

Custos no Setor Público: Estruturação do Sistema de Custos no DNIT baseada na Modelagem do Sistema Alemão SAP R/3

Gabriel Jesus de Souza (Ufba) - gabriel.souza@dnit.gov.br

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.*

Área temática: *Custos aplicados ao setor público*

Custos no Setor Público: Estruturação do Sistema de Custos no DNIT baseada na Modelagem do Sistema Alemão SAP R/3

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.

Área Temática: Custos aplicados 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), propiciar comparações entre os custos de atividades e serviços prestados pelas entidades públicas diversas, melhoria da qualidade do gasto no setor público, auxiliar o gestor na tomada de decisões típicas (MACHADO; HOLANDA, 2010), divulgar com transparência as informações dos serviços prestados à

sociedade, controlar com eficiência e efetividade os gastos públicos e apurar os custos das ações orçamentárias, dos objetivos e dos programas de trabalho.

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, incluindo neste último as principais características do repasses de gastos entre os diversos objetos de custos.

Nesse sentido, o artigo está dividido em sete seções, com esta introdução. A segunda seção tem como escopo sustentar os conceitos e definições da Contabilidade de Custos e Sistemas de Custos tanto no âmbito privado quanto no âmbito do setor público, a partir do arcabouço doutrinário e legal. Na terceira, a metodologia empregada na elaboração da obra é explanada. 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 recentes e provavelmente mais importantes tarefas: controle e decisão.

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). Para Leone e Leone (2012, p.15), a finalidade da Contabilidade de Custos é preparar informações que auxiliem à Gestão nas funções de planejamento, de tomada de decisões, de controle, de custos, de desempenho dentre outros.

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 que diz respeito ao Controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos. No que tange à Decisão, seu papel reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo sobre medidas de introdução ou corte de produtos, administração de preços de venda, opção de compra ou produção etc[...].

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). Dentro desse aspecto, do modelo conceitual do Sistema de Custos do Setor Público, Santos (2011) afirma [...] que o estágio da liquidação é o ponto de partida da informação de custo, por ser o que mais se aproxima do conceito de gasto, geralmente coincidindo com o decréscimo no potencial de benefícios futuros da entidade pública.”

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). Para Silva (2011) o Sistema de Custos do Governo Federal deve, “além da delimitação do seu objeto (função, programa, projeto, produto), atender as seguintes características: i) o nível de custeamento; ii) o conteúdo do custo e; iii) o momento em que o custo deve ser calculado”.

No contexto legal, a contabilidade de custos 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, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros. [...] Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum (Art. 85 e 99)

Para Silva (2011), “O Decreto nº 93.872/1986 regulamentou o art. 79 do Decreto-lei 200/67, detalhando como a contabilidade deveria apurar os custos dos serviços”, nos termos do art. 137:

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

A Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), em seu art. 50, obriga a Administração Pública a manter “sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”. Já em 2001, a Lei nº 10.180, que organiza e disciplina o Sistema de Contabilidade Federal, atribuiu, dentre outras finalidades, ao Sistema de Contabilidade Federal a responsabilidade por evidenciar “os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal”.

Em decorrência da referida lei acima, o Decreto 6.976/2009, que dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal, incumbiu a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) como órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, responsável por “manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”. Assim, a STN publicou a Portaria nº 157/2011, que dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal, estruturado na forma de um subsistema organizacional da administração pública federal brasileira e vinculado ao Sistema de Contabilidade Federal, tendo como objetivo “proporcionar melhor conteúdo informacional que subsidie as decisões governamentais na alocação eficiente dos recursos e gerar condições apropriadas à promoção da qualidade do gasto público.”

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC T) 16.11, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), afirmam que os custos da prestação de serviços são os custos incorridos no processo de obtenção de bens e serviços. Ademais, estabelecem a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidência dos custos no setor público, assegura 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. O processo de mensurar e evidenciar custos deve ser realizado sistematicamente, fazendo da informação de custos um vetor de alinhamento e aperfeiçoamento do planejamento e orçamento futuros.

Já o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MBCASP) 2017, aprovado pela Portaria Conjunta STN/SOF nº 02, de 22 de dezembro de 2016, conceitua despesa orçamentária pública como: “conjunto de dispêndios realizados pelos entes públicos para o funcionamento e manutenção dos serviços públicos prestados à sociedade”. De acordo com o referido Manual, “a metodologia utilizada para a estruturação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) foi a segregação das contas contábeis em grandes grupos de acordo com as características dos atos e fatos nelas registrados”. O objetivo foi facilitar a análise das informações e manter o registro contábil organizado.

O MCASP (2017) detalha que a estrutura do código da conta contábil do 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 (Controle Devedores - Custos) e 8.8 (Controle Credores – 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, a partir dos exames detalhados das documentações dos processos do SAP R/3.

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, uma solução de negócio, 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, destaca-se procedimentos adotados pelo sistema R/3, direcionados a cálculo de custos e margens de lucro de produtos” (MACHADO; KALDEICH, 2000).

6 Estruturação do Sistema de Custos do DNIT

A estruturação do sistema de custos no DNIT é formulada na modelagem de tratamento e gestão de custos do Sistema de integrado de gestão empresarial SAP R/3. Neste sentido foram abordados três processos fundamentais: definição dos objetos de custos, hierarquização padronizada dos centros de custos e estabelecimento do critério de repasses de gastos entre os objetos de custos.

6.1 Definição dos Objetos de Custos

Segundo descreve a NBC T 16.11, “objeto de custo é a unidade foco que se deseja mensurar e avaliar custos”. De acordo com Vogado (2014), “o objeto de custos tem como finalidade classificar a origem do custo bem como melhor aloca-lo”. Para ele, “o objeto de custo pode ser uma unidade organizacional, um produto, atividade, um programa” e sua definição depende da necessidade do gestor. Nesse estudo, baseado na citada modelagem de gestão de custos do sistema R/3, definir-se-á como objeto de custo: centro de custo, ordem e projeto.

O Centro de Custos é a unidade mínima de acumulação de custos indiretos, não sendo necessariamente uma unidade administrativa (MARTINS, 2003, p. 45). Conforme Martins (2011), “para ser centro de custos, este objeto deve ter três características, a) ter uma estrutura de custos homogênea; b) estar concentrado num único local; e c) oferecer condições de coleta de dados de custos”. Dessa forma, centro de custo é um objeto de custo para controle de gastos (valores planejados e valores realizados). Em sua estrutura de formação identifica o responsável (quem), a atividade (em que) e a unidade (onde) do gasto. Conforme o SAP (2017), o centro de custo possui também como característica exclusiva: a prestação de atividades para outros objetos de custo como: ordens, centros de custo e projetos.

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 para um maior detalhamento de gastos 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. Para se controlar todas as tarefas de um projeto é indispensável que este organizado especificamente. Assim, o projeto é um conjunto de tarefas, funções e atividades que tenham um objetivo específico a cumprir dentro de certas especificações ou produzir certo produto, serviço ou resultado, com limite de escopo e recursos financeiros em certo tempo.

6.2 Hierarquização Padronizada dos Centros de Custos

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. A Hierarquia Standard representa uma estrutura de responsabilidade dentro de uma área de contabilidade de custos. “Cada nível desta hierarquia é um Grupo de Centros de Custos. Quando da criação de um Centro de Custos, é obrigatória a associação deste a uma hierarquia padronizada existente” (SAP, 2017). Os códigos de centros de custos são compostos de 10 posições, definidos neste modelo, devem obedecer a seguinte descrição:

Tabela 2 – Estrutura do Código de Centro de Custos

ESTRUTURA DO CÓDIGO DO CENTRO DE CUSTO		
1º	Xxxxxxxxx	Identifica o Tipo de Órgão
2º e 3º	xXXXXXXXX	Associada a 1º posição a Unidades Administrativas Regionais, Diretorias, Administrações Hidroviárias e. Unidades dos Órgãos Seccionais, de Assistência e de Deliberação.
4º	xxXXxxxxx	Sequencial: pode apresentar uma Coordenação ou níveis mais baixos dentro de uma Unidade
5º à 7º	xxxxxXXxxx	Identifica a atividade/processos desempenhados pelo Serviço, Seção ou Coordenação.
8º à 10º	xxxxxxxXXX	Identifica unidade operacional (local físico onde o gasto é realizado).

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 dentro da estrutura organizacional da Autarquia. Na estruturação do Sistema de Custos foram atribuídos alguns códigos associados a 1ª Posição do Código, conforme tabela abaixo:

Tabela 3 – Tipo de Órgão

1º POSIÇÃO CC	TIPO DE ORGÃO
G	DIRETORIA GERAL
A	ORGÃOS DE ASSISTÊNCIA DIRETA AO DIRETOR GERAL
O	ORGÃOS SECCIONAIS
X	ORGÃO EXECUTIVO
U	ORGÃO SUPERIOR DE DELIBERAÇÃO
D	ORGÃOS ESPECÍFICOS SINGULARES
S	ORGÃOS DESCENTRALIZADOS

Fonte: Elaboração do autor

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 o parâmetro os dois últimos do código de Unidade Gestora, que é a unidade orçamentária ou administrativa investida de poder para gerir créditos orçamentários e/ou recursos financeiros, conforme tabela abaixo:

Tabela 4 – Unidades, Diretorias e Adm. Hidroviárias

2º e 3º POSICÕES CC	UNIDADE GESTORA	DESCRIÇÃO DAS UNIDADES, DIRETORIAS E ADM. HIDROVIÁRIAS
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	OUVIDORIA GERAL

Fonte: Elaboração do autor

A 4ª posição do centro de custos apresenta 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, a tabela 5 apresenta a 5ª a 7ª posição do centro de custo.

Tabela 5 – Atividades de Centro de Custos

5ª à 7ª POSIÇÕES CC	DESCRIÇÃO
999	Alocações Transitórias
000	Atividade Branco
ADM	Apoio Administrativo
APT	Apoio Técnico
COM	Comunicação
CIF	Custos de Infraestrutura
CON	Construção
MAN	Manutenção
OPS	Operações
PPE	Planejamento e Pesquisa
CCM	Contratos e Compras
CAD	Conselho Administrativo
CLI	Cadastro e Licitações
ENG	Engenharia
DRM	Desapropriação, Reassentamento e Meio Ambiente
PRO	Projetos
ACO	Atividades Correcionais
ADP	Administração Patrimonial
RLO	Recursos Logísticos
TIF	Tecnologia da Informação
ULS	Unidades Locais
COF	Contabilidade, Orçamento e Finanças
GPS	Gestão de Pessoas
ACC	Acompanhamento e Controle
PFE	Procuradoria Federal Especializada
PPI	Programação de Investimentos

Fonte: Elaboração do autor

O código da estrutura tem como objetivo identificar onde os recursos são consumidos. A primeira letra identifica em que tipo de estrutura organizacional será alocado o custo, conforme tabela 6 abaixo:

Tabela 6 – Tipos de Estrutura

8ª à 10ª POSIÇÕES CC	DESCRIÇÃO TIPO DE ESTRUTURA
999	TRANSITORIA
000	SEM POSIÇÃO
CXX	COORDENAÇÃO
GXX	COORDENAÇÃO GERAL
SXX	SERVIÇO
EXX	SEÇÃO
NXX	NÚCLEO
DXX	DIVISÃO
IXX	DIRETORIA

Fonte: Elaboração do autor

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

Figura 1 – Hierarquia Padrão de Centro de Custos no DNIT

HIERARQUIA PADRÃO DE CENTRO DE CUSTOS	
DETALHE DO AGRUPAMENTO DE CENTRO DE CUSTOS	DENOMINAÇÃO
DNIT	Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes
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

Fonte: Elaboração do autor

Caso ocorram alterações na estrutura organizacional, modifica-se a hierarquia padronizada, inserindo novos centros de custos ou grupos de centros de custos ou, ainda, altera-se a posição relativa dos objetos na hierarquia, além disso é possível excluir centros de Custos ou Grupos de Centros de Custos (sempre associando a estrutura).

6.3 Critérios de Apropriação de Gastos

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), dentre os quais citamos os seguintes exemplos: Compras de materiais no SIAFI; Folha de pagamento no SIAPE; Informações sobre a estrutura organizacional do Poder Executivo Federal SIORG; Pagamentos de despesas (Serviços, Alugueis, Tributos, Depreciação) no SIAFI; e Suporte dos processos de Planejamento e Orçamento no SIOP.

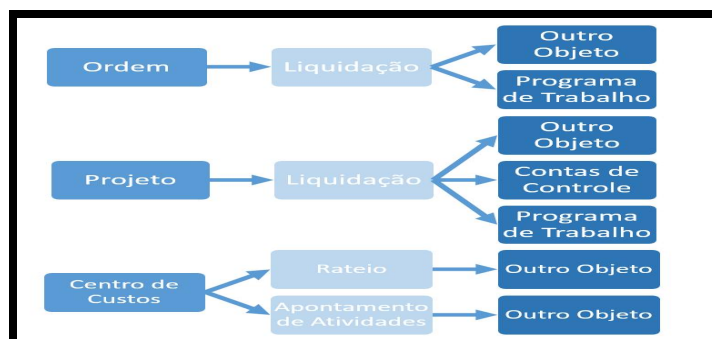
Para fins deste estudo de acordo com a metodologia SAP R/3, sempre que houver lançamento contábil (classe 3) nas Contas Patrimoniais, para a devida apuração dos custos, deve haver - visando a devida apuração dos custos - uma reconciliação dos lançamentos nas Contas de Custos (classes 7 e 8), conforme tabela 8 abaixo, gravando, entre outros, os seguintes dados: Objeto de Custos (Ordens, Centros de Custos, Projeto), Conta Contábil e Montante.

Na apropriação dos gastos, o documento contábil deve permitir a informação detalhada de mais de um coletor, entretanto, interpreta que apenas um dos coletores pode receber o registro “real” (alocação do custo) e os demais recebem o registro “estatístico” (visualização da informação gerencial). No modelo SAP R/3, a determinação do coletor que recebe os registros “reais” é feita através da hierarquia do lançamento, na seguinte ordem, definida previamente: 1. Ordem, 2. Projeto e 3. Centro de Custo.

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 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.

Figura 2 – Repasses de Gastos entre objetos de Custos



Fonte: Elaboração do autor

Os repasses de gastos com o uso de qualquer uma das funcionalidades, descritos na Figura 2, geram lançamentos contábeis que gravam, entre outros, os seguintes dados: i. Objeto de Custo Emissor; ii. Objeto de Custo Receptor; iii. Conta Contábil (7º Nível - Subitem); e iv. Montante. Conforme o MBCASP (2017), no PCASP a classe 8 foi concebida para ser utilizada da seguinte forma:

Quando o lançamento representar o início de uma sequência de fatos, a partida dobrada envolverá as duas classes simultaneamente, ou seja, uma conta da classe 7 com uma conta da classe 8. Esses são chamados de lançamentos horizontais;

Depois do lançamento inicial, todos os lançamentos posteriores são realizados nas “classes 8”. Esses lançamentos são chamados de lançamentos verticais.

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), os lançamentos devem ser fechados dentro das classes preservando a integridade do PCASP. O que ocorre é uma reconciliação dos lançamentos de débito ocorridos na Conta Patrimonial de Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD), conforme tabela abaixo:

Tabela 7 –Reconciliação das Contas Patrimoniais e Contas de Custos

NATUREZA DO GASTO	CONTAS PATRIMONIAIS	CONTAS DE CUSTOS	CONTAS DE CUSTOS
DESCRIÇÃO	VPD	Reconciliação de débito	Reconciliação de crédito
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	3.3.X.x.x.xx.xx	7.8.3.X.x.xx.xx	8.8.3.X.x.xx.xx
CONS. DE CAPITAL FIXO	3.4.X.x.x.xx.xx	7.8.4.X.x.xx.xx	8.8.4.X.x.xx.xx
ENC. FINANCEIROS	3.6.X.x.x.xx.xx	7.8.6.X.x.xx.xx	8.8.6.X.x.xx.xx
DESV. E PERDA DE ATIVOS E	3.7.X.x.x.xx.xx	7.8.7.X.x.xx.xx	8.8.7.X.x.xx.xx
INC. DE PASSIVOS			
TRIBUTÁRIAS			

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:

Tabela 8 – Repasse de Gastos com Lançamentos Verticais nas Contas de Custos

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

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, somente na classe 8, poderá ser indicado para identificar a funcionalidade utilizada para os repasses de gastos, conforme tabela abaixo:

Tabela 9 – Tipos de Repasses de Gastos

Contas de Custos	Funcionalidade de Repasses de Gastos
8.8.x.x.1.xx.xx	Rateio
8.8.x.x.2.xx.xx	Liquidação
8.8.x.x.3.xx.xx	Apontamento de Atividade

Fonte: Elaboração do autor

De acordo a metodologia SAP-ERP, há as seguintes funcionalidades para repasse de gastos entre os objetos: i) Rateio; ii) Liquidação; e iii) 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, metro quadrado ocupado, 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. Como as ordens geralmente são coletores temporários, ao final de cada período os gastos são alocados para um ou mais de um objeto através do processo de repasse: liquidação. O estabelecimento de normas de apropriação nas ordens parametrizadas é indispensável para apropriação adequada dos custos.

Ainda conforme SAP (2017), o projeto liquida para um receptor ou mais receptores, previamente cadastrados na norma de apropriação. Além dos objetos de custos, os projetos podem liquidar para Programa de Trabalho ou outras contas de controle que também podem refletir nas contas patrimoniais (ex. Imobilizado) desde que sejam preservadas as regras de identidade do PCASP. Neste processo de liquidação os saldos dos projetos são zerados por lançamentos contábeis que transferem seus saldos para os objetos de custos receptores ou outras contas de controle. Quando o objeto liquida para um Centro de Custo, Ordem ou outro Projeto, ele pode utilizar o subitem da Conta de Controle parametrizado de acordo com a natureza do gasto.

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.

8 Referências

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. 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. 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. 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. Acesso em: 10 jan. 2017

_____. Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009. *Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm. Acesso em: 10 jan. 2017

_____. Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986. *Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm. Acesso em: 10 jan. 2017

_____. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. *Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm. 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. 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. Acesso em: 10 jan. 2017

_____. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 157, de 9 de Março de 2011. *Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal*.

Disponível em: http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download /contabilidade/PortSTN_157_09mar2011.pdf. 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/antoniocarlos/index_arquivos/sigsapr3.pdf. Acesso em: 10 jan. 2017

LEONE, G. S. G.; LEONE, R. J. G. *Curso de Contabilidade de Custos*. 4a. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

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.

SANTOS, Welington. Vitor. *Sistema De Informação De Custos Do Governo Federal: Modelo Conceitual, Solução Tecnológica E Gestão do Sistema*. In: CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA, 2011. Brasília. Painel 18/063: Sistema de Custos do Governo Federal: novas perspectivas para o aumento da eficiência na gestão dos recursos públicos. Disponível em: http://www3.tesouro.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/ Painel_18_063_WVS.pdf. Acesso em: 10 jan. 2017

SAP. *Cost Objects*. Disponível em: http://help.sap.com/erp2005_ehp_07/helpdata/en/92/27fe522b03de39e10000000a441470/content.htm?frameset=/en/5f/6b4453baeda548e10000000a423f68/frameset.htm¤t_toc=/en/21/ccd8530439414de10000000a174cb4/plain.htm&node_id=8. Acesso em 10.01.2017

_____. *Basic Information on Cost Object Hierarchies*. Disponível em: http://help.sap.com/erp2005_ehp_07/helpdata/en/e7/c8d8530439414de10000000a174cb4/content.htm?frameset=/en/f3/c8d8530439414de10000000a174cb4/frameset.htm¤t_toc=/en/21/ccd8530439414de10000000a174cb4/plain.htm&node_id=43. Acesso em 10.01.2017

_____. *Standard Hierarchy of Business Processes*. Disponível em: http://help.sap.com/saphelp_erp60_sp/helpdata/en/e6/48d953189a424de10000000a174cb4/frameset.htm. Acesso em 10.01.2017

_____. *Manual Cost Allocation*. Disponível em: http://help.sap.com/saphelp_me60/helpdata/en/6d/10d553088f4308e10000000a174cb4/frameset.htm. Acesso em 10.01.2017

_____. *Standard Hierarchy of Business Processes*. Disponível em: http://help.sap.com/saphelp_erp60_sp/helpdata/en/e6/48d953189a424de10000000a174cb4/frameset.htm. Acesso em 10.01.2017

_____. *Allocation of Costs in CO*. Disponível em: http://help.sap.com/saphelp_46c/helpdata/en/6e/12228e9f0411d189b80000e829fbbd/frameset.htm. Acesso em 10.01.2017

SILVA, L. M. *Diretrizes para a elaboração de indicadores de custos no Governo Federal*. Brasília. Disponível em: http://www3.tesouro.gov.br/SistemaInformacaoCustos/downloads/Diretrizes_Elab_Indic_Custos_LinoMartins_VpF.df. 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. 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

VOGADO, É. S. *DETACUSTO: Ferramenta de Gestão*. In: ENCONTRO DE GESTÃO DE CUSTOS DO SETOR PÚBLICO, 2014. Brasília. Objetos de Custos e Relatos de Experiências. Disponível em: http://www.tesouro.gov.br/documents/10180/21643/Painel_I_Detalhamento_dos_Objetos_de_Custos_como_Instrumento_de_Gestao_dos_Orgaos_Setoriais_STN.pdf. Acesso em 10.01.2017