

**Carlos Ramos de Miranda Filho**

SISTEMAS DE CUSTOS NA  
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: UMA  
ANÁLISE DAS PROPOSIÇÕES  
TEÓRICAS ATUAIS À LUZ DA  
REALIDADE INSTITUCIONAL – O CASO  
DA SECRETARIA DA FAZENDA DO  
ESTADO DA BAHIA

CARLOS RAMOS DE MIRANDA FILHO

**SISTEMAS DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO  
PÚBLICA: UMA ANÁLISE DAS PROPOSIÇÕES  
TEÓRICAS ATUAIS À LUZ DA REALIDADE  
INSTITUCIONAL – O CASO DA SECRETARIA DA  
FAZENDA DO ESTADO DA BAHIA**

Dissertação apresentada ao NPGA-Núcleo de Pós-Graduação da Escola de Administração da Universidade Federal da Bahia, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Administração

Orientador: Prof<sup>ª</sup>.Dr<sup>ª</sup>. Maria da Graça Pitiá Barreto

Salvador  
2003

CARLOS RAMOS DE MIRANDA FILHO

SISTEMAS DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: UMA ANÁLISE DAS  
PROPOSIÇÕES TEÓRICAS ATUAIS À LUZ DA REALIDADE INSTITUCIONAL – O  
CASO DA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DA BAHIA

Esta Dissertação foi considerada aprovada para obtenção do Título de Mestre em  
Administração.

Salvador, 15 de agosto de 2003

Banca Examinadora:

Profª. Maria da Graça Pitiá Barreto  
Universidade Federal da Bahia

Prof. Carlos Khoury  
Universidade Federal da Bahia

Prof. Joseilton S. da Rocha  
Universidade Federal da Bahia

A  
Januária,  
Minha esposa, companheira, confidente, fonte de  
inspiração e energia que me leva a enfrentar todos os  
desafios que a vida coloca, e a quem eu dedico mais uma  
batalha vencida.

## AGRADECIMENTOS

A meus pais, Carlos Miranda e Rilza Pondé, que nunca mediram esforços para me dar uma formação digna, e aos quais agradeço pelo apoio em todos os momentos da vida;

À Profa. Maria da Graça Pitiá Barreto, que acompanhou o desenvolvimento desta dissertação, pela confiança em mim depositada ao me orientar num tema ainda pouco explorado, pela valiosa orientação ao longo de todo o caminho e pela paciência com que me apoiou e atendeu;

Aos colegas da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, pela troca de idéias e experiências que possibilitaram um aprofundamento maior na realidade desta organização; ao Secretário da Fazenda, Albérico Mascarenhas, pela oportunidade que me foi colocada ao trabalhar na construção do Sistema ACP – Apropriação de Custos Públicos, sob a liderança de José Andrade Costa, Superintendente de Administração Financeira e João Vicente Costa Neto, Assessor da SAF/SEFAZ;

A Risalva Telles, pelas palavras de ânimo e entusiasmo diante dos novos projetos; a Roberto Lerner, líder e amigo no trabalho e a Maria Isabel, pela confiança e apoio depositados na minha atuação profissional; aos colegas Tertuliano Estevão, Maria do Socorro, Francisco Aldeci, Fernando Tanure, Lúcio Álvaro e Djalma Moura, pelo convívio diário e aprendizado contínuo, pela troca constante de idéias;

A todos os professores do NPGA, pelos ensinamentos e preciosas discussões durante todo o curso;

Aos funcionários do NPGA, especialmente Anaélia e Dacy, pela presteza e atenção no atendimento administrativo em todos momentos;

Aos amigos e colegas do curso de Mestrado, pelas valiosas discussões nas aulas de Metodologia e Seminários de Pesquisa, e pelo prazer da convivência;

A todos o meu MUITO OBRIGADO!

*“Aprender é a única coisa de que a mente humana nunca tem medo, nunca se cansa e nunca se arrepende”.*

*Leonardo da Vinci.*

## RESUMO

Este trabalho apresenta os resultados de uma pesquisa sobre a implantação de Sistemas de Custos na Administração Pública, dentro do contexto atual de inovações na gestão governamental. Foram investigados os fundamentos desses sistemas, de acordo com a teoria da Contabilidade de Custos. Porém, esses princípios teóricos se baseiam na realidade das organizações privadas, orientadas para o mercado. Era necessário pesquisar se tais fundamentos se aplicam também à realidade das organizações públicas, orientadas para a satisfação das necessidades coletivas. Com essa finalidade, os fundamentos dos sistemas de custos foram comparados com a realidade de uma organização pública específica: a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. Foram analisados os limites e as possibilidades de um modelo de sistema de custos voltado para a Administração Pública. Os resultados da pesquisa revelam que existe compatibilidade entre os fundamentos teóricos dos sistemas de custos e a realidade material da organização estudada.

Palavras-Chave: Custos; Administração Pública; Contabilidade Pública; Bahia; Sistemas de Custos.

## ABSTRACT

This work presents the results of a research about the implantation of Systems of Costs in the Public Administration, at the current context of innovations in the governmental management. The beddings of these systems had been investigated, in accordance with the theory of the Costs' Accounting. However, these theoretical principles are based on the reality of the private organizations, guided for the market. It was necessary to search if such beddings if also apply to the reality of the public organizations, guided for the satisfaction of the collective necessities. With this purpose, the beddings of the systems of costs had been compared with the reality of a specific public organization: the Treasure Department of Bahia's Government. The limits and the possibilities of a model of system of costs had been analyzed come back toward the Public Administration. The results of the research disclose that compatibility exists between the theoretical beddings of the systems of costs and the material reality of the studied organization.

Keywords: Costing; Public Management; Public Accounting; Bahia; Costing Systems.

## SUMÁRIO

Lista de Tabelas e Gráficos	10
Lista de Abreviaturas e Siglas	12
<b>Capítulo 1 – A problemática dos Sistemas de Custos na Administração Pública</b>	<b>13</b>
1. Introdução	13
1.1. O Problema de Pesquisa	16
1.2. Objetivo Geral da Pesquisa	17
1.3. Objetivos Específicos da Pesquisa	18
1.4. Justificativas para a realização da Pesquisa	19
1.5. Metodologia de Pesquisa	23
1.6. Estrutura do Trabalho	24
<b>Capítulo 2 – A Nova Administração Pública</b>	<b>26</b>
2.1. A Reconstrução do Estado e a Agenda de Reformas dos anos 90	26
2.2. A Qualidade do Gasto Público	30
2.3. Responsabilidade Fiscal e Controle Social	34
2.4. Aplicações para Sistemas de Custos nas organizações públicas	35
<b>Capítulo 3 – Fundamentos Teóricos dos Sistemas de Custos</b>	<b>40</b>
3.1 A Contabilidade Geral ou Financeira, a Contabilidade Gerencial e a Contabilidade de Custos	40
3.2. Os objetivos da Contabilidade de Custos	45
3.3. Os conceitos básicos: Gastos, Despesas e Custos	47
3.4. Classificação dos Custos	51
3.5. O Esquema Geral da Contabilidade de Custos	55
3.6. Sistemas de Acumulação de Custos, Métodos de Custeio e Tipos de Custos	58
3.7. Os fundamentos dos Sistemas de Custos	62
<b>Capítulo 4 –Sistemas de Custos aplicados à Administração Pública</b>	<b>65</b>
4.1. A Administração Pública no Brasil e na Bahia	65
4.2. Os instrumentos de Gestão Financeira da Administração Pública: a Contabilidade e o Orçamento Públicos	66
4.3. A Regulamentação da Despesa Pública	67
4.4. Considerações sobre a realidade institucional das organizações públicas	74
<b>Capítulo 5 –Sistemas de Custos aplicados a uma organização pública: a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia</b>	<b>79</b>

5.1. A organização SEFAZ	79
5.2. Estrutura Organizacional da SEFAZ	82
5.3. Estruturação das contas de despesa da SEFAZ na Contabilidade Pública	85
<b>Capítulo 6 – Análise do modelo de Sistema de Custos aplicado à SEFAZ</b>	93
6.1. Custo como consumo de recursos	93
6.2. Finalidade Tríplice	98
6.3. Contabilidade geral como fonte primária	104
6.4. Exceções aos Princípios Contábeis	106
6.5. Objetos Custeáveis	109
6.6. Sistema de Acumulação dos Custos	112
6.7. Classificação dos Custos quanto à relevância, diretibilidade e variabilidade	114
6.8. Métodos de Custeio	118
6.9. Tipo de Custo	120
6.10. Esquema Geral de Apropriação	122
<b>Capítulo 7 – Considerações Finais</b>	125
<b>Bibliografia Consultada</b>	129
Apêndice A - Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia – Organograma atual	137
Apêndice B - Histórico da SEFAZ – Criação e Alterações na Estrutura	138
Apêndice C - Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia – Estrutura Organizacional atual	140
Apêndice D - O Sistema ACP – Apropriação de Custos Públicos	142
Apêndice E - Classificação da Despesa Pública por natureza (objeto de gasto) segundo o Anexo II da Portaria Interministerial nº 163, DE 04/05/2001	145
Apêndice F - Relação de Sistemas de Informática existentes na SEFAZ em 31/12/2002	155

## LISTA DE TABELAS E GRÁFICOS

Tabela 1 - SEFAZ - Quadro de Servidores por Categoria Funcional	82
Tabela 2 - SEFAZ-BA: Unidades Orçamentárias / LOA 2002	86
Tabela 3 - SEFAZ - Total da Despesa Liquidada por Unidade Gestora	87
Tabela 4 - SEFAZ - Total da Despesa Liquidada por Subfunção	89
Tabela 5 - SEFAZ - Unidades Gestoras X Subfunções - Total da Despesa Liquidada	89
Tabela 6 - SEFAZ - Unidades Gestoras X Subfunções - Percentual da Despesa Liquidada	89
Tabela 7 - SEFAZ - Total da Despesa Liquidada por Programa	90
Tabela 8 - SEFAZ - Despesa Liquidada por Projeto/Atividade X Programa	90
Tabela 9 - SEFAZ - Total da Despesa Liquidada por Elemento de Despesa	91
Tabela 10 - SEFAZ - Despesa Liquidada / Subelementos mais significativos	92
Tabela 11 - SEFAZ – Elementos que representam Custos	95
Tabela 12 - SEFAZ - Custos / Subelementos mais significativos	97
Tabela 13 - SEFAZ- Componentes Organizacionais / portadores finais de custos - Exemplos	109
Tabela 14 - SEFAZ - Classificação dos principais subelementos de despesa	116
Gráfico 1 – Participação percentual dos custos relevantes da SEFAZ em 2002 – Proporção entre Custos Diretos e Indiretos (em relação aos departamentos)	117
Gráfico 2 – Participação percentual dos custos relevantes da SEFAZ em 2002 – Proporção entre os custos Variáveis e Fixos (em relação às atividades)	117

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ACP – Sistema de Apropriação de Custos Públicos

ICF – Sistema de Informações Gerenciais

ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicações

IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

ITD – Imposto sobre a transmissão *causa mortis* e por doação de Bens e Direitos

PRI – Manual de Rotinas e Procedimentos

SEFAZ – Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia

SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira

SIAFEM – Sistema Integrado de Administração Financeira para Estados e Municípios

SICOF – Sistema de Informações Contábeis, Orçamentárias e Financeiras

SIGAP – Sistema de Gestão do Gasto Público

SIMPAS – Sistema Integrado de Materiais, Patrimônio e Serviços

SIPRO – Sistema de Protocolo

SIRH – Sistema Integrado de Recursos Humanos

TCE – Tribunal de Contas do Estado