

Qual seria o melhor modelo para análise dos custos que interferem nas instituições de ensino superior? Uma revisão bibliográfica sobre o tema

What would be the best model for analyzing the costs that affect higher education institutions? A bibliographic review on the subject.

Abel Smith Menezes^{1*}, Deoclécio Jorge Gonçalves Filho¹, Prof. Dr. Abimael Magno do Ouro Filho¹, Prof. Dr. Kleber Fernandes de Oliveira¹

RESUMO

O presente estudo se propôs a analisar, através de uma Revisão Bibliográfica, quais são os principais Métodos de Custos utilizados para a tomada de decisão nas Universidades Públicas Brasileiras. Para essa análise foram classificados dezessete artigos, os quais apresentaram diversos tipos de custos. Após essa análise, foi possível ter uma visão geral sobre o assunto abordado levando em consideração diversos aspectos apresentados de forma clara e simples em gráficos, figuras. Através dessas análises foi possível identificar que entre os diversos Métodos de Custos, o modelo ABC foi o mais utilizado em grande parte dos artigos.

Palavra-Chave: Métodos de Custos; Revisão Integrativa; Modelo ABC.

ABSTRACT

The present study proposed to analyze, through a Bibliographic Review, which are the main Cost Methods used for decision-making in Brazilian Public Universities. For this analysis, 17 articles were classified. After this analysis, it was possible to have an overview of the subject addressed, taking into account several aspects presented in a clear and simple way in graphs, figures and frameworks. Through these analyses, it was possible to identify that among the different Cost Methods, the ABC model was the most used in most of the articles.

Keywords: Cost Methods; Integrative Review; ABC Model.

¹ Universidade Federal de Sergipe.

* E-mail: abel@academico.ufs.br.

INTRODUÇÃO

A Administração Pública vem se desenvolvendo e transformando modelos Patrimonialista e Burocrático para um modelo Gerencial. Nesse ambiente surgiu a Nova Administração Pública (NAP), também conhecida como Administração Pública Gerencial, em que diversos governos buscavam alternativas de aumento de produção e redução de custos, visando metas de austeridade e meios alternativos de produção (DENHARDT; CATLAW, 2017). Diante dessa nova realidade, as universidades federais também precisaram melhorar a gestão sobre os custos, pois a constante escassez dos recursos orçamentários e a crescente demanda dos serviços necessitavam de um minucioso estudo de seus principais custos que interferem na tomada de decisão de seus gestores. Nesse contexto, com a utilização de um sistema de informação de custo será possível subsidiar a decisão do gestor público no tocante a, por exemplo, comprar ou alugar? Manter ou descontinuar? Executar ou terceirizar? (MESSIAS; FERREIRA; OLESCZUK, 2018).

No ano de 2004, o Ministério da Educação – MEC instituiu através da Lei nº 10.861, o Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior – SINAES, que utiliza indicadores para avaliar as iniciativas de políticas públicas para o ensino superior. Segundo estudos como o de Hoffmann et al. (2014), demonstra um bom desempenho acadêmico das instituições públicas ensino superior quando comparado com as instituições particulares. E por isso, não faz sentido continuar com a proposta de privatização do ensino superior.

Afirmam Wesz e Dalongaro (2017), que em função da situação da economia mundial, os governos precisam adotar políticas que melhore a qualidade do controle de gastos públicos. E para que se possa confirmar esta alegação se faz necessário que se tenha calculado o valor correspondente a cada unidade acadêmica das instituições. Segundo Peter et al. (2003), enfatiza que “Um sistema de custos, adequado às particularidades das universidades federais, é fundamental, servindo como fonte de informações gerenciais, visando à melhoria da eficácia e permitindo uma gestão efetivamente autônoma”.

Segundo dados do INEP (2022), dados de 2020, no Brasil das 2.457 instituições de ensino superior, 304 são públicas e 2.153 privadas, respectivamente 12,4% e 87,6%, observa-se um amplo domínio das instituições privadas. Das instituições públicas 38,8%

(118) são de ensino superior. No que se refere a organização acadêmica, tem-se que as Universidades Públicas, concentram 54,3% (4.714.434) das matrículas de graduação. Enquanto isso, nas faculdades são matriculados apenas 16,2% (1.402.786) dos estudantes de graduação (INEP, 2022). Nota-se uma clara inversão da quantidade de instituições federais de ensino (Ensino Público) em relação aos matriculados.

Apesar de ser responsável por mais da metade dos cursos de graduação, o orçamento das IFES vem sendo reduzido anualmente conforme dados da Associação Nacional dos Dirigentes das Instituições Federais de Ensino Superior – ANDIFES. Em 2015 o orçamento das IFES foi de R\$ 12 bilhões, e em 2021 o valor correspondeu a R\$ 4,9 bilhões. Essa redução representa 40,72%. Nesse mesmo período o orçamento da Universidade Federal de Sergipe saiu de R\$ 630,7 milhões, em 2015, para R\$ 753,5 milhões, em 2021, no entanto esse valor ficou abaixo do valor da inflação no período que foi de 41,21% (IBGE, 2022).

Atualmente o Ministério da Educação e Cultura (MEC) utiliza o cálculo do aluno equivalente para destinação do orçamento. Neste modelo não leva em consideração o detalhamento dos custos por unidade departamental, dificultando assim, uma análise mais profunda sobre os investimentos dessas unidades. Segundo Magalhães et al. (2010), o aluno equivalente é um dos indicadores que integram a matriz de alocação de recursos utilizada pela SESU/MEC para distribuição de recursos do orçamento público para as instituições de ensino superior. Nesse sentido, este trabalho busca identificar quais são as principais formas de custeio de uma unidade acadêmica de uma universidade tem sido pelos estudos pertinentes e após diversas pesquisas através da revisão sistemática integrativa.

SISTEMA DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO

Atualmente a sociedade exige da gestão pública uma valorização cada vez mais qualificada no que se refere ao gasto público, por isso se torna de extrema importância a análise de custos no serviço público utilizando-se de ferramentas que possibilitem o monitoramento do gasto público (WESZ, et al., 2017; MESSIAS, et al., 2018).

Segundo Rezende et al. (2010), os gestores das organizações governamentais não têm conhecimento do custo de bens e serviços produzidos, pois o sistema contábil orçamentário tradicional não fornece tais informações, o que impossibilita que seja

realizada uma avaliação da eficiência de programas e ações governamentais utilizando custos menores evitando o desperdício de recursos públicos.

Até o ano de 2010, a pesar da legislação existente, a administração pública não utilizava um modelo de sistema de custos, tendo em vista que não havia um consenso quanto a metodologia e nem quanto ao estabelecimento de modelo que atendesse aos órgãos vinculados a administração pública (MACHADO; HOLANDA, 2010).

Em março de 2010, foi criado o Sistema de Informações de Custo (SIC), para ser utilizado nos órgãos da administração pública. Este é um sistema gerencial e que pode ser utilizado, não só pelos órgãos centrais do governo, mas também pelas unidades setoriais finalísticas. O sistema permite a análise a partir de dois processos, um dedutivo, no qual os órgãos centrais fazem a alocação dos gastos aos objetos de custos; e o indutivo quando parte das unidades setoriais a alocações dos objetos de custos, ou seja, cada unidade pode fazer ajustes de acordo com a sua realidade (MACHADO; HOLANDA, 2010).

Convém salientar que a utilização de um sistema de custos que permita avaliar e acompanhar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial está previsto na Lei Complementar 101/2000, em seu artigo 3º, § 50 (BRASIL. LEI Nº 101, 2000). Além disso, em 2011, através da Resolução nº 1.366/2011, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou a NBC T 16.11 que criou o Sistema de Informação de Custos do Setor Público - SICSP, o qual dispõe sobre as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público, além de estabelecer a sua obrigatoriedade em todas as entidades do setor público (HEUSI et al., 2015).

Para Monteiro et al. (2017), os gestores públicos concordam que é importante a implantação de um sistema de custos, porém a ausência de sistemas adequados e com implantação de sistemas com duração prolongada, falta de treinamento, a não aplicação de penalidades pelo não uso da norma, fazem com que poucos entes públicos iniciem o processo custos. Esse entendimento é compartilhado com Machado et al. (2010) quando afirma que a dificuldade de implantação de um sistema de custos no serviço público consiste em grande parte na falta de uma padronização e integração dos sistemas governamentais.

O entendimento da necessidade de conhecimento dos custos na produção de bens e serviços no serviço público, com vista a fornecer dados confiáveis para auxiliar os gestores na tomada de decisão, está pacificada na literatura amplamente divulgada. Nesse

contexto, Wesz et al. (2017) reafirma a necessidade de uma apuração urgentes dos custos dos serviços públicos, para que haja uma qualidade melhor no gasto público, melhorando assim, a gestão nas instituições públicas.

No Brasil, instituições públicas, como as universidades, que não utilizam sistema algum para avaliação dos custos, conforme constatou-se em pesquisa realizada por Heusi et al. (2015), necessitam de um sistema de custos que reflita as particularidades dessas IFES e que possibilite a obtenção de informações gerencias visando a tomada de decisão. Isso requerer uma escolha que não é simples de fazer. Essa dificuldade está no fato de que, segundo Magalhães et al. (2010), as universidades federais têm com atividade-fim o tripé: o ensino, a pesquisa e a extensão, o que demonstra quão complexa é a administração das universidades federais. Este tripé caracteriza a diversidade entre as instituições quando da realização de suas atividades, no tocante ao seu quadro pessoal, formado por mestres e doutores, no desenvolvimento de atividades de extensão e na modalidade do ensino (umas somente com graduação, outras com graduação e pós-graduação e algumas somente com pós-graduação) (MAGALHÃES et al., 2010).

A não utilização de um sistema de custos impossibilita que haja mensuração de eficiência, eficácia e efetividades das ações implementadas pelas instituições públicas. Além disso, segundo Machado e Holanda (2010, p. 791-820), ”apurar custos deve ser um processo de contínuo aprendizado e aperfeiçoamento, a informação vai sendo gerada e quando usada e analisada funciona como *feedback*.”

METODOLOGIA

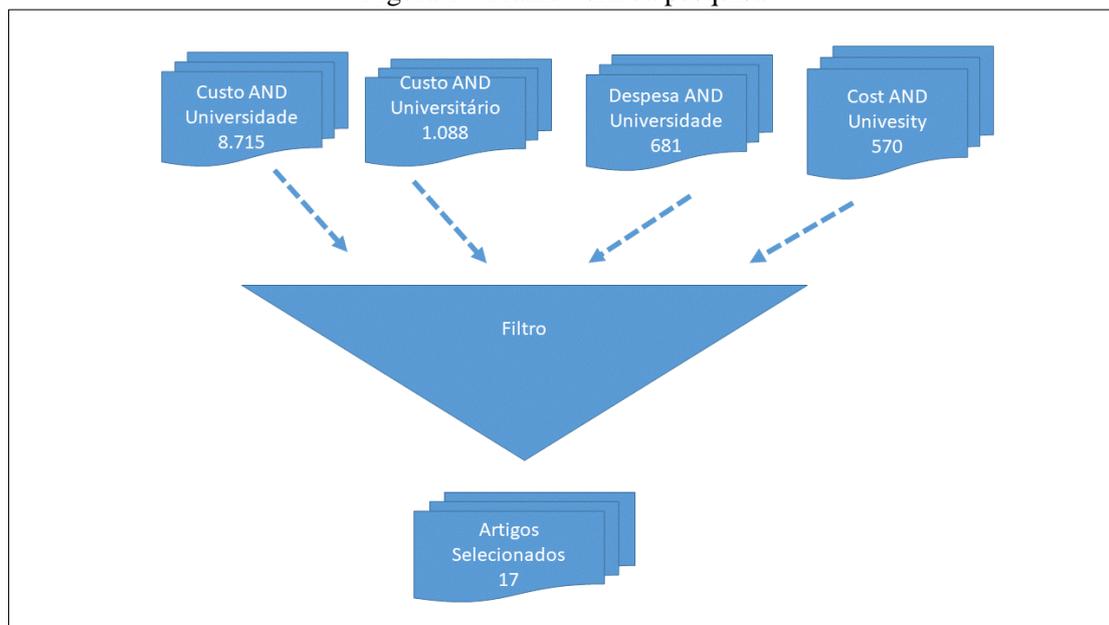
A metodologia aplicada para obtenção dessa pesquisa foi a análise descritiva, que para Cervo e Bervian (2002, p. 66), a pesquisa descritiva “registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los”. Portanto, recorreu-se a utilização do método de revisão sistemática integrativa para ser usado neste trabalho, pois possibilita a consolidação dos estudos sobre os tipos de custeio que estão sendo discutidos na literatura atualmente para auxiliar na tomada de decisão dos gestores das instituições de ensino superior. Nesse sentido, adotou-se uma abordagem qualitativa, pois direciona para uma análise mais aprofundada do fenômeno a ser estudo, segundo Raupp e Beuren (2004).

Segundo (GREENHALGH, 1997, p. 672), a revisão sistemática integrativa é definida “como uma síntese de estudos primários que contém objetivos, materiais e

métodos claramente explicitados e que foi conduzida de acordo com uma metodologia clara e reprodutível”. Baseia-se, deste modo, em um método que pode ser replicável e transparente, por meio do emprego de critérios explícitos para seleção dos artigos da revisão (BOTELHO; DE ALMEIDA CUNHA; MACEDO, 2011; COOK; MULROW; HAYNES, 1997), permitindo uma visão geral sobre um tópico que é reconhecidamente amplo (PETERSON; PEARCE; FERGUSON; LANGFORD, 2017). Esse processo de mapeamento e estruturação de informações, segundo Martins (2021), visa evidenciar o atual estado da arte, bem como demonstrar a existência de lacunas e oportunidades de estudos sobre determinado tema, contribuindo para a elaboração de trabalhos futuros.

Os artigos foram pesquisados através da plataforma CAPES/cape, do qual utilizamos os seguintes DESCRITOS: *custo AND universidade*; *custo AND universitário*; *despesa AND universidade*; *cost AND university*, conforme Figura 1.

Figura 1 - Framework da pesquisa



Fonte: Elaborado pelos autores, 2022.

A pesquisa foi feita através da busca detalhada, utilizando um período para os artigos de no máximo 12 anos de suas publicações. Após a uma análise superficial dos trabalhos, tendo como foco: títulos, resumos e palavras-chaves, selecionamos ao todo dezessete para o estudo, tendo sempre como parâmetro o CUSTO em universidades federais. A partir desses estudos foram selecionados os artigos que foram classificados nas seguintes categorias: Descritos, Título, Autor, Publicação (Revista e ano), Pontuação Qualis, Objeto, Conclusão, Palavras-Chaves, Abordagem, Objetivo, Coleta de Dados, Técnica de Análise de Conteúdo, Instrumento e Delineamento da Pesquisa (Sugestão).

No demonstra-se de forma detalhada quais os artigos, autores e publicações foram estudados nesse trabalho, facilitando o acesso aos mesmo para uma pesquisa mais aprofundada em relação a cada tema desenvolvido pelos mesmos.

Quadro 1 - Relação de Artigos Selecionados na Revisão Sistemática

| TÍTULO | AUTOR (ES) | PUB - ANO - PAG | QUALIS |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|
| Comparação Internacional Entre Custos Universitários | SOARES, Thiago coelho; MAZON, Gisele; SOARES, Ailton Nazareno | Revista Gestão universitária na América Latina, 2011, Vol.4 (2), p.74-88 | B2 |
| O custo do aluno das 2.537 Instituições de educação Superior Brasileira: Cai um mito? | BIELSCHOWSKY, Carlos Eduardo; AMARAL, Nelson Cardoso | Scielo Brazil Latindex DOAJ Directory of Open Access Journals -Not for CDI Discovery ROAD: Directory of Open Access Scholarly Resources Educação e Sociedade, 2022, vol. 43. | A1 |
| Modelo de Apuração de Custos em Universidades Federais. | MEDEIROS, Ana Lúcia; DUARTE, Trombini; L., Michelle M. S. | Revista Observatório 2018, vol. 4 (5), p 813 - 348 | B2 |
| Custo corrente por aluno e desempenho acadêmico dos estudantes das universidades federais brasileiras | OLIVEIRA, Joice Garcia de; SILVA, Marlon Mendes; BARBOSA NETO, João Estevão | Revista Educação e Pesquisa em Contabilidade, 2021, Vol. 15 (1) | A2 |
| Determinação do cálculo do custo por vaga e matrícula efetiva em universidade pública | HEUSI, Aline Cristina da Silva; MORAES, Mário Cesar Barreto; RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Llse Maria | Revista Gestão universitária na América latina, 2015, Vol. 8 (3), p.70-92 | B2 |
| A evolução dos indicadores de custo por aluno na Universidade Federal de Santa Catarina de 2002 a 2012 conforme metodologia do TCU | CAMPAGNONI, Mariana; PLAT NETO, Orion Augusto | Revista de contabilidade da UFBA, 2015, Vol. 9 (2) | B4 |
| Quanto custa um aluno do ensino superior? Um estudo na universidade Estadual Vale do Acaraú (UVA) | ALMEIDA, Jose Henrique Matias de; AQUINO, Cintia Vanessa monteiro Germano; SILVA, Clayton Robson Moreira da | DOAJ Directory of Open Access Journals - Not for CDI Discovery ROAD: Directpry of Open Access Scholarly Resources | B2 |
| Governança Universitária e custos de Transação nas Universidades da Amazônia Legal Brasileira | KLEIN, Karla; PIZZIO, Alex; Rodrigues, Waldecy | Directory os Open Access Scholarly Resources Educação & Sociedade, 2018, Vol. 39 (143), p. 455-474 | A2 |
| Gestão Estratégia de custos nos cursos de graduação em Ciências Contábeis das Instituições de ensino Superior do Estado de Santa Catarina | CUNHA, Leila Chaves; BORGET, Altair; FERRARI, Mara Juliana | Revista catarinense de Ciências Contábeis, 2015, Vol. 14 (41), p. 61-73 | A4 |
| Custo do ensino de graduação em instituições federais de ensino superior: O caso da universidade federal de | MAGALHÃES, Elizete Aparecida de; SILVEIRA, Suely de Fátima Ramos; ABRANYES, Luiz Antonio; FERREIRA, | Revista de Administração Pública - RAP, Rio de Janeiro 44(3):637-66, MAIO/JUNHO 2010 | A2 |

| TÍTULO | AUTOR (ES) | PUB - ANO - PAG | QUALIS |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|
| Viçosa | Marco Aurélio Marques; WAKIM, Vasconcelos Reis | | |
| Custos Dos Serviços De Terceiros Versus Servidor Efetivo Na Gestão Pública Municipal | WESZ, Luís Fernando Peixoto; DALONGARO, Roberto Carlos | Revista De La Facultad De Ciencias Económicas - UNNE, N número 18, OTOÑO 2017, ISSN 1 6 6 8 - 6 3 6 5 | B1 |
| Despesas com manutenção e desenvolvimento da educação superior no estado do Paraná: um estudo comparativo do período de 2003 a 2010 | REIS, Luiz Fernando; MELO JUNIOR, Aroldo Messias de | Acta Scientiarum. Education Maringá, v. 36, n. 2, p. 297-307, July-Dec., 2014 | B2 |
| Estudo preditivo do impacto orçamentário da Emenda Constitucional nº 95/2016 nas universidades federais brasileiras | OLIVEIRA, José Claudio Karam de; CORRÊA, Denise Maria Moreira Chagas | Rev. Controle, Fortaleza, v.19, n.2, p. 238-267, jul./dez. 2021. | B4 |
| O Financiamento Das Universidades Estaduais Brasileiras: O Custo Aluno, As Assimetrias Institucionais E As Desigualdades Regionais | CARVALHO, Renata Ramos da Silva; AMARAL, Nelson Cardoso | EccoS – Rev. Cient., São Paulo, n. 57, p. 1-20, e10777, abr./jun. 2021 | A3 |
| Sistema De Custo Baseado Na Metodologia Do Custeio Tdabc: Uma Experiência Em Uma Entidade De Apoio | RODRIGUES, Maria Denise Nunes; PINHO, Ruth Carvalho de Santana | Revista Ambiente Contábil – ISSN 2176-9036 - UFRN – Natal-RN. v. 9. n. 1, p. 383 – 396, jan./jun. 2017 | B3 |
| Educação superior pública no Brasil: custos, benefícios e efeitos distributivos | CASTRO, Carlos Renato de Melo; TANNURI-PIANTO, Maria Eduarda | Nova economia (Belo Horizonte, Brazil), 2019, Vol.29 (2), p.623 | B1 |

Fonte: Elaborado pelos autores, 2022.

Nesse trabalho, a estatística descritiva foi utilizada para auxiliar na análise dos dados secundários com uso de uma ferramenta chamada sistema “R”, que foi projetado a partir da linguagem ‘S’. Este sistema realiza cálculos de grande volume dados, analisando-os em um curto espaço de tempo. O sistema “R” é uma ferramenta gratuita e está disponível no sítio do *Comprehensive R Archive Network (CRAN)*².

RESULTADOS E DISCUSSÕES

² Acessar endereço <http://www.r-project.org>.

Quadro 2 - Revisão Sistemática / Especificações Metodológicas

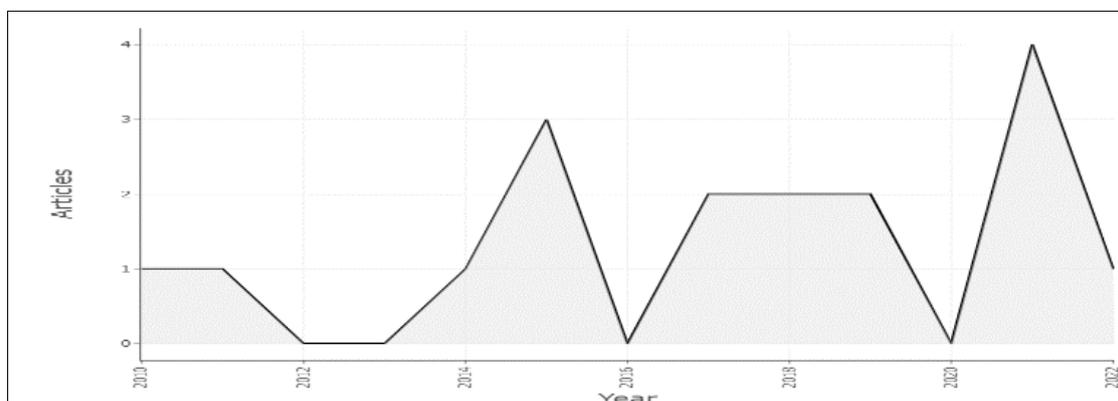
| DESCRITOS / ESPECIFI- CAÇÕES | ABORDAGEM (natureza) | | OBJETIVO | | | COLETA DE DADOS | | | | TÉCNICA DE ANÁLISE | | |
|------------------------------------|-------------------------|--------------|------------|-------------|--------------|-----------------|------------|----------------|------------|-----------------------|-------------|------------------|
| | Qualitativa | Quantitativa | Descritiva | Explicativa | Exploratório | Bibliográfico | Documental | Estudo de Caso | Entrevista | Primários | Secundários | Regressão Linear |
| Custo X Uni- versidade | 4 | 5 | 5 | 1 | | 2 | 5 | 2 | 1 | 1 | 2 | 1 |
| Custo X Uni- versitário | 1 | | 1 | | | | | | | | | |
| Despesa X Universidade | 4 | 1 | | | 4 | 4 | 6 | 2 | | | | |
| Cost X Uni- versity | | 1 | | | | | | | | | | Monte Carlo |

Fonte: Elaborado pelos autores, 2022.

Em relação aos trabalhos publicados fica evidenciado uma escassez de artigos que utilizam uma abordagem metodológica explicativa em relação ao objeto estudado, pois esta metodologia pretende esclarecer quais variáveis interferem para que ocorra um fenômeno específico. Depreende-se do levantamento efetuado que as abordagens mais evidenciadas são a descritiva e a exploratória.

Dentre os artigos selecionados observa-se no Gráfico 2 que o assunto não foi muito explorado no período de 2010 a 2022, apesar dos estudos mostrarem a importância do tema para a gestão pública, tendo o ano de 2021 com quatro publicações. Esse aumento reflete uma provável necessidade de maior conhecimento dos custos das atividades de cada instituição pelos seus gestores, pois devido a uma maior exigência de transparência dos gastos públicas pela sociedade.

Gráfico 2 - Número de Publicações no período de 2010 a 2022



Fonte: Elaborado pelos autores, 2022.

Outro ponto a ser destacado, ainda no que se refere as publicações é o fato de que elas ocorrem em revistas de classificação de Qualis “A” e “B”, tendo como predominância a de Qualis “B” (onze publicações), sendo cinco publicações no tipo B2, demonstrando dessa forma um bom nível de publicação dos artigos explorados, como fica demonstrado no Quadro 3.

Quadro 3 - Demonstrativo de publicação - Qualis

| A1 | A2 | A3 | A4 | B1 | B2 | B3 | B4 |
|----|----|----|----|----|----|----|----|
| 1 | 3 | 1 | 1 | 2 | 5 | 1 | 3 |

Fonte: Elaborado pelos autores, 2022.

Nesse contexto é relevante destacar as publicações em revistas de Qualis A, conforme citado no Quadro 3, acima. Convém esclarecer que os periódicos são classificados de acordo com os critérios de A1 (mais alto) até C (mais baixo) conforme estabelecido pelo sistema Qualis, o qual foi desenvolvido pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) para determinar diferenças de qualidade entre os artigos publicados (FERREIRA; FALASTER, 2016). Nesse sentido, segundo Carvalho et al. (2020), esta classificação traz reputação e até recursos financeiros para os pesquisadores brasileiros devido a qualificação das publicações. Outro fator importante a se destacar é que estudos publicados em revistas de Qualis mais altos são geralmente mais citados em outros trabalhos, devido a sua relevância na literatura a exemplo dos trabalhos de Magalhães et al. (2010) e Klein et al. (2018), com 78 citações e 5 citações, respectivamente, demonstrando assim, a importância do tema para a academia.

Observa-se também no Gráfico 2, a variedade de revistas em que os trabalhos foram publicados, tendo em vista a interdisciplinaridade do assunto pesquisado.

Gráfico 2 - Quantidade de artigos por revista

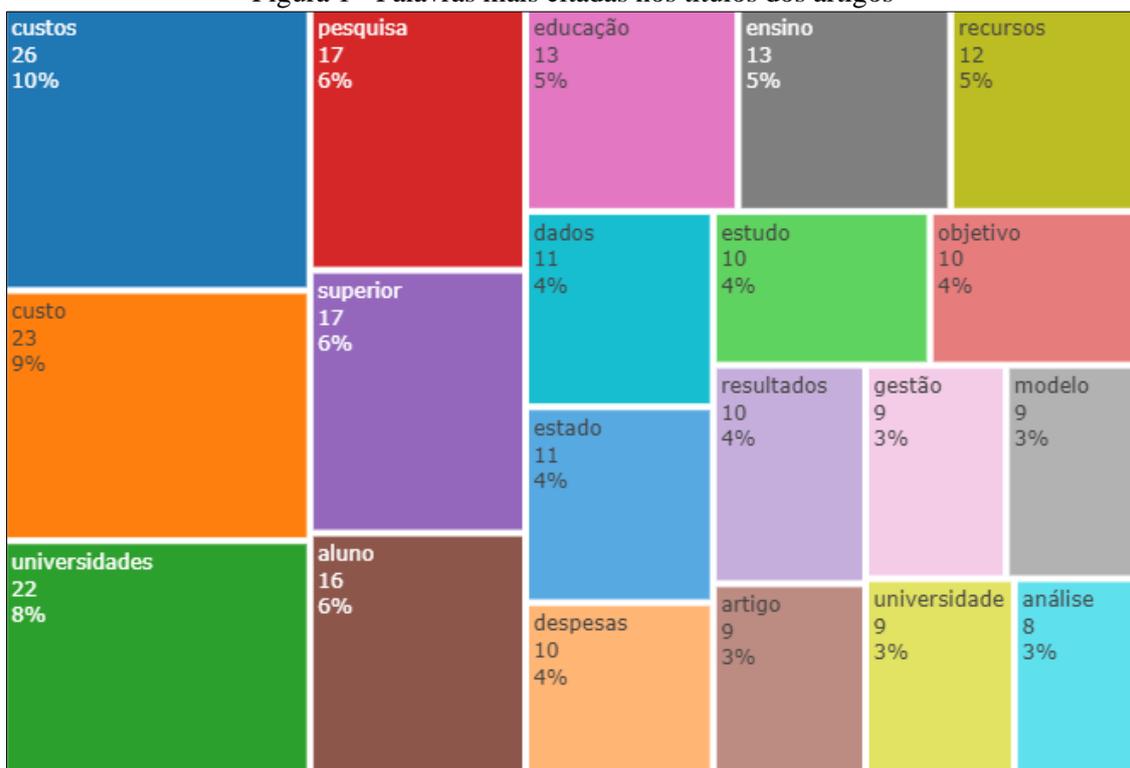


Fonte: Elaborado pelos autores, 2022.

Em relação aos autores dos artigos, como vimos no Gráfico 2, chama a atenção a grande diversidade entre os artigos, tendo Nelson Cardoso Amaral se destacando com duas publicações, sendo uma em 2021 juntamente com Renata Ramos da Silva Carvalho, cujo tema foi “O financiamento das Universidades Estaduais Brasileiras: o custo aluno, as assimetrias institucionais e as desigualdades regionais”, e em 2022, com Eduardo Carlos Bielschowsky (2022), tendo como tema “O custo do aluno das 2.537 instituições de educação superior brasileira: cai um mito?”, ficando os demais autores com uma publicação somente.

Outro tópico que foi objeto de análise se refere a coerência das palavras que se encontram nos artigos. Utilizou-se os gráficos do Mapa de Palavras (Figura 1) e da Nuvem de Palavras (Figure 2), como ferramenta, evidenciado as principais palavras destacadas nos abstracts dos trabalhos: custos, custo, universidades, publica e superior.

Figura 1 - Palavras mais citadas nos títulos dos artigos



Fonte: Elaborado pelos autores, 2022.

Dessa forma, fica demonstrada na Figure 2 a coerência entre as palavras e o tema abordado, ratificando assim, a compatibilidade entre os assuntos pesquisados e as palavras constantes nos trabalhos publicados na Figura 1. No entanto, é notável a ausência de alguns termos que podem influenciar diretamente na composição dos custos das instituições, a exemplo de palavras como: departamento, centro, campus.

Figure 2 - Nuvem de Palavras constantes no abstract



Fonte: Elaborado pelos autores, 2022.

Nos objetivos dos artigos selecionados, observou-se que dos dezessete artigos que buscaram estudar os custos relacionados às despesas das instituições federais de ensino superior, três não conseguiram atingir os resultados esperados. O primeiro trabalho que não conseguiu foi o de Oliveira et al. (2021), que tinha objetivo investigar a relação entre o nível de recurso das IFES e o desempenho dos alunos de graduação, onde chegou-se à conclusão de que existem fatores externos à instituição de ensino têm maior relevância no desempenho acadêmico do aluno independente do volume de recursos investidos na instituição. O segundo, deu-se com os estudos de Klein et al. (2018), cujo objetivo foi analisar a governança universitária à luz da teoria da Economia dos Custos de Transações, e teve como resultado do estudo a necessidade de ampliação da participação da sociedade nas decisões da instituição com vistas a melhorar a eficácia e eficiência. O terceiro trabalho é o de Florea et al. (2021), que tem como objetivo “prever o número futuro de alunos matriculados, com base em dados de anos anteriores e estimar e gerenciar os custos dos serviços educacionais durante seu ciclo de vida”, este estudo teve com resultado a não inclusão de todos os custos ao longo do ciclo de vida dos serviços no momento da estimativa inicial, sendo este o principal problema com a gestão de custos.

Por outro lado, os trabalhos que conseguiram alcançar os objetivos pretendidos nos artigos tiveram convergência em relação ao método estudado, seja na aplicação do custo ou na indicação da metodologia a ser utilizada. O método mais sugerido,

representando 45%, foi o Activity Based Costing – Custeio Baseado em Atividades (ABC), o qual figurou nos trabalhos dos autores Medeiros et al. (2018), Heusi et al. (2015), Bastos e Almeida (2006), Wesz e Dalongaro (2017) e Rodrigues et al. (2017). Já os autores Bielschowsky et al. (2022), Campagnoni et al. (2015) e Magalhães et al. (2010) utilizaram o método de custo médio por aluno para apuração das despesas das instituições, representado 27%% dos artigos selecionado. Nos trabalhos de Reis et al. (2014), Carvalho et al. (2021) e Castro et al. (2019), embora utilize o custo por aluno nos seus estudos, o foco dos artigos está no financiamento as instituição de ensino superior, representando 27% . Nos estudos de Oliveira et al. (2021) e Soares et al. (2011), representam 1%, os autores direcionam os seus estudos para o impacto orçamentário das receitas próprias e a comparação internacional entre instituições de ensino superior, respectivamente.

Vale ressaltar que o método Activity Based Costing – Custeio Baseado em Atividades (ABC) teve início em 1989 na Universidade de São Paulo (USP), conforme afirma Nakagawa (2009). A ideia básica do ABC é tomar os custos das diversas atividades da Instituição e entender seu comportamento, encontrando bases que relacionem os produtos e essas atividades. Isso porque esse método “pressupõe que as atividades consomem recursos, gerando custos, e que os produtos utilizam tais atividades, absorvendo seus custos (WERNKE; BORNIA, 2001, p. 122). Para Martins (2008, p. 87) o Custeio Baseado em Atividades “é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”. Nesse contexto Nakagawa (2009, p. 39-40) tem o mesmo entendimento ao afirmar que o ABC é uma “metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa”.

CONCLUSÃO

Os resultados obtidos através da revisão integrativa possibilitam uma visão ampla do comportamento desses estudos, mostrando os diversos tipos de métodos de custos que podem ser utilizados para fazer o acompanhamento das despesas das instituições públicas e conseqüentemente apoiar a tomada de decisão dos seus gestores. Fato este de extrema

importância para um melhor gerenciamento dos recursos públicos, possibilitando uma compreensão e controle por parte da sociedade em geral.

Nesse sentido, os artigos atingiram os seus objetivos na medida em que conseguiram aplicar a teoria do método ABC na identificação dos custos de suas atividades, dessa forma os resultados obtidos possibilitam condições de comparações entre o custo das diversas atividades meio e fim das instituições.

Após análise das sugestões apresentadas nos estudos selecionados, os autores divergem em relação ao método ideal de custo para ser aplicado nas instituições de ensino superior, ou seja, não há uma convergência da melhor metodologia a ser aplicada.

Portanto, diante do que foi exposto sugerimos que futuros estudos sobre o tema sejam realizados para a adoção e a implementação de uma metodologia de custos que, não só possa ser aplicada às instituições de ensino com tamanhos e características distintas, mas também que permita uma padronização na forma de avaliação do desempenho de cada gestão universitária. Essa metodologia permitirá uma maior clareza em relação a todos os custos que interferem em uma instituição superior de ensino, seja ela pública ou privada, preenchendo assim, a lacuna existente verificada na Revisão Bibliográfica que esse trabalho realizou.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, J. H. M. D.; AQUINO, C. V. M. G.; SILVA, C. R. M. D. Quanto custa um aluno do ensino superior? Um estudo na universidade Estadual Vale do Acaraú (UVA). **Revista Educação Online**, Rio de Janeiro, v. 30, p. 93-111, jan./abr. 2019. Disponível em: <<http://educacaoonline.edu.puc-rio.br/index.php/eduonline/article/view/505/230>>.

ANDIFES. Disponível em: <<https://www.andifes.org.br/?p=85000>>. Acesso em: 2022.

BASTOS, P. S. S.; ALMEIDA, W. A. D. A adoção do sistema de custeio padrão e do custo-meta em órgãos públicos: subsidiando a criação de valor público. **UERJ - Universidade do Estado do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, 2006.

BIELSCHOWSKY, C. E.; AMARAL, N. C. O custo do aluno das 2.537 Instituições de educação Superior Brasileira: Cai um mito? **Educação & Sociedade - Redalyc**, Campinas, v. 43, 2022. Disponível em: <<https://doi.org/10.1590/ES.243866>>.

BRASIL. LEI Nº 101. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **DOU**, Brasília-DF, 4 mai. 2000. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>.

CAMPAGNONI, M.; PLAT NETO, O. A. A evolução dos indicadores de custo por aluno na Universidade Federal de Santa Catarina de 2002 a 2012 conforme metodologia do TCU. **Revista de contabilidade da UFBA**, v. 9, n. 2, 2015.

CARVALHO, M. V. D. et al. A Escolha Do Periódico Científico Sob a Perspectiva Financeira: Análise Do Estrato A1 Na área 21. **Revista Brasileira De Ciências Do Esporte**, Belo Horizonte, MG, v. 42, ago./out. 2019. Disponível em: <<https://doi.org/10.1590/rbce.42.2019.217>>.

CARVALHO, R. R. D. S.; AMARAL, N. C. O Financiamento Das Universidades Estaduais Brasileiras: O Custo Aluno, As Assimetrias Institucionais E As Desigualdades Regionais. **EccoS – Rev. Cient.**, São Paulo, n. 57, p. 1-20, abr./jun. 2021. ISSN 1517-1949.

CASTRO, C. R. D. M.; TANNURI-PIANTO, M. E. Educação superior pública no Brasil: custos, benefícios e efeitos distributivos. **Nova economia**, Belo Horizonte, v. 29, n. 2, p. 623, 2019.

CUNHA, L. C.; BORGET, A.; FERRARI, M. J. Gestão Estratégia de custos nos cursos de graduação em Ciências Contábeis das Instituições de ensino Superior do Estado de Santa Catarina. **Revista catarinense de Ciências Contábeis**, v. 14, n. 41, p. 61-73, 2015.

FERREIRA, M. P.; FALASTER, C. Uma Análise Comparativa Dos Fatores De Rejeição Nos Periódicos De Diferentes Estratos De Administração. **Revista De Administração Contemporânea**, Rio de Janeiro, v. 20, n. 4, p. 412-433, jul./ago. 2016. Disponível em: <<https://doi.org/10.1590/1982-7849rac2016140144>>.

FLOREA, N. V. et al. Bidirectional approach for university management: improved relationship with students and educational costs management. **Journal of Business Economics and Management**, v. 22, n. 5, p. 1209-1230, ago. 2021. ISSN 1611-1699. Disponível em: <2021 Volume 22 Issue 5: 1209–1230>.

GODIM, F. D. S.; JOHANN, R. C. Neoliberalismo e universidade pública: reflexões acerca da desvalorização do ensino superior público. **Políticas Públicas: disputas sociais e políticas durante a pandemia**, Marília, 14, n. 1, jan./jun. 2021. 85-100. Disponível em: <<https://doi.org/10.36311/1982-8004.2021.v14n1.p85-100>>.

HEUSI, A. C. D. S. et al. Determinação do cálculo do custo por vaga e matrícula efetiva em universidade pública. **Revista Gestão Universitária na América - GUAL**, Florianópolis - SC, v. 8, n. 3, p. 70-92, set. 2015. ISSN 1983-4535. Disponível em: <<https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=319342694004>>.

HOFFMANN, C. et al. O desempenho das universidades brasileiras na perspectiva do Índice Geral de Cursos (IGC). **Educ. Pesqui.**, São Paulo, v. 40, n. 3, p. 651-666, jul./set. 2014.

IBGE - INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua - PNADC**. IBGE. Rio de Janeiro.

2022.

INEP. Censo da Educação Superior 2020: notas estatísticas. Brasília, DF: Inep, 2022.

KLEIN, K.; PIZZIO, A.; RODRIGUES, W. Governança Universitária e custos de Transação nas Universidades da Amazônia Legal Brasileira. **Directory os Open Access Scholarly Resources Educação & Sociedade**, v. 39, n. 143, p. 455-474, 2018.

MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. D. 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. ISSN 0034-7612.

MAGALHÃES, E. A. D. et al. Custo do ensino de graduação em instituições federais de ensino superior: o caso da Universidade Federal de Viçosa. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 3, p. 637-66, mai./jun. 2010. ISSN 0034-7612.

MEDEIROS, A. L.; DUARTE, M. S. L. T. Modelo de apuração de custos em universidades federais. **Revista Observatório**, Palmas, v. 4, n. 5, p. 813-848, set. 2018.

MESSIAS, D.; FERREIRA, J. C.; OLESCZUK, D. S. Gestão de custos no setor público: um panorama de experiências internacionais. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 69, n. 3, jul./set 2018. ISSN 0034-9240. Disponível em: <<https://doi.org/10.21874/rsp.v69i3.2961>>.

MONTEIRO, R. P.; PINHO, J. C. D. C. Percepções de especialistas sobre o processo de mudança na contabilidade de custos no setor público do Brasil. **Associação Brasileira de Custos**, São Leopoldo:, v. 12, n. 1, p. 106-136, jan./abr. 2017. ISSN 1980-4814. Disponível em: <<https://doi.org/10.47179/abcustos.v12i1.424>>.

NAKAGAWA, M. ABC: custeio baseado em atividades. **Atlas**, São Paulo, 2001.

OLIVEIRA, J. C. K. D.; CORRÊA, D. M. M. C. Estudo preditivo do impacto orçamentário da Emenda Constitucional nº 95/2016 nas universidades federais brasileiras. **Revista Controle**, Fortaleza, v. 19, n. 2, p. 238-267, jul./dez. 2021.

OLIVEIRA, J. G. D.; SILVA, M. M.; BARBOSA NETO, J. E. Custo corrente por aluno e desempenho acadêmico dos estudantes das universidades federais brasileiras. **Revista Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 15, n. 1, 2021.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. In: _____ **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências**. Atlas: [s.n.], 2004. p. 76-97.

REIS, L. F.; MELO JUNIOR, A. M. D. Despesas com manutenção e desenvolvimento da educação superior no estado do Paraná: um estudo comparativo do período de 2003 a 2010. **Acta Scientiarum. Education Maringá**, Maringá, v. 36, n. 2, p. 297-307, July-Dec 2014.

REZENDE, F.; CUNHA, A.; BEVILACQUA, R. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. **Revista de Administração Pública**,

Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 959-992, jul./ago. 2010. ISSN 0034-7612. Disponível em: <<https://www.scielo.br/j/rap/a/3tJcsnFy5T9FXcrC9bFd9kP/?lang=pt&format=pdf>>.

RODRIGUES, M. D. N.; PINHO, R. C. D. S. Sistema De Custo Baseado Na Metodologia Do Custeio Tdabc: Uma Experiência Em Uma Entidade De Apoio. **Revista Ambiente Contábil - UFRN**, Natal-RN, v. 9, n. 1, p. 383–396, jan./jun. 2017. ISSN 2176-9036.

SILVA, E. R. S. E. A. Custeio baseado em atividades: uma proposta do seu uso no contexto de uma Universidade Federal de Minas Gerais. In: _____ **Anais do Congresso Brasileiro de Custos – ABC**. [S.l.]: [s.n.], 2016. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/87051/212037.pdf?sequence=1&isAll>>.

SOARES, T. C.; MAZON, G.; SOARES, A. N. Comparação inter-nacional entre custos universitários. **Revista Gestão Universitária na América Latina-GUAL**, Florianópolis-SC, v. 4, n. 2, p. 74-88, mai./ago. 2011. ISSN 1983-4535. Disponível em: <<https://doi.org/10.5007/1983-4535.2011v4n2p74>>.

WERNKE, R.; BORNIA, A. C. A contabilidade gerencial e os métodos multicriteriais. **Revista Contabilidade & Finanças FIPECAFI-FEA-USP**, São Paulo, v. 14, n. 25, p. 60-71, jan./abr. 2001. Disponível em: <<https://doi.org/10.1590/S1519-70772001000100004>>.

WESZ, L. F. P.; DALONGARO, R. C. Custos dos Serviços de terceiros versus servidor efetivo na gestão pública municipal. **Revista de La Facultad de Ciencias Económicas - UNNE**, Resistencia - Argentina, n. 18, p. 49-60, out. 2017. ISSN 1668-6365. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.30972/rfce.0182225>>.

Recebido em: 01/12/2023

Aprovado em: 21/12/2022

Publicado em: 06/02/2023