanto a informações acerca de custos, disponibilizando, para tal, relatórios pré-definidos, a possibilidade de customização dos mesmos e uma série de recursos visuais: exportação de telas para o Excel, elaboração de gráficos, escolha da forma de apresentação dos dados, nível de agregação.

5 Análise

5.1 Suposição 01: o sistema de custos foi incorporado à rotina da instituição

Critério abordado: Uso do SCIG.

Uso do SCIG⁴

Acesso e treinamento: todo o corpo de servidores do banco possui acesso ao MCCI (módulo de apontamentos), tendo o treinamento sido disponibilizado, a todos, via *intranet*. Foi decidido que o acesso ao MIG seria restrito a chefes de departamento, chefes de divisão, controladores, consultores. Demais permissões devem ser requisitadas ao DEPLA, normalmente, pelo chefe do departamento da unidade.

Os treinamentos ao MIG foram realizados pela equipe do DEPLA, entretanto alguns entrevistados não se recordam de como utilizá-lo, em função do pouco uso empregado. Os dois entrevistados das representações regionais eram coordenadores, não possuindo acesso aos relatórios.

Incentivo ao uso das informações: restringe-se ao Boletim de Custos Mensal , enviado pelo DEPLA, via e-mail, a todo o corpo de servidores. No mesmo, a equipe responsável pelo SCIG incentiva que as unidades extraiam relatórios para observar as informações específicas de sua área, visto que as informações disponibilizadas são agregadas (nível macro).

Não é realizado nenhum controle sobre quem utiliza as informações: uma característica do SCIG é que a responsabilidade pelo sistema e as análises globais são centralizadas (COCIG), enquanto que a utilização, bem como as decisões são descentralizadas, ficando a cargo das unidades. Assim, a equipe responsável pelo sistema não consegue afirmar se as informações são utilizadas por alguma unidade. Isso pode dificultar o processo de incentivo ao uso: não se sabe quem o faz, nem porque não o acessa – não sabendo quem, nem o porquê, torna-se complicado desenhar a melhor estratégia de incentivo.

No entanto, para aproximar seu contato com as unidades, o DEPLA criou as figuras do consolidador e do controlador: representantes de custos nas unidades, que ajudam na realização do processo (apontamentos, comunicação unidades-DEPLA).

⁴ Em alguns pontos da análise desse critério foram excluídas as respostas das duas representações regionais, por não terem acesso ao módulo de relatórios (MIG - Módulo de Informações Gerenciais). Assim, nas tabelas aparecem os números 15 ou 17, entre parênteses, representando o nº de entrevistados para cada critério.

Os representantes das unidades entrevistadas acreditam que para incentivar o uso, primeiro se deve disseminar a importância do uso das informações, bem como a maneira que podem ser manipuladas. As informações quanto aos custos são consideradas novas, o que constituiria um apelo ao uso do SCIG.

Frequência: conforme pode ser observado na Tabela 2, a frequência do uso foi classificada em três estágios – contínua, intermitente e baixa. O uso contínuo foi atribuído aos entrevistados que apresentaram uma utilização sistemática do sistema e das informações; intermitente aos que restringem o uso ao surgimento de demandas específicas. Não foi observado o pouco uso, e sim a não utilização. Razão pela qual utilizou-se a classificação “nula”.

Tabela 2. Frequência do Uso

	Frequência		
	Contínua	Intermitente	Baixa (Nula)
MCCI (17)	17 (100%)	-	-
MIG (15)	3 (20%)	6 (40%)	6 (40%)
Relatórios e Análises (15)	2 (13,3%)	7 (46,7%)	6 (40%)

Fonte: derivado da pesquisa de campo

Mensalmente, os servidores têm que apontar os percentuais de horas dedicadas a cada atividade que exercem. Caso alguém deixe de apontar suas horas, o sistema acusa que as informações estão incompletas. Assim, como já era de se esperar, todos os entrevistados acessam continuamente o módulo de apontamentos.

Barreiras:

Tabela 3. Barreiras ao Uso

	Barreiras		
	MCCI (17)	Resistência ao controle - 100%	
MIG (15)	Visão departamentalizada - 13,33%	Cultura de controle de custos recente - 33,33%	Ambos - 20%

Fonte: derivado da pesquisa de campo.

Pela Tabela 3, extrai-se que a principal barreira ao MCCI seria a resistência. Resistência a essa nova forma de controle, de os servidores terem que prestar contas de como estão ocupando seu tempo (receio de mostrar ociosidade). Essa é uma resistência inicial e, acredita-se que as figuras do consolidador/ controlador, próximos às pessoas, contribuem para diminuí-la.

Em relação ao MIG, apenas 10 entrevistados indicaram barreiras em suas entrevistas, sendo que para 03 deles, as duas barreiras são verificadas: (i) existência de uma visão departamentalizada, focada no que ocorre na unidade. Uma vez que não há uma preocupação com o todo, não se analisam as informações e não são feitas comparações com as demais áreas. Isso pode impedir o bom uso das informações; (ii) a recente preocupação explícita com custos. O controle de custos como mais uma ferramenta de tomada de decisão é algo recente, tendo que ser incorporado aos poucos, de maneira paulatina.

Suposição 01: o sistema de custos foi incorporado à rotina da instituição → Refutada.

O critério Uso do SCIG evidenciou que somente o MCCI fora incorporado à rotina das unidades. Em relação ao MIG, todos os entrevistados que possuem acesso, realizaram os treinamentos. Entretanto, apenas 03 entrevistados utilizam-no de maneira contínua: 02 possuem, dentre as suas atribuições, o acesso aos relatórios (um representa a unidade

responsável pelo sistema, o outro representa a que realiza a manutenção tecnológica do sistema) e 01 já possuía a rotina de monitorar custos.

A visão departamentalizada é apontada como uma barreira ao uso das informações, à realização de comparações e, até mesmo, à busca por eficiência. O fator tempo também aparece como uma barreira – o hábito de controlar custos é algo recente. Paralelamente, não é realizado nenhum tipo de esforço direto, junto às unidades, de forma a estimular sua utilização.

5.2 Suposição 02: os objetivos almejados vêm sendo atingidos.

Critérios abordados: Funcionamento, Ações, Conhecimento.

Funcionamento : tendo em vista o conjunto de informações contidas na Tabela 4, o funcionamento pode ser classificado como moderado: fácil de usar, informações confiáveis, porém não suficientes para realizar comparações (falta de indicadores adequados).

Tabela 4. Percepções quanto ao Funcionamento do SCIG

Funcionamento (15)				
Indicadores	Gerais	Conhecem - 100%	Utilizam – 6,7%	Interessante - 6,7%
	Específicos	Possui - 6,7%	Utilizam – 6,7%	Interessante - 100%
Comparações	Internas	Realizam – 20%	Interessante - 93,3%	
	Externas	Realizam – 0%	Interessante - 33,3%	
Dificuldades Operacionais		Sim - 0%	Não - 100%	
Confiabilidade das informações		Alta - 93,3%	Razoável - 6,7%	Baixa - 0%

Fonte: derivado da pesquisa de campo.

Conhecimento

Tabela 5. Conhecimento acerca do SCIG

Conhecimento (17)*			
Primeiro Contato	Durante a implementação - 100%	Após implementação - 0%	
Estrutura do SCIG	Falta Clareza – 70,5%		Clara - 29,5%
	Antes do SCIG	Depois do SCIG	
Macroprocessos	Conheciam – 0%	Conhecem - 82,4%	
Custo – Macroprocessos	Conheciam – 0%	Conhecem, mas precisam consultar - 82,4%	
Atividades	Conheciam – 82,4%	Conhecem - 82,4%	
Custo – Atividades	Conheciam – 0%	Conhecem, mas precisam consultar - 82,4%	
		Não Conhecem - 17,6%	

*: representa o nº de entrevistados

Fonte: derivado da pesquisa de campo.

Ações

Foram levantadas as ações empreendidas, nas unidades, em função das informações providas pelo SCIG. Verificou-se que isso ocorreu em apenas cinco (05), sendo que as principais mudanças incluíram: identificar a duplicidade de atividades, redirecionar de recursos.

A equipe do DEPLA acompanha, continuamente, os apontamentos: atividades que não vêm sendo apontadas são checadas junto à unidade, para que sejam impressas alterações. As modificações, quase sempre, identificadas pela COCIG, envolvem: agrupamento de

atividades, padronização, questões de nomenclatura. Espera-se que as atividades retratadas no sistema reflitam a realidade das unidades. De uma maneira geral, isso é verificado.

Suposição 02: os objetivos almejados vêm sendo atingidos → Refutada.

Tabela 6. Resumo do grau de verificação dos objetivos

Objetivos Almejados	Crítérios	Pontos Analisados	Status	Objetivos Atingidos...
(i) conseguir aferir os custos dos processos e macroprocessos realizados no BACEN	Conhecimento	Macroprocessos Processos	Alto	Totalmente
(ii) permitir o conhecimento dos custos das atividades das unidades		Atividades Custos	Alto	Totalmente
(iii) permitir a comparação de atividades iguais em unidades diferentes	Funcionamento	Indicadores Comparações Dificuldades Operacionais Confiabilidade	Moderado	Parcialmente
(iv) utilizar critérios objetivos no direcionamento dos custos para as atividades e das atividades para os objetos de custo	Conhecimento	Estrutura do SCIG	Moderado	Parcialmente
(v) identificar atividades que não adicionam valor, por meio da mensuração de custos	Ações	Mudanças	Baixo	Parcialmente
(vi) melhor análise dos processos existentes com vistas a eliminar desperdícios, maximizando a utilização dos recursos.		Responsabilidade	Baixo	Parcialmente

Fonte: derivado da pesquisa de campo.

(i) e (ii): tendo em vista o critério Conhecimento, os entrevistados afirmaram que o sistema permite conhecer quanto custam os macroprocessos, processos e atividades. Entretanto, como não utilizam sistematicamente as informações, não conhecem tais custos, apenas sabem onde encontrá-los e, quando precisam, o fazem.

(iii) segundo o critério Funcionamento, quase a totalidade da amostra considera as comparações interessantes, mas ainda não as faz. Um dos motivos alegados foi a falta de indicadores adequados para realizar comparações. Mais uma vez, os entrevistados atrelam o não-uso à falta de informações que atendam as suas necessidades (conforme visto no critério Uso do SCIG). Ademais, pôde-se extrair que deter uma visão do todo é importante, indo de encontro ao que fora apontado como sendo predominante na instituição: uma visão departamentalizada.

(iv) pelo critério Conhecimento, os direcionadores e os cálculos não são conhecidos pela maioria dos entrevistados, isso acaba afetando o julgamento acerca da estrutura do sistema. Entretanto, revisões contínuas vêm sendo realizadas pelo DEPLA e DEINF, de modo a garantir que as informações reflitam a realidade.

(v) e (vi): pelos critérios Funcionamento e Ações, percebe-se que a análise e a gestão interna dos processos são consideradas interessantes, mas também não são realizados por grande parte da amostra. Em relação a esses dois objetivos, cabe destacar uma divergência de visões: enquanto o DEPLA espera que as unidades analisem as informações e empreendam mudanças, as unidades consideram que isso deva ser feito pela Alta Administração. O DEPLA acredita que as unidades detêm autonomia para isso, enquanto que para as unidades, a Alta Administração é quem possui a legitimidade e o poder para tanto.

Em vista do que foi apresentado, acredita-se que atingir os objetivos desejados está diretamente ligado ao uso do SCIG e de suas informações. Conseqüentemente, o pouco uso (constatado anteriormente) exerce uma influência negativa na verificação dos objetivos pretendidos.

Verifica-se, também, que além de não se saber como manipular as informações, não está claro a quem cabe empreender mudanças. Isso acaba sendo refletido no uso, levando as pessoas a se questionarem: “qual a finalidade de realizar consultas, comparações e estudos, quando não se tem o poder de empregá-los?”.

5.3 Suposição 03: os benefícios estão sendo verificados, pelo menos, parcialmente.

Ferramenta: Cartão Realização de Benefícios

- A. Identificar os custos dos bens e serviços oferecidos à sociedade;
- B. Demonstrar a relação entre custo e benefício desses serviços e produtos;
- C. Demonstrar aos cidadãos a correlação entre custos, volume de atividades e resultados alcançados;
- D. Elaborar o orçamento considerando os custos envolvidos;
- E. Sistematizar os planejamentos estratégico, tático e operacional;
- F. Acompanhar o desenvolvimento das atividades, possibilitando comparações entre planejado, orçado e efetivamente realizado.

O quadro abaixo resume a tabulação das respostas dos entrevistados, para cada benefício. Os benefícios não considerados totalmente verificados pela amostra foram retratados separadamente, sendo sua viabilidade analisada. Independente do grau de verificação atual procura-se demonstrar se é possível atingi-lo, justificando a classificação. Assim, um benefício apontado por todos como não-verificado pode ser considerado possível de ser alcançado (viável).

Tabela 7. Resumo – Verificação dos benefícios almejados

	Não verificado	Verificado Parcialmente	Verificado Totalmente	Não sabe
A	0	4 (27%)	10 (67%)	1 (7%)
B	6 (40%)	5 (33%)	0	4 (27%)
C	9 (60%)	1 (7%)	0	5 (33%)
D	4 (27%)	8 (53%)	3 (20%)	0
E	7 (47%)	8 (53%)	0	0
F	6 (40%)	6 (40%)	2 (13%)	1 (7%)

	Não verificado + Verificado	Status	Justificativa
A	4 (27%)	Viável	Aperfeiçoamentos contínuos impressos no sistema
B	11 (73%)	Indefinido	Não se sabe como aferir os benefícios - questão qualitativa.
C	10 (67%)	Indefinido	Não se sabe como demonstrar essa correlação.
D	12 (80%)	Viável	Possíveis de serem atingidos, entretanto estão ligados ao uso que se faz das informações, às análises e aos relatórios. Como se faz pouco uso do sistema, o grau de observação é baixo.
E	15 (100%)	Viável	
F	12 (80%)	Viável	

Fonte: derivado da pesquisa de campo.

Suposição 03: os benefícios estão sendo verificados, pelo menos, parcialmente → Refutada.

A partir do sistema implementado, conhecer os custos dos macroprocessos é perfeitamente possível. Na opinião dos próprios entrevistados, os aperfeiçoamentos constantes impressos no modelo permitirão que este informe os custos acurados de cada serviço oferecido à sociedade. Demonstrar a relação custo-benefício seja ao público interno, seja aos cidadãos, é uma tarefa complicada, subjetiva, que nenhum dos entrevistados sabe apontar como poderia ser alcançada plenamente. Em função disso, a possível constatação dos benefícios B e C foi classificada como indefinida.

Pela Tabela 7, nota-se que os benefícios D, E, F (orçamento, planejamento e acompanhamento, respectivamente) poderiam ser atingidos. No entanto, isso envolveria a utilização das informações providas pelo SCIG, provavelmente de uma maneira sistemática. Conforme observado no decorrer da análise, faz-se pouco (ou nenhum) uso do módulo de relatórios, sendo esta uma possível fonte direta da não-verificação desses benefícios.

6 Conclusões

O objetivo desse artigo era examinar os desdobramentos ocorridos, a partir da implementação de um sistema ABC no BACEN. Conforme visto, o contato dos usuários com o sistema dá-se sob duas formas: apontamentos mensais das horas dedicadas a cada atividade desempenhada no MCCI; consultas ao módulo de relatórios – MIG – confeccionado para ser uma ferramenta gerencial de apoio.

Após a realização da pesquisa de campo, verificou-se que o sistema é utilizado em larga escala. Resume-se, porém, ao apontamento de horas (obrigatório) - as informações disponibilizadas pelo módulo de relatórios não são utilizadas. Motivos alegados: visão departamentalizada predominante, iniciativa recente, informações não adequadas às necessidades dos usuários.

Os objetivos e os benefícios esperados foram, em sua maioria, atingidos parcialmente ou não verificados. Na análise, observou-se que o não-uso das informações pode ser atrelado a isso.

Estratégias de disseminação (boletins de custos, figuras do consolidador e do controlador), bem como de treinamento operacional vêm sendo aplicadas, porém não acompanhadas de um maior incentivo à manipulação. A manipulação ainda é muito restrita ao interesse do próprio servidor.

Caso se resolva exercer um incentivo explícito ao uso das informações, deve-se considerar um ponto levantado na análise. Conforme observado, não é realizado nenhum controle sobre quem utiliza as informações. A responsabilidade pelo SCIG e pelas análises globais é da equipe responsável por ele, enquanto que o uso e as decisões, das unidades. A própria COCIG não possui subsídios para afirmar se e como as informações são manipuladas. Assim, projetar a melhor estratégia de incentivo torna-se complicado, uma vez que quem (não) acessa, o porquê, quais os motivos alegados não é conhecido.

Outros pontos foram assinalados como inibidores à utilização das informações: (i) não saber como manipular as informações (“o que fazer? onde aplicá-las?”); (ii) indefinição quanto à responsabilidade de empreender mudanças (“por que realizar estudos, direcionar esforços, se não detenho o poder para agir?”). Caso fossem desenhadas estratégias para amenizar esses pontos, o uso poderia acabar sendo estimulado.

As informações são consideradas altamente confiáveis, porém em algumas vezes não indicadas para atender às demandas. Recai-se, então, em uma questão levantada na análise: como adequar as informações às necessidades da unidade?

A equipe responsável pelo sistema acredita que estando o conteúdo das informações adequado às necessidades, as unidades irão utilizá-las com maior frequência. Entretanto, os insumos para essa customização devem ser fornecidos pelas próprias unidades. Detectar o que precisa ser melhorado implica a manipulação das informações, as quais não são utilizadas por não atenderem à demanda dos servidores.

Contudo, ainda resta uma dúvida: mesmo com informações adequadas, seria o sistema utilizado, mesmo sem incentivo?

Para melhorar a qualidade das informações providas, o ciclo apresentado teria que ser quebrado. A questão passa a ser: como fazer com que os servidores utilizem as informações? Talvez mostrar a aplicação prática das mesmas, demonstrar em que poderiam ser úteis, seria um caminho.

Esses foram alguns pontos identificados que, caso não sejam resolvidos, podem comprometer seriamente a continuidade do sistema. Caso sua aplicação prática não seja visualizada, o sistema perde a razão de ser, podendo cair na obsolescência no longo prazo.

Finalmente, a implementação de um sistema de custeio em uma entidade representativa, visando melhor gestão de recursos e transparência, constitui um grande avanço para a administração pública brasileira. Mesmo ainda não plenamente utilizado, acredita-se que o BACEN está no caminho certo. Entretanto, deve-se olhar com cuidado para os pontos levantados ao decorrer deste estudo. Soluções devem ser elaboradas de forma que os objetivos almejados sejam atingidos, os benefícios verificados, para um BACEN cada vez mais eficaz, eficiente, efetivo e transparente, contribuindo para fortalecer sua imagem, preservar e assegurar sua independência.

7 Bibliografia

AFONSO, Roberto Alexandre E. *A contabilidade pública gerencial como instrumento de melhoria do desempenho público*. Brasília: ESAF, 1998.

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

ANTHONY, Robert N.; REECE, J.; HERTEENSTEIN, J. *Accounting: text and cases*. 10. ed. Irwin McGraw-Hill, 1999.

ARMSTRONG, Peter. The costs of activity-based management. IN: *Accounting, Organizations and Society*, n. 27, 2002, pp. 99-120.

ATKINSON, A.A.; KAPLAN, R.S. *Advanced management accounting*. 3 ed. Upper Saddle River: Prentice Hall, 1998.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. *O sistema de custos do banco central do Brasil - um estudo do caso*. Brasília: Banco Central do Brasil, 2004.

BRASIL. Escola Nacional de Administração Pública. *Gestão de custos no setor público*. Brasília: ENAP, 2001. (Texto para discussão, n. 41).

CATELLI, Armando; GUERREIRO, Reinaldo. Uma análise crítica do sistema ABC – activity-based costing. IN: *Revista brasileira de contabilidade*, n. 91, jan/fev-1995, pp. 17-23.

CLARKE, Peter J.; HILL, Nancy T.; STEVENS, Kevin. Activity-based costing in Ireland: barriers to, and opportunities for, change. IN: *Critical Perspectives on Accounting*, n. 10, 1999, pp. 443-468.

COOPER, Robin. In: YOUNG, S. Mark. *Readings in management accounting*. 2 ed. Upper Saddle River: Prentice Hall, 1997.

DINIS, Antônia Magna M. B. *Gestão de custos - política de racionalização de recursos e maximização de serviços - o desafio da administração pública (CASE)*. Brasília: ESAF, 1999.

FILHO, José Francisco Ribeiro. *Controle gerencial para entidades da administração pública*. Brasília: ESAF, 1997.

MALMI, Teemu. Towards explaining activity-based costing failure: accounting and control in a decentralized organization. IN: *Management Accounting Research*, n. 8, 1997, pp. 459-480.

PERRY, Richard. *Central bank corporate governance, financial management, and transparency*. Nova Zelândia: The Reserve Bank of New Zealand, 2001, v. 64.

RIBEIRO, Sheila Maria Reis. *Controle interno e paradigma gerencial*. Brasília: ENAP, 1997. (Texto para discussão, n. 17).