

XVII Congreso Internacional de Costos – Sevilla 2021

DISCUSSÃO TEÓRICA SOBRE O ESTADO DA ARTE DO TEMA GESTÃO DE CUSTOS EM UNIVERSIDADES

Anna Cecilia Mendonça Amaral Petrassi
Doutoranda em Engenharia de Produção
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

a.petrassi@ufsc.br

55-48-99180-2652

Antônio Cezar Bornia

Professor Dr. Departamento de Engenharia de Produção

Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

cezar.bornia@ufsc.br

55-48-9155-7797

Edson de Oliveira Pamplona

Prof. Dr. Departamento de Engenharia de Produção

Universidade Federal de Itajubá (UNIFEI)

pamplona@unifei.edu.br

55-35-98833-0022

Maria Silene Alexandre Leite

Prof. Dra. Departamento de Engenharia de Produção

Universidade Federal da Paraíba (UFPB)

maria.silene@academico.ufpb.br

55-83-99953-5506

Categoria: Aportes a la disciplina

Área temática: Costos para áreas específicas

DISCUSSÃO TEÓRICA SOBRE O ESTADO DA ARTE DO TEMA GESTÃO DE CUSTOS EM UNIVERSIDADES

Este artigo tem o objetivo de levantar os trabalhos mais recentes disponíveis em bases de pesquisas nacionais e internacionais sobre a aplicação do tema gestão de custos em instituições de ensino superior (IES), em especial as públicas. Utilizou-se a Revisão Sistemática da Literatura (RSL) para rastrear os artigos publicados em periódicos. A busca sistemática considerou o período de 10 anos (2010 a 2020) para compor o portfólio da pesquisa, considerando as seguintes palavras-chave: “*Cost Management*” (Gestão de Custos) e “*Higher Education*” (Educação Superior), ou “*Public Institution*” (Instituição Pública), ou “*Public Administration*” (Administração Pública) ou “*Public Sector*” (Setor Público), com a obtenção de 35 artigos lidos. Como resultados, constatou-se a necessidade de informações de custos mais detalhadas, que possibilitassem ao gestor avaliar o desempenho e a eficiência da administração pública, mais especificamente em IES. Alguns trabalhos salientaram que quando se trata do uso de contabilidade de custos no setor público, apesar de esforços normativos existentes, a sua aplicação, na prática, não é generalizada. Outros pontos críticos de atenção destacados a partir do portfólio lido, são a relevância do custo de pessoal, por seu volume e características de custo fixo; o produto diversificado, com difícil quantificação, e uma estrutura de produção complexa.

Palavras-chave: Custos; Gestão; Universidades; Instituições de Ensino Superior.

Categoria: Aportes a la disciplina

Área temática: Costos para áreas específicas

1 INTRODUÇÃO

A gestão de custos pode contribuir para o autoconhecimento das instituições públicas e para o estabelecimento de padrões de comparação com outras instituições. Nesse sentido, a mensuração do custo no setor público, especificamente da educação pública superior, deveria ser ferramenta para a gestão das universidades federais, e para a prestação de contas com a sociedade (Magalhães, Silveira, Abrantes, Ferreira & Wakim, 2010).

Do ponto de vista legal, a Lei Complementar nº 101/2000, em seu art. 50, estabelece que a administração pública manterá sistemas de custos para avaliação e acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (Brasil, 2000). Além disso, a obrigatoriedade da apuração e evidenciação de custos no setor público possui base legal desde a década de 60, com a oficialização do Decreto-Lei nº 200/1967, onde diz, no art. 99, que a “contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão” (Brasil, 1967).

Um sistema de custos, adequado às particularidades das universidades federais, é fundamental, servindo como fonte de informações gerenciais, com vistas à melhoria da eficácia e permitindo uma gestão efetivamente autônoma (Peter, Martins, Pessoa & Peter, 2003). Portanto, sem medida de custos, fica difícil mensurar a eficiência, uma vez que ela é obtida por meio da relação entre o resultado alcançado (alunos diplomados, pesquisa e extensão) e o recurso consumido para obtê-lo. (Magalhães *et al*, 2010)

Do montante dos custos das universidades federais brasileiras, a quantia mais significativa está concentrada em pessoal e encargos sociais. Estudos mostram que, nas universidades, o custo com salários são os mais expressivos (Morgan, 2004; Peter *et al.*, 2003). Para Peter *et al* (2003), tais custos são denominados como custos fixos no curto prazo, representando cerca de 80% dos custos totais. Assim, a preocupação maior de um sistema de custos a ser implantado deve estar concentrada no tratamento dos custos fixos, justamente por constituírem a parcela mais significativa dos custos nas universidades federais (Magalhães *et al*, 2010).

De acordo com Menegat (2006) as instituições de ensino igual às outras organizações, necessitam de controles de gestão profissional, mesmo as instituições públicas, não apenas por determinação legal, mas porque é uma informação fundamental para a tomada de decisões pelo gestor. Para Zhao (2020) é através do conhecimento do custo da educação que possibilita a compreensão, aproximada, do nível cultural e educacional, bem como dos benefícios do ensino de uma determinada instituição, além das perspectivas de desenvolvimento local.

Deste modo, surge um ponto inevitável, inerente a todos os órgãos públicos, a importância de gerir seus recursos em um período de grande austeridade fiscal, ao mesmo tempo em que busca um melhor custo-benefício, eficiência e efetividade na execução de suas atividades. A revisão de literatura apontou a crescente racionalização da gestão do setor público e a necessidade de contenção de custos, que evidenciam a inevitabilidade da necessidade de um sistema de contabilidade de custos mais sofisticado que contribua para o cumprimento da missão da universidade e de seus objetivos institucionais (Medeiros & Duarte, 2018).

O processo de pesquisa científica se inicia com um problema, pergunta ou dúvida, que motiva os pesquisadores a procurarem informações sobre um dado tema em bibliotecas e bases bibliográficas digitais (Tasca, Ensslin, Ensslin & Alves, 2010). Esse trabalho buscou responder a seguinte pergunta: “Qual o estado da arte da literatura sobre gestão de custos nas universidades?”.

Além dessa introdução, o trabalho conta com uma seção de apresentação dos procedimentos metodológicos aplicados, a apresentação dos resultados da revisão bibliográfica, a parte de bibliometria encontrada, uma análise e discussão dos resultados e termina com a conclusão.

2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A revisão de literatura serve para que o pesquisador tome conhecimento do estado da arte de um determinado tema ou objeto de pesquisa. Para realizar a revisão existem algumas estratégias, como por exemplo, a narrativa (Cordeiro, Oliveira, Rentería & Guimarães, 2007), a sistemática (Higgins *et al*, 2020) e a integrativa (Ercole, Melo & Alcoforado, 2014). A revisão sistemática é um método que pretende reunir e sintetizar resultados de pesquisas sobre um tema ou questão, de maneira sistemática, ordenada e abrangente, contribuindo para o aprofundamento do conhecimento a respeito do tema investigado (Roman & Friedlander, 1998; Ercole, Melo & Alcoforado, 2014).

De acordo com Santos et al. (2006), a geração de conhecimento deve iniciar com a pesquisa do que já foi previamente publicado a respeito do tema estudado.

Para mensurar, interpretar e avaliar os resultados obtidos das buscas, pesquisadores recorrem a técnicas bibliométricas, que são análises quantitativas e gráficas, com a finalidade de mensurar a produção e disseminação científica (Araújo, 2006).

Por meio da análise bibliométrica pode-se obter informações sobre o tamanho e a direção do conhecimento dentro de uma determinada área ou campo de pesquisa (Pereira, Santos, Oliveira & Leão, 2019). Com a aplicação do método de metanálise procura-se sintetizar sistematicamente as pesquisas existentes. Nesse sentido, Figueiredo Filho, Rocha, Paranhos e Silva Júnior (2014) afirmam que a análise é feita de modo quantitativo e qualitativo, minimizando a possibilidade de enviesamento e aumentando a quantidade de estudos avaliados.

A metodologia adotada neste estudo foi a exploratória-descritiva, e o mecanismo utilizado foi uma abordagem mista de metanálise quantitativa e qualitativa (Figueiredo Filho et al., 2014). Foram utilizadas duas bases de dados internacionais, a Web of Science, que faz parte do Clarivate Analytics, e a Scopus, de propriedade da Elsevier. E, devido à natureza do objeto de pesquisa estar relacionada a fatores particulares, como legislação e outras normativas brasileiras, foi incluída na pesquisa uma base nacional considerada relevante, a Scielo, que concentra grande parte das publicações nacionais.

Assim, para atender ao objetivo de levantar o máximo de informações a respeito da gestão de custos em universidades, essa pesquisa se valeu da estratégia de revisão sistemática em bases de dados científicas de termos e palavras-chave, conforme são apresentados a seguir.

3 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

A primeira busca se deu nas bases internacionais Web of Science e Scopus, a qual passa a ser descrita na sequência. O primeiro passo foi a escolha dos termos de busca, sendo a primeira busca realizada com a associação dos termos: “*Cost Management*” (Gestão de Custos) e “*Higher Education*” (Educação Superior), ou “*Public Institution*” (Instituição Pública), ou “*Public Administration*” (Administração Pública) ou “*Public Sector*” (Setor Público). Nessa primeira busca, em janeiro de 2021, não foi feito nenhum recorte temporal. A ideia era buscar publicações que associam Gestão de Custos com Setor Público, e mais especificamente, em Instituições de Educação Superior. O resultado foi de 44 trabalhos na Scopus e 48 publicações na Web of Science, excluindo os duplicados, restaram 79 trabalhos ao todo.

O segundo passo foi excluir os trabalhos que não eram artigos revisados por pares (capítulos de livros, livros, *papers* de conferências e resumos), restaram 58 artigos, seguiu-se com a leitura dos títulos e resumos, de forma a excluir os artigos que não tinham pertinência com o objetivo do estudo, a saber, a gestão de custos no setor público, de preferência na área da Educação Superior. Após essa etapa, restaram 26 artigos, que representam o tema de estudo. Para concentrar o estudo nos trabalhos mais recentes foram excluídos cinco artigos publicados antes de 2010, conforme a Ilustração 1. Assim, foram selecionados para a leitura integral 21 artigos, que compõem o portfólio internacional. Desses 21 artigos, dois textos não foram encontrados disponíveis para leitura e foram solicitados aos seus autores através da

plataforma acadêmica *Researchgate*, que é uma mídia voltada a cientistas e pesquisadores com a finalidade de colaboração. Um deles foi respondido positivamente, com o envio do artigo (Verbeeten, 2011), e o outro não obteve resposta (Asiedu & Adaku, 2019). Dessa forma, foram lidos 20 artigos na íntegra (Ilustração 1).

Ilustração 1 - Portfólio de artigos lidos (Scopus e Web of Science). (continua)

	Autor	Ano	Título	Citações Scopus	Citações JCR	Journal
1	Zuhairi, A.; Riana, K. E.; Maria, M.; Sawitri, H. H.	2010	An exploratory study of cost management and economics of higher education institutions in Indonesia	0	n/a	Journal of Institutional Research South East Asia
2	Verbeeten, F. H. M.	2011	Public sector cost management practices in The Netherlands	14	n/a	International Journal of Public Sector Management
3	Pina, V.; Arcas, M. J.; Marti, C.	2012	Accruals and 'accounting numbers management' in UK executive agencies	11	1,377	Public Money & Management
4	Cowie, J.; Loynes, S.	2012	An assessment of cost management regimes in British rail infrastructure provision	4	4,082	Transportation
5	Lutlisky, I. D.; Vasicek, V.; Vasicek, D.	2012	Cost planning and control in Croatian public sector	4	2,229	Economic Research-Ekonomska Istrazivanja
6	Zunino, A.; Borgert, A.; Schultz, C. A.	2012	The integration of benefit-cost ratio and strategic cost management: The use on a public institution	7	n/a	Espacios
7	Neriz, L.; Nunez, A.; Ramis, F.	2014	A cost management model for hospital food and nutrition in a public hospital	2	1,987	Bmc Health Services Research
8	Gosselin, M.; Henri, J. F.; Laurin, C.	2015	Costing governmental services in a reformed environment: Unreachable goal or unfinished business?	2	0,765	Canadian Public Administration-Administration Publique Du Canada
9	Phillips, C. R.; Olson, J. E.	2015	To what extent are the final cost objectives of universities subsidized?	0	n/a	Review of Business
10	Mättö, T.; Sippola, K.	2016	Cost Management in the Public Sector: Legitimation Behaviour and Relevant Decision Making	6	n/a	Financial Accountability and Management
11	Akin, O.; Onat, O. K.	2016	Modern cost management technics and a review about graduate thesis' studying such technics at 2000-2014 period	0	n/a	Journal of Mehmet Akif Ersoy University Economics and Administrative Sciences Faculty
12	Ashraf, J.; Uddin, S.	2016	New public management, cost savings and regressive effects: A case from a less developed country	22	2,684	Critical Perspectives on Accounting

(Continuação)

13	Drehmer, A. F.; Raupp, F. M.	2016	The origin and content of knowledge production on costs in the public sector in brazilian theses and dissertations	0	n/a	Cadernos Gestao Publica E Cidadania
14	Corrêa, U.; de Benedicto, G. C.; Carvalho, F. M.; Campos, R. S.; Lopes, M. A.; Ribeiro, B. P. V. B.	2016	Study of costs and revenue from the production and practice laboratories of the Federal Institute of Science and Technology of Minas Gerais – Campus Bambuí	1	1,144	Ciencia e Agrotecnologia
15	Hong, S.	2016	When does a public-private partnership (PPP) lead to inefficient cost management? Evidence from South Korea's urban rail system	9	1,377	Public Money and Management
16	Saladrigues, R.; Tena, A.	2017	Cost accounting in Spanish and Catalan universities: Its current status of implementation	0	n/a	Intangible Capital
17	Messias, D.; Ferreira, J. C.; Soutes, D. O.	2018	Cost management in the state sector: international experiences in outlook	1	n/a	Revista Do Servico Publico
18	Kostic, M. D.; Jovanovic, T.; Juric, J.	2019	Cost Management at Higher Education Institutions - Cases of Bosnia and Herzegovina, Croatia and Slovenia	0	n/a	Central European Public Administration Review
19	Asiedu, R. O.; Adaku, E.	2019	Cost overruns of public sector construction projects: a developing country perspective	4	1,989	International Journal of Managing Projects in Business
20	Parasii-Verhunen, I.; Kuznetsova, I.; Misko, H.; Biriuk, O.; Zharikova, O.	2020	Strategic analysis of the competitiveness of educational products in the management of higher education institutions	0	n/a	Independent Journal of Management & Production
21	Výstupová, L.; Zámečník, R.; Kozubíková, L.	2020	The sustainability of the existing cost management system with an emphasis on the public sector	0	n/a	Scientific Papers of the University of Pardubice, Series D: Faculty of Economics and Administration

Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

Nesta busca, não foi encontrada uma concentração expressiva de estudos por país (Ilustração 2), destaque para Brasil com três estudos e UK com dois, os demais países só aparecem uma vez.

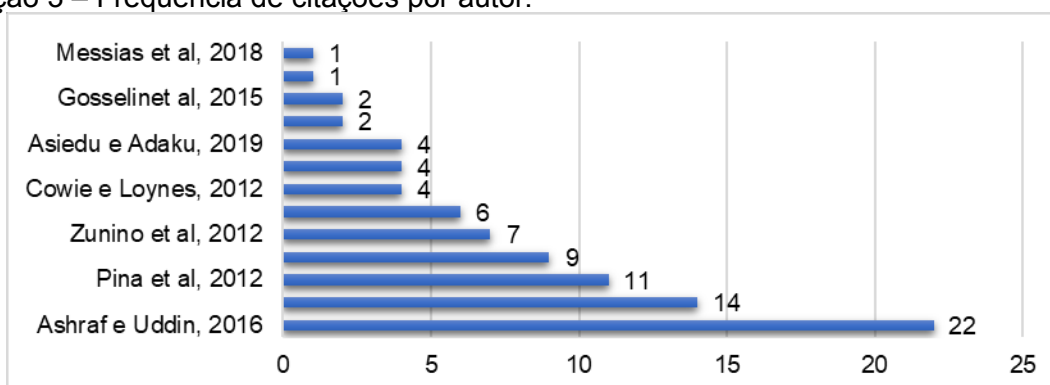
Ilustração 2 - Distribuição por países, mapa de árvores.



Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

As métricas de contagem de citações são úteis para comparar a visibilidade dos trabalhos (Ilustração 3). Destaque para os trabalhos de Ashraf e Uddin (2016) com 22 citações na base Scopus, seguido pelo trabalho de Pina, Arcas e Marti (2012) com 14 citações na mesma base.

Ilustração 3 – Frequência de citações por autor.



Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

A segunda busca para essa revisão de literatura ocorreu na base de dados Scielo. Por concentrar uma grande quantidade de trabalhos com textos integrais disponíveis foi a base nacional escolhida. A busca ocorreu em fevereiro de 2021.

A estratégia de busca utilizou os termos “custos”, “universidades”, “ensino superior”, “educação superior”, “setor público” e “administração pública”, no campo de busca “resumo”. O resultado foram 305 trabalhos, que foram exportados para o software organizador de bibliografias e referências, EndNote®. Após a eliminação de trabalhos duplicados restaram 276 artigos. Como o período para a investigação planejado foi de 2010 a 2020, sobraram 209 artigos, que tiveram os títulos e resumos lidos para a seleção dos trabalhos que apresentassem aderência com a temática do estudo. Assim, o portfólio de artigos nacionais para a leitura na íntegra foi formado por 14 artigos (Ilustração 4).

Ilustração 4 - Portfólio de artigos da Scielo. (Continua)

	Autor	Ano	Título	Citações (Scielo)	Journal
1	Castro, C. R. de M.; Tannuri-Pianto, M. E.	2019	Educação superior pública no Brasil: custos, benefícios e efeitos distributivos	0	Nova Economia
2	Klein, K.; Pizzio, A.; Rodrigues, W.	2018	Governança universitária e custos de transação nas universidades da amazônia legal brasileira.	0	Educação & Sociedade

(Continuação)

3	Tridapalli, J. P.; Fernandes, E.; Machado, W. V.	2011	Gestão da cadeia de suprimento do setor público: uma alternativa para controle de gastos correntes no Brasil	1	Revista de Administração Pública
4	Cardoso, R. L.; Aquino, A. C. B.; Bitti, E. J. S.	2011	Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro	0	Revista de Administração Pública
5	Slomski, V.; Camargo, G. B.; Amaral Filho, A. C. C.; Slomski, V.G.	2010	A demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidência do cumprimento do princípio constitucional da eficiência, produção de governança e accountability no setor público: uma aplicação na Procuradoria-Geral do Município de São Paulo	2	Revista de Administração Pública
6	Gil-Rojas, Y.; Gil- Tamayo, S.; Mosos, J.D.; Hernández, F.; Castañeda-Cardona, C.; Lasalvia, P.; Rosselli, D.	2018	How Much Does it Cost to Train a Physician in Colombia?	0	Revista Ciencias de la Salud
7	González-Sánchez, M.B.; Sampedro, E.L.; Gómez-Conde, J.; Rodríguez-González. E.	2012	Análisis de las obligaciones en materia de cálculo de costes en las administraciones públicas españolas	0	Cuadernos de Contabilidad
8	Marques, M.C.C.	2012	Contribución del modelo ABC en la toma de decisiones: el caso universidades	1	Cuadernos de Contabilidad
9	Costa, E. M.; Souza, H.R.; Ramos, F.S.; Silva, J.L.M.	2012	Eficiência e desempenho no ensino superior: uma análise da fronteira de produção educacional das ifes brasileiras	0	Revista de Economia Contemporânea
10	Cárdenas-Mora, S.M.	2011	Una aproximación al uso de herramientas de gerencia estratégica de costos en instituciones privadas de educación superior	0	Cuadernos de Contabilidad
11	Rezende, F.; Cunha, A.; Bevilacqua, R	2010	Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional	4	Revista de Administração Pública
12	Magalhães, E. A.; Silveira, S.F.R.; Abrantes, L.A.; Ferreira, M.A.M.; Wakim, V.R.	2010	Custo do ensino de graduação em instituições federais de ensino superior: o caso da Universidade Federal de Viçosa	2	Revista de Administração Pública
13	Machado, N.; Holanda, V.B.	2010	Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil	2	Revista de Administração Pública
14	Bonacim, C.A.G.; Araujo, A.M.P.	2010	Gestão de custos aplicada a hospitais universitários públicos: a experiência do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da USP	0	Revista de Administração Pública

Fonte: Elaborados pelos autores (2021).

Como já era esperado, por ser a Scielo uma base nacional, a maioria dos artigos é do Brasil (10 artigos), seguido de Colômbia (2 artigos), Portugal e Espanha (1 artigo cada), Ilustração 5.

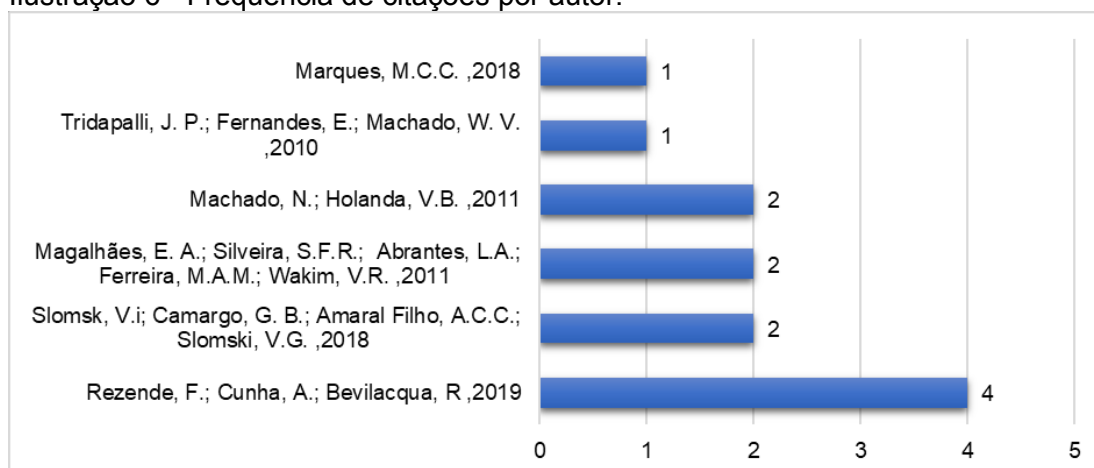
Ilustração 5 - Distribuição de artigos por países.



Fonte: Elaboração dos autores (2021).

Com relação às citações, nenhum artigo apresentou um destaque importante, sendo que apenas seis artigos foram citados ao menos uma vez, o de Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010) tendo sido citado 4 vezes, conforme se vê na Ilustração 6.

Ilustração 6 - Frequência de citações por autor.

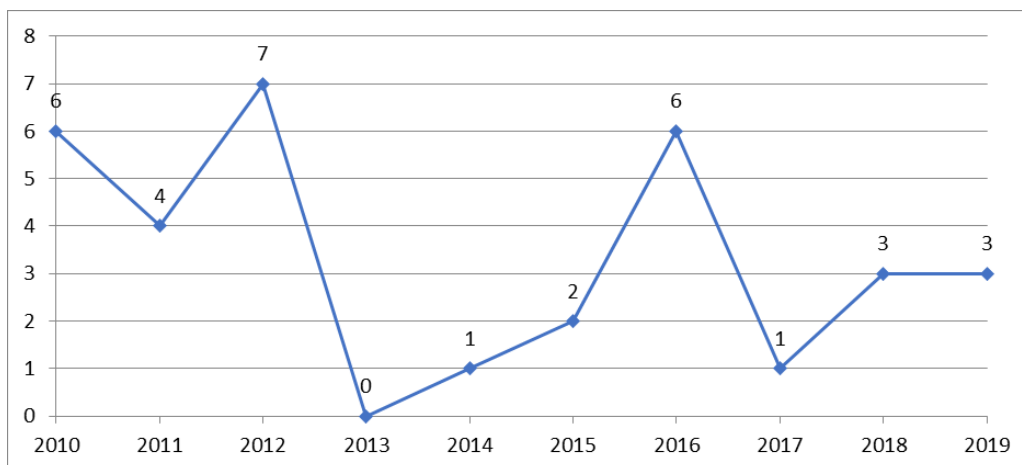


Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

Com relação aos periódicos que publicaram os artigos merece destaque o fato de que a metade dos artigos (sete) foi publicada pela Revista de Administração Pública (RAP). Seguida pela *Cuardenos de Contabilidad*, da Colômbia, com três trabalhos. As demais revistas publicaram um trabalho cada. O que representa que os trabalhos estão dentro dessas áreas de pesquisa, confirmando o que já era esperado.

Quanto à distribuição das publicações no tempo, em conjunto, os trabalhos internacionais e nacionais (Ilustração 7), os trabalhos estão bem distribuídos, não se pode afirmar, com base nesse dado, que haja uma tendência de queda ou de aumento no interesse pelo assunto.

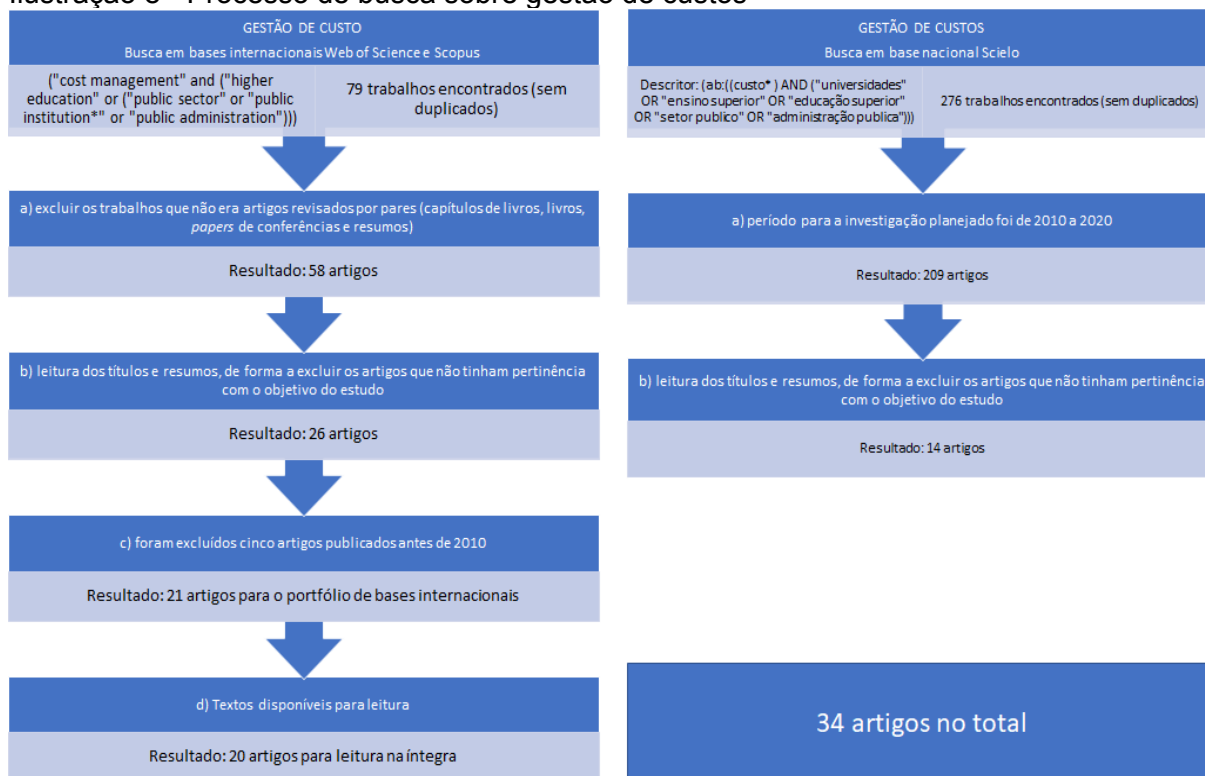
Ilustração 7 - Distribuição das publicações ao longo dos anos.



Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

O recurso visual que pode ser visto na Ilustração 8 elucida o processo de busca realizado sobre o tema “gestão de custos”, nas bases internacionais e na base nacional.

Ilustração 8 - Processo de busca sobre gestão de custos



Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

4 DISCUSSÃO

Os resultados encontrados, em todas as buscas, formaram o portfólio de trabalhos que representam o "estado da arte" na temática gestão de custos em universidades públicas, objeto deste estudo. Esse portfólio foi analisado de acordo com a perspectiva do ambiente organizacional das universidades.

Desde final da década de 1980, com o movimento conhecido por *New Public Management*, ou Nova Administração Pública, a eficiência do gasto público ficou em evidência e a necessidade da gestão de custos no setor público surge como tema em todos os artigos lidos, em especial nas bases internacionais. Dessa forma, a utilização de critérios de

performance para mensurar os resultados alcançados pelos gestores refere-se a uma técnica relacionada com o conceito de *accountability* de desempenho, que se identifica com o movimento do *New Public Management*, e que contribui para o processo de transparência sobre como estão sendo geridos os recursos públicos e quais resultados estão sendo alcançados. Ainda sob a visão da gestão pública, esses indicadores se apresentam como uma ferramenta de *feedback*, ou retroalimentação para o processo de aprendizagem organizacional, auxiliando tanto na elaboração do planejamento quanto no controle (Vieira & Vieira, 2003; Venturini et al, 2010).

Em sete artigos do portfólio internacional o tema da necessidade de uma melhor gestão de custos é tratado, especificamente, em instituições de educação superior (Zuhairi et al, 2010; Zunino et al, 2012; Phillips & Olson, 2015; Corrêa et al, 2016; Saladrígues & Tena, 2017; Kostic et al, 2019; Parasii-Verhunen et al, 2020).

A gestão de custos apresenta alguns desafios, em especial para o setor público, um deles é o método de alocação dos custos indiretos, nesse sentido a indicação do método de custeio baseado em atividades (ABC), surge em cinco dos artigos lidos (Verbeeten, 2011; Lutitsky et al, 2012; Neriz et al, 2014; Saladrígues & Tena, 2017; Výstupová et al, 2020). O artigo de Saladrígues e Tena (2017) busca analisar o estágio de implementação da contabilidade de custos em universidades da Catalunha/Espanha, O sistema universitário catalão (SUC) utiliza o UNEIX, um avançado sistema de informação interuniversitária que integra dados de gestão de doze universidades catalãs (públicas e privadas). Os dados são verificados e validados antes de serem inseridos no sistema UNEIX. Esse sistema está adequado para observar as normas do modelo CANOA - *Contabilidad Analítica Normalizada de Organismos Autónomos*, adotado na Espanha após o Acordo de Bolonha de 1999. As universidades do Sistema de Universidades da Catalunha – SUC estão alinhadas com a visão de que o controle de custos é uma medida estratégica mais do que atendimento burocrático/legal.

No entanto, chama atenção, no modelo estudado do Sistema de Universidades da Catalunha - SUC, dois elementos mais significativos no processo de distribuição dos custos universitários, a distribuição dos custos do corpo docente e a metodologia de distribuição entre os centros de custos. A consideração entre a atividade docente de ensino e de pesquisa, para o rateio dos custos com pessoal é o elemento crucial na distribuição dos custos, tanto pela sua importância quantitativa (os custos com pessoal são o maior gasto para as universidades) como qualitativa (identificando qual parte dos custos é o custo de ensino e qual parte é custo de pesquisa) (Saladrígues & Tena, 2017, p.128).

Segundo Saladrígues e Tena (2017), na Catalunha, a maioria das universidades distribui as atividades de acordo com a carga horária dos planos internos de dedicação acadêmica, entre pesquisa e ensino. Algumas universidades optam por distribuir os custos do pessoal docente entre as atividades a nível de departamento, e outras preferem uma distribuição individualizada. Com relação à alocação de custos das atividades de ensino, as horas são a unidade de medida, e são alocadas por cada departamento a cada qualificação (graduação e pós-graduação). Dada a maior complexidade da atividade de pesquisa, as universidades do SUC estabelecem um primeiro nível de custos globais de pesquisa, e em um segundo nível, algumas universidades, alocam os custos da pesquisa a linhas ou grupos de pesquisa, enquanto outras os alocam em projetos de pesquisa (Saladrígues & Tena, 2017, p.128).

O artigo de Philips e Olson (2015) busca compreender as estruturas de custos das universidades privadas de pesquisa (institutos de pesquisa americanos), em um esforço para separar os dados financeiros para entender melhor como as atividades da universidade estão sendo financiadas. Mas essa análise foi feita para universidades privadas.

O estudo de Corrêa et al (2016) analisa os gastos e as receitas geradas por dois Laboratórios de Produção e Prática, do Instituto Federal de Minas Gerais (IFMG) - Campus Bambuí, de modo a verificar qual a contribuição das receitas geradas por estes laboratórios para diminuir a dependência de recursos da União (Brasil), que subsidiam as suas atividades. No entanto, o estudo foi feito para duas unidades de laboratório, não para a universidade.

O trabalho de Zunino *et al* (2012) se concentrou em demonstrar que com a integração da análise benefício-custo à gestão de custos, no Restaurante Universitário da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), foi possível comparar diferentes alternativas que englobam variações nos custos e as perdas ou os ganhos de benefícios decorrentes dessas variações. O trabalho não se aplica a universidade toda.

Nos três artigos restantes (Zuhairi *et al*, 2010; Kostic *et al*, 2019; Parasii-Verhunen *et al*, 2020), houve revisão de literatura e análise das estruturas normativas e práticas dos sistemas contábeis de universidades de diferentes países (Indonésia, Bósnia, Croácia, Eslovênia e Ucrânia), em todos os casos, esses países passaram e ainda estão passando por reformas administrativas de seus setores públicos, os estudos indicaram a necessidade da adoção de práticas de gestão estratégica, em especial a gestão de custos, porém demonstraram que eles ainda estão em estágios iniciais da implantação de gestão de custos.

Os 14 artigos do portfólio nacional foram lidos na íntegra. Destes, seis tratavam do tema custos no âmbito de universidades (Bonacim & Araujo, 2010; Magalhães *et al*, 2010; Cárdenas-Mora, 2011; Marques, 2012; Costa *et al*, 2012; Klein *et al*, 2018).

O artigo de Marques (2012), trata de uma revisão de literatura, com foco na universidade como instituição complexa, porém se baseia nas especificidades da universidade em Portugal, e a preocupação central é com a formação de preços e a competitividade. O trabalho defende que o método de custeio por atividade (ABC) é o mais indicado dado a complexidade e a ampla gama de atividades e produtos de uma universidade.

O trabalho de Cárdenas-Mora (2011), tem o foco nas instituições privadas de ensino superior. A autora buscou identificar os processos de gestão estratégica de custos na tomada de decisões em universidades privadas de Bogotá. A conclusão foi, que embora a expectativa inicial fosse encontrar sistemas de custos totalmente estruturados, que respondessem aos objetivos estratégicos, os resultados obtidos refletem o escasso uso da informação de custos em processos de gestão destas instituições.

Dois trabalhos de 2010, Magalhães *et al* (2010) e Bonacim e Araujo (2010), se dedicaram a estudos de caso, com resultados que não podem ser generalizados sem mais pesquisas. Magalhães *et al* (2010) fez um estudo sobre o custo por aluno no ensino de graduação da Universidade Federal de Viçosa (UFV). O artigo apresenta um modelo para apuração do custo por aluno, baseado no estudo de caso sobre a UFV para o ano de 2004. O custo foi rateado pelos órgãos administrativos e acadêmicos, usando a sistemática do custeio por absorção e o regime contábil de competência. No entanto, o modelo apresenta um custo por aluno de graduação apenas, mas não fica claro como foi separado o custo da graduação de outros custos, como o da pós-graduação. Por ser um estudo aplicado com dados de 2004, não contempla as atualizações da legislação vigente, e, portanto, é difícil de ser interpretado.

Já o estudo de caso descrito em Bonacim e Araujo (2010), traz dados da experiência de implantação da metodologia de custos baseada em atividades (ABC) do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo. Foi constatado, na prática, as dificuldades de implantação do sistema ABC em um órgão prestador de serviços hospitalares do setor público. Apesar disso, o artigo deixa claro a importância da gestão de custos, principalmente em uma situação de restrição de recursos.

Em Costa *et al* (2012), o tema custos é tratado como um instrumento para se atingir maior eficiência. Assim, o trabalho objetivou analisar as Instituições Federais de Ensino Superior (Ifes) brasileiras através da metodologia de Análise Envoltória de Dados (DEA), entre os anos de 2004 a 2008. Com a estimação da fronteira de produção de cada instituição, a fim de se obter o grau de eficiência produtiva de cada instituição de ensino superior federal e, posteriormente, verificar as causas de possíveis ineficiências por parte das instituições analisadas. O estudo traz uma breve revisão da literatura sobre os estudos que utilizaram a metodologia DEA para avaliar a fronteira de produção educacional, além de uma descrição da metodologia DEA-SBM (Slacks Based Measure), que foi utilizada para medir a eficiência técnica das Ifes.

No estudo de Costa *et al* (2012), com relação à estimação das fronteiras de eficiência, as Ifes foram divididas em dois subconjuntos (grupo A – 28 instituições; grupo B – 21

instituições). Essa divisão ocorreu para minimizar a heterogeneidade existente no setor. Os resultados das estimativas para as fronteiras de eficiência das Ifes permitiram aos autores fazer algumas inferências sobre as causas das ineficiências nos dois grupos.

Em Klein et al. (2018) foi feita uma análise da gestão universitária com foco na teoria da Economia dos Custos de Transação (ECT), a ECT não trata de custos de forma gerencial como é o foco do presente estudo, ficando assim fora do escopo desse trabalho.

Dentre os demais artigos, o estudo de Gil-Rojas et al (2018), tem o foco nos custos de formar um médico na Colômbia, tanto em uma universidade pública quanto privada, a partir da perspectiva da sociedade. Ao final do estudo os autores concluem, em termos gerais, que o custo da formação do médico na Colômbia é consideravelmente menor do que em outros países, como os Estados Unidos. Ao mesmo tempo, o retorno desse investimento educacional é menor do que em outras partes do mundo.

Em González-Sánchez *et al* (2012) trata do uso de contabilidade de custos no setor público espanhol, explica o novo Plano Geral de Contabilidade Pública, apesar dos múltiplos esforços normativos, a aplicação da contabilidade de custos não é generalizada no campo do setor público na Espanha, pois bem poucas instituições públicas determinam seus custos. Também sobre setor público, só que brasileiro, e contabilidade de custos, são os trabalhos de Cardoso *et al* (2011), Rezende *et al* (2010) e Machado e Holanda (2010), este último descreve o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal do Brasil, mas todos com ênfase na qualidade dos gastos públicos e sem mencionar as universidades em específico.

Apesar do título “Educação superior pública no Brasil: custos, benefícios e efeitos distributivos”, o trabalho de Castro e Tannuri-Pianto (2019) tem sua ênfase em políticas públicas e seus efeitos na distribuição de benefícios entre as categorias da sociedade versus os seus custos e quem arca com eles. Portanto, não é relevante para essa pesquisa, em particular.

Em linhas gerais, tanto nas produções nacionais como internacionais, uma constante quando o objeto do estudo se refere a gestão de universidades é a necessidade de se ter informações de custo mais detalhadas, que possibilite ao gestor avaliar o desempenho e a eficiência da administração (Bonacim & Araujo, 2010; Costa *et al*, 2012; Kostic *et al*, 2019; Magalhães *et al*, 2010; Marques, 2012; Parasii-Verhunenko *et al*, 2020; Rezende *et al*, 2010; Saladrighes & Tena, 2017; Slomski *et al*, 2010; Zuhairi *et al*, 2010; Zunino *et al*, 2012).

Na Ilustração 9, apresenta-se, de modo resumido, os principais pontos de atenção extraídos das análises dos trabalhos pesquisados, no que diz respeito à gestão de custos e aos indicadores de desempenho no que tange às universidades.

Ilustração 9 - Principais pontos críticos evidenciados na revisão sistemática. (Continua)

PONTOS CRÍTICOS	FUNDAMENTAÇÃO
Nas Ifes o custo de pessoal é muito expressivo, os autores o consideram como custo fixo no curto prazo.	Peter et al., 2003; Morgan, 2004; Magalhães et al, 2010; Saladrighes e Tena, 2017.
Tema recorrente são os desafios que a gestão de custos representa para o setor público. Ao mesmo tempo, os estudos mostram a sua importância para medição do desempenho e para <i>accountability</i> . Ainda, como ferramenta de feedback, ou retroalimentação, para o processo de aprendizagem organizacional, auxiliando tanto na elaboração do planejamento quanto no controle e avaliação de programas e políticas públicas.	Vieira e Vieira, 2003; Magalhães et al, 2010; Venturini et al, 2010; González-Sánchez et al (2012).

(Continuação)

Gestão de custos que considere as particularidades das universidades federais, que sirva de fonte de informações gerenciais, visando à melhoria da eficácia e eficiência. Os trabalhos confirmaram a relevância da gestão de custos e seus indicadores para a avaliação de desempenho.	Peter et al, 2003; Magalhães et al, 2010; Bonacim e Araujo, 2010; Rezende et al, 2010; Slomsky et al, 2010; Zuhairi et al, 2010; Machado e Holanda, 2010; Cárdenas-Mora, 2011; Cardoso et al, 2011; Costa et al, 2012; Marques, 2012; Zunino et al., 2012; Hoff; Jaeger, 2015; Saladrighes e Tena, 2017; Kostic et al., 2019; Junior et al, 2019 Parasii-Verhunencko et al, 2020.
Defesa do rateio pelo método de custeio baseado em atividades ABC, devido à complexidade da estrutura organizacional, aos produtos diversos e difíceis de quantificar, em uma universidade.	Bonacim e Araujo, 2010; Verbeeten, 2011; Lutlisky et al, 2012; Marques, 2012; Neriz et al, 2014; Trombini, 2015; Saladrighes e Tena, 2017; Výstupová et al, 2020.

Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

5 CONCLUSÕES

A revisão sistemática de literatura realizada neste trabalho, foi capaz de demonstrar que o tema gestão de custos em universidades ainda apresenta lacunas e problemas recorrentes, não só dentro do Brasil. Entretanto, ficou evidente que existem avanços no sentido de utilizar as informações de custos como ferramentas de gestão, ou seja, auxiliar no processo de tomada de decisão pelos gestores dessas instituições. Desse modo, visando responder à pergunta de pesquisa deste estudo, pode-se afirmar que foi possível, dentro da metodologia proposta, entender o estado da arte do tema gestão de custos em universidades.

Constatou-se que o custo de pessoal nas IFES é muito expressivo, a maioria dos autores o considerou como custo fixo no curto prazo, e sugerem a distribuição pelo método ABC (Custeio Baseado em Atividades), levando em consideração como principal critério de rateio o número de horas dedicadas às atividades docentes.

Além desse fator, muitos autores apontaram que as universidades têm como característica um produto diversificado, com difícil quantificação, e uma estrutura de produção complexa. Nesse sentido, estabelecem que as universidades devem considerar as especificidades e a heterogeneidade como fatores críticos na evidenciação e análise de seus custos. Uma das soluções propostas foi a estratificação das Ifes a serem avaliadas em especial quanto: ao tamanho, ao tempo de existência, à localização geográfica, e outros fatores como quantidade e características de cursos.

Os trabalhos analisados confirmaram a relação entre mensuração de desempenho e custos no setor público, em especial nas universidades federais do Brasil, foco deste estudo. Sendo, portanto, uma ferramenta de feedback ou retroalimentação para o processo de aprendizagem organizacional, auxiliando tanto na elaboração do planejamento quanto no controle e avaliação de programas e políticas públicas.

Por fim, destaca-se que a gestão de custos deve considerar as particularidades do setor público e, em especial, das universidades federais, para que as informações possam ser úteis ao processo de tomada de decisão, visando melhoria na qualidade do gasto público, e uma gestão mais eficiente e eficaz.

Como sugestão para trabalhos futuros pode-se destacar: (1) o avanço da revisão de literatura para outros órgãos Federais, a exemplo de Institutos Federais, Hospitais Universitários, Colégios de aplicação, entre outros; (2) Associar as abordagens de custos no serviço público à avaliação de desempenho; (3) Discutir a importância dos custos de pessoal no orçamento geral do governo.

Esta pesquisa é desenvolvida com apoio da Secretaria de Ensino Superior (SESu) do Ministério da Educação do Brasil.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Akin, O., & Onat, O. K. (2016). Modern cost management technics and a review about graduate thesis' studying such technics at 2000-2014 period. *Journal of Mehmet Akif Ersoy University Economics and Administrative Sciences Faculty*, 3(1), 2149-1658.

Araújo, C. A. A. (2006). *Bibliometria: evolução histórica e questões atuais*. Em *Questão*, 12(1), 11-32.

Ashraf, J., & Uddin, S. (2016). New public management, cost savings and regressive effects: A case from a less developed country. *Critical Perspectives on Accounting*, 41, 18-33.

Asiedu, R. O., & Adaku, E. (2020). Cost overruns of public sector construction projects: a developing country perspective. *International Journal of Managing Projects in Business*, 13(1), 66-84.

Bonacim, C. A. G., & Araujo, A. M. P. (2010). Gestão de custos aplicada a hospitais universitários públicos: a experiência do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da USP. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 903-931.

Brasil. Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília, 1967. Recuperado em 06 janeiro 2021, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D93872.htm

Brasil. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (2000). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília. 2000. Recuperado em 10 março 2021, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm

Cárdenas-Mora, S. M. (2011). Una aproximación al uso de herramientas de gerencia estratégica de costos en instituciones privadas de educación superior. *Cuadernos de Contabilidad*, 12(31), 547-569.

Cardoso, R. L., Aquino, A. C. B., & Bitti, E. J. S. (2011). Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro. *Revista de Administração Pública*, 45(5), 1565-1586.

Castro, C. R. M., & Tannuri-Pianto, M. E. (2019). Educação superior pública no Brasil: custos, benefícios e efeitos distributivos. *Nova Economia*, 29(2), 623-649.

Cordeiro, A. M., Oliveira, G. M., & Rentería, J. M., Guimarães, C. A. (2007). Revisão sistemática: uma revisão narrativa. *Rev. Col. Bras. Cir*, 34(6), 428-431.

Corrêa, U., de Benedicto, G. C., Carvalho, F. M., Campos, R. S., Lopes, M. A., & Ribeiro, B. P. V. B. (2016). Study of costs and revenue from the production and practice laboratories of the Federal Institute of Science and Technology of Minas Gerais - Campus Bambui. *Ciencia E Agrotecnologia*, 40(3), 337-346.

Costa, E. M., Souza, H. R., Ramos, F. S., & Silva, J. L. M. (2012). Eficiência e desempenho no ensino superior: uma análise da fronteira de produção educacional das Ifes brasileiras. *Revista de Economia Contemporânea*, Rio de Janeiro, 16(3), 415-440.

Cowie, J., & Loynes, S. (2012). An assessment of cost management regimes in British rail infrastructure provision. *Transportation*, 39(6), 1281-1299.

- Drehmer, A. F., & Raupp, F. M. (2016). The origin and content of knowledge production on costs in the public sector in Brazilian theses and dissertations. *Cadernos Gestão Pública E Cidadania*, 21(69), 121-138.
- Ercole, F. F., Melo, L. S., & Alcoforado, C. L. G. C. (2014). Revisão integrativa versus revisão sistemática. *Revista Mineira de Enfermagem*, 18(1), 9-12.
- Figueiredo Filho, D. B., Rocha, E. C., Paranhos, R., & Silva Júnior, J. A. (2014). O que é, para que serve e como se faz uma meta-análise? Teoria & Pesquisa: *Revista de Ciência Política*, 23(2), 205-228.
- Gil-Rojas, Y., Gil-Tamayo, S., Mosos, J. D., Hernández, F., Castañeda-Cardona, C., Lasalvia, P., & Rosselli, D. (2018). How Much Does it Cost to Train a Physician in Colombia? *Revista Ciencias de la Salud*, 16(2), 219-236.
- González-Sánchez, M. B., Sampedro, E. L., Gómez-Conde, J., & Rodríguez-González, E. (2012). Análisis de las obligaciones en materia de cálculo de costes en las administraciones públicas españolas. *Cuadernos de Contabilidad*, 13(32), 203-224.
- Gosselin, M., Henri, J. F., & Laurin, C. (2015). Costing governmental services in a reformed environment: Unreachable goal or unfinished business? *Canadian Public Administration-Administration Publique Du Canada*, 58(3), 384-405.
- Higgins, J. P. T., Thomas, J., Chandler, J., Cumpston, M., Li, T., Page, M. J., & Welch, V.A. (editors) (2020). *Cochrane Handbook for Systematic Reviews of Interventions* version 6.1 (updated September 2020). Cochrane. Recuperado em 10 março 2021, de www.training.cochrane.org/handbook.
- Hoff, J.; Jaeger, E. (2015) Custo, Investimento e Desempenho Acadêmico nas Universidades Públicas Federais Brasileiras. Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC.
- Hong, S. (2016). When does a public-private partnership (PPP) lead to inefficient cost management? Evidence from South Korea's urban rail system. *Public Money and Management*, 36(6), 447-454.
- Klein, K., Pizzio, A., & Rodrigues, W. (2018). Governança Universitária e Custos de Transação nas Universidades da Amazônia Legal Brasileira. *Educação & Sociedade*, 39(143), 455-474.
- Kostic, M. D., Jovanovic, T., & Juric, J. (2019). COST Management at Higher Education Institutions – Cases of Bosnia and Herzegovina, Croatia and Slovenia. *Central European Public Administration Review*, 17(1), 131-148.
- Lutlisky, I. D., Vasicek, V., & Vasicek, D. (2012). Cost planning and control in Croatian public sector. *Economic Research-Ekonomska Istrazivanja*, 25(2), 413-434.
- Machado, N., & Holanda, V. B. (2010). Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 791-820.
- Magalhães, E. A., Silveira, S. F. R., Abrantes, L. A., Ferreira, M. A. M., & Wakim, V. R. (2010). Custo do ensino de graduação em instituições federais de ensino superior: o caso da Universidade Federal de Viçosa. *Revista de Administração Pública*, 44(3), 637-666.
- Marques, M. C. C. (2012). Contribución del modelo ABC en la toma de decisiones: el caso universidades. *Cuadernos de contab. / Bogotá, Colombia*, 13(33), 527-543.

Mättö, T., & Sippola, K. (2016). Cost Management in the Public Sector: Legitimation Behaviour and Relevant Decision Making. *Financial Accountability & Management*, 32(2), 179-201.

Medeiros, A. L.; & Duarte, M. S. L. T. (2018). Modelo de Apuração de Custos em Universidades Federais. *Revista Observatório*, v.4, n.5, 813-848. ISSN nº 2447-4266.

Menegat, V. (2006). Utilização dos sistemas de custos pelas instituições de ensino superior do sistema ACADE-SC. Blumenau.

Messias, D., Ferreira, J. C., & Soutes, D. O. (2018). Cost management in the state sector: international experiences in outlook. *Revista do Serviço Público*, 69, 585-604.

Morgan, B. F. (2004). *A determinação do custo do ensino na educação superior: o caso da Universidade de Brasília*. 2004. 161 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) — Universidade de Brasília, Brasília, Distrito Federal. Recuperado em 11 fevereiro 2021, de http://www.ppgcont.unb.br/images/PPGCCMULTI/mest_dissert_041.pdf.

Neriz, L., Nunez, A., & Ramis, F. (2014). A cost management model for hospital food and nutrition in a public hospital. *Bmc Health Services Research*, 14.

Parasii-Verhunencko, I., Kuznetsova, I., Misko, H., Biriuk, O., & Zharikova, O. (2020). Strategic analysis of the competitiveness of educational products in the management of higher education institutions. *Independent Journal of Management & Production*, 11(9), 2496-2515.

Pereira, R. S., Santos, I. C., Oliveira, K. D. S., & Leão, N. C. A. (2019). Metanálise como instrumento de pesquisa: uma revisão sistemática dos estudos bibliométricos em administração. *Revista de Administração Mackenzie*, 20(5).

Peter, M. G. A.; Martins, E.; Pessoa, M. N. M.; & Peter, F. A. (2003) Proposta de um sistema de custos para as Universidades Federais Brasileiras fundamentado no Activity Based Costing. Anais da XXVII Reunião Anual da ANPAD, São Paulo.

Phillips, C. R., & Olson, J. E. (2015). To what extent are the final cost objectives of universities subsidized? *Review of Business*, 36(1), 113-129.

Pina, V., Arcas, M. J., & Marti, C. (2012). Accruals and 'accounting numbers management' in UK executive agencies. *Public Money & Management*, 32(4), 273-280.

Rezende, F., Cunha, A., & Bevilacqua, R. (2010). Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 959-992.

Roman, A. R., & Friedlander, M. R. (1998). Revisão integrativa de pesquisa aplicada à enfermagem. *Cogitare Enfermagem*, 3(2).

Saladrigues, R., & Tena, A. (2017). Cost accounting in Spanish and Catalan universities: Its current status of implementation. *Intangible Capital*, 13(1), 117-146.

Santos, R. N., Eliel, R.A., & Eliel, O. (2006). A ciência e o novo estado do conhecimento: a contribuição da Ciência da Informação. Enc. Bibli: *R. Eletr. Bibliocon. Ci. Inf.*, n. 22, p. 16-29.

Slomski, V., Camargo, G. B., Amaral Filho, A. C. C., & Slomski, V.G. (2010) A demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidenciação do cumprimento do princípio constitucional da eficiência, produção de governança e accountability no setor público: uma aplicação na Procuradoria-Geral do Município de São Paulo. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 933-937.

Tasca, J. E., Ensslin, L., Ensslin, S. R., Alves, M. B, M. (2010). An approach for selecting a theoretical framework for the evaluation of training programs. *Journal of European Industrial Training*, 34, 631-655.

Tridapalli, J. P., Fernandes, E., & Machado, W. V. (2011). Gestão da cadeia de suprimento do setor público: uma alternativa para controle de gastos correntes no Brasil. *Revista de Administração Pública*, 45(2), 401-433.

Trombini, M. M. (2015) *Modelo de apuração de custos para a Universidade Federal do Tocantins: uma ferramenta de apoio à gestão*. 2015. 160 f. Dissertação (Mestrado em Gestão de Políticas Públicas) - Universidade Federal do Tocantins. Tocantins.

Venturini, J. C., Pereira, B.A., Morales, R., Fleck, C.F., Batistela, Z.J., Nagel, M. (2010). Percepção da avaliação: um retrato da gestão pública em uma instituição de ensino superior (IES). *RAP - Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, 44 (1), 31-53.

Verbeeten, F. H. M. (2011). Public sector cost management practices in The Netherlands. *International Journal of Public Sector Management*, 24(6), 492-506.

Vieira, E. F.; & Vieira, M. M. F. (2003). Estrutura organizacional e gestão do desempenho nas universidades federais brasileiras. *RAP - Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, 37 (4), 899-920.

Výstupová, L., Zámečník, R., & Kozubíková, L. (2020). The sustainability of the existing cost management system with an emphasis on the public sector. *Scientific Papers of the University of Pardubice, Series D: Faculty of Economics and Administration*, 28(1).

Xavier Junior, A.E., Menezes, A.K., Almeida, C.A.S.A., Macedo, F.P. (2019). Relação entre desempenho e custos no setor público: um estudo nas Universidades Federais do Brasil. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Zhao, X. (2020). An Analysis of College Education Cost Accounting under the New Government Accounting System. *Frontiers in Educational Research*, 3(14), 51-55.

Zuhairi, A., Riana, K. E., Maria, M., & Sawitri, H. H. (2010). An exploratory study of cost management and economics of higher education institutions in Indonesia. *Journal of Institutional Research South East Asia*, 8(1), 8-22.

Zunino, A., Borgert, A., & Schultz, C. A. (2012). The integration of benefit-cost ratio and strategic cost management: The use on a public institution. *Espacios*, 33(2), 1-2.