

Mensuração de custos no setor público via mapeamento de processos: Um estudo de caso em uma Instituição Federal de Ensino Superior

André de Toledo Paines (UFSM) - andrepainas@gmail.com

Claílton Ataídes de Freitas (UFSM) - lcv589@gmail.com

Resumo:

O presente estudo promoveu um estudo em uma Instituição Federal de Ensino Superior (IFES), que consistiu na identificação, descrição e mapeamento do processo de execução orçamentária e financeira de materiais de consumo e bens permanentes, bem como na mensuração dos custos da execução deste processo. Para a consecução do trabalho, foi feita uma pesquisa qualitativa, com realização de pesquisa descritiva, onde os dados foram obtidos por meio de entrevistas com os servidores responsáveis pela execução das tarefas processos, a fim de obter uma descrição detalhada das tarefas desempenhadas durante os mesmos e, também, consultas a documentos e sistemas de execução orçamentária e financeira da Instituição, para que se tivesse uma ideia dos custos envolvidos nas etapas do processo escolhido. Pôde-se notar, ao longo da pesquisa, que os principais problemas consistem na impressão de documentos desnecessários e existência de tarefas redundantes, e a conclusão do estudo é de que se podem propor novas metodologias de execução deste e de outros processos, a fim de maximizar a eficiência e eficácia dos seus custos e, em adicional, da celeridade dos mesmos.

Palavras-chave: *Mapeamento de processos. Custos. IFES. Setor público*

Área temática: *Custos aplicados ao setor público*

Mensuração de custos no setor público via mapeamento de processos: Um estudo de caso em uma Instituição Federal de Ensino Superior

Resumo

O presente estudo promoveu um estudo em uma Instituição Federal de Ensino Superior (IFES), que consistiu na identificação, descrição e mapeamento do processo de execução orçamentária e financeira de materiais de consumo e bens permanentes, bem como na mensuração dos custos da execução deste processo. Para a consecução do trabalho, foi feita uma pesquisa qualitativa, com realização de pesquisa descritiva, onde os dados foram obtidos por meio de entrevistas com os servidores responsáveis pela execução das tarefas processos, a fim de obter uma descrição detalhada das tarefas desempenhadas durante os mesmos e, também, consultas a documentos e sistemas de execução orçamentária e financeira da Instituição, para que se tivesse uma ideia dos custos envolvidos nas etapas do processo escolhido. Pôde-se notar, ao longo da pesquisa, que os principais problemas consistem na impressão de documentos desnecessários e existência de tarefas redundantes, e a conclusão do estudo é de que se podem propor novas metodologias de execução deste e de outros processos, a fim de maximizar a eficiência e eficácia dos seus custos e, em adicional, da celeridade dos mesmos.

Palavras-chave: Mapeamento de processos. Custos. IFES. Setor público

Área Temática: Custos aplicados ao setor público.

1 Introdução

No atual cenário econômico brasileiro, onde os recursos financeiros estão cada vez mais escassos, torna-se imprescindível que as organizações públicas aperfeiçoem os seus processos, buscando ferramentas que auxiliem na tomada de decisão, criando indicadores que permitam avaliar seu desempenho. Assim, novos instrumentos de gestão devem ser adotados a fim de promover uma maior capacidade gerencial aos gestores. Na administração pública, essa preocupação torna-se cada vez maior, seja em função da legislação, pela exigência da sociedade, ou pelos recursos públicos cada vez mais escassos no Brasil.

Segundo Oliver (2010), todo planejamento de uma organização é composto por uma série de processos, e muitas organizações desperdiçam tempo em detalhes que nem sempre são necessários para sua realização. Este erro é decorrente da falta de conhecimento por parte dos gestores sobre a melhor maneira de execução dos seus processos e das condições básicas para que ocorram. Desta forma, o conhecimento dos processos representa uma vantagem competitiva para a organização, pois auxilia na análise crítica e na tomada das ações necessárias em todos os seus níveis.

Para Araújo e Álvarez (2009), o objetivo da gestão pública consiste em substituir a gestão pública tradicional por processos e técnicas de gestão de tipo empresarial. Além disso, afirmam que as preocupações com os problemas de gestão deixam de ser a principal e única preocupação, passando a atenção a centrar-se num fenômeno mais complexo que é a governança corporativa.

Juntamente com a gestão de processos, a mensuração de custos no setor público é abordada de diversas maneiras nos últimos anos, seja por imposições legais, que acabam motivando a implantação de sistemas de custos nos órgãos governamentais, ou por meio de pesquisas e estudos. Não é insólito pensar que a gestão eficiente de processo leva as empresas

a terem redução de custos de produção e, conseqüentemente, aumento de competitividade no mercado. No caso de uma instituição pública, a melhoria na gestão de processo torna mais racional e eficiente a alocação dos recursos proporcionando ao usuário do bem público um serviço ou produto de melhor qualidade e a um custo menor para o conjunto da sociedade.

A Lei Ordinária nº 4.320/1964, o Decreto-Lei 200/1967 e a Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) exigem o cumprimento de normas relativas à gestão orçamentária e financeira das Entidades da Administração Pública. Estes instrumentos legais trazem em seu conteúdo a necessidade de apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão. Mais recentemente, em decorrência ao processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade, foi editada a NBC T 16.11 para tratar especificamente da mensuração e evidenciação dos custos no setor público.

No entanto, Monteiro e Pinho (2017) afirmam que a implantação de um sistema de custos na Administração Pública ainda se encontra em um estágio muito embrionário, devido a diversos motivos, como a falta de sistemas informatizados adequados, ou a inexistência de regras que punam a não adoção dos normativos sobre o assunto.

Já no que tange a utilização de sistemas de custos nas IFES, Santos, Costa e Voese (2016), constataram que há dificuldades na implantação dos mesmos, devido à complexidade das atividades, a magnitude do trabalho, o acompanhamento na implantação e, por fim, da ausência de uma cultura de apuração e controle de custos públicos em todo o território nacional. Segundo os autores, de um total de oitenta IFES analisadas, apenas quatro utilizavam algum tipo de sistema de apuração de custos, sendo o SIC utilizado por apenas uma unidade. Neste ponto, é importante ressaltar que desde a edição da Lei 4.320/64, em seu Art. 85, classifica como necessária e desejável a apuração dos custos no setor público.

Portanto, o Mapeamento de Processos e os sistemas de custos no serviço público são duas agendas de pesquisa recorrentes na literatura. Diante desta problemática, propõe-se realizar um estudo de caso do processo de execução orçamentária e financeira da aquisição de matérias de consumo e bens permanentes na Universidade Federal de Santa Maria (UFSM), na intenção mensurar os custos da execução deste processo.

É importante destacar que o presente estudo foi realizado em uma instituição pública, que possui características particulares que as diferem das organizações do setor privado, desde a forma de gestão até o tipo de serviços oferecidos à população. Além disso, salienta-se que o mapeamento de processos é uma ferramenta útil para a geração de inovações e melhorias do trabalho de qualquer organização, seja ela pública ou privada.

Almeida, Rocha e Espinheira (2008) sustentam 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.

A UFSM é um centro de ensino superior, sustentado por recursos públicos, com renomada relevância no campo de ensino, pesquisa e extensão, que serve de modelo a nível regional, nacional e até internacional. Ocupa a 14ª posição no Índice Geral de Cursos (IGC), divulgado pelo Ministério da Educação (MEC) em 2017, e, assim como qualquer instituição pública, a deve estar atenta aos assuntos de ordem social, econômica e ambiental. Assim, este trabalho pode contribuir, inclusive, na definição de uma metodologia simplificada para análise de processos, adaptada para a realidade do departamento onde se propõe o estudo, e por consequência, no plano de gestão da instituição como um todo, conforme mencionado anteriormente; bem como pode representar expressiva redução de custos para a instituição.

2 Revisão da literatura

Tendo em vista que o estudo foi realizado em uma instituição pública, contemplam-se, inicialmente, os temas referentes a este tipo de organização. A seguir, apresentam-se os conceitos de processos, além de Gerência e Mapeamento dos mesmos. Por fim, aborda-se o tema do custeio no serviço público, a fim de dar suporte teórico para mensuração dos custos.

2.1 Organizações públicas do ponto de vista teórico

As organizações públicas são aquelas formadas com o objetivo de cumprir os compromissos assumidos com a sociedade, e possuem peculiaridades que as diferem daquelas do setor privado, pois, por serem geridas pelo poder público, são mais vulneráveis a interferências do poder político.

Para Préve, Moritz e Pereira (2010), estas organizações são instrumentos essenciais da ação governamental. No entendimento dos autores, o fato de não se regularem pelas leis de mercado - mas por leis orgânicas - por um lado a ajuda, pois garante a sua sobrevivência. Porém, por outro, dificultam a sua evolução dinâmica, interferindo diretamente no seu processo decisório, principalmente, porque a convivência da lei com a teoria administrativa tem sido muito difícil, devido à rigidez e à imobilidade daquela frente aos desafios de mudança enfrentados pela sociedade atual.

Já Leocádio e Santos (2008) comentam que as organizações públicas veem a necessidade de inovar tanto em aspectos administrativos quanto em políticos. Para isso, elas devem associar ambos os aspectos, sendo essa associação fundamental para a inovação.

No entendimento de Bergue (2005), é de fundamental importância para o administrador público o desenvolvimento de relações da realidade organizacional, além de compreendê-las com um significativo grau de profundidade. Para o autor, “Nesse particular, reside um dos papéis essenciais reservados às teorias da administração – a compreensão dos fenômenos organizacionais”.

Diante do exposto, percebe-se que as organizações do setor público são sistemas complexos, muito em parte devido ao alto índice de burocracia existente neste setor. Elas mantêm as mesmas características básicas das demais organizações, acrescidas, entretanto, de algumas especificidades como: apego às regras e rotinas, supervalorização da hierarquia, paternalismo nas relações, apego ao poder, entre outras.

2.2 Uma rápida visão teórica dos processos organizacionais e da gerência e mapeamento de processos como ferramentas de gestão pública

Carreira (2009, p.94) define processo como “uma série de atividades decompostas em tarefas, que, por sua vez, são decompostas em operações, que são responsáveis pela produção de bens e serviços”. Já para Oliveira (2013, p.9), processo “é um conjunto estruturado de atividades sequenciais que apresentam relação lógica entre si, com a finalidade de atender e, preferencialmente, suplantando as necessidades e as expectativas dos clientes externos e internos da empresa”.

Albuquerque e Rocha (2007) salientam que os elementos que compõem um processo são a base de seu funcionamento, e destacam que para se conhecer um processo é necessário avaliar os equipamentos, ferramentas, metodologias, fornecedores e os sistemas empregados para a realização de cada atividade que o caracterizará.

Já para Coelho (2003), os processos são delimitados dentro da organização baseados em seu tamanho e complexidade, com a diferenciação de cinco tipos, sendo eles o macroprocesso, o processo, o subprocesso, as atividades e as tarefas. Segundo o autor, o macroprocesso precisa ser decomposto em conjunto de processos para diminuir a

complexidade da análise. Da mesma forma, a complexidade de um processo pode aconselhar a sua decomposição em subprocessos, e assim sucessivamente até o nível mais simples, que corresponde à tarefa.

A partir do exposto, pode-se entender o significado de processos organizacionais e sua importância na administração das organizações, sejam elas públicas ou privadas. O entendimento destes conceitos é, também, o ponto de partida para entender a importância da Gerência de Processos (GP).

Gerir uma organização, sob o ponto de vista de processos, envolve o conhecimento de processos organizacionais. Atualmente, uma gestão de processos eficaz é bastante importante para qualquer organização, pois permite que sua estrutura e seus processos gerenciais sejam modernizados, oferecendo-lhe oportunidade de agregação de valor e melhoria no atendimento das suas necessidades e dos seus clientes.

Laurindo e Rotondaro (2006) definem a GP como um enfoque sistêmico de projetar e melhorar continuamente os processos organizacionais, por pessoas potencializadas e trabalhando em equipe, combinando capacidades tecnológicas emergentes e sob uma postura filosófica para a qualidade, objetivando a entrega de valor ao cliente.

No entendimento de Damelio (2011), a análise estruturada dos processos permite reduzir custos no desenvolvimento de produtos e serviços e, de falhas de integração entre sistemas, além de possibilitar um melhor entendimento dos processos atuais e a eliminação ou simplificação dos processos que necessitam de mudanças.

Para Batista et al.(1996), no gerenciamento de processos em organizações públicas, deve-se ter por missão atender às necessidades do cidadão (seu principal cliente), prestando serviços gerados a partir de insumos, recursos e informações recebidos de fornecedores, e processados por servidores com o uso de recursos materiais, técnicos e gerenciais. Os autores ressaltam também que, para existir o efetivo gerenciamento de processos nesse setor, é importante que os conceitos e princípios fundamentais dessa maneira de gerenciar sejam do conhecimento de todos na organização.

Os constructos expostos demonstram, portanto, a importância de uma gerência por processos executada de forma eficaz em uma organização, inclusive aquelas do setor público. O gerenciamento das organizações por este ponto de vista pode ser efetuado, dentre outras maneiras, por meio da utilização da ferramenta de Mapeamento de Processos.

O mapeamento é uma ferramenta (ou técnica) utilizada pelas organizações para entender de forma clara e simples o funcionamento de seus processos gerenciais. Sua compreensão e documentação são fundamentais para que as organizações possam perceber possíveis falhas e/ou potenciais melhorias na execução das atividades no seio das organizações. Trata-se, portanto, de uma ferramenta importante dentro do campo da GP.

De acordo com a *Association of Business Process Management* (ABPMP, 2013), o mapeamento de processos é uma das práticas do BPM. O BPM é uma abordagem disciplinada para identificar, desenhar, executar, documentar, medir, monitorar, controlar e melhorar processos de negócio (automatizados ou não) para alcançar resultados pretendidos, consistentes e alinhados com as metas estratégicas de uma organização.

Costa e Politano (2008) afirmam que o mapeamento de processos é muito importante e auxilia os gestores das organizações a entender suas rotinas de trabalho e propor melhorias; ele ajuda a produzir padrões para certificações como a NBR ISO 9001, assim como contribui para melhorar a satisfação dos clientes, através da identificação de ações para redução do ciclo de produção, eliminando defeitos, reduzindo custos, eliminando passos que não agregam valor, e incrementando a produtividade.

Observa-se, enfim, a importância e utilidade de um mapeamento de processos eficaz dentro das organizações. Conforme exposto, esta ferramenta permite verificar e corrigir as fraquezas existentes no processo e, em adicional, proporcionar melhorias na sua execução. O

mapeamento de processos é, por vezes, atrelado à mensuração de custos nas organizações, pois, por meio desta integração, é possível verificar, além das eventuais falhas, a quantidade de recursos envolvidos na execução dos processos.

De acordo com Curi et al. (2012), a gestão de custos é tema relevante para o setor público uma vez que o gestor precisa ter conhecimento de quanto custa o serviço público oferecido à sociedade. Os autores destacam, também, que esta é uma imposição da Lei Complementar 101/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal, que, em seu art. 50, inciso VI, § 3º, diz que “a administração pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Machado e Holanda (2010) afirmam que, 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 avaliado. Os autores sustentam, ainda, que o sistema de informação de custo no setor público deve prover informações que permitam avaliar os seguintes aspectos: 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. Este constructo é corroborado pela STN (2011), a qual afirma que o Sistema de Custos do Governo Federal deve, “além da delimitação do seu objeto (função, programa, projeto, produto), atender as seguintes características: o nível de custeamento; o conteúdo do custo e; o momento em que o custo deve ser calculado”.

Portanto, percebe-se que o tipo de custo está relacionado com o uso que se pretende dar às informações produzidas pela Contabilidade de Custos. Nota-se, que os entes públicos podem utilizar mais de um tipo de custo ao mesmo tempo. Já em relação à definição dos objetos de custos, ou seja, os itens cujos custos serão apurados, a International Federation of Accountants (IFAC, 2000) diz que esta definição, bem como, a do sistema de custos depende de três fatores: dos objetivos pretendidos pela utilização da Contabilidade de Custos; dos processos decisórios que usarão as informações sobre os custos; e a frequência e dos custos para apuração das informações.

Percebe-se, desta forma, a importância da integração dos sistemas usados por um ente estatal. O fluxo informacional existente entre estes sistemas auxiliará a apuração dos custos das entidades. Este fluxo informacional, também, interferirá na criação e na utilização do sistema de custos.

3 Aspectos metodológicos

Sendo o objeto a ser estudado a UFSM, optou-se como tipo de delineamento o estudo de caso, que é considerado por Yin (2010) como uma forma de se fazer pesquisa investigativa de fenômenos atuais dentro de seu contexto real, em situações em que as fronteiras entre o fenômeno e o contexto não estão claramente estabelecidos.

Para o presente estudo de caso, foi definida a metodologia qualitativa, com realização de pesquisa descritiva. Assim, considerando a forma de abordagem do problema, o presente trabalho tem características essencialmente qualitativas, em virtude de este tipo de estudo privilegiar o significado das informações coletadas (BOAVENTURA, 2004). Segundo Richardson (2007), a metodologia qualitativa é caracterizada como a tentativa de uma compreensão detalhada dos significados e características situacionais apresentadas pelos entrevistados.

O levantamento de dados para a descrição do processo foi realizado por um dos autores da presente pesquisa, que faz parte do quadro de servidores do DCF da UFSM, desde o ano de 2012. Essa situação está de acordo com a recomendação de Triviños (2011), que

aponta que o foco de pesquisa deve estar vinculado ao âmbito cultural do pesquisador e/ou à prática cotidiana que ele realiza como profissional.

Tendo em vista que o presente estudo se limitou a mapear somente o processo de execução orçamentária de materiais de consumo e bens permanentes na UFSM, com a finalidade de mensurar os custos da instituição, as entrevistas foram realizadas nos setores que desempenham este processo, apenas com os servidores responsáveis pelas referidas seções, totalizando doze técnicos entrevistados. A análise documental foi realizada em arquivos particulares da organização, e a observação do ambiente ocorreu durante a jornada de trabalho no departamento.

Para a mensuração dos custos, foram feitas, além das entrevistas citadas anteriormente, duas entrevistas com servidores ligados à Pró-Reitoria de Infraestrutura (PROINFRA) da Instituição – um engenheiro electricista e um engenheiro civil, a fim de obter dados referentes aos custos da Instituição com energia elétrica e área construída. Foram efetuadas, também, consultas a documentos e aos sistemas de execução orçamentária e financeira da instituição.

A partir destas consultas, foi possível obter dados referentes aos custos diretamente envolvidos no processo, tais como: utilização de materiais para armazenamento de documentos (folhas de papel e caixas de arquivo); envio de correspondências; energia elétrica, mão de obra dos servidores; obras e construções (utilizadas para guarda dos estoques ou arquivos); etc.

Os principais sistemas que forneceram as informações são o SIAFI, e o Sistema de Informações Educacionais (SIE) – sistema desenvolvido pela Fundação de Apoio à Tecnologia e à Ciência (FATEC), em parceria com a UFSM – de onde foram extraídos dados referentes à execução orçamentária e financeira da instituição e o Portal da Transparência, de onde foram extraídos dados que tornaram possível mensurar o custo médio da mão de obra dos servidores envolvidos no processo. Cabe ressaltar que, para a realização deste estudo, foram obtidos apenas os gastos dispendidos no ano de 2017, por ser aquele que contém os índices mais atualizados possíveis, uma vez que a execução orçamentária e financeira do ano de 2018 ainda está em curso. A única exceção encontra-se nos dados que se referem ao valor dos documentos arquivados no DCF, uma vez que foi possível quantificar seu volume e compará-lo com os dados dos empenhos dos materiais arquivados.

4 Apresentação e discussão dos resultados

Nesta seção serão apresentados os resultados da pesquisa. Inicialmente, apresenta-se o mapeamento do processo de execução orçamentária e financeira de materiais de consumo e bens permanentes da UFSM. Descrevendo detalhadamente suas etapas, atividades e tarefas, de modo a dar suporte para o levantamento dos custos. Em seguida, conforme dados obtidos no mapeamento, bem como na análise documental e entrevistas, são exibidos os custos diretamente envolvidos na execução do processo. Estes custos estão divididos em: folha de pagamento e encargos sociais; energia elétrica; envio de correspondências; e materiais de expediente para armazenamento de documentos. Cada grupo de custos é apresentado detalhadamente em forma e tabelas e, por fim, uma tabela-resumo é exibida, demonstrando o valor total dos gastos dispendidos pela Instituição na execução do processo.

4.1 Descrição das atividades do processo

Cabe ressaltar, que tal processo tem seu início no Departamento de Materiais e Patrimônio (DEMAPA), que executa todo o processo licitatório (pregão) para aquisição dos mais diversos tipos de materiais e serviços dentro da UFSM. As tarefas são executadas utilizando os sistemas COMPRASNET, SIE e o Sistema Integrado de Administração de

Serviços Gerais (SIASG). Após os trâmites da licitação no DEMAPA, o processo contendo o registro de preço é encaminhado à Seção de Análise do DCF, onde fica arquivado até seu vencimento.

Uma vez ativo o registro de preços, com validade de um ano, as Unidades Administrativas (UAs) da UFSM podem efetuar as solicitações de empenho, utilizando o SIE. Após a aprovação do pré-empenho pela UGR, o mesmo estará disponível para que a Seção de Análise do DCF os imprima e faça a conferência dos dados conforme consta nos registros de preços. Estando a documentação em conformidade, os pré-empenhos são encaminhados à fase de digitação dos empenhos no SIAFI, atribuída à Seção de Processamento de Dados. Para esta atividade, é utilizado o SIASG, onde são inseridas as informações constantes em cada empenho SIE. Após a digitação, é gerado, automaticamente, um número de empenho SIAFI, o que configura para o Estado a obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. Uma vez digitados e impressos os empenhos SIAFI, os mesmos retornam à Seção de Análise, que insere os dados (número do empenho e data de emissão) no SIE. A Seção de Análise envia os empenhos SIAFI para assinatura do Gestor Financeiro da Instituição, cargo exercido pelo(a) diretor(a) do DCF (ou seu(sua) substituto(a)).

Após assinatura, os empenhos são enviados à Divisão de Contabilidade do DCF, que realiza a conformidade de gestão, atividade que consiste na conferência dos dados dos empenhos e, ao final do dia, a execução da conformidade no SIAFI, corroborando as operações diárias do Departamento. Logo após, os mesmos são enviados para assinatura do Ordenador de Despesas, papel exercido pelo(a) Pró-Reitor(a) de Administração (ou seu(sua) substituto(a)).

Os empenhos contendo as assinaturas do Gestor Financeiro e do Ordenador de Despesas são entregues à Seção de Protocolo e Arquivo do DCF, que procede com a separação dos empenhos SIAFI e SIE, de acordo com a modalidade e espécie do empenho. No caso específico do mapeamento proposto pelo presente trabalho, os empenhos SIAFI são entregues, em duas vias, ao DEMAPA, e o pré-empenho SIE é arquivado em um processo provisório no arquivo da seção.

O DEMAPA recebe as vias dos empenhos e os encaminha ao Almoxarifado Central (caso o empenho seja para aquisição de material de consumo) ou à Divisão de Patrimônio (DIPAT, caso o empenho seja para aquisição de bens permanentes), setores estes ligados ao Departamento em questão. Esta atividade é exercida pela Assistência da Direção. Após a recepção dos empenhos no Almoxarifado ou DIPAT, uma via é arquivada neste setor, que a mantém em seu poder durante a execução do empenho, enquanto a outra é enviada via correio ao credor do empenho (ou fornecedor), juntamente com as instruções para entrega do produto. O envio é feito via correios, utilizando o serviço de Aviso de Recebimento (AR). De acordo com as entrevistas realizadas, houve registro de 1.384 empenhos enviados aos fornecedores em 2017. Já no Almoxarifado, foram 3.462 empenhos enviados no mesmo período.

Na entrega do material, a compra é conferida pela unidade responsável, que faz a verificação do que está sendo entregue e o que consta na nota fiscal. Estando a mercadoria em conformidade com a NF, a unidade responsável envia a NF para conferência do departamento solicitante, que verifica se a mercadoria está em consonância com o que foi solicitado. Feitas estas duas conferências, e estando ambas em conformidade, a NF é certificada pela UA, atestando que a mercadoria foi entregue corretamente e, posteriormente, enviada à unidade responsável, onde também recebe a certificação. Após as certificações, a unidade responsável procede com a recepção da NF no SIE. Esta operação gera um documento de recepção no sistema, onde são inseridas todas as informações da NF. Neste momento, também, é efetuada a tramitação do documento, que é enviado à Seção de Protocolo e Arquivo do DCF.

À Seção de Protocolo e Arquivo compete, neste momento, receber as vias físicas das NFs do dia e conferir se as mesmas constam em sua caixa postal, utilizando o número do

documento de recepção criado no SIE. Feita esta conferência, é efetuada a tramitação do documento de recepção para a Seção de Recebimentos e Pagamentos, e, também, o envio das NFs para esta mesma seção. A Seção de Recebimentos e Pagamentos é responsável pelo lançamento das NFs no sistema, fase da despesa chamada de liquidação. Nesta seção, as NFs entregues pela Seção de Protocolo e Arquivo são conferidas, de modo a verificar, entre outras coisas, se a empresa é optante pelo Simples Nacional (para cálculo das retenções), se as informações da NF conferem com a nota de empenho, saldo do empenho, se o pagamento é parcial ou total, se houve o registro de material e se a NF foi certificada. A liquidação é feita utilizando o SIAFI, onde são inseridas informações como número, valor, data da emissão e da certificação da NF, CNPJ da empresa, a retenção a ser aplicada e os dados de pagamento. A liquidação de cada NF gera um documento chamado Nota de Sistema (NS), que é anotado no formulário “por conta” da NF correspondente.

Feita a liquidação das NFs, o chefe da Seção de Recebimentos e Pagamentos confere novamente os dados dos documentos com o que foi liquidado e, estando toda a documentação em conformidade, informa o número da NS no documento de recepção correspondente e o tramita para a caixa postal secundária da Seção de Protocolo e Arquivo, na qual constam os documentos de recepção das NFs já liquidadas. As vias físicas das NFs são agrupadas em ordem crescente, segundo o número da NS e ficarão aguardando recurso financeiro para pagamento. Além disso, uma via da NS é impressa e enviada à Divisão Financeira, que gerencia os recursos.

Conforme descrito anteriormente, a Seção de Recebimentos e pagamentos envia as NSs do dia para a Divisão Financeira. Neste momento, tem início a fase da despesa conhecida como pagamento. Na Divisão Financeira, são gerenciados os recursos financeiros para pagamentos das NFs. Sempre que ocorre repasse financeiro por parte STN – ou havendo recursos disponíveis, este setor solicita que seja feito o pagamento, enviando as NS que podem ser pagas à Seção de Processamento de Dados.

Na seção de Processamento de Dados, o pagamento é executado intra-SIAFI. Neste momento, além da Ordem Bancária (OB), que é o documento gerado quando do pagamento ao fornecedor, são emitidos, também, quando for o caso, os recolhimentos dos impostos (Documento de Arrecadação de Receitas Federais – DARF, Documento de Arrecadação de Receitas Estaduais e Municipais – DAR e Guia da Previdência Social – GPS). Findados os pagamentos do dia, é efetuada a liberação das ordens bancárias (ATUREMOB), operação na qual o Gestor Financeiro e o Ordenador de Despesas, nesta ordem, autorizam a liberação das OBs, bem como à Coordenação-Geral de Programação Financeira (COFIN) a autorizar o saque das mesmas. Além disso, o SIAFI já permite a impressão dos relatórios de pagamento (RTs).

A Seção de Protocolo e Arquivo, após receber as OBs e demais documentos relativos aos pagamentos, deve proceder com a montagem do caixa. O início desta atividade consiste em verificar o número da NS anexada e juntar à NF correspondente, que esta na Seção de Recebimentos e Pagamentos. Após a juntada de todos os documentos, os mesmos são colocados em ordem crescente, segundo o número da OB, e aguardarão a impressão e assinatura das RTs.

Compete, também, à Seção de Protocolo e Arquivo, a tarefa de imprimir uma via das RTs e coletar as assinaturas do Gestor Financeiro e do Ordenador de Despesas. Nestes relatórios, constam o número da OB, código (CPF ou CNPJ), nome e dados bancários dos favorecidos, além do valor creditado. Cada RT suporta até vinte pagamentos, de forma que a quantidade e tempo para emissão podem variar, dependendo da quantidade diária de pagamentos. Emitidas as RTs e coletadas as assinaturas, a própria Seção de Protocolo e Arquivo finaliza a atividade de montagem do caixa, anexando as OBs às RTs correspondentes, e encaminha o caixa do dia para que seja feita a conformidade de gestão.

Nesta tarefa, a Conformista da Instituição confere se todos os documentos estão anexados e se todos os pagamentos e retenções foram efetuados corretamente. Após a conformidade, os pagamentos são encaminhados de volta à Seção de Protocolo e Arquivo, onde são inseridas as informações referentes ao pagamento no documento de recepção de NF no SIE e arquivados nesta mesma seção.

A partir da conclusão do mapeamento do processo e, considerando outros dados obtidos nas entrevistas e observação do ambiente de trabalho, foi possível proceder ao cálculo de diversos gastos da instituição ao longo da execução do processo, expostos na seção a seguir.

4.2 Análise dos gastos do processo

Nesta seção são apresentados os custos das atividades do processo escolhido para a realização do estudo. Os dados informados incluem gastos dispendidos com: folha de pagamento e encargos sociais; envio de correspondências; consumo de energia elétrica; e materiais de consumo para armazenamento de documentos, todos no ano de 2017.

Com descrição e mapeamento do processo, pôde-se constatar a participação direta de quarenta e cinco servidores na execução do mesmo, incluídos aqueles lotados no DCF, DEMAPA, Almoxarifado central, DIPAT e PRA. A partir desta informação, é possível quantificar os gastos incorridos por departamento, no ano de 2017, por meio de consulta ao Portal da Transparência. Os dados referentes a esta consulta são apresentados na Tabela 1:

Tabela 1 - Quantidade de servidores e vencimentos brutos por departamento em 2017

DEPARTAMENTO	Nº DE SERVIDORES	VENCIMENTOS TOTAIS EM 2017
DCF	19	R\$ 1.739.693,04
DEMAPA	14	R\$ 1.443.957,25
ALMOXARIFADO	4	R\$ 640.111,25
DIPAT	6	R\$ 298.571,93
PRA	2	R\$ 475.156,37
TOTAL	45	R\$ 4.597.489,84

Fonte: Portal da Transparência (2018)

Conforme dados obtidos, a UFSM conta, atualmente, com 2.738 Técnicos Administrativos em Educação em seu quadro de pessoal. Já a consulta ao SIAFI, permitiu-se identificar, também, que, no ano de 2017, foi executada uma despesa no valor total de R\$ 962.374.635,41 somente com folha de pagamento e encargos sociais. Assim, conclui-se, que 1,64% dos servidores estão envolvidos diretamente no processo mapeado, consumindo 0,48% da folha de pessoal desta Instituição.

Do número total de servidores, verificou-se que o cargo de maior participação é o de Contador, com doze ocorrências. Há, também, a presença dos cargos de Assistente em Administração (onze), Administrador (dez), Técnico em Contabilidade (oito), Auxiliar em Administração (um), Economista (um), Recepcionista (um) e Técnico em Assuntos Educacionais (um) exercendo as atividades e tarefas referentes ao processo. Cabe ressaltar, que estes são apenas os servidores envolvidos diretamente nas atividades e tarefas, não estando inclusos aqueles integrantes das UAs e UGRs, responsáveis pela solicitação e aprovação dos empenhos SIE. No entanto, o estudo apurou a existência de oitenta e oito UGRs, todas com estruturas próprias, onde, por exemplo, um servidor pode ser responsável pela aprovação e, em adicional, pela solicitação dos empenhos, ou haver dois ou mais servidores realizando estas tarefas, o que não permitiu quantificar o número de servidores envolvidos.

O mapeamento do processo demonstrou que, tanto o Almoxarifado Central quanto a DIPAT, para finalizar o subprocesso de licitação e empenho, precisam enviar as vias dos empenhos às empresas, de modo que as mesmas tenham a comprovação de que a União contraiu esta dívida. Estes empenhos são enviados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (EBCT), que detém contrato com a UFSM para o envio das correspondências originadas na Instituição.

A entrevista com os servidores responsáveis apurou que, em 2017, o Almoxarifado Central enviou 3.462 empenhos às empresas, enquanto na DIPAT foram registrados 1.384 envios. Para levantamento dos custos com estes envios, foi efetuada uma entrevista com o diretor da Divisão de Protocolo, localizada no DAG, além de consulta ao site da EBCT. Foi constatado que, para cada envio de empenho, há um custo fixo de R\$ 10,00, sendo R\$ 5,00 do porte e R\$ 5,00 do AR, além de custos variáveis, conforme o CEP do destinatário. Os custos fixos totais de envios de empenhos são apresentados na Tabela 2:

Tabela 2 - Custos fixos de envio de empenhos no ano de 2017

SETOR	QUANTIDADE	PORTE	AR	TOTAL
ALMOXARIFADO	3.462	R\$ 17.310,00	R\$ 17.310,00	R\$ 34.620,00
DIPAT	1.384	R\$ 6.920,00	R\$ 6.920,00	R\$ 13.840,00
TOTAL	4846	R\$ 24.230,00	R\$ 24.230,00	R\$ 48.460,00

Fonte: Dados da pesquisa (2018) e EBCT (2018)

Há, ainda, outros custos incluídos neste envio, que podem variar conforme o tamanho da correspondência e/ou o CEP do destinatário. No entanto, estes dados não puderam ser obtidos durante a pesquisa, pois os setores entrevistados não arquivam os comprovantes de envio fornecidos pela EBCT e, portanto, não há registro de valores pagos nesta etapa do processo. Durante a etapa de entrevista com um dos representantes de setores, porém, pôde-se verificar a existência de um destes comprovantes, relativo àquela data, onde o entrevistado foi indagado a respeito dos custos variáveis do envio, e informou que estes alternam entre R\$2,00 e 4,50. Desta forma, apenas os custos fixos foram exibidos. Além do envio dos empenhos, há, também, o envio de cartas de notificação às empresas que não cumprem os prazos de entrega, nos mesmos moldes do envio dos empenhos, as quais não possuem registros quanto as quantidades enviadas por cada setor. Com base nas entrevistas realizadas, foi possível diagnosticar que a tarefa em questão é executada desta maneira para que a UFSM tenha a garantia de que seu credor recebeu sua via do empenho e contraído a obrigação de entregar determinado produto no prazo estabelecido em edital.

A entrevista com os servidores ligados à PROINFRA teve como objetivo principal a obtenção de dados referentes ao consumo de energia elétrica e área construída na Instituição. Com relação à energia elétrica, observou-se que, em 2017, apenas no Campus de Santa Maria – onde se localiza o medidor principal, foi consumido um total de R\$ 10.804.456,24, valor este corroborado em consulta ao SIAFI, onde foi possível verificar os pagamentos efetuados à empresa responsável pelo fornecimento de energia. O engenheiro eletricitista entrevistado informou, também, que apenas o prédio da Reitoria – onde estão localizados o DCF, o DEMAPA e a PRA, representou 7% desta medição no ano em questão, o que resultou em um total de R\$ 756.311,94 consumidos apenas nesta edificação. Foi efetuada, também, uma entrevista com um engenheiro civil, que informou que a área construída do prédio é de 11407,12 m². Desta forma, foi possível estimar um consumo médio de R\$ 66,30/m² ao ano, considerando apenas o consumo do medidor principal. Este mesmo entrevistado forneceu, também, informações detalhadas a respeito das áreas construídas dos locais, onde o presente estudo se concentrou, o que permitiu obter dados estimados referentes ao consumo médio anual e mensal em cada um destes setores, dados estes expostos na Tabela 3:

Tabela 3 - Consumo estimado de energia elétrica no Campus de Santa Maria em 2017

SETOR	ÁREA CONSTRUÍDA (M ²)	VALOR ANO	VALOR MÊS
DCF	533,42	R\$ 35.365,74	R\$ 2.947,15
DEMAPA	533,42	R\$ 35.365,74	R\$ 2.947,15
ALMOXARIFADO	2269,95	R\$ 150.497,69	R\$ 12.541,47
DIPAT	613,32	R\$ 40.663,12	R\$ 3.388,59
PRA	266,71	R\$ 17.682,87	R\$ 1.473,57
TOTAL	4.216,82	R\$ 279.575,16	R\$ 23.297,93

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Assim, conclui-se que, considerando apenas os setores ativos diretamente no processo, o consumo total estimado de energia elétrica no ano de 2017, para que fossem cumpridas as atividades e tarefas da execução orçamentária e financeira de materiais de consumo e bens permanentes na UFSM, foi de R\$ 279.575,16, representando 2,59% do valor total gasto pela Instituição no mesmo ano.

Há, ainda, outro custo envolvido no processo em questão, que é o de materiais de consumo para armazenamento dos documentos originados da execução orçamentária e financeira da Instituição. A pesquisa na Seção de Protocolo e Arquivo concluiu que há, atualmente, documentos de seis anos contábeis arquivados nesta seção (2013 a 2018) e uma quantia, aproximada, de 2.100 caixas de arquivo armazenadas neste local, que possui um espaço de 56 m², exclusivo para armazenamento dos documentos e execução das tarefas pertinentes a esta etapa do processo.

Além destas informações, a observação do ambiente de trabalho permitiu destacar que todos os anos contábeis que ainda estão arquivados nesta seção ainda recebem documentos para arquivamento. No entanto, o maior crescimento ainda é registrado nos anos contábeis de 2017 e 2018, por ainda possuírem registros de preços ativos. Os anos anteriores, mesmo que ainda recebam documentos para determinados processos, não registram o mesmo crescimento dos citados anteriormente.

No que tange à questão do volume documental arquivado, outro dado obtido por meio das entrevistas foi que, desde 2013, tem havido diversos cortes de orçamento por parte do Governo Federal. Estes cortes significam menos licitações, menos empenhos, menos pagamentos e, por consequência, menor volume de documentos a serem arquivados. Na Seção de Protocolo e Arquivo do DCF, observou-se que a quantidade de documentos referentes aos anos contábeis arquivados no setor diminuiu ao longo do tempo. Logo, não causa estranheza o fato de que quatro anos contábeis completos (2013 a 2016) utilizem 1.900 caixas, enquanto os incompletos (2016 a 2018) utilizem, até o momento, apenas 200, sendo que, segundo entrevista com o responsável pelo setor, a estimativa é de que, ao completarem-se os ciclos de pagamentos destes anos contábeis, chegue-se a um número máximo de 500 caixas.

Além dos dados obtidos na observação deste ambiente de trabalho e da entrevista com o servidor responsável, foi efetuada, também, uma consulta ao sistema SIE, a fim de obter informações referentes aos custos destes materiais. Desta forma, puderam-se mensurar, em reais, os gastos dispendidos pela Instituição somente com os materiais de expediente arquivados ao final do processo. Foram considerados como materiais de expediente: caixas de arquivo, folhas de papel e cartuchos de tinta e toners, e seus valores unitários foram levantados conforme os últimos empenhos emitidos para compra. Como as folhas de papel são empenhadas por pacotes de 500 folhas, dividiu-se o valor do pacote pelo número de folhas, a fim de se alcançar o valor unitário. Já quanto aos cartuchos e toners, a pesquisa concluiu que existem quarenta e dois tipos diferentes destes materiais que são utilizados em diversos setores da UFSM. Por meio destes procedimentos, foi estimado o valor destes materiais, considerando a média entre a quantidade contratada e o valor total. Já a quantidade

armazenada foi estimada segundo a média de 1.500 impressões por recarga, prevista no manual do fabricante. Os valores obtidos são expostos na Tabela 4:

Tabela 4 - Valor dos materiais de expediente dos anos contábeis 2013 a 2018 arquivados na Seção de Protocolo e Arquivo do DCF

TIPO DE MATERIAL	VALOR UNITÁRIO	QUANTIDADE ARMAZENADA	VALOR TOTAL
Caixas de arquivo	R\$ 4,00	2.100	R\$ 8.400,00
Folhas de Papel	R\$ 0,0303	2.100.000	R\$ 63.630,00
Cartuchos e toners	R\$ 56,78	1.400	R\$ 79.492,00

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Desta forma, chegou-se à conclusão de que há, atualmente, um valor aproximado de R\$ 151.522,00 apenas com os materiais de expediente arquivados na Seção de Protocolo e Arquivo, considerando caixas de arquivo, folhas de papel e cartuchos e toners.

Cabe observar que, neste dado, são contabilizados outros processos que contêm documentos contábeis, além daqueles de aquisição de materiais de consumo e bens permanentes, tais como: contratos de serviços terceirizados, pagamentos de diárias, bolsas de estudos, taxas de inscrição e publicação de artigos, etc. Todos estes processos contêm documentos que são anexados por diversos setores ao longo da execução orçamentária e financeira e, ao final desta, arquivados na referida seção. No entanto, mesmo que o objetivo do estudo não seja o de demonstrar os custos referentes a estes processos, acredita-se que as melhorias que são propostas nos materiais de consumo e bens permanentes terão impacto nos demais, uma vez todos os processos possuem atividades e tarefas em comum.

Uma vez apurados os custos diretos da execução do processo, elabora-se a Tabela 5 com intuito de apresentar de forma resumida tais custos.

Tabela 5 - Custos totais estimado para execução do processo de execução orçamentária e financeira

ITEM DE CUSTO	VALOR EM R\$
Folha de pagamento e encargos sociais	R\$ 4.597.489,84
Custos fixos de envio de correspondências	R\$ 48.460,00
Energia elétrica	R\$ 279.575,16
TOTAL DE GASTOS EM 2017	R\$ 4.925.525,00
Materiais de expediente arquivados	R\$ 151.522,00
TOTAL GERAL	R\$ 5.077.047,00

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Assim, chegou-se a uma soma de R\$ 5.077.047,00, sendo R\$ 4.925.525,00 dispendidos no ano de 2017, com as seguintes despesas: folha de pagamento e encargos sociais, envio de correspondências e energia elétrica. Já o valor de R\$ 151.522,00 é referente ao custo total dos materiais de expediente armazenados na Seção de Protocolo e Arquivo, que contém documentos de processos desde o ano de 2013.

No entanto, fica uma crítica, principalmente, com relação aos gastos dispendidos com envio de correspondências e impressão desnecessária de documentos, gastos estes que, se evitados, mesmo que não proporcionem grandes ganhos financeiros à instituição, em torno de quarenta e oito mil reais colaboram com a questão ambiental, uma vez que o volume documental emitido desnecessariamente é muito grande.

5 Considerações finais

A gestão pública visa à promoção do bem-comum, busca melhor servir aos interesses públicos e às necessidades da sociedade. Os benefícios para a sociedade são gerados com a

gestão eficiente e eficaz dos recursos públicos, compostos com os recursos humanos, financeiros e físicos. Desta forma, o presente estudo buscou mensurar os custos no setor público, por meio de um estudo de caso em uma IFES.

Para a consecução do estudo, foi utilizado, como ferramenta auxiliar, o mapeamento de processos, o qual permitiu o levantamento de dados primários para a mensuração dos custos. Desta forma, foi mapeado o processo de execução orçamentária e financeira de materiais de consumo e bens permanentes na Instituição em questão, e os custos levantados foram aqueles envolvidos diretamente neste processo no ano de 2017.

O trabalho concluiu que houve um gasto direto total aproximado de R\$ 5.077.047,00 apenas para execução do processo escolhido, incluindo como grupos de custos: folha de pagamento e encargos sociais; envio de correspondências; consumo de energia elétrica; e materiais de consumo para armazenamento de documentos.

Além da contribuição com a mensuração dos custos, o estudo de caso permitiu que a Instituição tivesse o processo mapeado, o que oferece como alternativa a busca por melhorias na execução do mesmo. No entanto, o presente estudo limitou-se apenas a efetuar a mensuração dos custos, e deixa como sugestão para estudos futuros que se proponham melhorias que possam não só aperfeiçoar a execução do processo, mas também, diminuir seus custos.

Cabe ressaltar, que foram levantados apenas os custos diretos do processo. Não foi possível fazer o levantamento, por exemplo, de outros setores indiretamente envolvidos, o que aumentaria o valor gasto na folha de pagamento. Ressalta-se que o estudo, apesar de ter levantado apenas custos diretos, possibilitou se ter uma noção geral dos gastos dispendidos pela UFSM obtidos a partir do mapeamento de todos os processos envolvidos. Assim, o trabalho deixa, também, como sugestão para estudos futuros, que se efetue o mapeamento, além dos custos indiretamente envolvidos, também de outros processos que envolvam a execução orçamentária e financeira da Instituição.

Referências

ABPMP (Association of Business Process Management Professionals). **Guia para o gerenciamento de processos de negócio**: corpo comum de conhecimento (BPM CBOK V3.0). [S.l.]: ABPMP, 2013. Disponível em: <www.abpmp.org> Acesso em: 19 de abril de 2018.

ALBUQUERQUE, A.; ROCHA, P. **Sincronismo organizacional**. São Paulo: Saraiva, 2007.

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: 17 de novembro de 2017.

ARAÚJO, J.; ÁLVAREZ E. J. V. **La Modernización Administrativa y La Gobernanza em los Concellos del Eixo Atlântico do Noroeste Peninsular**. Vigo: Eixo Atlântico do Noroeste Peninsular, 2009.

BATISTA, F. F.; XAVIER, A. C. da R.; MARRA, F.; LONGO, R. M. J. **Passos para o gerenciamento efetivo de processos no setor Público: aplicações práticas**. Brasília: IPEA, 1996.

BERGUE, S. T. **Gestão de Pessoas em organizações públicas: uma abordagem orientada para a Administração Pública Municipal**. Caxias do Sul, RS: Educs, 2005.

BOAVENTURA, E. M. **Metodologia Científica**. São Paulo: Atlas, 2004.

BRASIL. Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**. Brasília, 4 de maio de 1964.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Sistema de Informações de Custos**. Brasília, DF, 2011. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt_PT/sistema-de-informacoes-de-custos> Acesso em: 20 de novembro de 2017.

CARREIRA, D. **Organização, sistemas e métodos: ferramentas para racionalizar as rotinas de trabalho e a estrutura organizacional da empresa**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

COELHO, J. S. **Método LEARN: um contributo para a definição das necessidades de informação de acordo com a estratégia do negócio**, 2003. Disponível em: <<http://www3.dsi.uminho.pt/jac/documentos/Learn2003CAPSI.pdf>> Acesso em: 30 de maio de 2017.

COSTA E. P.; POLITANO P. R.; **Modelagem e mapeamento: técnicas imprescindíveis na gestão de processos de negócios** In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 28, 2008, Rio de Janeiro, RJ. **Anais...** Rio de Janeiro, RJ, 2008.

CURI, M. A., BENEDICTO, G. C., NUINTIN, A. A., NOGUEIRA, L. R. T. Mensuração e alocação de custos no setor público de acordo com as atribuições da controladoria: Caso de uma Instituição Federal de Ensino Superior. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 19, Bento Gonçalves, RS **Anais Eletrônicos...** Bento Gonçalves, RS, 2012. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/download/313/313>> Acesso em: 09 de janeiro de 2018.

DAMELIO, R. **The Basics of Process Mapping**. 2ª ed., CRC Press, 2011.

INTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS **Índice Geral de Cursos (2016)**. Disponível em: <<http://portal.inep.gov.br/indice-geral-de-cursos-igc->> Acesso em: 18 de Julho de 2018.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. Perspectives on Cost Accounting for Government. **International Public Sector Study**, n. 12, p. 1-61, set. 2000.

LAURINDO, F.; ROTONDARO, R. **Gestão Integrada de Processos e da Tecnologia da Informação**. São Paulo: Atlas, 2006.

LEOCÁDIO, L.; SANTOS, J. L. **Gestão do Conhecimento em Organizações Públicas: transferência de conhecimento suportada por tecnologias da informação e comunicação**. NGS/UFSC, Florianópolis, SC, Brasil, 2008. Disponível em: <http://www.ngs.ufsc.br/wp-content/uploads/2010/06/2008_KM_TIC_KM-Brasil.pdf> Acesso em: 30 de maio de 2017.

MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. de. 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, n. 44, p. 791-820, jul.-ago. 2010.

MONTEIRO, R. P.; PINHO, J. C. da. Percepções de especialistas sobre o processo de mudança na contabilidade de custos no setor público do Brasil. **Associação Brasileira de Custos**, São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, v. 12, n. 1, p. 103-132, jan./abr. 2017.

OLIVER, P. R. da C. **Projetos de ECM/BPM – Os Segredos da Construção – vol. 1**. 1 ed. São Paulo: Biblioteca 24 Horas, 2010.

PRÉVE, A. D.; MORITZ, G. de O.; PEREIRA M. F. **Organização, Processos e Tomada de Decisão**. Florianópolis: UFSC, 2010.

SANTOS, M. R. dos; COSTA, F.; VOESE, F. B. Causas da (não) utilização de sistemas de apuração de custos pelas instituições federais de ensino superior. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 23, Porto de Galinhas, PE **Anais Eletrônicos...** Porto de Galinhas, PE, 2016. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/download/4130/4131>> Acesso em: 17 de novembro de 2017

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

STN. **Sistema de Informações de Custos do Governo Federal**. SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/sistema-de-informacoes-de-custos>>. Acesso em: 17 de novembro de 2017.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução À Pesquisa em Ciências Sociais – A Pesquisa Qualitativa em Educação**. 1. Ed. 1ª reimpressão. São Paulo: Atlas, 2011.

YIN, R.K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.