

# Controladoria, Gestão de Custos e Finanças

Marcos William Kaspchak Machado  
(Organizador)



**Atena**  
Editora

Ano 2018

**Marcos William Kaspchak Machado**

(Organizador)

# **Controladoria, Gestão de Custos e Finanças**

Atena Editora

2018

2018 by Atena Editora

Copyright © da Atena Editora

**Editora Chefe:** Profª Drª Antonella Carvalho de Oliveira

**Diagramação e Edição de Arte:** Geraldo Alves e Natália Sandrini

**Revisão:** Os autores

#### Conselho Editorial

- Prof. Dr. Alan Mario Zuffo – Universidade Federal de Mato Grosso do Sul  
Prof. Dr. Álvaro Augusto de Borba Barreto – Universidade Federal de Pelotas  
Prof. Dr. Antonio Carlos Frasson – Universidade Tecnológica Federal do Paraná  
Prof. Dr. Antonio Isidro-Filho – Universidade de Brasília  
Profª Drª Cristina Gaio – Universidade de Lisboa  
Prof. Dr. Constantino Ribeiro de Oliveira Junior – Universidade Estadual de Ponta Grossa  
Profª Drª Daiane Garabeli Trojan – Universidade Norte do Paraná  
Prof. Dr. Darllan Collins da Cunha e Silva – Universidade Estadual Paulista  
Profª Drª Deusilene Souza Vieira Dall’Acqua – Universidade Federal de Rondônia  
Prof. Dr. Eloi Rufato Junior – Universidade Tecnológica Federal do Paraná  
Prof. Dr. Fábio Steiner – Universidade Estadual de Mato Grosso do Sul  
Prof. Dr. Gianfábio Pimentel Franco – Universidade Federal de Santa Maria  
Prof. Dr. Gilmei Fleck – Universidade Estadual do Oeste do Paraná  
Profª Drª Girlene Santos de Souza – Universidade Federal do Recôncavo da Bahia  
Profª Drª Ivone Goulart Lopes – Istituto Internazionele delle Figlie de Maria Ausiliatrice  
Profª Drª Juliane Sant’Ana Bento – Universidade Federal do Rio Grande do Sul  
Prof. Dr. Julio Candido de Meirelles Junior – Universidade Federal Fluminense  
Prof. Dr. Jorge González Aguilera – Universidade Federal de Mato Grosso do Sul  
Profª Drª Lina Maria Gonçalves – Universidade Federal do Tocantins  
Profª Drª Natiéli Piovesan – Instituto Federal do Rio Grande do Norte  
Profª Drª Paola Andressa Scortegagna – Universidade Estadual de Ponta Grossa  
Profª Drª Raissa Rachel Salustriano da Silva Matos – Universidade Federal do Maranhão  
Prof. Dr. Ronilson Freitas de Souza – Universidade do Estado do Pará  
Prof. Dr. Takeshy Tachizawa – Faculdade de Campo Limpo Paulista  
Prof. Dr. Urandi João Rodrigues Junior – Universidade Federal do Oeste do Pará  
Prof. Dr. Valdemar Antonio Paffaro Junior – Universidade Federal de Alfenas  
Profª Drª Vanessa Bordin Viera – Universidade Federal de Campina Grande  
Profª Drª Vanessa Lima Gonçalves – Universidade Estadual de Ponta Grossa  
Prof. Dr. Willian Douglas Guilherme – Universidade Federal do Tocantins

#### Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP) (eDOC BRASIL, Belo Horizonte/MG)

M149c Machado, Marcos William Kaspchak.  
Controladoria, gestão de custos e finanças [recurso eletrônico] /  
Marcos William Kaspchak Machado. – Ponta Grossa (PR): Atena  
Editora, 2018.

Formato: PDF  
Requisitos de sistema: Adobe Acrobat Reader  
Modo de acesso: World Wide Web  
Inclui bibliografia  
ISBN 978-85-7247-022-3  
DOI 10.22533/at.ed.223182712

1. Controladoria. 2. Empresas – Contabilidade. 3. Empresas -  
Finanças. I. Título.

CDD 658.15

**Elaborado por Maurício Amormino Júnior – CRB6/2422**

DOI O conteúdo dos artigos e seus dados em sua forma, correção e confiabilidade são de responsabilidade exclusiva dos autores.

2018

Permitido o download da obra e o compartilhamento desde que sejam atribuídos créditos aos autores, mas sem a possibilidade de alterá-la de nenhuma forma ou utilizá-la para fins comerciais.

[www.atenaeditora.com.br](http://www.atenaeditora.com.br)

## APRESENTAÇÃO

O livro “Controladoria, Gestão de Custos e Finanças” publicado pela Atena Editora tem o objetivo de trazer tópicos relacionados a aplicação das ferramentas de gestão contábil e controladoria no ambiente de negócios e gestão pública. Este volume apresenta, em seus 21 capítulos, um conjunto de pesquisas nas áreas temáticas de contribuições teóricas à gestão de custos, estudos de caso aplicados ao ambiente de negócios e custos na gestão pública.

A área temática de contribuições teóricas à gestão de custos mostra o contexto atual do desenvolvimento da ciência contábil e análises multidisciplinares relacionadas à política econômica.

Na sequência os estudos de caso apresentam um conjunto de aplicações da gestão de custos em ambientes de agronegócios, indústrias de transformação, construção civil, prestadores de serviços e em instituições bancárias. Essa diversidade setorial mostra a relevância da gestão de custos na melhoria e controle dos processos gerenciais.

A terceira área aborda a aplicação de ferramentas de gerenciamento de custos e processos gerenciais em setores de prestação de serviço público. A abrangência das áreas temáticas permitirá ao leitor o entendimento da evolução dos processos de controladoria e sua vasta aplicabilidade dentro dos ambientes públicos e privados.

Os processos de controladoria ultrapassam o caráter puramente técnico e assumem um papel de destaque para o sistema de gestão empresarial, englobando rotinas de controle operacional e de auxílio à sociedade.

Aos autores dos capítulos, ficam registrados os agradecimentos do Organizador e da Atena Editora, pela dedicação e empenho, que tornaram realidade esta obra que retrata os recentes avanços científicos do tema.

Por fim, espero que esta obra venha a corroborar no desenvolvimento de conhecimentos e auxilie os estudantes, pesquisadores e gestores na imersão em novas reflexões acerca dos tópicos relevantes na área de controladoria e gestão de custos.

Boa leitura!

Marcos William Kaspchak Machado

## SUMÁRIO

### I. CONTRIBUIÇÕES TEÓRICAS

<b>CAPÍTULO 1</b> .....	<b>1</b>
CUSTOS PARA TOMADA DE DECISÃO: UMA ANÁLISE DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA DO CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS	
<i>Samanta de Oliveira Silveira</i>	
<i>Nayana de Almeida Adriano</i>	
<i>Cíntia Vanessa Monteiro Germano Aquino</i>	
<i>Clayton Robson Moreira da Silva</i>	
<i>Joelma Leite Castelo</i>	
<b>DOI 10.22533/at.ed.2231827121</b>	
<b>CAPÍTULO 2</b> .....	<b>15</b>
BOURDIEU E AS RELAÇÕES DE PODER EM ORGANIZAÇÕES COOPERATIVAS DE CRÉDITO	
<i>Rina Xavier Pereira</i>	
<i>Alexandre Peres Mandaji</i>	
<i>Leonardo Fernando Cruz Basso</i>	
<b>DOI 10.22533/at.ed.2231827122</b>	
<b>CAPÍTULO 3</b> .....	<b>31</b>
REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DO ATIVO IMOBILIZADO: AS ETAPAS DO TESTE DE IMPAIRMENT	
<i>Angela Maria Haberkamp</i>	
<i>Alexandre André Feil</i>	
<i>Adriano José Azeredo</i>	
<i>Iandara Kremer</i>	
<b>DOI 10.22533/at.ed.2231827123</b>	
<b>CAPÍTULO 4</b> .....	<b>46</b>
INFLUÊNCIA DA GOVERNANÇA CORPORATIVA NO GERENCIAMENTO DE RESULTADOS EM COMPANHIAS ABERTAS	
<i>Nayara Silveira Fernandes</i>	
<i>Ivanir Rufatto</i>	
<i>Angela Paula Muchinski Bonetti</i>	
<i>Geovanne Dias de Moura</i>	
<i>Francisca Francivânia Rodrigues Ribeiro Macêdo</i>	
<b>DOI 10.22533/at.ed.2231827124</b>	
<b>CAPÍTULO 5</b> .....	<b>61</b>
DESEMPENHO LOGÍSTICO DO BRASIL NO MERCADO INTERNACIONAL: ANÁLISE DO ÍNDICE LPI	
<i>Camila Lima Bazani</i>	
<i>Janser Moura Pereira</i>	
<i>Edvalda Araujo Leal</i>	
<b>DOI 10.22533/at.ed.2231827125</b>	
<b>CAPÍTULO 6</b> .....	<b>84</b>
INFLUÊNCIA DA P&D NO DESEMPENHO DE EMPRESAS: ANÁLISE DO BLOCO ECONÔMICO G 20	
<i>Tiago Francisco de Camargo</i>	
<i>Antonio Zanin</i>	
<i>Fabio José Diel</i>	
<i>Citânia Aparecida Pilatti Bortoluzzi</i>	
<i>Elton Zeni</i>	
<i>Moacir Francisco Deimling</i>	
<b>DOI 10.22533/at.ed.2231827126</b>	

## II. ESTUDOS DE CASO APLICADOS

<b>CAPÍTULO 7</b> .....	<b>100</b>
A GESTÃO DA CADEIA PRODUTIVA DO SETOR VITIVINÍCOLA NA PRODUÇÃO CIENTÍFICA NACIONAL E INTERNACIONAL: ESTUDO BIBLIOMÉTRICO	
<i>Ana Cláudia Lara</i> <i>Odilon Luiz Poli</i> <i>Sady Mazzioni</i>	
<b>DOI 10.22533/at.ed.2231827127</b>	
<b>CAPÍTULO 8</b> .....	<b>117</b>
COMPORTAMENTO DOS CUSTOS EM RELAÇÃO ÀS RECEITAS NA PRODUÇÃO DE SOJA DO ESTADO DO MATO GROSSO	
<i>Arthur Rezende Geneiro</i> <i>Mônica Aparecida Ferreira</i> <i>Hugo Leonardo Menezes de Carvalho</i>	
<b>DOI 10.22533/at.ed.2231827128</b>	
<b>CAPÍTULO 9</b> .....	<b>132</b>
UTILIZAÇÃO DE MÉTODOS DE CUSTEIO COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO: UM ESTUDO EM EMPRESA CALÇADISTA DA SERRA GAÚCHA	
<i>Estevo Mateus Olesiak</i> <i>Vanessa Heckler Marquesini</i> <i>Juliane de Castilhos Spanholi</i> <i>Marcos Antonio de Souza</i> <i>Débora Gomes Machado</i>	
<b>DOI 10.22533/at.ed.2231827129</b>	
<b>CAPÍTULO 10</b> .....	<b>150</b>
GESTÃO DE CUSTOS HOSPITALARES: UM ESTUDO DE CASO NO HOSPITAL SANTA CASA DE MISERICÓRDIA E MATERNIDADE DE RONDONÓPOLIS – MT	
<i>José Ribeiro Viana Filho</i> <i>Sofia Ines Niveiros Filho</i> <i>Isis Augusta Araújo Pássari</i>	
<b>DOI 10.22533/at.ed.22318271210</b>	
<b>CAPÍTULO 11</b> .....	<b>171</b>
GESTÃO DE CUSTOS NAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS: UMA ANÁLISE NAS ORGANIZAÇÕES DO RAMO DE CONSTRUÇÃO CIVIL NO MUNICÍPIO DE CAMAÇARI-BA	
<i>Debora Pereira Gonçalves Santos</i> <i>Tania Ferreira dos Santos Bomfim</i> <i>Deise Pereira Gonçalves Santos</i>	
<b>DOI 10.22533/at.ed.22318271211</b>	
<b>CAPÍTULO 12</b> .....	<b>186</b>
CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES DA RETAGUARDA OPERACIONAL DE UMA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA	
<i>Ritiele Marcia Kovalski Schreiber</i> <i>Euselia Paveglío Vieira</i> <i>Jorge Oneide Sausen</i>	
<b>DOI 10.22533/at.ed.22318271212</b>	

**CAPÍTULO 13..... 206**

CONTROLE GERENCIAL EM EMPRESA MULTISSETORIAL: DISCUSSÕES EM UMA UNIDADE DE NEGÓCIOS

*Wéverton Rezende Alves*  
*Marli Auxiliadora da Silva*  
*Marcus Sérgio Satto Vilela*  
*Renata Mendes de Oliveira*

**DOI 10.22533/at.ed.22318271213**

**CAPÍTULO 14..... 223**

A IMPLANTAÇÃO DE CONTROLE DE CUSTOS EM UMA CONCESSIONÁRIA DE SANEAMENTO BÁSICO: O CASO DA COMPANHIA ESTADUAL DE ÁGUAS E ESGOTOS DO RIO DE JANEIRO (CEDAE)

*Isabelle Martelleto Silberman*

**DOI 10.22533/at.ed.22318271214**

**CAPÍTULO 15..... 242**

SOCIAL DISCLOSURE: CRIAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DE VALOR ADICIONADO POR INSTITUIÇÕES BANCÁRIAS NO BRASIL

*Leonardo dos Santos Bandeira*

**DOI 10.22533/at.ed.22318271215**

**CAPÍTULO 16..... 252**

ALINHAMENTO ENTRE POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO E PRÁTICAS DE GESTÃO DE CUSTOS: UM ESTUDO EM IES PRIVADAS GAÚCHAS

*Juliane de Castilhos Spanholi*  
*Silvana Cristina da Silva Model*  
*Marcos Antonio de Souza*

**DOI 10.22533/at.ed.22318271216**

**III. CUSTOS NA GESTÃO PÚBLICA**

**CAPÍTULO 17..... 273**

ESTUDO BIBLIOMÉTRICO DA CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

*Gilvane Scheren*  
*Sady Mazzioni*  
*Odilon Luiz Poli*

**DOI 10.22533/at.ed.22318271217**

**CAPÍTULO 18..... 292**

GERENCIAMENTO DE PROCESSOS ADMINISTRATIVOS: UMA ANÁLISE EXPLORATÓRIA DO MAPEAMENTO DE PROCESSOS NO SETOR PÚBLICO

*Mathäus Marcelo Freitag Dallagnol*  
*Olivia Prado Schiavon*  
*Vanessa de Quadros Martins*

**DOI 10.22533/at.ed.22318271218**

**CAPÍTULO 19..... 308**

MÉTODOS DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: ESTUDO DE CASO NA POLÍCIA MILITAR DE SANTA CATARINA (PMSC)

*Jacqueline Benta Ferreira*  
*Sérgio Murilo Petri*

**DOI 10.22533/at.ed.22318271219**

**CAPÍTULO 20 ..... 326**

CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: SISTEMA DE CUSTOS NO DNIT BASEADA NA MODELAGEM DO SAP R/3

*Gabriel Jesus de Souza*

*Kledison Coelho Leite*

**DOI 10.22533/at.ed.22318271220**

**CAPÍTULO 21 ..... 339**

A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE SOCIAL E DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA NO FUNDO NACIONAL DE HABITAÇÃO DE INTERESSE SOCIAL: UM PANORAMA DA SITUAÇÃO ATUAL NAS REGIÕES DO BRASIL

*Artur Angelo Ramos Lamenha*

*Silene Mayara Nunes da Silva*

*Alan Barbosa Costa*

**DOI 10.22533/at.ed.22318271221**

**SOBRE O ORGANIZADOR ..... 354**



## CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: SISTEMA DE CUSTOS NO DNIT BASEADA NA MODELAGEM DO SAP R/3

**Gabriel Jesus de Souza**

UNEB

Salvador – Bahia

**Kledison Coelho Leite**

UNEB

Salvador – Bahia

**RESUMO:** A maioria dos doutrinadores sustenta que o Sistema de Custos no setor público é importante pois permite, entre outros, a melhoria da qualidade do gasto no setor público e a aferição da eficiência dos gastos públicos. Por essas razões, a Contabilidade de Custos Aplicada ao Setor Público vem ampliando seu espaço no ambiente democrático, provendo à Sociedade de informações que a permita avaliar: e a eficiência do uso dos recursos; a eficácia dos gestores na obtenção de suas metas; a efetividade das políticas públicas na resolução dos problemas enfrentados pela sociedade. Quanto à metodologia, a natureza é de caráter descritivo e sua abordagem é qualitativa, assim para consecução dos objetivos do estudo, utilizou-se a pesquisa bibliográfica e foram concatenados os conceitos e objetivos da Contabilidade de Custos a partir do embasamento doutrinário e legal vigente no país. Outrossim, foram analisados os pressupostos da Gestão de Custos, a partir da leitura das documentações de processo

do Sistema Integrado de Gestão Empresarial, de origem alemã, SAP R/3. A partir dessas considerações, este trabalho objetiva propor uma Estruturação do Sistema de Custos no Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes (DNIT), baseada na modelagem do SAP R/3, evidenciando três processos fundamentais: definição dos objetos de custos, hierarquização dos centros de custos e estabelecimento do critério de apropriação de gastos.

**PALAVRAS-CHAVE:** Sistema de Custos. Objeto de Custos. Contabilidade de Custos Aplicada ao Setor Público.

### 1 | INTRODUÇÃO

O recente processo de democratização no país e o desenvolvimento da administração pública aliado com o fenômeno globalização têm fortalecido as instituições de controle e aperfeiçoado os processos de avaliação das políticas públicas e de responsabilização permanente dos agentes públicos.

Dos constantes avanços da Administração Pública, destaca-se a visão moderna do *New Public Management* propondo o amadurecimento do modelo de gestão pública do país, em âmbitos governamental e organizacional, visando oferecer melhores

resultados à Sociedade, por meio da satisfação das necessidades dos serviços públicos com padrões de qualidade.

Almeida, Rocha e Espinheira (2008) ressaltam que “a determinação dos custos é indispensável nas organizações públicas. Entretanto, mais do que medir, é preciso saber com que intuito se quer conhecer os custos e se os custos medidos atendem a tais objetivos”. Assim, a gestão de custos vem se tornando imprescindível no atendimento a crescente demanda da sociedade civil.

Os objetivos da implantação de um sistema de custos no setor público, dentre outros, são: aferir a eficiência do gasto público, servir de instrumento de gestão dos serviços prestados (REIS; RIBEIRO; SLOMSKI, 2005) e propiciar comparações entre os custos de atividades e serviços prestados pelas entidades públicas diversas.

A partir dessas considerações, este presente estudo tem como objetivo propor uma estruturação do Sistema de Custos no Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes (DNIT), baseada na modelagem do Sistema de Integrado de Gestão Empresarial, de origem alemã, SAP R/3, evidenciando três processos fundamentais na estruturação de um sistema de custos: definição dos objetos de custos, hierarquização dos centros de custos e estabelecimento do critério de apropriação de gastos.

Nesse sentido, o artigo está dividido em sete seções, com esta introdução. A segunda seção tem como escopo sustentar os conceitos da Contabilidade de Custos Aplicada ao Setor Público. Na terceira, é explanada a metodologia empregada na elaboração da obra. Já na quarta seção, o DNIT é contextualizado como entidade da Administração Pública. Na quinta, o autor aborda as definições sobre sistema integrado de gestão empresarial do qual o SAP R/3 faz parte. Na sexta seção é apresentada a proposta de estruturação do Sistema de Custos no DNIT, com definição dos objetos de custos, hierarquização dos centros de custos, estabelecimento dos critérios de apropriação de gastos, incluindo os repasses de gastos entre os objetos. Finalmente na sétima seção são apresentadas as considerações finais.

## 2 | REFERENCIAL TEÓRICO

Inicialmente, o objetivo da Contabilidade de Custos era avaliar os estoques no processo produtivo das indústrias, bem como definição do preço do produto. “Com o aproveitamento em outros campos que o não o industrial a Contabilidade de Custos delineou seus objetivos para a área de controle e tomada de decisão” (MARTINS, 2003, p.15).

Segundo o mestre Martins (2003, p.16),

[...]a Contabilidade de Custos nasceu da Contabilidade Financeira, quando da necessidade de avaliar estoques na indústria, tarefa essa que era fácil na empresa típica da era do mercantilismo. Seus princípios derivam dessa finalidade primeira e, por isso, nem sempre conseguem atender completamente a suas outras duas mais

A Contabilidade de Custos centra-se “no estudo da composição e no cálculo dos custos. Além disso, observa o resultado dos centros ou dos agentes do processo produtivo”. (DUBOIS, 2008). Ainda no que diz respeito à função da Contabilidade de Custos, o ilustre e emérito professor Eliseu Martins (2003, p.15) reforça que “a Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao Controle e a ajuda às tomadas de decisões”.

No setor público, para a correta identificação do que se refere efetivamente a custo no período, utiliza-se no processo de contabilização dos gastos governamentais, a despesa liquidada, atendendo ao objetivo principal da Contabilidade de Custos Aplicada ao Setor Público que é apurar o custo dos serviços públicos prestados no período (MACHADO, HOLANDA, 2010).

Deste modo, o sistema de informação de custo no setor público deve prover informações que permitam avaliar: “a eficiência do uso dos recursos; a eficácia dos gestores na obtenção de suas metas; e a efetividade das políticas públicas na resolução dos problemas apresentados pela sociedade” (MACHADO, HOLANDA, 2010).

No contexto legal, a Contabilidade de Custos Aplicada ao Setor Público teve seu grande marco na Lei 4.320/64, que estabeleceu que:

Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais [...]. Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos [...]. (Art. 85 e 99).

A Lei Complementar nº 101, e 4 de maio de 2000 (LRF), em seu art. 50, obrigou a Administração Pública a manter “sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) afirmam que os custos da prestação de serviços são os custos incorridos no processo de obtenção de bens e serviços. As NBCASP também estabelecem a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público, assegurando que

[...] o Sistema de Informação de Custos do Setor Público deve estar integrado com o processo de planejamento e orçamento, devendo utilizar a mesma base conceitual se se referirem aos mesmos objetos de custos, permitindo assim o controle entre o orçado e o executado.

Já o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MBCASP) 2017, aprovado pela Portaria Conjunta STN/SOF nº 02, conceitua despesa orçamentária pública como: “conjunto de dispêndios realizados pelos entes públicos para o

funcionamento e manutenção dos serviços públicos prestados à sociedade”. O MBCASP (2017) detalha que a estrutura do código da conta contábil do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) é identificada por códigos com 7 níveis de desdobramento, composto por 9 dígitos. Ademais, dentro da Natureza da Informação Controle, o MBCASP 2017 estabelece que os registros contábeis relativos a “custos” devem ser realizados nos itens 7.8 (Custos) e 8.8 (Apuração de Custos).

### **3 | METODOLOGIA**

Trata-se de um estudo de natureza descritiva. Para Cervo e Bervian (2002) apud Sothe, Kreuzberg e Scarpin (2012) “este tipo de estudo tem por objetivo procurar descobrir, com a maior precisão possível, a frequência com que os fenômenos ocorrem em sua relação com outros”. Quanto à abordagem do estudo, o presente trabalho caracteriza-se como qualitativo. Para Richardson (1989) apud Sothe, Kreuzberg e Scarpin (2012), “o estudo qualitativo tem por objetivo descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos de grupos sociais”.

Neste intuito para consecução do objetivo deste artigo, realizou-se uma pesquisa bibliográfica e foram concatenados os diversos conceitos, definições e objetivos da Contabilidade de Custos, tanto no âmbito privado quanto no público, a partir do embasamento doutrinário e legal vigente no país. Outrossim, foram analisados os pressupostos da Gestão de Custos do Sistema SAP R/3, a partir dos exames detalhados das documentações dos processos.

### **4 | DEPARTAMENTO NACIONAL DE INFRAESTRUTURA DE TRANSPORTES**

O Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes (DNIT) é uma autarquia federal vinculada ao Ministério dos Transportes, Portos e Aviação Civil criada pela lei 10.233, de 5 de junho de 2001. A sede do DNIT é em Brasília, no Distrito Federal. Atualmente, possui 25 Unidades Administrativas Regionais – as Superintendências e 8 Administrações Hidroviárias.

A autarquia tem por objetivo “implementar a política de infraestrutura do Sistema Federal de Viação, compreendendo sua operação, manutenção, restauração ou reposição, adequação de capacidade e ampliação mediante construção de novas vias e terminais”, conforme Lei 10.233/2001. Diante dessas atribuições, o órgão é gestor e executor, sob a jurisdição do Ministério dos Transportes, das vias navegáveis, ferrovias e rodovias federais, instalações de vias de transbordo e de interface intermodal e instalações portuárias fluviais e lacustres (BRASIL, 2016).

## 5 | SISTEMA INTEGRADO DE GESTÃO EMPRESARIAL – SAP R/3

O SAP R/3 é um sistema integrado de gestão empresarial, de origem alemã. Definido “como um sistema composto por um conjunto de módulos aplicativos, integradas iterativamente”, abrangente e complexo, podendo “tratar atividades desde a cadeia produtiva até relacionamentos com clientes”, ou seja, toda cadeia de valor (MACHADO, KALDEICH, 2000). Trata-se, portanto, de um sistema ERP, capaz de oferecer suporte a empresas de todos os portes em todos os setores produtivos.

Segundo apud Leonardo Davenport (2002) apud Junior e Ferreira (2006), “O R/3 da SAP mantém todos os sistemas unidos e é a espinha dorsal do sistema geral”. Junior e Ferreira (2006) apontam ainda que “o R/3 é um sistema complexo decorrente do fato de que ele considera como processo de negócio a totalidade da cadeia funcional envolvida no desenvolvimento do mesmo”.

O sistema de gestão SAP R/3 é referência mundial no tratamento e gestão de custos. Sua expertise se encontra principalmente na integração entre a Contabilidade Financeira e Contabilidade de Custos, “além do processo de tratamento dos dados contábeis-financeiros, destacam-se os procedimentos adotados direcionados a cálculo de custos e margens de lucro de produtos” (MACHADO, KALDEICH, 2000).

## 6 | ESTRUTURAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS NO DNIT

Segundo descrevem as NBCASP, “objeto de custo ou coletor de custo é a unidade foco que se deseja mensurar e avaliar custos”. Este elemento tem como objetivo principal identificar a origem do custo, podendo ser uma unidade organizacional, um produto, atividade ou até um programa. Nesse estudo, baseado na modelagem do Sistema R/3, definir-se-á como objeto de custo: o centro de custo, a ordem e o projeto.

O Centro de Custos é a unidade mínima de acumulação de custos indiretos, não sendo necessariamente uma unidade administrativa (MARTINS, 2003, p. 45). Martins (2003) ainda acrescenta que o centro de custos deve ter três características, ter uma estrutura de custos homogênea; estar concentrado num único local; e oferecer condições de coleta de dados de custos. O centro de custo em sua estrutura de formação identifica o responsável (quem), a atividade (em que) e a unidade (onde) do gasto.

As Ordens são objetos de custos responsáveis pela apropriação de gastos vinculados a determinados eventos temporários (feiras e exposições, patrocínio, comunicação institucional, viagens, treinamentos, publicidade, etc.) relacionados às atividades operacionais e não operacionais. As ordens são utilizadas somente quando a utilização de centros de custos não for eficiente.

Segundo o Manual Técnico do Orçamento (MTO) (2017), projeto é o “Instrumento de programação utilizado para alcançar o objetivo de um *programa*, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que

concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação de governo”. Os projetos são geralmente parte dos processos internos de uma empresa, os objetivos do projeto devem ser descritos e as atividades do projeto devem ser estruturadas.

Já a proposta de hierarquia padronizada consiste em representar graficamente a estrutura organizacional do DNIT na visão de custos, identificando todas as suas diretorias, coordenações, chefias, serviços, núcleos, divisões e seções, além de suas unidades locais com suas respectivas atividades. No R/3, os códigos de centros de custos são compostos de 10 posições, devendo obedecer a seguinte descrição:

<b>ESTRUTURA DO CÓDIGO DO CENTRO DE CUSTO</b>		
<b>1°</b>	<b>Xxxxxxxxxx</b>	Identifica o Tipo de Órgão
<b>2° e 3°</b>	<b>xXXxxxxxxxxx</b>	Associada a 1° posição a Unidades Administrativas Regionais, Diretorias, Administrações Hidroviárias e. Unidades dos Órgãos
<b>4°</b>	<b>xxXXxxxxxxxx</b>	Sequencial: pode apresentar uma Coordenação ou níveis mais baixos
<b>5° à 7°</b>	<b>xxxxxXXxxx</b>	Identifica a atividade desempenhados pelo Serviço ou Coordenação.
<b>8° à 10°</b>	<b>xxxxxxxXXX</b>	Identifica unidade operacional (local físico onde o gasto é realizado).

Tabela 1 – Estrutura do Código de Centro de Custos

Fonte: Elaboração do autor

A primeira posição dos centros de custo identifica o tipo do Órgão, de acordo com o Regimento Interno do DNIT há 7 órgãos administrativos (Diretoria Geral, Órgãos de Assistência Direta ao Diretor Geral, Órgãos Seccionais, Órgão Executivo, Órgão Superior de Deliberação, Órgãos Específicos Singulares e Órgãos Descentralizados) dentro da estrutura organizacional da Autarquia.

As 2ª e 3ª posições dos centros de custos identificam as Unidades Administrativas Regionais (Superintendências), Diretorias, Administrações Hidroviárias e Unidades dos Órgãos Seccionais, de Assistência e de Deliberação. Para fins deste estudo, na atribuição da 2ª e 3ª posição de determinadas Unidades, Diretorias e Administrações Hidroviárias, utilizou-se como regra os dois últimos códigos da Unidade Gestora, para os existentes, no demais casos ocorreu uma abreviação da descrição das Unidades, conforme tabela 2 abaixo:

<b>2° e 3° POSIÇÕES CC</b>	<b>UNIDADE GESTORA</b>	<b>DESCRIÇÃO DAS UNIDADES, DIRETORIAS E ADM. HIDROVIÁRIAS</b>
99	TRANSITORIA	ALOCAÇÕES TRANSITÓRIAS
03	393003	DEPART.NAC.INFRA ESTRUTURA TRANSPORTES.
04	393004	DIRETORIA DE ADMINISTRACAO E FINANÇAS
05	393005	DIRETORIA DE PLANEJAMENTO E PESQUISA
06	393006	DIRETORIA DE INFRA-ESTRUTURA TERRESTRE
07	393007	DIRETORIA DE INFRA-ESTRUTURA AQUAVIARIA

08	393008	DIRETORIA EXECUTIVA
21	390021	DIRETORIA DE INFRA-ESTRUTURA FERROVIARIA
74	390074	ADM. DAS HIDROVIAS SAO FRANCISCO
75	390075	AHSUL - ADM.HIDROVIARIA DO SUL - DNIT
76	390076	ADMINISTRACAO DA HIDROVIA DO PARANA - DNIT
77	390077	ADM. DAS HIDROVIAS DA AMAZONIA OCIDENTAL DNIT
78	390078	ADM.DAS HIDROVIAS DO TOCANTINS E ARAGUAIA
79	390079	ADMINISTRACAO DA HIDROVIA DO PARAGUAI
80	390080	ADM.DAS HIDROVIAS DA AMAZONIA ORIENTAL
70	390070	SUPERINTENDENCIA REG.NO ESTADO RR - DNIT
71	390071	SUPERINTENDENCIA RG. NO ESTADO AP - DNIT
09	393009	SUPERINTEND. REG. NOS ESTADOS AM/RR - DNIT
10	393010	SUPERINTENDENCIA REG. NO ESTADO MS - DNIT
11	393011	SUPERINTEND.REG. NOS ESTADOS GO/DF - DNIT
12	393012	SUPERINTENDENCIA REG. NO ESTADO RS - DNIT
13	393013	SUPERINTENDENCIA REG. NO ESTADO SC - DNIT
14	393014	SUPERINTEND. REG. NOS ESTADOS RO/AC - DNIT
15	393015	SUPERINTENDENCIA REG. NO ESTADO SE - DNIT
16	393016	SUPERINTENDENCIA REG. NO ESTADO PA - DNIT
17	393017	SUPERINTEN DENCIA REG. NO ESTADO PB - DNIT
18	393018	SUPERINTENDENCIA REG. NO ESTADO ES - DNIT
19	393019	SUPERINTENDENCIA REG. NO ESTADO RJ - DNIT
20	393020	SUPERINTENDENCIA REG. NO ESTADO MT - DNIT
21	393021	SUPERINTENDENCIA REG. NO ESTADO RN - DNIT
22	393022	SUPERINTENDENCIA REG. NO ESTADO PI - DNIT
23	393023	SUPERINTENDENCIA REG. NO ESTADO TO - DNIT
24	393024	SUPERINTENDENCIA REG. NO ESTADO CE - DNIT
25	393025	SUPERINTENDENCIA REG. NO ESTADO SP - DNIT
26	393026	SUPERINTENDENCIA REG. NO ESTADO AL - DNIT
27	393027	SUPERINTENDENCIA REG. NO ESTADO BA - DNIT
28	393028	SUPERINTENDENCIA REG. NO ESTADO PR - DNIT
CA	CONSELHO-CA	CONSELHO ADMINISTRATIVO
AI	AUDIN	AUDITORIA INTERNA
CE	CORREGEDORIA	CORREGEDORIA
GA	GABINETE	GABINETE
PE	PROCURADORIA	PROCURADORIA ESPECIALIZADA JURIDICO
OG	OUV. GERAL	OUIDORIA GERAL

Tabela 2 – Unidades, Diretorias e Adm. Hidroviárias

Fonte: Elaboração do autor

A 4ª posição do centro de custos representa em sequencial o nível da Coordenação associado às Unidades do DNIT.

O código de atividade de centro de custo tem como objetivo identificar o conjunto atividades onde os recursos são consumidos. Dessa forma, as atividades alinhadas à Gestão do Processo, tais como (Apoio Administrativo, Manutenção, Operações, Contratos, Contabilidade, Planejamento e Pesquisa, Recursos Logísticos e Gestão de Pessoas) são apresentadas nas 5ª a 7ª posições.

Tratando-se do código da estrutura, este tem como objetivo identificar onde os recursos são consumidos. Dentre os tipos, há Coordenação, Serviço, Núcleo, Seção, Coordenação Geral, Divisão ou Diretoria (BRASIL, 2016), neste caso a primeira letra identifica em que tipo de estrutura organizacional será alocado o custo, correspondendo a 8ª à 10ª posição do centro de custo.

Exemplificando, a figura 1 abaixo retrata, a partir dos pressupostos acima descritos e a modelagem da estrutura do código de centro de custos, a proposta de hierarquia de centro de custos aplicada em uma Superintendência Regional do DNIT:

<b>HIERARQUIA PADRÃO DE CENTRO DE CUSTOS</b>	
<b>DETALHE DO AGRUPAMENTO DE CENTRO DE CUSTOS</b>	<b>DENOMINAÇÃO</b>
<b>DNIT</b>	<b>Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes</b>
S270000000	2. Superintendências Regionais Tipo B:
S271ADMIN00	2.1 Núcleo de Apoio Administrativo;
S272PFEN00	2.2 Núcleo da Procuradoria Federal Especializada;
S273CLIS00	2.3 Serviço de Cadastro e Licitações;
S274ADMC00	2.4 Coordenação de Administração e Finanças:
S274COFS00	2.4.1 Serviço de Contabilidade e Finanças;
S274GPSS00	2.4.2 Serviço de Gestão de Pessoas;
S274SLOS00	2.4.3 Serviço de Recursos Logísticos e Informática;
S274RLIE00	2.4.3.1 Seção de Informática;
S275ENGC00	2.5 Coordenação de Engenharia;
S275CONS00	2.5.1 Serviço de Construção;
S275MANS00	2.5.2 Serviço de Manutenção;
S275PPES00	2.5.3 Serviço de Planejamento e Pesquisa;
S275OPES00	2.5.4 Serviço de Operações;
S276ULSS00	2.6 Serviços das Unidades Locais

Figura 1 – Hierarquia Padrão de Centro de Custos no DNIT

Fonte: Elaboração do autor

Caso ocorram alterações na estrutura organizacional, modifica-se a hierarquia padronizada, inserindo novos centros de custos ou, ainda, alterando-se a posição relativa dos objetos na hierarquia, além disso é possível excluir centros de custos, de modo que seja sempre associado a estrutura organizacional.

Ao longo do mês são efetuados vários lançamentos nos objetos de custos. No Poder Executivo Federal, esses lançamentos são originários do registro de diferentes sistemas estruturantes (SIAPE, SIAFI, SIOP, SIORG, SCDP), dentre os quais citamos os pagamentos de despesas e suporte de planejamento e orçamento.

Para fins deste estudo de acordo com a metodologia SAP R/3, sempre que houver lançamento contábil (classe 3) nas Contas Patrimoniais, para a devida apuração dos



custos, deve haver - visando a devida apuração dos custos - uma reconciliação dos lançamentos nas Contas de Custos (classes 7 e 8), conforme tabela 8 abaixo, gravando, entre outros, os seguintes dados: Objeto de Custos, Conta Contábil e Montante.

Os gastos apropriados primariamente em um coletor podem ser alocados para outro pelo uso de uma das funcionalidades de repasse de gastos que serão descritas nesse estudo, conforme metodologia SAP R/3. Durante a apropriação de custos, alguns ou todos os custos incorridos em um objeto são alocados a um ou mais receptores. No repasse de gastos é gerado automaticamente lançamentos de contrapartida para creditar o objeto emissor. Já os lançamentos a débito atribuídos a um objeto emissor permanecem como estão mesmo depois da apropriação de custos para um receptor (e podem, portanto, ser exibidos). Os custos apropriados são atualizados no objeto receptor correspondente e exibidos no sistema de relatórios.

Os repasses de gastos com o uso de qualquer uma das funcionalidades geram lançamentos contábeis que gravam, entre outros: o Objeto de Custo Emissor; o Objeto de Custo Receptor; a Conta Contábil (7º Nível - Subitem); e o Montante.

Para fins de Estruturação do Sistema de Custos neste estudo, o 3º nível (Subgrupo) e o 4º nível (título) das contas na classe 7.8 e 8.8, devem corresponder exatamente aos mesmos registros contábeis ocorridos no 2º nível da Classe 3 (Variações Patrimoniais Diminutivas), sendo que os lançamentos devem ser fechados dentro das classes preservando assim a integridade do PCASP. O que ocorre simplesmente é uma reconciliação dos lançamentos de débito ocorridos na Conta Patrimonial de Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD), conforme tabela 3 abaixo:

Natureza do Gasto	Contas Patrimoniais	Contas de Controle	Contas de Controle
DESCRIÇÃO	VPD	Reconciliação	Reconciliação
PESSOAL	3.1.X.x.x.xx.xx	7.8.1.X.x.xx.xx	8.8.1.X.x.xx.xx
USO DE BENS, SERV. E CONS. DE CAPITAL FIXO	3.3.X.x.x.xx.xx	7.8.3.X.x.xx.xx	8.8.3.X.x.xx.xx
ENC. FINANCEIROS	3.4.X.x.x.xx.xx	7.8.4.X.x.xx.xx	8.8.4.X.x.xx.xx
DESV. E PERDA DE ATIVOS E INC. DE PASSIVOS	3.6.X.x.x.xx.xx	7.8.6.X.x.xx.xx	8.8.6.X.x.xx.xx
TRIBUTÁRIAS	3.7.X.x.x.xx.xx	7.8.7.X.x.xx.xx	8.8.7.X.x.xx.xx

Tabela 3 –Reconciliação das Contas Patrimoniais e Contas de Custos

Fonte: Elaboração do autor

Os repasses de gastos são registrados no 7º nível (Subitem) da conta contábil (dois últimos dígitos das contas) e podem ocorrer em dois momentos distintos, durante o mês e no final do mês (ciclos de rateio, liquidações, apontamento de atividades). Os objetos de custos emissores recebem gastos de diversas contas do Sistema de Custos (Natureza Controle), vindos diretamente dos lançamentos contábeis ou repassados por outros objetos de custos. De forma a obedecer às regras de integridade relativas

ao PCASP, a lógica utilizada para efetuar o repasse de custos entre os objetos deve ser através de lançamentos verticais:

<b>PESSOAL</b>	<b>CONTAS DE CUSTOS EMISSORAS</b>	8.8.1.x.x.xx.01
	<b>CONTAS DE CUSTOS RECEPTORAS</b>	8.8.1.x.x.xx.02
<b>USO DE BENS, SERV. E CONS. CAPITAL</b>	<b>CONTAS DE CUSTOS EMISSORAS</b>	8.8.3.x.x.xx.01
	<b>CONTAS DE CUSTOS RECEPTORAS</b>	8.8.3.x.x.xx.02
<b>ENCARGOS FINANCEIROS</b>	<b>CONTAS DE CUSTOS EMISSORAS</b>	8.8.4.x.x.xx.01
	<b>CONTAS DE CUSTOS RECEPTORAS</b>	8.8.4.x.x.xx.02
<b>DESV. ATIVOS E INC.DE PASSIVOS</b>	<b>CONTAS DE CUSTOS EMISSORAS</b>	8.8.6.x.x.xx.01
	<b>CONTAS DE CUSTOS RECEPTORAS</b>	8.8.6.x.x.xx.02
<b>TRIBUTÁRIAS</b>	<b>CONTAS DE CUSTOS EMISSORAS</b>	8.8.7.x.x.xx.01
	<b>CONTAS DE CUSTOS RECEPTORAS</b>	8.8.7.x.x.xx.02

Tabela 4 – Repasse de Gastos com Lançamentos Verticais nas Contas de Custos

Fonte: Elaboração do autor

Tendo em vista que na classe 8 (Natureza das Informações de Controle) o 5º nível (subtítulo) da conta contábil não é utilizado para fins de consolidação das Contas Públicas no Balanço do Setor Público Nacional (MBCASP, 2017), este nível pode ser utilizado para identificar a funcionalidade de os repasses de gastos, que podem ser três de acordo a metodologia SAP-ERP: Rateio, Liquidação e Apontamento de Atividades.

O “Rateio” é a primeira funcionalidade de repasse de gastos. Nesta funcionalidade o objeto emissor é sempre um Centro de Custos e os receptores podem ser Centros de Custos, Ordens ou Projetos”. Por definição, somente alguns específicos tipos centros os quais repassam gastos por rateio. Os repasses de gastos por rateio são efetuados com base em percentuais predefinidos, que por sua vez foram estabelecidos com base em índices estatísticos, isto é, por unidades de medidas físicas mensuráveis, tais como número de servidores, quantidade de máquinas, volume de serviços prestados, pode ser também baseado no volume de demandas (SAP, 2017).

O processo de repasse de gastos por rateio no SAP-ERP é viabilizado por ciclos de rateio previamente cadastrados. As regras de rateio são definidas nos Ciclos de Rateio. O ciclo de rateio é processado ao final de cada período contábil, possibilitando assim a correta alocação dos gastos e custeio dos serviços ou objetos finais. Na execução dos ciclos de rateios reais os saldos dos centros de custo emissores são zerados por lançamentos contábeis que transferem seus saldos para os coletores de gastos receptores definidos no ciclo de rateio (SAP, 2017).

A segunda funcionalidade de repasse de gastos é a “Liquidação”. Esta é específica para ordens e projetos. Para ocorrer o processo mensalmente de liquidação da ordem ou projeto, o objeto de custo deve ser configurado com a norma de apropriação de custos. Na norma é atribuída “onde” e “como” os custos devem ser apropriados (SAP,

2017). No modelo SAP (2017), as ordens podem liquidar para outros objetos de custos (projetos, centros de custos ou ordens) ou para um Programa de Trabalho. Ao final de cada período os gastos são alocados para um ou mais de um objeto através do processo de repasse: liquidação. Já os projetos são liquidados para um receptor ou mais receptores, previamente cadastrados de acordo com a norma de apropriação.

E por fim, a “Alocação de Atividades” é outra funcionalidade de repasse de gastos de um centro de custos para outros objetos de custos, porém esse repasse de gastos é feito com base no volume de unidades físicas de medição (SAP, 2017). Geralmente essa funcionalidade é utilizada nas áreas de manutenção, pesquisa e desenvolvimento, pois são áreas que prestam serviços/atividades mensurados por uma unidade física quantificável. Sendo utilizado por áreas que necessitam apontar e controlar por cada mão-de-obra as horas trabalhadas nos projetos e nas ordens. Somente determinados centros de custos previamente cadastrados podem apontar atividades.

Quando um centro de custo fornece atividades para outros centros, ordens ou projeto, significa que seus recursos estão sendo utilizados. Os custos desses recursos precisam ser alocados no objeto receptor da atividade e os tipos de atividade servem como fatores de rastreabilidade ou bases de referência para essa alocação (SAP, 2017).

## 7 | CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esse estudo apresentou uma proposta de estruturação do Sistema de Custos no DNIT. Utilizando-se da metodologia de alocação dos custos do Sistema de Gestão Empresarial SAP R/3, o presente trabalho adotou três processos como estágios iniciais na estruturação: definição dos objetos de custos, hierarquização padronizada dos centros de custos e estabelecimento do critério de apropriação de gastos, incluindo os repasses de gastos entre os objetos de custos.

O artigo não pretendeu esgotar a abordagem sobre os processos de estruturação de Sistema de Custos Aplicado ao Setor Público. Além dos três processos evidenciados aqui neste estudo, há diversos outros aspectos a serem abordados de acordo com os diversos autores brasileiros e estrangeiros que tratam sobre este assunto. Finalmente, uma das prováveis contribuições deste estudo é fomentar discussões sobre a mais adequada metodologia de apropriação de gastos nas entidades do Setor Público, incluindo a definição da política de critérios de repasse de gastos entre estas entidades. Destarte, a mensuração do custo com a devida alocação de gasto é pressuposto básico para uma informação de custo relevante e útil.

## REFERENCIAS

ALMEIDA, R. A. S. de; ROCHA, C. P. da; ESPINHEIRA, L. M. de J. **ABC no Setor Governamental:**

**Um Estudo de Caso no Município de Aramari**, Bahia. 2008. Disponível em: [www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos\\_1/248.pdf](http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/248.pdf). Acesso em: 10 jan. 2017.

BRASIL. Lei 4.320, de 17 de março de 1964. **Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm). Acesso em: 10 jan. 2017

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências**. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm). Acesso em: 10 jan. 2017

\_\_\_\_\_. Conselho Federal de Contabilidade. **Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11/Brasília: Conselho Federal de Contabilidade**. Disponível em: [http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor\\_P%C3%BAblico.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf). Acesso em: 10 jan. 2017

\_\_\_\_\_. Lei 10.180, de 06 de fevereiro de 2001. **Organiza e disciplina os Sistema de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências**. Diário Oficial da União. Brasília, 7 de fevereiro de 2001. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LEIS\\_2001/L10180.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10180.htm). Acesso em: 10 jan. 2017

\_\_\_\_\_. Lei 10.233, de 5 de junho de 2001. **Dispõe sobre a reestruturação dos transportes aquaviário e terrestre, cria o Conselho Nacional de Integração de Políticas de Transporte, a Agência Nacional de Transportes Terrestres, a Agência Nacional de Transportes Aquaviários e o Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes, e dá outras providências**. Diário Oficial da União. Brasília, 6 de junho de 2001. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LEIS\\_2001/L10233.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10233.htm). Acesso em: 10 jan. 2017

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)**. 7. ed. Brasília. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/MCASP+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Final.pdf/6e874adb-44d7-490c-8967-b0acd3923f6d>. Acesso em: 10 jan. 2017

\_\_\_\_\_. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Manual Técnico de Orçamento MTO**. ed. 2017. Brasília, 2016. Disponível em: Acesso em: 10 jan. 2017

\_\_\_\_\_. Ministério do Transportes. Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes. (2016). **Regimento Interno**. Brasília, 2016. Disponível em: <http://www.dnit.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/regimentointerno2016dnit.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2017

DUBOIS, A.; KULPA, L.; SOUZA, L. E. **Gestão de custos e formação de preços: conceitos, modelos e instrumentos, abordagem do capital de giro e da margem de competitividade**. 3a ed. São Paulo: Atlas, 2009.

JUNIOR, R. da S. B.; FERREIRA, L. N. **Avaliação de um sistema ERP-SAP R/3 como instrumento para gestão financeira na área de contas a pagar em uma empresa de Telecomunicações**. (Trabalho Acadêmico/2006), Brasília, DF, Universidade Católica de Brasília. Disponível em: [http://www.ifba.edu.br/professores/antonio-carlos/index\\_arquivos/sigsapr3.pdf](http://www.ifba.edu.br/professores/antonio-carlos/index_arquivos/sigsapr3.pdf). Acesso em: 10 jan. 2017

MACHADO, A. B.; KALDEICH, C. **Sistemas integrados de gestão empresarial: enfoque contábil-financeiro sobre o sistema SAP R/3**. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 7., 2000, Recife. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/download/3086/3086>. Acesso em: 10 jan. 2017

MACHADO, N.; HOLANDA, Victor 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. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a03.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2017

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SAP. **Cost Objects**. Disponível em: [http://help.sap.com/erp2005\\_ehp\\_07/helpdata/en/92/27fe522b03de39e10000000a441470/content.htm?frameset=/en/5f/6b4453baeda548e10000000a423f68/frameset.htm&current\\_toc=/en/21/ccd8530439414de10000000a174cb4/plain.htm&node\\_id=8](http://help.sap.com/erp2005_ehp_07/helpdata/en/92/27fe522b03de39e10000000a441470/content.htm?frameset=/en/5f/6b4453baeda548e10000000a423f68/frameset.htm&current_toc=/en/21/ccd8530439414de10000000a174cb4/plain.htm&node_id=8). Acesso em 10.01.2017

SLOMSKI, V.; REIS, L. G.; RIBEIRO, P. A. **Custos no setor público: uma proposta de implementação de sistemas de custeio**. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 9, 2005. Florianópolis. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/download/1942/1942>. Acesso em 10.01.2017

SOTHE, A.; KREBERG, F.; SCARPIN, J. E. **Custos no setor público: análise dos artigos posteriores a publicação estudo nº 12 do IFAC**. In: ENCONTRO NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNO, 2012, Salvador. Disponível em: [http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnAPG/.../2012\\_EnAPG416.pdf](http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnAPG/.../2012_EnAPG416.pdf). Acesso em 10.01.2017

SOUZA, C. A. **Sistemas Integrados de Gestão Empresarial – Estudos de Casos de Implementação de Sistemas ERP**. Dissertação (Mestrado). FEA/USP. 2000. São Paulo. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12133/tde-19012002-123639/pt-br.php>. Acesso em 10.01.2017

Agência Brasileira do ISBN  
ISBN 978-85-7247-022-3

