

UNIVERSIDADE ESTADUAL DE MARINGÁ
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTROLADORIA

ANA CAROLINA BECHER VEIGA

**MÉTODOS DE CUSTEIO EM INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR: UM
ESTUDO SOB A PERSPECTIVA DAS LÓGICAS INSTITUCIONAIS**

MARINGÁ

2020

ANA CAROLINA BECHER VEIGA

**MÉTODOS DE CUSTEIO EM INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR: UM
ESTUDO SOB A PERSPECTIVA DAS LÓGICAS INSTITUCIONAIS**

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Ciências Contábeis, do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Mestrado – Área de Concentração Controladoria, do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Estadual de Maringá.

Orientador: Prof.º Dr.º João Marcelo Crubellate

MARINGÁ

2020

Dados Internacionais de Catalogação-na-Publicação (CIP)
(Biblioteca Central - UEM, Maringá - PR, Brasil)

V426m

Veiga, Ana Carolina Becher

Métodos de custeio em instituições de ensino superior : um estudo sob a perspectiva das lógicas institucionais / Ana Carolina Becher Veiga. -- Maringá, PR, 2020.
88 f.: il., figs., tabs.

Orientador: Prof. Dr. João Marcelo Crubellate.

Dissertação (Mestrado) - Universidade Estadual de Maringá, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Departamento de Ciências Contábeis, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, 2020.

1. Instituição de ensino superior. 2. Lógicas institucionais. 3. Métodos de custeio. I. Crubellate, João Marcelo , orient. II. Universidade Estadual de Maringá. Centro de Ciências Sociais Aplicadas. Departamento de Ciências Contábeis. Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. III. Título.

CDD 23.ed. 657



ATA DE DEFESA PÚBLICA

Aos vinte e sete dias do mês de agosto do ano de dois mil e vinte, às dezessete horas, realizou-se pela Universidade Estadual de Maringá, sob modalidade excepcional de realização exclusivamente por videoconferência conforme Portaria nº 36/2020-CAPEs e Portaria nº 122/2020-GRE/UEM, a defesa pública da Dissertação de Mestrado, sob o título: “**Métodos de Custeio em Instituições de Ensino Superior: um Estudo sob a Perspectiva das Lógicas Institucionais**”, de autoria de **Ana Carolina Becher Veiga**, aluna do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – Mestrado – Área de Concentração: Controladoria, linha de pesquisa: Contabilidade Gerencial.

Membro da banca	Função	IES
Prof. Dr. João Marcelo Crubellate	Presidente	PCO/UEM
Profa. Dra. Simone Leticia Raimundini Sanches	Membro examinador	PCO/UEM
Profa. Dra. Juliana Marangoni Amarante	Membro examinador	DAD/UEM

Concluídos os trabalhos de apresentação e arguição, a candidata foi **APROVADA** pela Banca Examinadora, devendo, em um prazo máximo de **60 dias**, encaminhar à coordenação do programa, dois CDs contendo cada, um arquivo em formato digital da dissertação completa, para serem distribuídos da seguinte forma: um na Secretaria do PCO e outro na Biblioteca Central da UEM, bem como demais documentos exigidos para expedição do Diploma de Mestre. E, para constar, foi lavrada a presente Ata que vai assinada pela Coordenadora do Programa e pelos membros da Banca Examinadora.


Maringá, 27 de agosto de 2020.



Prof. Dr. João Marcelo Crubellate
(Presidente)



Profa. Dra. Simone Leticia Raimundini Sanches
(Membro examinador interno)



Profa. Dra. Juliana Marangoni Amarante
(Membro examinador externo – DAD/UEM)


Profª Dra. Simone Leticia Raimundini Sanches
Coordenadora do Programa de
Pós-Graduação em Ciências Contábeis

Dedico este trabalho a Deus, por se fazer presente em todos os momentos; aos meus avós (*in memoriam*) pelo amor dedicado à minha caminhada; a minha mãe pelo incentivo e amor em seu pleno significado e a meu noivo, parceiro de todas as horas. Amo vocês!

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço à Deus, que foi luz em todos os momentos de fragilidade, me levantou e proporcionou que eu chegasse ao fim desta etapa.

À minha família, que sempre foi base para o meu crescimento, fonte do amor mais puro que conheço. Minha mãe Elizete, meus avós Augusto e Delyr (in memorian), minha irmã Ana Paula e meu sobrinho Benício, sem todos vocês, eu nada seria.

Ao professor Dr. João Marcelo Crubellate, pela orientação, apoio e ensinamentos que contribuíram de forma considerável para a realização deste trabalho e crescimento profissional.

À Universidade e ao corpo docente do PCO, que proporcionaram o conhecimento necessário para a minha formação, desde a graduação até o mestrado.

Aos professores Dr. Maurício Reinert do Nascimento, Dr. William Antonio Borges pelas contribuições em minha banca de Qualificação e as professoras Juliana Marangoni Amarante e Simone Letícia Raimundini Sanches pela participação e colaboração em minha banca de defesa.

Às minhas melhores amigas, que são como irmãs que moram no meu coração e trazem leveza aos meus dias, Marielle, Milena, Nayara e Fernanda, o suporte de vocês foi imprescindível.

Ao meu noivo Diego, que teve excepcional paciência e me amou no meu pior momento, foi meu porto-seguro e me fortaleceu.

À minha chefe Professora Me. Juliana Moraes da Silva, que permitiu que o meu horário de trabalho fosse adequados às aulas e demais atividades relativas ao mestrado e ainda me enviou energias positivas.

A todo o pessoal das duas instituições de ensino que abriram as portas, mesmo que de forma remota, no período de pandemia para que eu pudesse desenvolver a pesquisa. Muita gratidão pela oportunidade.

RESUMO

Veiga, A. C. B. (2020). Métodos de custeio em instituições de ensino superior: um estudo sob a perspectiva das lógicas institucionais. Dissertação de Mestrado, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Estadual de Maringá, Maringá, PR, Brasil.

As instituições de ensino superior (IES) tiveram um crescimento expressivo nas últimas décadas. Inicialmente isso se deu por pressão da sociedade e mais recentemente devido a maior flexibilização e incentivos por parte do Estado brasileiro. O que num primeiro momento foi visto como oportunidade, acabou por configurar um mercado altamente competitivo, impondo a adoção de práticas gerenciais que propiciem uma política arrojada de custos para a manutenção da sobrevivência no mercado. As IES possuem características particulares de custos e utilizar uma metodologia de custeio adequada pode fornecer benefícios significantes para o processo de gestão e tomada de decisão. O enfoque teórico utilizado no estudo é o das lógicas institucionais. Nesse sentido, as pesquisas buscam compreender a relação entre as lógicas institucionais presentes no campo em que estão inseridas e as decisões e práticas reproduzidas a partir da influência de tais lógicas. Dessa maneira, o objetivo do estudo foi analisar como as lógicas institucionais mais relevantes no campo das instituições de ensino influenciam a utilização de métodos de custeio. A pesquisa tem caráter qualitativo e a estratégia de pesquisa empregada foi o estudo de caso, com a utilização de entrevista semiestruturada como técnica para coleta de dados em duas IES privadas, denominadas A e B. Para o tratamento e análise dos dados, foi utilizada a análise de conteúdo. Os resultados indicaram que a IES A utiliza três métodos de custeio, o por absorção, influenciada pela lógica de Estado burocrático, e o variável e RKW, motivados pela lógica de mercado, o que a deixa em linha com a literatura contábil que sugere a utilização de mais de um método de custeio gerencial para extrair informações diversificadas e acuradas. A IES B também utiliza o custeio por absorção para atendimento da legislação e o variável para finalidade gerencial. De acordo estudos anteriores, o método de custeio variável é o mais adequado para as IES. Além disso, a influência da lógica de mercado ao se utilizar o custeio variável pode ser vista em práticas como estudar a viabilidade de abertura ou fechamento de um curso, turma ou até um campus.

Palavras-chave: Instituição de ensino superior. Lógicas Institucionais. Métodos de Custeio.

ABSTRACT

Veiga, A. C. B. (2020). Costing methods in higher education institutions: a study from the perspective of institutional logics. Master's Dissertation, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, State University of Maringá, Maringá, PR, Brazil.

Higher education institutions (HEIs) have grown significantly in the last few decades. This was initially due to pressure from society and more recently due to greater flexibility and incentives on the part of the Brazilian State. What at first was seen as an opportunity ended up configuring a highly competitive market, imposing that the adoption of management practices that provide a bold cost policy to maintain survival in the market. HEIs have particular cost characteristics and using an appropriate costing methodology can provide significant benefits for the management and decision-making process. The theoretical approach used in the study is that of institutional logics. In this sense, the research seeks to understand the relationship between the institutional logics present in the field in which they are inserted and the decisions and practices reproduced from the influence of such logics. Thus, the objective of the study was to analyze how the most relevant institutional logics in the field of educational institutions influence the use of costing methods. The research has a qualitative character and the research strategy employed was the case study, with the use of semi-structured interviews as a technique for data collection in two private HEIs, named A and B. The research has a qualitative character and the research strategy employed was the case study, with the use of semi-structured interviews as a technique for data collection in HEIs. For the treatment and analysis of data, this dissertation used content analysis. The results indicated that HEI A uses three costing methods, absorption influenced by the logic of bureaucratic State and variable and RKW motivated by market logic, which puts it in line with the accounting literature that suggests the use of more than a managerial costing method to extract diverse and accurate information. IES B also uses absorption costing to comply with legislation and variable costs for management purposes. According to previous studies, the variable costing method is the most appropriate for HEIs. In addition, the influence of market logic when using variable costing can be seen in practices such as studying the feasibility of opening or closing a course, class or even a campus.

Keywords: Higher education institution. Institutional Logics. Costing Methods.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1. Funcionamento do ABC.....36

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Lógicas Institucionais.....	24
Quadro 2: Construtos e variáveis de pesquisa.....	41
Quadro 3: Dados das entrevistas realizadas nas IES A e B.....	45
Quadro 4: Categorias de análise.....	47
Quadro 5: Síntese das categorias de análise.....	48

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	Custeio Baseado em Atividades
FASB	Financial Accounting Standards Board
FIES	Fundo de Financiamento Estudantil
IES	Instituição de Ensino Superior
NPM	New Public Management
PR	Paraná
PROUNI	Programa Universidade para Todos
RKW	Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit
UIC	University of Illinois-Chicago

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	12
1.1 Apresentação do problema de pesquisa.....	12
1.2 Objetivos.....	17
1.2.1 Objetivo Geral.....	17
1.2.2 Objetivos Específicos.....	17
1.3 Justificativa do Estudo.....	18
1.4 Contribuições do Estudo.....	19
1.5 Estrutura do Estudo.....	20
2. REFERENCIAL TEÓRICO.....	21
2.1 Lógicas Institucionais.....	21
2.2 Métodos de Custeio.....	28
2.2.1 Custeio por Absorção.....	30
2.2.2 Custeio Variável.....	32
2.2.3 Custeio Baseado em Atividades (ABC).....	34
2.2.4 Método das Seções Homogêneas.....	37
3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	40
3.1 Caráter Teórico- Metodológico.....	40
3.1.1 Teoria de Base.....	40
3.1.2 Constructos, variáveis e definições operacionais das variáveis.....	40
3.2 Estratégia de Pesquisa Abordada.....	42
3.2.1 Planejamento de Estudo de Caso.....	43
3.2.1.1 Perguntas de Pesquisa.....	43
3.2.1.2 Unidade de Análise.....	43
3.2.2 Protocolo de Estudo de Caso.....	44
3.2.3 Coleta de Dados.....	45
3.3 Tratamento e Análise dos Dados.....	46
3.4 Limitação do Estudo.....	48
4. APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	50
4.1 Apresentação das Instituições.....	50
4.1.1 Instituição de Ensino Superior A.....	50
4.1.2 Instituição de Ensino Superior B.....	50
4.2 Análise de Conteúdo.....	51

4.2.1 Metodologia de custeio das IES.....	51
4.2.2 Lógicas Institucionais.....	54
4.2.2.1 Lógica de mercado.....	55
4.2.2.2 Lógica do Estado burocrático.....	57
4.2.2.3 Lógica profissional.....	58
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	60
REFERÊNCIAS.....	62
APÊNDICE 1.....	78
APÊNDICE 2.....	80

1 INTRODUÇÃO

1.1 Apresentação do Problema de Pesquisa

As instituições de ensino superior (IES) são vistas como lugares onde o conhecimento é compartilhado por meio do ensino, pesquisa e extensão, exercendo papel fundamental para o crescimento social e econômico de um país (Sordo, Orelli, & Padovani, 2016). Devido a tamanha importância, sempre estiveram nos planos de governo.

A Constituição Republicana de 1891 previa que a educação não seria de competência exclusiva ou privativa da União e a Constituição Federal de 1988 manteve o ensino superior disponível à iniciativa privada, desde que observadas as normas gerais da educação e com a permissão e avaliação do poder público (Sampaio, 2011). “A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.” (Brasil, 1988)

A partir da década de 1970, houve uma expansão do ensino superior nacional, resultante da pressão de diversos segmentos da sociedade brasileira, que naquele momento era influenciada pela crescente urbanização e industrialização (Schwartzman, 1993).

Por muito tempo as IES particulares tiveram suas parcelas de anuidade e/ou semestralidade escolar, sua principal fonte de recursos, fortemente influenciadas pelo governo. Tal influência se devia a obrigatoriedade de preenchimento de extensas e detalhadas planilhas de custos, para estudo e aprovação subsequente do governo, do preço a ser aplicado (Lemos Júnior & Pinto, 2002). A partir da Lei nº 9.870, de 23 de novembro de 1999, que está em vigor até os dias atuais, passou a existir a liberdade de contratação do valor entre as partes envolvidas. Esse contexto propiciou mais interesse da iniciativa privada, pois o segmento estava em crescimento e até então, a demanda era maior que a oferta. Além do mais, por meio de leis de incentivos a sociedade é favorecida, no sentido de fornecer ensino a um custo menor (Lima & Pereira, 2004).

O número de IES públicas cresceu 43% nos últimos 20 anos, partindo de 209 instituições em 1998 para 299 instituições em 2018, no mesmo período, o setor privado teve um crescimento de 93%, saltando de 764 instituições em 1998 para 2.238 no ano de 2018 (Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira, 2018). O crescimento no setor privado é decorrente de uma gama de variáveis socioeconômicas. Estas variáveis, não só alteraram a percepção sobre o valor do trabalho, que agora é marcado pelo conhecimento, como também

possibilitaram o acesso de uma grande parcela da população que, anteriormente, não tinha expectativa com relação ao ensino superior (Soares, 2013).

Parte do incentivo ao crescimento do setor foi proporcionado pelo governo federal por meio da criação de programas de incentivo a formação, como o Fundo de Financiamento Estudantil – FIES (Brasil, 2001) e Programa Universidade para Todos – PROUNI (Brasil, 2005). Nesses programas, o Estado é responsável por subsidiar os estudos de determinados acadêmicos e, em resposta, a IES oferece cursos a um preço reduzido. Ofertas similares podem acontecer na esfera estadual e municipal.

Na atualidade, a adesão a esses projetos governamentais é fundamental para a manutenção das instituições e contar com esses programas é uma maneira de chamar a atenção da clientela (Favero & Guimarães, 2019).

Como efeito, a concepção de um segmento de mercado atraente estimulou uma série de movimentos em direção a oportunidade que se apresenta. No entanto, ao mesmo tempo em que toma posse desta oportunidade, a iniciativa privada também configura para si um cenário demasiadamente competitivo, no qual já se mostram sinais de que a quantidade de vagas ofertadas pode ultrapassar a demanda existente (Soares, 2013). Como consequência, existe uma forte disputa por potenciais alunos, dado que as organizações não podem desconsiderar o equilíbrio econômico, sob a penalidade do término de suas atividades (Andrade, 2005; Cunha 2006). Outro fator determinante para que as IES buscassem por mais ferramentas gerenciais, foi a concorrência de grandes grupos educacionais, inclusive internacionais, que já utilizavam práticas agressivas de administração e com isso ofereciam cursos com mensalidades baixas, influenciando o mercado educacional (Lazier, 2011).

No panorama global, desde a década de 1960, as instituições de ensino foram pressionadas a se tornarem mais eficientes e competitivas, o que significava que o aspecto financeiro deveria ser seriamente considerado (Küpper, 2013). O ambiente que envolve as IES mudou significativamente devido a uma combinação de fatores, incluindo o avanço da globalização do sistema educacional, a crescente mobilidade e alcance internacional dos estudantes e funcionários e a “mercantilização” mais ampla do ensino superior. Neste cenário, as IES estão percebendo cada vez mais a importância do planejamento estratégico e operacional (Kerr & Hosie, 2013). Para esse nicho, uma das melhores maneiras de desenvolver competências distintas que contribuem para eficiência, qualidade, inovação e capacidade de resposta superiores aos clientes é adotar melhores práticas industriais (Kerr & Hosie, 2013).

As instituições de ensino que buscam a continuidade, encontram-se numa relação interativa com o ambiente, retiram seus recursos de um mercado fornecedor e traduzem em

serviços, produtos e contribuições sociais, entregando-os ao mercado comprador (Benedicto, 1997).

Até chegar na sua atividade fim, que é a formação profissional por meio da tríade do ensino, pesquisa e extensão, as IES desempenham uma série de atividades, que agregam grande complexidade às suas operações. Estas instituições detêm sob sua incumbência a manutenção e gestão de hospitais escola que geralmente oferecem serviços à população, museus, edição de livros para divulgação do conhecimento científico, laboratórios para as mais variadas finalidades e etc., dessa maneira administram um grande número de estudantes, assim como funcionários e atividades. Além do mais, o processo de produção de uma escola, definido por um sistema físico/operacional, contempla atividades que, mesmo não estando diretamente relacionadas ao serviço e produto final, tem característica crucial. Estas atividades são de natureza estrutural ou de apoio, colaborando para o desempenho do sistema-empresa, como por exemplo os serviços de apoio e recursos humanos, compras, almoxarifado e etc. (Benedicto, 1997).

As perspectivas de mercados, intensamente mais concorridos e exigentes, passaram a impor às instituições e seus gestores a elaboração e a aplicação de artefatos que guiam em direção à obtenção e manutenção da vantagem competitiva (Rosenberg, 2002). Porter (1990), menciona a vantagem competitiva como uma oportunidade, estabelecendo que a dificuldade é a sua sustentação por meio de uma gestão arrojada de custos. Entendimento similar é exposto por Frezatti (2005), o autor afirma que as empresas devem ter uma gama de recursos que ofereçam vantagens competitivas e sejam condicionantes para o sucesso. Dentre tais condicionantes estão os sistemas de informação, sistemas e métodos de custos, que são componentes das práticas gerenciais.

Para Tachizawa e Andrade (2001), a competição pode surgir a qualquer momento e para qualquer setor, incluindo para as atividades do ensino superior. Desta maneira, as organizações não devem sentir demasiada confiança com as faixas de mercado e as posições competitivas alcançadas, pois estão sendo confrontadas com a necessidade de melhoramento da qualidade do processo ensino-aprendizagem, com a adversidade da diminuição das margens de lucro, com a necessidade de encolher os custos unitários operacionais e melhorar o desempenho nestes mercados concorridos deve ser um ponto chave de atenção.

Devido ao cenário complexo e competitivo que se delineou: está cada vez mais custoso cativar aos clientes e preservar a sua lealdade (tanto relacionado ao aluno – cliente intermediário – quanto ao mercado empregador - cliente final); os serviços ofertados pelas IES estão progressivamente mais similares, descaracterizando-os como diferencial competitivo; a

revolução tecnológica se mostra como condição estratégica básica para a sobrevivência da organização (Soares, 2013). Para responder estrategicamente a esses desafios, é fundamental que os tomadores de decisão tenham uma noção clara da estrutura financeira de suas instituições (Phillips & Olson, 2015). De maneira geral, as IES precisaram buscar por qualidade de serviços e produtos, redução de custos e processos mais eficazes para pleitear a continuidade de suas operações (Lemos Júnior & Pinto, 2002; Soares 2013).

Especificamente no setor de prestação de serviços, onde as IES estão inseridas, diferentemente do das indústrias, não possuem um produto final tangível, esta é uma das diferenças mais significativas entre os serviços e a manufatura (Souza, Guerra, Amorim, Pereira, & Moraes, 2008). Hansen e Mowen (2001) elencam as seguintes particularidades que diferenciam os serviços: precibilidade; heterogeneidade e inseparabilidade.

Em geral, as empresas prestadoras de serviços são muito heterogêneas quanto às características de suas atividades, necessitando, para tanto, abordagens diferenciadas sobretudo na implementação de controles e nas metodologias de custeamento (Lemos Júnior & Pinto, 2002). Estas características complicam a aplicação de métodos de custeio tradicionais, levando em consideração que estas organizações não possuem estoques físicos para as suas atividades principais (Souza et al., 2008).

Embora haja adversidades para a mensuração de custos dos serviços prestados, é imprescindível que eles sejam conhecidos e analisados, pois servirão de apoio para que a instituição seja mais bem gerida (Souza et al., 2008). No contexto das instituições de ensino, chama a atenção que os principais gastos sejam, majoritariamente, com mão de obra, mesmo levando em consideração os investimentos em laboratórios e tecnologia (Lemos Júnior & Pinto, 2002; Lemos Júnior, Espejo, Voese, & Lourenço, 2008).

As IES privadas exibem particularidades e características próprias no arranjo e comportamento de seus custos. Diante disso, o uso de um método de custeamento adequado traz significantes benefícios para o processo de gestão, no campo da avaliação de desempenho e da tomada de decisões (Lemos Júnior et al. 2008). Visando auxiliar os tomadores de decisão, os métodos de custeamento devem adotar critérios que busquem à acurácia dos custos, visto que os custos fixos são predominantes neste ramo e a concomitante necessidade de aproximação da realidade (Lemos Júnior & Pinto, 2002; Souza et al., 2008).

No Brasil, o método de custeio utilizado pela contabilidade financeira é o custeio por absorção, no qual os custos indiretos fluem para os produtos e serviços por meio de rateios (Schultz, Silva, & Borgert, 2008). Este é o método de custeio aceito atualmente pela legislação do Imposto de Renda (Brasil, 2018). Apesar da aplicação compulsória, não existem empecilhos

em se utilizar outros métodos concomitantemente, visto que esses métodos auxiliares têm como finalidade produzir informações para a gestão da organização. Muitas empresas buscam utilizar mais de um método de custeamento para atingir a acurácia de seus custos, relacionando aspectos positivos e mitigando distorções que o uso de apenas um ou outro modelo poderia proporcionar. A utilização de dois ou mais métodos surgem como possibilidade, motivados pelo crescimento da informatização e a conseqüente facilidade da obtenção de informações (Borgert & Silva, 2005).

Existem diversas metodologias de custeio, cada uma delas possui vantagens e desvantagens, por isso é de suma importância conhecer os principais métodos e a partir de estudos identificar o que será mais oportuno para as IES (Lazier, 2011). Cada profissional da área poderá de usar o que mais se adapta à necessidade informacional para amparar o processo decisório, entretanto, a escolha de qual método utilizar requer o conhecimento das particularidades e utilidades de cada um deles (Motta & Escrivão, 2000).

O conhecimento na área da contabilidade gerencial é predominantemente influenciado pela teoria neoclássica da firma, no entanto, tal teoria não se institui em referencial teórico pertinente para explicar a evolução de sistemas de contabilidade gerencial (Scapens, 1994). Essa teoria foi concebida por economistas a fim de auxiliá-los na previsão de determinados comportamentos, pesquisas e análises no campo da indústria e do mercado em geral. Não existia o interesse em explicar o comportamento dos gestores dentro das firmas (Guerreiro, Frezatti, Lopes, & Pereira, 2008).

A fim de compreender o universo da escolha e utilização de determinado método de custeamento pelas instituições de ensino pesquisadas, a Teoria Institucional pode colaborar significativamente. Do ponto de vista institucional, não é excluída a eventualidade de existirem organizações fortemente orientadas pela lógica da eficiência, nas quais o enfoque é voltado à estrutura técnica do processo produtivo (Fonseca & Machado-da-Silva, 2002). Todavia, a definição de organização está baseada “no desencadeamento do processo de institucionalização e no seu efeito sob a ação. (Guerreiro et al. 2008, p.96) Para Silva (2016), em um ambiente organizacional complexo, com constantes mudanças e passível de ações cada vez mais inovadoras, a Teoria Institucional contribui de maneira relevante no entendimento de padrões estabelecidos e na percepção de como e porque determinadas práticas são empregadas.

Da década de 1970 até a atualidade, as instituições passaram a ser examinadas com foco tanto nos aspectos materiais quanto nos simbólicos, cognitivos e culturais, o que foi chamado de neoinstitucionalismo (Silva, 2016).

O ambiente institucional não apenas influencia o relacionamento das organizações com o mercado, mas também suas crenças, normas e tradições. Além do mais, o ambiente institucional é caracterizado pela elaboração de regras, práticas, símbolos, crenças e requerimentos normativos aos quais indivíduos e organizações precisam se conformar para receber apoio e legitimidade.” (Guerreiro et al., 2008, p. 97)

Dentro desta vertente teórica, um dos assuntos mais estudados atualmente no campo da teoria institucional é a lógica institucional, apresentado Friedland e Alford (1991) e com outros pesquisadores investigando profundamente o tema, inclusive elaborando métodos de análise fazendo uso do assunto, como Thornton, Ocasio e Lounsbury (2012).

Diante do exposto, este estudo intenciona responder a seguinte questão de pesquisa: Como as lógicas institucionais influenciam a utilização de métodos de custeio em instituições de ensino superior privadas na cidade de Maringá-PR?

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar como as lógicas institucionais mais relevantes no campo das instituições de ensino influenciam a utilização de métodos de custeio.

1.2.2 Objetivos Específicos

Baseado no objetivo geral, foram estipulados os seguintes objetivos específicos:

- 1) Identificar o(s) método(s) de custeio utilizado(s) pelas IES pesquisadas;
- 2) Verificar se a realidade da prática das IES pesquisadas está consolidada com as ferramentas recomendadas pela literatura que trata dos métodos de custeamento;
- 3) Relacionar lógicas predominantes e os métodos de custeio adotados nas IES pesquisadas.

1.3 Justificativa do Estudo

Embora as organizações pertencentes ao setor da prestação de serviços estejam em um ambiente altamente desafiador atualmente, graças ao crescimento dessa atividade no arranjo da economia empresarial, historicamente essas organizações não têm ganhado muito espaço na literatura orientada à gestão empresarial. Isso se deve à predominância e à importância das operações industriais (Lemos Júnior & Pinto, 2002).

A prestação de serviços teve uma expressiva mudança em seu ambiente operacional, especialmente para as organizações que se dedicam a educação. A conjuntura ambiental se apresenta com fortíssima concorrência e exigências de mercado. Essa nova configuração de mercado de serviços tem levado essas empresas a reconsiderarem seus sistemas de gestão, de maneira a enfrentarem as adversidades, mediante a determinação de estruturas mais eficientes e eficazes. Assim, na elaboração de um sistema de gestão formado pelas atividades de planejamento, execução e controle, o recurso informação gerencial é indispensável (Lemos Júnior & Pinto, 2002).

A fundamentação para a seleção de instituições de ensino superior e não outros tipos de organizações, está no fato que essas instituições são um tipo particular de organizações (Viana, 2016). A aplicação de determinadas práticas, aplicadas às demais organizações, nem sempre são legítimas no ambiente das IES. Assim, se faz relevante a realização de estudos que possibilitam o conhecimento de aspectos de sua gestão, objetivando compreender informações e orientações do que pode ser visto como benéfico ou prejudicial a seu bom desempenho, posto que são fundamentais para o desenvolvimento social e econômico de um país.

Morgan (2003) aponta que as instituições de ensino apresentam características diferenciadas em relação às empresas de outros segmentos de atuação, por ainda empregarem maciçamente mão de obra, exibem um ponto de divergência fundamental em seu sistema de custos. Por este pretexto, faz-se necessário um estudo diferenciado e mais particular dos custos em IES.

Além do mais, parte da população vê nas IES apenas um de seus papéis, que é a formação de recursos humanos para o mercado de trabalho. No entanto, na atualidade, o nível de complexidade do que é desenvolvido nas IES ganha proporções inimagináveis. Estas instituições produzem conhecimento, ciência, tecnologia, arte, cultura, riqueza material e valores, e isto não surte efeitos exclusivamente para o aluno formado, mas também a sociedade (Melo, 2004).

O uso da Teoria Institucional se dá neste estudo, pois esse enfoque oferece um olhar alternativo para o estudo das práticas da Contabilidade Gerencial. Muito mais do que reprovar certas práticas contábeis que não se conformam com as orientações das modernas teorias apresentadas pela literatura, os itens relacionados à Contabilidade Gerencial, como os artefatos de mensuração de custos, devem ser vistos como um produto de processos institucionais que dão sentido e coerência para o comportamento da organização. No cotidiano, a contabilidade gerencial não absorve, necessariamente, as melhores concepções técnicas indicados pela teoria, mas sim os conceitos que estejam alinhados às expectativas dos indivíduos e em consonância com a normas sociais de comportamento tidos como aceitos na empresa e que se tornem hábitos e rotinas claramente aceitas pelos indivíduos da organização (Gerreiro, 2006).

1.4 Contribuições do Estudo

Diante de um cenário de aumento significativo da concorrência no âmbito nacional, Lazier (2011) assevera que existem poucas referências teóricas sobre métodos de custeio especificamente para instituições de ensino. De modo complementar, Lemos Júnior e Pinto (2002) afirmam que diante das características e particularidades das IES, o uso de uma metodologia de custeio adequado possui importantes benefícios para o processo de gestão, no nível da avaliação de desempenho e da tomada de decisões.

Dessa maneira, fica evidente a importância de uma gestão de custos eficaz a fim de assegurar a sobrevivência e qualidade da instituição. Portanto, o estudo tem utilidade para a análise, aperfeiçoamento e adequação da gestão de custos neste ramo de atuação.

Ademais, o presente trabalho é elaborado a partir das lógicas institucionais, vertente da Teoria Institucional, que dos anos 1990 até a atualidade tem sido bastante utilizada principalmente como perspectiva para analisar em nível micro as instituições inseridas nas organizações (Silva, 2016).

Lee e Lounsbury (2015) sinalizam que as lógicas institucionais interferem no comportamento organizacional, e pode-se afirmar que o campo organizacional em que as IES estão inseridas é complexo e influenciado por diversas lógicas (Viana, 2016),

Estudo similar é desenvolvido por Alcantara (2018), porém, no setor hospitalar, o presente estudo pretende averiguar a relação das lógicas institucionais presentes no contexto das IES privadas e a sua relação com os métodos de custeio utilizados, dessa maneira, torna-se único no contexto brasileiro.

1.5 Estrutura do Estudo

O presente estudo está organizado em cinco capítulos, incluindo esta introdução.

O segundo contempla a fundamentação teórica da pesquisa. Apresenta num primeiro momento as lógicas institucionais, perspectiva da teoria institucional utilizada como base teórica para a pesquisa. Na sequência, são apresentados os métodos de custeio.

O terceiro capítulo evidencia os procedimentos metodológicos utilizados para a realização da pesquisa e estudo de caso. Compreende as classificações de pesquisa e também as variáveis e constructos da pesquisa.

Na quarta seção, são exibidos os resultados da pesquisa e a discussão do mesmo.

E por fim, o último capítulo apresenta as conclusões, destacando os principais achados da pesquisa, suas limitações e recomendações para pesquisas futuras.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

A finalidade deste capítulo é apresentar a fundamentação teórica do estudo, com a intenção de contribuir para o alcance dos objetivos almejados por esta pesquisa. A primeira seção apresenta as lógicas institucionais, perspectiva da teoria institucional aplicada como teoria de base. Neste sentido, são apresentadas referências para o desenvolvimento deste aspecto da teoria institucional, além de estudos recentes que compreendem esta abordagem.

Na segunda seção são expostos os conceitos relacionados aos métodos de mensuração de custos, além da problemática abarcando a gestão de custos em instituições de ensino superior e também trabalhos anteriores relacionados ao assunto.

2.1 Lógicas Institucionais

As raízes da teoria institucional podem ser atribuídas ao estudo seminal de Meyer e Rowan (1977) e, ao longo das últimas quatro décadas, se propagou para diferentes vertentes intelectuais, como o empreendedorismo institucional (Fligstein, 1997), lógica institucional (Friedland & Alford, 1991), trabalho institucional e práticas de atores individuais e coletivos (Lawrence, Suddaby, & Leca, 2011) e mudança institucional (Lounsbury & Glynn, 2001; Suddaby & Greenwood, 2005).

A utilização da teoria institucional como lente teórica nas ciências sociais está em crescimento (Guerreiro et al., 2008), sendo uma das mais relevantes no campo dos estudos organizacionais (Silva, 2016), e possivelmente a abordagem dominante quando se busca compreender as organizações (Greenwood, Oliver, Suddaby, & Andersson, 2008). Para Zucker (1987, p. 443), “a teoria institucional organizacional fornece uma visão rica e complexa das organizações”.

A teoria institucional ganhou considerável sofisticação nas últimas três décadas (Langley & Cloutier, 2013), evoluindo de um foco predominante no isomorfismo e nos aspectos rotineiros e tomados como garantidos do comportamento humano (DiMaggio & Powell, 1983; Meyer & Rowan, 1977; Thornton & Ocasio, 2008), para reconhecer formalmente a fluidez inerente das instituições e seus aspectos recursivos (Thornton et al., 2012). Consequentemente, visões iniciais de instituições como monólitos, agindo como restrições invisíveis e poderosas no comportamento humano, foram progressivamente substituídas por uma visão muito mais recursiva, baseada no fato de que, embora as instituições restrinjam a ação, elas são, no entanto, o produto de ações humanas (Langley & Cloutier, 2013).

De acordo com Damayanthi e Gooneratne (2017), a teoria institucional e seus desenvolvimentos relacionados, fornecem *insights* teóricos importantes para a exploração das várias facetas das deliberações de contabilidade gerencial, que variam desde mudanças na contabilidade gerencial, controles gerenciais, medição de desempenho, orçamento, práticas de produção e gerenciamento de custos.

A noção de lógica institucional, utilizada nesta dissertação, foi apresentada pela primeira vez em 1991 por Roger Friedland e Robert Alford em seu trabalho seminal “*Bringing Society Back In*”. Neste trabalho, os referidos autores conceituaram lógicas centrais como o “conjunto de práticas materiais e construções simbólicas” que formam os “princípios organizadores” de cada ordem institucional – o capitalismo, a família, o Estado burocrático, a democracia, e o cristianismo – “disponíveis para as organizações e os indivíduos elaborarem” (Friedland & Alford, 1991, p. 232). Thornton e Ocasio (2008) afirmam ter refinado ainda mais esta definição, ressaltando que as lógicas institucionais são “padrões históricos socialmente construídos de práticas materiais, suposições, valores, crenças e regras pelas quais os indivíduos produzem e reproduzem a sua subsistência material, organizam o tempo e espaço e fornecem significado à sua realidade social” (p. 101).

Em síntese, as lógicas podem ser vistas como um grupo de significados, valores, normas e/ou regras de ordem superior que enquadram como os indivíduos compreendem o mundo a sua volta e, por consequência, sabem agir. Elas retratam princípios organizadores que auxiliam na estruturação da ação coletiva (Langley & Cloutier, 2013).

Assim, na tentativa de entender o comportamento do indivíduo e da organização dentro da realidade social (Friedland & Alford, 1991), pode-se identificar a ligação entre as lógicas institucionais e as práticas organizacionais, colaborando na compreensão de como determinadas práticas são produzidas, reproduzidas, modificadas e extintas (Silva, 2016). Desta maneira, a sociedade é concebida como matrizes ou sistemas de lógicas institucionais que mudam, competem e interagem (Ezzamel, Robson, & Stapleton, 2013).

Embora existam diversos aperfeiçoamentos da definição de lógica institucional, todas elas presumem uma meta-teoria central que visa entender o comportamento individual e organizacional, localizando este comportamento num contexto social e institucional, que por sua vez regularizam e propiciam oportunidade de agência e mudança (Thornton & Ocasio, 2008). É uma “meta-teoria das instituições que inclui organizações e explica não apenas a homogeneidade, mas também a heterogeneidade” (Thornton & Ocasio, 2015, p. 15).

Pode-se considerar que um mesmo campo institucional envolve diferentes lógicas institucionais, visto que as instituições não são fixas e imutáveis, assim como não são espaços

homogêneos (Rao, Monin & Durand, 2003). Diante de um cenário de maior complexidade institucional, considera-se que mais distintas são as lógicas institucionais que as influenciam (Goodrick & Reay, 2011) e tal complexidade não pode ser explicada apenas pela lógica tradicional dominante (Bertels & Lawrence, 2016).

“A disseminação de uma nova prática é moldada por lógicas concorrentes que geram variação na adoção, comportamento e prática organizacional” (Lounsbury, 2007, p. 290). Desta forma, as práticas que emergem em um campo complexo não são meros reflexos de lógicas institucionais individuais (Ezzamel et al., 2012). Em vez disso, as organizações precisam lidar com lógicas múltiplas, muitas vezes contraditórias, que influenciam a estabilidade e a mudança institucional (Lounsbury, 2007). Assim, os significados são elaborados, modificados e estabilizados à medida que os atores interagem em seus esforços para construir representações de seus ambientes, tornar sensatos e negociar a realidade social em suas práticas diárias, de maneiras tomadas como certas (Zilber, 2002).

Por conseguinte, observando a abordagem de lógicas institucionais mencionadas até aqui, é possível verificar a sua relação com as práticas organizacionais, podendo afirmar que as práticas adotadas nas organizações são pautadas nas lógicas institucionais (Pache & Santos, 2013).

As lógicas institucionais fornecem uma explicação plausível para o que pode estar na fonte de inúmeras ideias sobre como os arranjos institucionais são criados e como se modificam (Langley & Cloutier, 2013). Se as lógicas institucionais compartilhadas tornam as organizações estáveis e duráveis, as lógicas concorrentes explicam como as organizações se modificam ao longo do tempo (Shields & Watermeyer, 2018). De fato, as lógicas têm influência direta nas práticas que são produzidas e reproduzidas pelas organizações (Silva, 2016).

Thornton et al. (2012) elaboraram uma perspectiva útil para a utilização das lógicas institucionais como um método analítico:

Em nossa opinião os pesquisadores estão indo em direção aos desafios de medir os efeitos do conteúdo, significado e mudança de instituições que utilizam a perspectiva de lógicas institucionais. Neste esforço, nós analisaremos o uso da análise do histórico de eventos, métodos interpretativos, triangulação, e tipos ideais. (Thornton et al., 2012, p. 109)

Nesse sentido, Silva (2016) salienta que os métodos relatados podem ser utilizados isoladamente, entretanto, se forem usados em conjunto, a combinação de métodos poderá fornecer resultados mais consistentes.

Por ser uma vertente da teoria institucional relativamente nova, McPherson & Sauder (2013) afirmam que não há um acordo entre os pesquisadores sobre como conceituar categoricamente as lógicas institucionais ou o seu escopo. As lógicas proporcionam uma forma de compreender o mundo social e assim agir com confiança dentro dele (Greenwood et al., 2011). Estas lógicas funcionam como mapas cognitivos, sistemas de crenças realizadas pelos atores no campo a fim de nortear e dar sentido às suas ações (Scott, Ruef, Mendel, & Caronna, 2000), as empregando como guia para consecução de objetivos corporativos e pessoais (Araújo, 2017).

A partir das primeiras lógicas elencadas por Friedland & Alford (1991), o quadro 1 menciona suas respectivas características. No entanto, com o decorrer do tempo e o aprofundamento dos estudos, pode-se notar que em campos distintos novas lógicas, particulares da conjuntura, podem emergir.

Quadro 1. Lógicas institucionais

Lógicas institucionais	Características
Mercado	Busca por eficiência e lucro; competitividade; acumulação de capital; oportunismo; redução de custos; controle de custos e objetivos; relações conformadas pela concorrência.
Estado burocrático	Ações padronizadas; regulação de atividades por meio da burocracia; interesse em grupo; disciplina; organização de serviços e atividades.
Família	Família como firma; lealdade entre os membros; reputação familiar.
Religião	Simbolismo religioso.
Ciência	Busca da verdade.
Comunidade	Participação popular; equidade; reciprocidade; cooperativismo.
Profissional	Formalização do conhecimento; expertise profissional; aumento de status e reputação; melhor serviço para o cliente.

Fonte: adaptado de Friedland & Alford (1991); Thornton et al., (2012)

Por abrangerem diversas lógicas, muitas vezes, conflitantes e até mesmo concorrentes, as IES podem ser consideradas como ambientes híbridos (Viana, 2016; Favero & Guimarães,

2019). O ambiente do ensino superior destaca-se por responder a uma diversidade de lógicas, dentre elas: lógicas de mercado, Estado, família e a profissional (Viana, 2016).

No que se refere ao ensino, a lógica de mercado é a dominante, ela funciona como “o motor que dá impulso para o desenvolvimento das atividades” (Favero & Guimarães, 2019, p. 158). Como qualquer organização privada, a IES precisa de lucro para a manutenção de sua continuidade, e para isso examina como reduzir custos, aumentar a eficiência, competitividade e ampliação da clientela.

A lógica de estado burocrático impacta nas atividades das IES no que se refere ao atendimento a Leis e normativas estabelecidas pelo Estado, como no caso do atendimento ao Regulamento do Imposto de Renda, que exige a utilização do método de custeio por absorção para atendimento da legislação tributária (Brasil, 2018) ou ainda as validações e avaliações da estrutura, corpo docente, investimentos e da matriz curricular rotineiramente feitas pelo Ministério da Educação, por exemplo. A regulação pode ser caracterizada também por órgãos externos que não estejam ligados ao governo, como uma certificação de qualidade, em que a IES submete-se a determinada padronização para obter a referida certificação. Em geral, esta lógica apresenta características como a racionalização e regulação das atividades por meio de padronização, mapeamento de processos e protocolos de ação (Friedland & Alford, 1991).

Favero e Guimarães (2019) mencionam a influência da lógica burocrática, por meio do atendimento a programas de incentivo a formação superior governamentais, sobre a lógica de mercado, registrando que no contexto brasileiro, a adesão a esses programas pode ser essencial para a sobrevivência das instituições de ensino e universidades.

Já a influência da lógica familiar, pode se apresentar na percepção da importância da educação superior para este núcleo. Nos casos em que o núcleo familiar observa a formação superior como algo importante a ser realizado, mesmo com dificuldades, o acadêmico sente-se motivado a persistir, já nas situações em que o círculo familiar não denota a mesma relevância ao ensino, num momento de adversidade o aluno tem mais chances de desistir.

Muitas práticas adotadas nas organizações tendem a ser aplicadas devido a experiência dos profissionais que ali desenvolvem suas atividades, assim a lógica profissional, acaba por ser propagada, “[...] as profissões funcionam como agentes institucionais – como definidores, intérpretes, e aplicadores de elementos institucionais” (Scott, 2008, p. 223). Como característica, a lógica profissional, apresenta a busca pela qualidade no que se refere ao serviço ofertado ao cliente (Silva, 2016).

Patricia J. Gumport (2000), observou o crescimento de abordagens gerenciais ligadas a lógica de mercado como resposta das instituições de ensino superior públicas às exigências

econômicas. A autora verificou que este aumento pode diminuir a legitimidade destas instituições à medida que se afastam do seu caráter histórico, funções e patrimônio acumulados como instituições educacionais.

Em um esforço para demonstrar a capacidade de resposta, diante deste cenário, a disposição organizacional de adotar a eficiência e a flexibilidade como prioridades é impressionante e, infelizmente, muito preocupante. É ‘impressionante’ porque tais respostas adaptativas apenas podem ajudar o ensino superior público a sobreviver a uma era de competição e escrutínio público sem precedentes, e ‘preocupante’ por causa do potencial dano ao ensino superior público como empreendimento intelectual, a erosão adicional do conhecimento como um fim em si mesmo e o estreitamento das ofertas acadêmicas para diferentes segmentos de população estudiantis. (Gumport, 2000, p. 69)

Em contrapartida, Upton & Warshaw (2017) observaram que mesmo com o aumento da influência de lógicas de mercado desde os anos 1970, que pode ser visto na disseminação de atividades como patenteamento, colaboração industrial e empreendedorismo docente, não houve um enfraquecimento maciço das missões educacionais, que são parte fundamental da lógica da comunidade. Elementos obtidos nesta pesquisa mostram uma dependência mútua entre as lógicas, nas quais a adoção de uma lógica de mercado deu novo ímpeto a uma lógica de comunidade. “O papel auto definido da UIC [University of Illinois-Chicago] como ‘motor econômico regional’, por exemplo, estava ligado ao compromisso de melhorar a qualidade de vida dos habitantes de Chicago.” (Upton & Warshaw, 2017, p. 100)

No estudo de Berman (2012) com foco na produção científica nos Estados Unidos, verificou-se um ambiente onde a lógica alternativa, de mercado, ganhou força mesmo na ausência de um projeto coerente em promovê-la. Isto se deu por uma crescente preocupação política com o impacto econômico da inovação, que modificou o ambiente do campo de maneiras que encorajaram a disseminação de práticas da lógica de mercado.

Shields & Watermeyer (2018) utilizaram a noção de lógicas institucionais concorrentes para examinar como os acadêmicos do Reino Unido compreendem a universidade como uma instituição. A partir de uma análise fatorial em questionários preenchidos por acadêmicos para identificar racionalizações abrangentes das universidades. A análise dos dados sugeriu a presença de três lógicas concorrentes que caracterizam as universidades: autonomia, relacionando a universidade a um ambiente de excelência no ensino e com altos padrões de pesquisa; a lógica utilitarista, que combina os discursos políticos sobre economia do

conhecimento, nos quais as universidades desenvolvem capital humano por meio do ensino e estimulam indústrias por meio da pesquisa; e a lógica gerencial, influenciada pelo *New Public Management* (NPM), um movimento mundial para adesão de práticas gerenciais pelos entes públicos.

Ezzamel, Robson e Stapleton (2013) examinaram a introdução de práticas orçamentárias em situações em que as lógicas institucionais estão competindo, a partir do estudo de casos empíricos na década de 1990 e em 2011, observaram as tensões que emergiram entre a nova lógica de mercado, a lógica profissional e a lógica de governança no campo da educação. Os autores argumentam que as lógicas concorrentes em um campo influenciam na utilização de práticas orçamentárias e a teorização dos significados atribuídos aos resultados orçamentários. Järvinen (2016) estuda o papel da contabilidade gerencial na aplicação de novas lógicas institucionais no setor sem fins lucrativos, onde os controles contábeis e gerenciais serviram como meio pelo qual as organizações negociam entre objetivos múltiplos e conflitantes e escolhem as lógicas institucionais no campo organizacional.

Com o olhar voltado para a atuação das lógicas institucionais nas práticas contábeis de uma universidade alemã, Anemarie Conrath-Hargreaves e Sonja Wüstemann publicaram dois artigos no ano de 2019. O primeiro chamado de “*Multiple institutional logics and their impact on accounting in higher education*” explora como a contabilidade foi impactada a partir de uma reorganização voluntária visando aumentar a autonomia da universidade, juntamente com a necessidade de manter o financiamento estatal. Neste estudo as autoras constataram que as características organizacionais atuam como filtros para lógicas institucionais, desempenhando uma função importante na capacidade das instituições de ensino superior de aumentar sua autonomia por meio de um processo que não foi imposto pelo governo. O segundo estudo, intitulado de “*Managing multiple institutional logics and the use of accounting: insights from a German higher education institution*”, averigua o uso da contabilidade no gerenciamento da coexistência de diferentes lógicas institucionais. Neste estudo de caso, as autoras verificaram que a instituição de ensino superior, ao realizar uma reorganização voluntária a fim de aumentar sua autonomia, implantou práticas contábeis moldadas pela lógica de mercado apenas superficialmente, não conseguindo no cotidiano abandonar práticas relativas a lógica estatal, anteriormente dominante.

Além dos estudos já mencionados, destacam-se os estudos de Viana (2016) e Favero e Guimarães (2019), por tratarem as lógicas institucionais no ambiente de universidades privadas brasileiras, bem como a pesquisa de Alcantara (2018), que mesmo sendo realizada no

ambiente hospitalar, é similar quanto ao olhar sobre os métodos de custeio sob a perspectiva das lógicas institucionais.

2.2 Métodos de Custeio

A contabilidade é a linguagem dos negócios de uma empresa, é o meio de exprimir as intenções da administração e compõe uma ferramenta para apresentar os resultados do trabalho dos gestores no seu espaço de atuação na instituição. Sua notória finalidade está em propiciar dados e informações com base na política da organização, visando atingir metas, é tida como fonte fornecedora de dados e precisa identificar, mensurar, registrar e divulgar informações pertinentes à gestão, contribuindo com o processo decisório (Benedicto, 1997).

Lemos Júnior, Espejo, Voese & Lourenço (2008), indicam que dentre as atribuições da contabilidade de custos, a que é relativa ao custeio de produtos e serviços é a mais básica entre elas, sendo de fundamental importância para a continuidade das empresas. Para Padoveze (2006), o método de custeamento é o principal fundamento teórico quando se trata de contabilidade de custos.

O método de calcular os custos no período da Revolução Industrial, e até poucas décadas atrás, era baseado nos custos diretos, principalmente na mão de obra e matéria prima, nessa conjuntura os custos indiretos não eram levados em conta. Essa maneira de custeamento atendia as exigências gerenciais por tratar-se de um único produto em produção (Cuevas, Chávez, Castillo & Solarte, 2004; Nakagawa, 2002; Stefano, 2011), ou ainda de um *mix* pequeno de produtos. No contexto atual, a abordagem da contabilidade de custos passa a ser cada vez mais importante para promover e sustentar o processo decisório.

Propósito básico para qualquer sistema de custos é acumular custos para o uso gerencial. Um sistema de custos não é um fim em si mesmo. Na verdade, é uma ferramenta gerencial que existe para prover ao administrador dados de custos necessários para direcionar os assuntos de uma organização (Garrison, 1991, p. 65).

A literatura contábil mostra variados métodos de custeio a serem utilizados por organizações industriais, comerciais, prestadoras de serviços, seja visando o lucro ou sem fins lucrativos (Abbas, Gonçalves & Leoncine, 2012). Segundo Megliorini (2011, p. 2) “os métodos de custeamento determinam o modo de valoração dos objetos de custeio - que pode ser uma

operação, uma atividade, um conjunto de atividades, um produto, um departamento etc.” É importante que o método adotado “assegure que sempre que for mensurado o custo do bem ou serviço ao processo de custeamento, sob as mesmas circunstâncias, obtenha-se um valor (custo) comparável ao longo do tempo”. (Souza, 2001, p. 44)

A escolha entre os diversos métodos contábeis alternativos deve estar baseada na disponibilidade de informações e no volume de recursos necessários para a obtenção das informações, ou seja, levar em consideração os custos e benefícios que irão ditar o melhor curso de ação. Não há um método superior ao outro para a finalidade gerencial, existem vários métodos com aplicações distintas, adaptando-se conforme o objetivo e as particularidades das organizações (Kolowski & Chwasty, 2014). Além disso, nenhum método é capaz de atender a todas as demandas informacionais dos gestores, bem como não se pode considerá-los excludentes, e sim complementares, podendo ser utilizado mais de um, de acordo com a necessidade da organização (CFC, 2011; Maher, 2001; Martins & Rocha, 2010; Kolosowski & Chwastyk, 2014; Bandeira, Benin, Souza, & Machado, 2017).

De acordo com Martins & Rocha (2010):

[...] nenhum método de custeio atende a todas as necessidades informativas dos gestores, dada a complexidade do processo de administração das organizações; nenhuma informação de custos, qualquer que seja o método de custeio, substitui o julgamento e o bom senso das pessoas que analisam e das que decidem. (Martins & Rocha, 2010, p. 106)

Cada profissional da área fará uso daquele que melhor atender as demandas de informação para a tomada de decisão, entretanto, a escolha do método exige conhecimento das características e utilidades de cada um deles (Motta & Escrivão, 2000).

Definido o método de custeio a ser empregado pela organização, “todos os demais fundamentos e processos decisórios deverão ser modelados à luz do método adotado.” (Padoveze, 2006, p. 76)

É preciso reforçar que a implantação e uso de sistemas de custeio por qualquer tipo de organização exige condições mínimas em termos de sistemas de informação já utilizados e de entendimento sobre o processo de custeamento. Para Souza *et al.* (2008), é essencial para a implementação de sistemas de custeio, que a organização possua um sistema de informações integrado e de um arranjo organizacional adequado, que a administração esteja comprometida com o projeto do sistema e que os funcionários recebam treinamentos. Complementando,

Raimunidini (2003) enfatiza a necessidade de que o sistema seja continuamente atualizado para entregar informações confiáveis e acuradas para o processo decisório. A autora afirma que essas exigências ao implantar e manter sistemas de custeio, quando não suplantadas, implicam em informações distorcidas e custos adicionais.

Lemos Júnior & Pinto (2002) ressaltam que as empresas prestadoras de serviços são, em geral, heterogêneas no que diz respeito às características de suas atividades necessitando, portanto, tratamentos diferenciados, especialmente na implantação de políticas de controle e das metodologias de custeio. No cenário do ensino superior privado, o mais recente desenho de mercado, com alta concorrência, tem levado as organizações a reavaliarem seus sistemas de custos, de forma a enfrentarem as adversidades no seu processo de gestão (Lemos Júnior & Pinto, 2002).

Neste capítulo serão apresentados quatro métodos de custeamento: custeio por absorção, custeio variável/direto, custeio baseado em atividades (*activity based costing*) e o método das seções homogêneas, por serem os principais métodos de custeio indicados na literatura (Bruni e Famá, 2008; Takakura Junior, 2010; Stefano, 2011; Takakura Junior e Padoveze, 2013).

2.2.1 Custeio por Absorção

De acordo com Martins (2010), o Custeio por Absorção é o método que deriva da aplicação dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos, nascido com a própria Contabilidade de Custos. Seu surgimento remonta à Revolução Industrial, onde os contabilistas daquele período, ainda fortemente ligados ao regime mercantilista, acabam por imputar a essa metodologia significativas características da Contabilidade Financeira e da sua atenção à avaliação de estoques (Lemos Júnior et al., 2008).

Este método de custeamento consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens e serviços desenvolvidos, e somente os relativos à produção. Todos os demais gastos referentes ao esforço de produção são distribuídos para todos os serviços e produtos feitos (Martins, 2010). Em suma, é o sistema de contabilização de custos no qual todos os custos de produção, sejam fixos ou variáveis, são “absorvidos” pelo produto ou serviço (Maher, 2001; CFC, 2011; Megliorini, 2011).

Este é o método adotado pela Contabilidade Financeira, tem validade tanto para fins de Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados como também, na maioria dos países, para Balanço e Lucro Fiscais. Apesar de não ser totalmente lógico quando realiza rateios arbitrários

e de falhar em diversas situações como instrumento gerencial, é obrigatório, segundo a legislação do Imposto de Renda, para fins de avaliação de estoques, apuração do resultado e a própria elaboração do balanço para as instituições privadas (Martins, 2010).

Dessa forma, a vantagem mais relevante deste método é o atendimento das exigências fiscais e por este motivo é o método mais utilizados nas organizações (Pong & Mitchell, 2006; Kee, 2008; Ríos-Manríquez, Colomina, & Pastor, 2014). Outra vantagem mencionada por Maher (2001) é a sua implantação, que é barata por não exigir a segregação dos custos de produção em fixos e variáveis. Silva (2018), afirma que além de atender a legislação fiscal, o referido método proporciona a apuração por centro de custos e ao contemplar todos os custos de produção, possibilita a apuração do custo total de cada produto ou serviço. A fim de complementar, Maher (2001) menciona que o método atende as exigências das normas internacionais, especialmente do FASB, *Financial Accounting Standards Board*.

Historicamente, o custeio por absorção veio a ser usado mais significativamente em função dos critérios de avaliação de inventários do que para suprir a carência gerencial das empresas (Padoveze, 2006). Souza & Clemente (2007) reiteram que o custeio por absorção foi desenvolvido para observar eficiência de processos e, por consequência, não se deve tentar tirar dele informações para gestão.

Entre as desvantagens, Martins (2010) elenca algumas delas relacionadas aos custos fixos: por sua própria natureza, os custos fixos existem independente de ocorrer produção ou não desta ou daquela unidade, e acabam no mesmo montante, mesmo que existam variações no volume de produção (dentro de certos limites); por não tratarem especificamente deste ou daquele produto ou serviço, são quase sempre alocados à base de critérios de rateio, que apresentam, em maior ou menor grau, arbitrariedade; o valor do custo fixo por unidade é dependente do volume produzido, se a quantidade de produção for maior o custo fixo por unidade será menor, e vice-versa (Martins, 2010). Este ponto é visto por diversos autores como desvantagem relevante na tomada de decisão (Severiano Filho & Melo, 2006; Martins & Rocha, 2010; Lemos Júnior et al., 2008). Nessa perspectiva, Bruni & Famá (2008) afirmam que decisões equivocadas e medidas inadequadas podem ser concebidas ao se analisar a lucratividade de uma organização, utilizando como base o custeio por absorção e parâmetros de rateio arbitrários, dado que estes apresentam desacordo nas informações geradas.

Segundo Leoncine (2010), as falhas ocasionadas pelo uso do custeio por absorção podem ser minimizadas ao se utilizar conjuntamente o método de custeio variável, a fim de atender as necessidades gerenciais.

2.2.2 Custeio Variável

Pela própria natureza dos custos fixos (invariabilidade), arbitrariedade em seu rateio e variação por unidade em função de oscilações do volume global, e por propiciar valores de lucro não muito úteis para fins decisoriais, criou-se um critério alternativo ao Custeio por Absorção. Trata-se do Custeio variável (ou Direto), em que só são agregados aos produtos seus custos variáveis considerando-se os custos fixos como se fossem despesas. (Martins, 2010, p. 204)

O impasse na apropriação dos custos fixos aos produtos e serviços, somado aos conceitos de margem de contribuição e custeio variável, que são de suma importância na gestão de custos, viabilizou o surgimento de uma forma de custeamento que vem amparar algumas dificuldades resultantes da apropriação de custos fixos aos produtos ou serviços, visto que não é interessante utilizá-los para a finalidade gerencial (Lazier, 2011).

O custeio variável, também conhecido como custeio direto surge para mitigar os problemas relacionados a apropriação de custos fixos. Em geral, os profissionais da área utilizam as duas nomenclaturas como se fossem iguais, entretanto o custeio variável difere do custeio direto ao considerar todos os custos variáveis, diretos e indiretos, já no direto, são utilizados apenas os custos e despesas diretas. O atributo que aproxima os métodos direto e variável, possibilitando a utilização como sinônimos, é em relação a mão de obra direta. Apesar de ser considerada como um custo fixo, a médio prazo, torna-se um custo variável, assim, é admissível conceituar a mão de obra direta como variável na apuração do custo unitário do produto ou serviço (Lazier, 2011).

Os princípios de custeio podem ser compreendidos como filosofias fortemente ligadas aos objetivos do sistema de custos, destarte, é possível afirmar que o custeio variável está associado a utilização de custos para o apoio a decisões de curto prazo, onde os custos que variam conforme o volume de produção tornam-se relevantes e os custos fixos não (Bornia, 2002). Isso se dá, pois os custos fixos representam os recursos necessários para manter a estrutura de produção e não custos decorrentes dos recursos consumidos pelos produtos e serviços produzidos (Megliorini, 2012).

Este método considera como sendo dos produtos e serviços exclusivamente seus custos variáveis. Dessa forma, todos os custos fixos, incluindo os que são observáveis no produto (custos fixos diretos), são tratados como despesas do período em que foram incorridos (Martins & Rocha, 2015) indo diretamente para a Demonstração de Resultado (Martins, 2010). Para

determinar o custo dos produtos vendidos são apropriados, além dos custos variáveis referentes às unidades vendidas, as despesas variáveis que incorreram para a realização da venda (Coronetti, Beuren, & Sousa, 2012).

Desta maneira, o custeamento variável infere que, para uma organização funcionar, já deve estar comprometida com os custos fixos, os quais não sofrerão alterações nas situações de aumento ou diminuição do volume produzido, ou ainda, caso não exista produção no período (Bornia, 2002; Abbas et al., 2012).

A partir do custeio variável, é obtida a margem de contribuição de cada produto ou serviço, que corresponde ao montante que resta do preço de venda depois da diminuição dos seus custos e despesas variáveis. Representa a parte excedente dos custos e despesas gerados pelos produtos e serviços. A organização passa a ter lucro somente quando a margem de contribuição dos produtos e serviços comercializados supera os custos e despesas fixas do período. Consequentemente, esta margem pode ser vista como a contribuição dos serviços e produtos à cobertura dos custos e despesas fixas e ao lucro (Megliorini, 2012).

Martins (2010) afirma que nas demonstrações à base do custeio variável aufere-se um lucro que está conectado a direção das vendas, o que não acontece com o custeio por absorção. Entretanto, por contrariar o princípio da competência, o custeio variável não deve ser utilizado para elaboração de demonstrações contábeis que serão direcionadas aos usuários externos da organização. O referido autor assevera que é fácil utilizar este artefato gerencial no decorrer do ano, e ao fim do ano fazer uma adaptação para se voltar para o custeio por absorção visando atender a legislação fiscal.

Lepadatu (2013) elegeu as seguintes vantagens na utilização deste método de custeamento: simplicidade na efetivação do cálculo e determinação dos custos unitários do produto; fornece informações rápidas para a gerência da empresa sobre o resultado final e permite determinar e calcular indicadores específicos que ajudam a analisar as relações custo-volume-lucro, sendo eficiente para tomar decisões de curto prazo na política de produção, marketing e vendas em ambientes de alta competitividade (Fontoura & Cardoso, 2015); abandonar produtos e serviços que apresentem margens de contribuição negativos e reorientar para os positivos e valorização da rentabilidade de diferentes produtos e serviços a partir da análise da margem de contribuição. Megliorini (2012) complementa que o método contribui para: definição de preço de vendas baseado em custos, em relação ao preço mínimo a ser praticado; decisão entre comprar ou produzir, encontrar o *mix* ideal de produtos e serviços a fim maximizar a lucratividade. Outras vantagens da aplicação do método são: a inexistência de maneiras subjetivas ou tendenciosas de inventários, o que propicia o cálculo do custo

objetivamente; o lucro líquido não sofre impactos devido a variação dos inventários; possibilita maior entendimento no planejamento do lucro e no processo decisório (Garrison, 1991).

Entre as limitações do método temos: a utilidade para o processo decisório oferecido pelo método de custos variáveis é válida apenas no curto prazo, podendo gerar problemas no que se refere a continuidade da organização (Lepadatu, 2013; Garrison, 1991); subavalia o custo do produto para efeitos de estoque (Ching, 2001; Garrison, 1991); na prática organizacional, a segregação de custos fixos e variáveis não é tão simples como parece, pois determinados custos podem ser semifixos ou semivariáveis, o que pode gerar dúvidas na identificação dos elementos de custeio, esse ponto faz com que o método apresente certa subjetividade (Garrison, 1991; Lazier, 2011). Por consequência da segmentação dos gastos fixos e variáveis, sua implantação pode ser mais onerosa do que o custeio por absorção (Lazier, 2011).

Lazier (2011) e Padoveze e Takakura Junior (2013) afirmam que o custeio direto/variável é o método de custeamento mais apropriado para a fundamentação das decisões. Nesse sentido, os autores reafirmam que para a tomada de decisões que esteja ligada a alteração de volume e *mix* de serviços/produtos, só é aceitável a utilização do método de custeio direto/variável (Padoveze & Takakura Junior, 2013). Em sua pesquisa no ambiente da educação superior, Lazier (2011) alega que existem poucos custos variáveis em uma IES, assim, entende-se que o custeamento direto é o mais oportuno para a tomada de decisões. Nesta metodologia, os custos diretos variáveis e os custos diretos fixos, semivariáveis e semifixos são observados na apuração do custo unitário, ao passo que os custos indiretos devem ser considerados no resultado geral da IES, sem alocação aos cursos (Lazier, 2011).

“Este modelo impede a distorção da avaliação da rentabilidade de cada curso, faculdade, *campus* etc., pois não aloca de forma arbitrária os custos fixos indiretos às atividades desenvolvidas.” (Padoveze & Takakura Junior, 2013, p. 92)

2.2.3 Custeio Baseado em Atividades (ABC)

Na década de 1990 muitas organizações trocaram seus sistemas operacionais como resposta a um ambiente econômico mais complexo. Isso gerou uma necessidade de melhores sistemas de contabilidade de custos. Segundo Horngren, Sunden e Stratton (2014) a melhoria mais significativa foi o custeio baseado em atividades. Geralmente a utilização do custeio ABC está associada com a lógica da empresa moderna, ou seja, a implementação do ABC está

relacionada à busca de eficiência, melhorando processos e diminuindo desperdícios (Bornia, 2002).

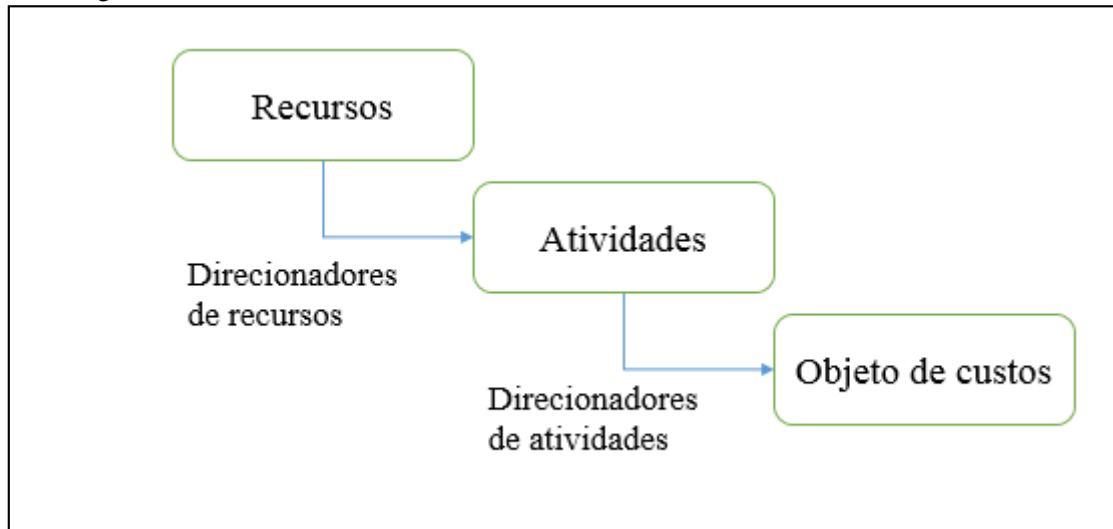
Existem duas abordagens do custeio baseado em atividades: a primeira é conhecida por Primeira Geração do Custeio Baseado em Atividades (ABC), tem seu enfoque no custeamento, ou seja, no processo de mensuração; e a Segunda Geração do Custeio Baseado em Atividades, é mais ampla, e relaciona-se com o processo de gestão (Martins, 2010; Martins & Rocha, 2015).

O custeio baseado em atividades (*activity-based costing*), também conhecido como custeio ABC ou apenas ABC, se utiliza do conceito de absorção, mas busca diminuir sensivelmente as distorções causadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos (Martins, 2010; Lazier, 2010). Neste método, inicialmente os custos são alocados a atividades, e num segundo momento, aos produtos (Maher, 2001). A ideia básica deste método é tomar os custos das atividades da organização e compreender seu comportamento, buscando bases que representem as relações entre os produtos ou serviços e essas atividades (Bornia, 2002).

No ABC, os custos são causados pela realização das atividades, e os produtos, serviços ou outros objetos de custeio, são resultantes das atividades que demandam esses recursos (Maher, 2001; Souza & Diehl, 2009). Este método envolve quatro etapas: identificação das atividades que consomem recursos e atribuição de custos a elas; identificação do(s) direcionador(es) de custos de cada atividade; cálculo da taxa por unidade do direcionador de custos ou por transação; e a atribuição dos custos aos produtos ou serviços, multiplicando a taxa do direcionador pelo volume do direcionador consumido pelo produto ou serviço (Maher, 2001). Em outras palavras:

Custeio baseado em atividades é o procedimento que mensura os custos de produtos, serviços e clientes. Primeiramente, o custeio baseado em atividade (ABC) atribui os custos dos recursos às atividades desempenhadas pela organização. A seguir, os custos são alocados aos produtos, clientes e serviços que se beneficiam ou estão criando a demanda para as atividades (Atkinson, Banker, Kaplan, & Young, 2011, p. 53)

Figura 1. Funcionamento do ABC



Fonte: Adaptada de Nakagawa (2001)

Souza & Diehl (2009) mencionam que uma das diferenças do ABC para os métodos anteriores, chamados de tradicionais, é que ele procura por meio do rastreamento a causa dos custos para alocar aos mesmos aos objetos, enquanto as metodologias tradicionais o fazem por rateio. Devido a isso, o custeio ABC é recomendado para uso em organizações que tenham alta parcela de custos indiretos, o que acontece geralmente em empresas prestadoras de serviços, organizações que apresentam processo produtivo com alto grau de complexidade e empresas que atendem uma clientela com demandas diversificadas (Souza & Clemente, 1998; Motta, 2000).

Para Souza & Clemente (1998) o método tem origem gerencial e pode ser aplicável a toda cadeia de valor, identifica as atividades que agregam valor aos produtos e serviços e rateia os custos indiretos com critérios multidimensionais. Por dar visibilidade as atividades que agregam valor e as atividades sem valor agregado, melhora o desempenho comercial da organização. A análise das atividades mostrou-se útil na melhoria do planejamento, preços e controle gerencial das empresas (Mijoc, Starcevi, & Mijoc, 2014). O custeio ABC fornece aos gerentes informações necessárias para o gerenciamento dos custos por meio da análise das atividades e com isso, intenciona melhorar a competitividade (Blocher, Chen, & Lin, 2002; Slavov, 2013).

Uma das publicações pioneiras sobre o ABC no ensino superior foi feita por Port & Burke (1989). Eles notaram que as instituições estavam numa posição de fornecedoras de uma gama de produtos e serviços que precisavam ser vendidos em um mercado competitivo, no qual

se os preços fossem altos, haveria a possibilidade de perder alunos para a concorrência e se os preços fossem baixos, poderia haver o risco de perda, onde a relação de gastos não é financiada integralmente pelo que é recebido. O argumento de agregar custo a uma atividade aumenta a conscientização dos usuários quanto ao preço e valor desta atividade, possibilitando que prioridades sejam identificadas entre ensino, pesquisa e outras iniciativas (Crooper & Cook, 1996).

O custeio ABC é indicado por pesquisadores da área de contabilidade gerencial como um artefato importante para a gestão de custos contemporâneo (Chenhall, 2004). Especificamente na literatura sobre métodos de custeio em universidades e instituições de ensino superior, o custeio ABC é o mais citado e aplicado em pesquisas acadêmicas (Crooper & Cook, 1996; Goddard & Ooi, 1998; Mitchell, 2000; Lutilsky & Dragija, 2012; Küpper, 2013; Sordo et al., 2016; Brusca et al., 2019), inclusive no ambiente nacional (Reinert & Reinert, 2005; Peter, Martins, Pessoa & Peter, 2003; Chiau & Panucci-Filho, 2013; Santos, Costa & Voese, 2016; Batista et al., 2017; Medeiros & Duarte, 2018). Estes estudos indicam que, por mais que a pesquisa na área não seja novidade, a implementação é difícil, principalmente pelo alto custo de funcionários treinados e complexidade e especificidade das atividades desenvolvidas nas universidades. As pesquisas mencionadas mostram o descompasso entre a teoria e a prática da contabilidade gerencial (Horngren, Foster & Datar, 2000; Guerreiro et al., 2008).

Este método adquire certa complexidade ao tentar englobar todas as atividades das organizações e para alcançar esse refinamento os custos são altos. Mesmo possuindo critérios de rateio mais aproximados à realidade (Pong & Mitchell, 2006), apresenta dificuldade em estabelecer o custo do produto com exatidão (Kolosowski & Chwastyk, 2014). Para Bandeira et al (2017) e Gupta e Galloway (2003), o custeio ABC é o que propicia maior contribuição gerencial, no entanto, destacam que utilizar outro método auxiliar pode ser proveitoso no processo decisório.

2.2.4 Método das Seções Homogêneas

O método das seções homogêneas, pode ser encontrado na literatura por custeio pleno e é mais divulgado pela sigla RKW (abreviação de *Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit*). Trata-se de uma técnica originada na Alemanha, no início do século XX, utiliza o conceito de absorção e apoia-se no rateio não só dos custos de produção e despesas da organização,

incluindo as despesas financeiras, a todos os produtos (Martins, 2009; Lazier, 2011; Slavov, 2013). As técnicas utilizadas nesse rateio são similares às realizadas no custeio por absorção, no caso deste método especificamente, os custos e despesas são alocados “aos diversos departamentos da empresa para depois ir-se procedendo às várias séries de rateios de forma que, ao final, todos os custos e despesas estejam recaindo exclusivamente sobre os produtos.” (Takakura Junior, 2010).

A principal característica deste método é a divisão da organização em centros de custos. Os custos são alocados aos centros por meio de bases de distribuição e, na sequência, repassados aos bens ou serviços por unidade de trabalho (Abbas et al., 2012). Bornia (2002) organiza as etapas do método em cinco fases:

- a) separação dos custos em itens;
- b) divisão da empresa em centros de custos;
- c) identificação dos custos como os centros (distribuição primária);
- d) redistribuição dos custos dos centros indiretos até os diretos (distribuição secundária);
- e) distribuição dos centros de custos diretos aos produtos ou serviços (distribuição final).

Para determinar os custos, são analisados os seguintes aspectos: o organograma da empresa, no qual cada setor pode ser considerado como um centro de custos; a localização, pois existem casos em que partes da organização se encontram em locais distintos; as responsabilidades, assim cada gerente pode ter a responsabilidade pelo seu centro de custos; e a homogeneidade, ou seja, se todos os bens ou serviços que passam pelo centro apresentam o mesmo tipo de trabalho (Bornia, 2002). O referido autor, assevera que a homogeneidade pode impactar diretamente a qualidade da alocação de custos aos produtos ou serviços, haja vista sua relevância para que a unidade de trabalho apresente com fidedignidade o serviço feito por aquele centro.

Ainda segundo o autor, a fase de identificação dos custos com os centros precisa de critérios de alocação para distribuição dos itens de custos, que devem buscar alocar os custos de maneira menos subjetiva possível. A etapa seguinte, distribui os custos dos centros de custos indiretos aos diretos de maneira mais precisa possível, buscando retratar a realidade consumida naquele centro pelos demais, visto que o papel dos centros indiretos é o suporte aos demais centros, não estando diretamente ligado aos produtos ou serviços. Depois da distribuição

secundária, é feita a distribuição final dos custos dos centros diretos aos produtos ou serviços, por meio do parâmetro da *unidade de trabalho*. Este parâmetro deve representar de maneira mais fiel a fração do trabalho do centro aplicado a cada produto ou serviço (Bornia, 2002).

O RKW, assim como os demais, apresenta vantagens e desvantagens. Abbas et al. (2012) acreditam que as principais vantagens do método são: considerar todos os custos incorridos pela empresa sem restrições; possuir informações completas e conservadoras; enfatizar a recuperação de todos os custos e buscar inserir certo grau de estabilidade de preços; justificar os preços e conhecer o custo do produzir e vender.

Os autores reconhecem como desvantagem do método a falta de diferenciação entre custos fixos e variáveis, pois pode acarretar em decisões equivocadas. Mencionam também, como desvantagem, a arbitrariedade dos critérios de rateio dos gastos indiretos.

Este método não é muito utilizado, nem recomendado, por fazer uso de rateios e alocar aos custos unitários as despesas operacionais e financeiras. Ele observa o custo do produto ou serviço como despesa operacional, e é registrado pelo seu valor total na demonstração como gasto do período (Takakura Junior, 2013).

É recorrente na literatura de contabilidade de custos a menção de que não existe método de custo melhor, mas é possível identificar o que será mais apropriado baseando-se nas características da organização e em suas demandas. A partir das características das lógicas institucionais presentes no ambiente das instituições de ensino superior e das particularidades, utilidades e críticas dos métodos de custeio mostrados, apresenta-se no quadro 1 a relação entre as lógicas institucionais e os métodos de custeio.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Neste item serão apresentados os procedimentos metodológicos utilizados para verificar empiricamente como ocorre a dinâmica da influência das lógicas institucionais sobre os métodos de custeio utilizados nas IES estudadas.

3.1 Caráter Teórico-Metodológico

3.1.1 Teoria de Base

De acordo com Marconi e Lakatos (2017), a finalidade da pesquisa não é apenas a elaboração de um relatório ou descrição de fatos levantados empiricamente, “mas o desenvolvimento de caráter interpretativo” (p. 112) com relação as informações obtidas. Para isto, é necessário relacionar o estudo com a teoria, buscando um modelo teórico que embase a interpretação do significado dos dados coletados.

Para Martins e Theóphilo (2009), ao fazer uso da teoria, procura-se explicar como, quando e por que ocorrem os fenômenos, além de sistematizar e organizar a compreensão de determinado fenômeno da realidade. Creswell (2007) afirma que, ao fazer uso de uma teoria, busca-se uma perspectiva teórica que forneça possíveis explicações para os comportamentos estudados.

Diante do exposto, nesta pesquisa será utilizada a teoria institucional como base teórica, mais especificamente a perspectiva das lógicas institucionais, evidenciadas no capítulo 2.1 desta dissertação. Baseando-se nas pressuposições dessa teoria, procurou-se a elaboração das perguntas de pesquisa, que no decorrer do estudo serão exploradas.

3.1.2 Constructos, variáveis e definições operacionais das variáveis

Kerlinger (1980) trata as teorias científicas como relações entre variáveis, desta maneira, afirma que a teoria é um conjunto de constructos, definições e preposições que tem por finalidade apresentar uma visão sistemática de um problema, bem como, explicar os fenômenos. A fim de responder à questão de pesquisa, faz-se necessário a conceituação e definição das principais variáveis, termos e constructos da pesquisa (Martins & Theóphilo, 2009).

Constructos de 1ª ordem	Constructos de 2ª ordem	Variáveis	Definições operacionais	Técnicas para coleta de dados e análises	Referências de base
Lógicas institucionais	Mercado	Busca por eficiência; competitividade; controle de custos e objetivos; relações marcadas pela concorrência.	Maneira de compreender o mundo social e orientar as ações e interesses dos indivíduos, de acordo com os princípios socialmente construídos no contexto institucional.	Entrevista semiestruturada; análise de conteúdo.	Friedland & Alford (1991); Thornton et al. (2012); Silva (2016) Viana (2016).
	Estado burocrático	Ações padronizadas; regulação de atividades por meio da burocracia; disciplina; interesse em grupo; organização de serviços e atividades.			
	Lógica profissional	Formalização do conhecimento; expertise profissional; melhor serviço para o cliente.			
Constructos de 1ª ordem	Constructos de 2ª ordem	Variáveis	Definições operacionais	Técnicas para coleta de dados e análises	Referências de base
Mensuração de custos	Métodos de mensuração de custos	Custeio por absorção	Métodos utilizados a fim de apurar o custo de serviços/ produtos.	Entrevista semiestruturada; análise de conteúdo.	Martins (2010); Megliorini (2012); Martins & Rocha (2015); Lepadatu (2013); Fontoura & Cardoso (2015); BRASIL (2018); Maher (2001) Bruni & Famá (2008) Lazier (2011) Padoveze & Takakura (2013) Hornegren, Foster, & Datar (2000)
		Custeio variável/direto			
		Custeio baseado em atividades (ABC)			

		Método das seções homogêneas (RKW)			Abbas et al. (2012)
--	--	------------------------------------	--	--	---------------------

Quadro 2: Construtos e variáveis de pesquisa
 Fonte: Elaborado pela autora com base em Alcantara (2018)

Pretendendo explorar empiricamente um conceito teórico, o pesquisador necessita idealizar um constructo e operacionalizá-lo (Martins & Theóphilo, 2009). O constructo é um conjunto de termos, de conceitos e de variáveis, que pode ser compreendido como operacionalizações de abstrações, é uma imagem ou ideia criada especificamente para uma determinada pesquisa e/ou elaboração da teoria (Martins & Theóphilo, 2009; Cooper & Schindler, 2003).

3.2 Estratégia de Pesquisa Abordada

Esta pesquisa foi realizada de forma descritiva com abordagem qualitativa na modalidade de estudo de caso. Segundo Oliveira Netto (2006), a pesquisa descritiva detalha características, registra, analisa e correlaciona os fenômenos sem manipulá-los, ou seja, descobre sua relação com os demais.

A metodologia qualitativa busca descrever o comportamento humano, analisando e interpretando os aspectos mais profundos. Preocupando-se com uma realidade que não pode ser quantificada, logo, trabalha com o universo dos significados (Marconi & Lakatos, 2011). Corroborando com o exposto, Martins e Theophilo (2009), aludem que a pesquisa qualitativa se caracteriza pela “descrição, compreensão e interpretação de fatos e fenômenos” (p. 61). Além disso, Minayo (2001) relata que se trabalha com o universo dos significados, motivos, valores e atitudes que corresponde a um local mais profundo das relações.

O estudo de caso retrata com mais profundidade determinado caso ou grupo, todavia, esse método se restringe ao caso que se estuda, não podendo ser generalizado. Ele reúne o maior número de informações detalhadas com vistas a apreender uma determinada situação e descrever a complexidade de um fenômeno ou fato (Marconi & Lakatos, 2011).

3.2.1 Planejamento do estudo de caso

Segundo Yin (2005), utilizar o método de estudo de caso para fins de pesquisa é um dos mais desafiadores dentro do campo das ciências sociais e requer certo cuidado ao ser planejado e executado, para que sejam suplantadas as críticas sofridas pelo método.

Para elaboração de um estudo de caso, diferente de outros métodos de pesquisa, não necessariamente há uma dependência entre as etapas de estudo e análise, o que pode maximizar a experiência e os resultados (Martins & Theóphilo, 2009).

De acordo com Martins e Theóphilo (2009), existem três maneiras de organizar um estudo, 1-Estrutura analítica linear, 2-Estrutura cronológica e 3-Estrutura de “incertezas”. Esta dissertação foi estruturada de forma analítica linear, que nada mais é, do que um arranjo onde se determina o objeto de estudo, o problema o qual está sendo estudado, referencial teórico, técnica de coleta de dados, descobertas conquistadas, conclusão e recomendações.

3.2.1.1 Perguntas de Pesquisa

Partindo do problema de pesquisa e dos objetivos do estudo, foram estipuladas as seguintes perguntas de pesquisa, com a intenção de orientar a coleta e análise dos dados:

- a) qual(is) o(s) métodos de custeio utilizado(s) pela IES?
- b) qual(is) a(s) lógica(s) institucional(is) dominante(s) no ambiente da IES estudada?
- c) como as lógicas institucionais mais relevantes no campo (burocrática, mercado e profissional) influenciam o(s) método(s) de custeio na universidade?

3.2.1.2 Unidade de Análise

As unidades de análise do presente estudo são duas instituições de ensino superior privadas localizadas na cidade de Maringá, no Estado do Paraná, denominadas A e B. A escolha se deu pela função significativa que as IES privadas desempenham no atendimento do segmento de forma a complementar o setor público e seu expressivo crescimento nas últimas décadas. Ademais, esse ambiente é marcado pela complexidade de lógicas institucionais que compõem esse tipo de organização (Kochhann & Moiseichyk, 2016; Viana, 2016).

As entrevistas foram direcionadas aos diretores, gerentes, *controllers* e funcionários relacionados a área de Controladoria e Custos das instituições, de maneira a obter maior amplitude de informações e confrontar com os dados obtidos junto aos representantes de diversos níveis hierárquicos.

3.2.2 Protocolo do Estudo de Caso

A utilização do protocolo em estudo de caso, é uma técnica que orienta o pesquisador e torna a pesquisa mais confiável (Yin, 2005). O protocolo deve ser confeccionado no início dos estudos em forma de *check-list*, para que oriente o pesquisador e o faça refletir sobre os pontos a serem investigados e mantenha suas ações centradas durante a realização da pesquisa (Martins & Theóphilo, 2009).

Recomenda-se que o protocolo de estudos apresente as seguintes seções (Yin, 2005, p.94):

- Uma visão geral do projeto do estudo de caso (objetivos e patrocínios do projeto, questões do estudo de caso e leituras importantes sobre o tópico que está sendo investigado).
- Procedimentos de campo (apresentação de credenciais, acesso aos “locais do estudo de caso, fontes gerais de informações e advertências de procedimentos).
- Questões do estudo de caso (as questões específicas que o pesquisador do estudo de caso deve manter em mente ao coletar os dados, planilha para disposição específica de dados e as fontes em potencial de informações ao se responder cada questão).
- Guia para o relatório do estudo de caso (esboço, formato para os dados, uso e apresentação de outras documentações, e informações bibliográficas).

O protocolo realizado para essa dissertação, foi elaborado e baseado no protocolo de Alcantara (2018) cujo tema foi, práticas de mensuração de custos em um hospital acreditado: um estudo sob a ótica das lógicas institucionais (Apêndice 1).

3.2.3 Coleta de Dados

O correto procedimento para a coleta de dados engloba definir os extremos para o estudo, pessoas e locais, a forma de registrar os dados e a obtenção de informações, seja através de entrevistas desestruturadas ou semiestruturadas, documentos, materiais visuais, entre outros (Creswell, 2007).

Na entrevista semiestruturada o entrevistador utiliza um roteiro, mas tem a liberdade, caso ache necessário, de acrescentar novas questões. Este roteiro deve estar embasado no referencial teórico do estudo (Martins & Theophilo, 2009).

Segundo Marconi e Lakatos (2011) é necessário que o ambiente para a realização da entrevista seja um local seguro em que interrupções, ruídos, conversas ou telefonemas sejam evitados. Ademais, a entrevista deve ser um diálogo cuidadoso, aberto e profundo, não sendo positivo incomodar o entrevistado com perguntas tendenciosas.

Para a coleta de dados foi utilizado a entrevista semiestruturada, onde aplicou-se o questionário adaptado de Alcantara (2018) cujo tema foi, Práticas de mensuração de custos em um hospital acreditado: um estudo sob a ótica das lógicas institucionais (Apêndice 1). A pesquisa foi aplicada entre os meses de maio a julho de 2020 e teve seis respondentes, sendo quatro da instituição A e dois da instituição B (nomenclatura utilizada para designar as IES objetos de estudo, visando a confidencialidade das informações apresentadas), dados das entrevistas conforme quadro 3:

Nº	Instituição	Cargo	Idade	Tempo de duração	Nº de páginas (Transcrição)	Código
1	A	Gerente de Controladoria	41	00:18:28	5	Sujeito 1
2	A	Pró-reitor de Finanças	40	00:17:41	5	Sujeito 2
3	A	Supervisor de Controladoria	40	00:16:59	4	Sujeito 3
4	A	Diretor de Controladoria	55	00:24:51	9	Sujeito 4
5	B	Gerente de Controladoria	27	00:16:23	6	Sujeito 5
6	B	Vice-reitor/Diretor de Controladoria	66	00:31:46	11	Sujeito 6

Quadro 3: Dados das entrevistas realizadas nas IES A e B

Fonte: Elaborado pela autora

A seleção dos entrevistados se deu por meio da disponibilidade do quadro de funcionários dos departamentos de controladoria e custos das IES e o agendamento das entrevistas foi via e-mail e WhatsApp, por intermédio dos gerentes de controladoria de ambas as instituições.

Os objetivos da pesquisa, tanto geral quanto os específicos, foram expostos aos entrevistados previamente, assim como o tema, metodologia de estudo, finalidade, entre outras informações relevantes, e a intenção da gravação em áudio da entrevista que foi autorizada por todos os participantes. Conforme perspectiva de Yin (2005), as gravações proporcionam uma visão mais acertada da entrevista do que os demais métodos.

Para as gravações das entrevistas da IES A, foi utilizado o *software* Microsoft Teams e para as gravações das entrevistas da IES B, foi utilizado a ferramenta Google Meeting e por precaução em todos os casos também foi feita a gravação via celular *smartphone*. Somadas, as conversas totalizaram 2:06:08 (duas horas, seis minutos e oito segundos). A autora da pesquisa realizou a transcrição das gravações no *software* Word e revisou os áudios diversas vezes, com o intuito de buscar maior veracidade no processo e, por fim, a codificação foi realizada no *software* Atlas.TI. versão 8.24.24.

3.3 TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS

A análise de dados visa observar, classificar, categorizar ou recombinar as evidências obtidas durante a coleta de dados para tratar as proposições do estudo e deve-se estabelecer as prioridades do que ser analisado e por que (Yin, 2005). Este tipo de análise se desdobra nas etapas de pré-análise, exploração do material e tratamento dos resultados (Bardin, 2011).

Neste estudo foi utilizada a análise de conteúdo proposta por Bardin (2011) que é definida como:

Um conjunto de técnicas de análise de comunicação visando obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção destas mensagens (Bardin, 2011, p. 42).

A pré-análise corresponde a organização propriamente dita, sendo realizadas leituras flutuantes do material para compreensão e apreensão de suas particularidades. Já a exploração do material, consiste no estudo profundo do material orientado pelo objetivo do estudo, como consequência emergem unidades de análise que serão agrupadas conforme sua similaridade surgindo as categorias.

A análise de conteúdo busca a essência do texto a partir dos detalhes das informações ou dados recebidos, trabalhando também com o contexto. O interesse transcende a descrição do conteúdo e objetiva a inferência sobre o todo da comunicação (Martins & Theophilo, 2009).

No tratamento dos resultados, na fase de pré-análise, foram selecionadas informações das IES objeto de estudo e o questionário a ser aplicado durante a entrevista com os funcionários das empresas. Após realizadas as entrevistas, foram realizadas as transcrições das gravações para *Word* e adição ao *software* Atlas.T.I. versão 8.24.24.

Ainda na fase de pré-análise, utilizando como base os objetivos específicos e as perguntas da pesquisa, foram definidas as categorias da análise, tomando como base o roteiro da entrevista, conforme apresentado no quadro 4.

Objetivos	Perguntas de pesquisa	Unidades de análise	Categorias de análise
Identificar o(s) método(s) de mensuração de custos utilizado(s) pelas IES pesquisadas.	Qual(is) o(s) método(s) de custeio utilizado(s) pelas IES?	Todas as entrevistas.	Questões: I, III, IV, V, VII, VIII, IX, X.
Verificar se a realidade da prática das IES pesquisadas está consolidada com as ferramentas recomendadas pela literatura que trata dos métodos de custeamento.			Questões: I, II, III, IV, V, VII, VIII, IX, X.
Relacionar lógicas predominantes no campo e os métodos de custeio adotados nas IES pesquisadas.	Qual(is) a(s) lógica(s) institucional(is) dominante(s) no ambiente das IES estudadas?		Questões: VI, VII, VIII, XI, XII, XIII, XIV, XV, XVI, XVII, XVIII, XIX, XX, XXI.
Analisar como as lógicas institucionais mais relevantes no campo das instituições de ensino influenciam a utilização de métodos de custeio.	Como as lógicas institucionais mais relevantes no campo (Estado burocrático, mercado e profissional) influenciam o(s) método(s) de custeio nas IES pesquisadas?	Todas as entrevistas.	Questões: VII, XV, XVI, XVII, XVIII, XX.

Quadro 4: Categorias de análise

Fonte: Elaborado pela autora com base em Alcantara (2018)

Com as categorias definidas baseadas no roteiro das entrevistas, foram estabelecidas as categorias de análise iniciais, intermediárias e finais, de acordo com o quadro 5.

Finais	Intermediárias	Iniciais
Mensuração de custos	Metodologia de custeio	1. Departamento de custos
		2. Administração da IES
		3. Contabilidade
		4. Controladoria
		5. Política de custos
		6. Sistema
		7. Departamentalização
		8. Centros de custos
Lógicas institucionais	Lógica de mercado	9. Aumento/Redução de Lucro/Prejuízo
		10. Concorrência/Competition
		11. Aumento/Redução de custos
		12. Eficiência
	Lógica profissional	13. Qualidade na prestação de serviços
		14. Qualidade na estrutura e dos recursos
		15. Status da organização
	Lógica de Estado burocrático	16. Protocolos normativos
		17. Protocolos Coercitivos

Quadro 5: Síntese das categorias de análise
 Fonte: Elaborado pela autora com base em Alcantara (2018)

Durante a fase de exame do material, para auxílio na organização dos dados o *software* Atlas T.I versão 8.24.24 foi utilizado através de marcações (*Code Group*) baseadas na mensuração de custos e nas lógicas institucionais, conforme quadro 5.

Os *Code Group* são quatro: metodologia de custeio, lógica de mercado, lógica profissional e lógica de estado burocrático. Esses *Code Group*, foram subdivididos em dezessete *Codes*, formando assim as marcações no *software* para serem analisadas. E para finalizar, a última fase, é a análise do resultado apresentada no capítulo 4.

3.4 LIMITAÇÃO DO ESTUDO

Como limitação às técnicas de estudos, Cooper & Schindler (2003) afirmam que imperfeições em estudos são comuns e que estas não necessariamente os inviabilizam ou afetam a confiabilidade dos dados, no entanto o pesquisador deve ter sensibilidade ao avaliar seus resultados.

A pesquisa documental baseada em relatórios internos das instituições e demais demonstrativos contábeis, bem como a observação direta, não foram autorizados no período de pandemia de COVID-19. Outro empecilho, no mesmo sentido, é que as instituições pesquisadas não são sociedades anônimas de capital aberto, dessa maneira, não são obrigadas a divulgarem suas demonstrações contábeis.

4. APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 Apresentação das Instituições

As informações mostradas neste tópico foram retiradas dos *sites* das instituições pesquisadas, portanto, informações públicas, no entanto, visando a confidencialidade, são registrados apenas como IES A e IES B. Estas informações foram levantadas para evidenciar a relevância das instituições no contexto em que estão inseridas.

4.1.1 Instituição de Ensino Superior A

A organização A iniciou suas atividades no ano de 1990, contando no primeiro momento apenas com dois cursos de graduação presenciais, Administração e Processamento de Dados. No transcorrer do tempo ampliou o atendimento e oferta de cursos e desde 2005 é autorizada a oferecer cursos na modalidade a distância (EAD) (IES A, 2019).

Esta IES tem sua reitoria composta, em maior parte, por uma estrutura familiar, complementam ainda este quadro, pró-reitores profissionais, contratados de diversas áreas com vasta experiência de mercado.

Sua estrutura física atual é compreendida por cinco campus em dois estados brasileiros e mais de setecentos polos de apoio presenciais, distribuídos por todo território nacional e três polos no exterior. Esses polos são utilizados para o desenvolvimento das atividades dos cursos na modalidade a distância e estão divididos em polos próprios e polos parceiros (IES A, 2020).

Em 2019 a IES A empregava 3.716 funcionários diretamente. Dos docentes, 61% são mestres e doutores e possibilitam o atendimento de 191.345 alunos distribuídos em 87 cursos de graduação e mais de 100 cursos de pós-graduação em diversos estados brasileiros (IES A, 2020).

Estreita relações com o governo por meio do atendimento a programas de incentivo a formação superior, como PROUNI e FIES.

4.1.2 Instituição de Ensino Superior B

A instituição B foi fundada em 2005 ofertando os cursos de Ciências Contábeis e Administração, no mesmo ano passou a promover cursos de pós-graduação. A partir do ano de

2017, a IES passou a oferecer cursos na modalidade EAD, tanto para a graduação quanto para a pós-graduação.

No presente momento, a organização é gerida por um comitê formado por sócios e diretores, no entanto, decisões estratégicas são tomadas apenas pelos sócios. Possui cerca de 10 mil alunos dispostos em 200 polos de apoio presencial por todo o país mais o campus sede. Oferece 53 cursos de graduação e mais de 100 cursos de pós-graduação. Para esse atendimento, seu corpo docente é composto por 90% de mestres e doutores (IES B, 2020).

Por meio de programas de fomento a educação superior como PROUNI e FIES, relaciona-se com o governo.

4.2 Análise de Conteúdo

4.2.1 Metodologia de Custeio das IES

Este tópico abarca os objetivos específicos 1 e 2, assim como busca responder à primeira questão de pesquisa: qual(is) o(s) métodos de custeio utilizado(s) pelas IES? Compreende as classes de análise iniciais 1 a 8 (quadro 5), bem como as categorias estabelecidas com base no roteiro de entrevistas, mostrado no quadro 3.

A literatura defende que o modelo de custeio a ser adotado dependerá de diversos fatores, e que todos esses métodos podem conter certa subjetividade na forma de utilização e apresentação dos dados. Não há um método melhor do que outro, existem várias metodologias com finalidades distintas, variando conforme o objetivo e as características da empresa (Kolosowski & Chwastyk, 2014), além disso, a fim de obter informações de custos e processos com menos vieses, faz-se necessário utilizar mais de uma metodologia de custeio (Kaplan & Cooper, 1998), não se limitando a observar apenas esse conteúdo para a tomada de decisões (Qian & Ben-Arieh, 2008).

Nesse sentido, as duas IES pesquisadas, mesmo tendo portes distintos e estando localizadas no interior do Paraná, estão alinhadas com a literatura, fazendo uso de mais de uma metodologia de custeamento e procurando por aperfeiçoamentos:

A gente usa o absorção e o direto aqui. O direto para fins gerenciais, né, e o absorção para fins fiscais. (Sujeito 2)

Vários, aí depende muito do que a gente vai precisar. A gente tem como base o absorção para o governo normal, a gente também trabalha com o variável e com variações desses, daí, aí depende do nosso objeto de estudo. (Sujeito 5)

Lembrando que, apesar de serem chamados de nomes distintos, os entrevistados, ao se referirem aos termos “direto” ou “variável” estão referindo-se ao mesmo método. Eles possuem pequenas diferenças que foram especificadas no capítulo de referencial teórico, mas que não serão enfatizadas novamente visto que não apresentam relevância para o entendimento do presente estudo. Tal método é indicado por Lazier (2011) e Padoveze e Takakura Junior (2013) como o método mais apropriado para as instituições de ensino superior, por essas organizações apresentarem pouquíssimos custos variáveis. São empresas prestadoras de serviços, em que a parte mais significativa dos gastos é de natureza fixa, porém são diretos às variadas atividades desempenhadas.

[...] o absorção para fins né fiscais e o direto, é o variável a gente usa para fins gerenciais e o que favorece aqui como a gente tem uma gama de produtos né ou serviços que na verdade são os cursos muito grande isso facilita na hora da mensuração da margem de contribuição por serviço né então a gente hoje faz o último nível é o nível do curso, a gente trabalha com as margens de contribuição do curso aí depois vem trazendo da própria...da unidade né do campus quando a gente fala dos presenciais. No EAD a gente chega a ter esse índice até por polo. (Sujeito 2)

[...] quando você fala de método variável é evidente que é importante para a instituição. Então, quando da opção de trabalhar com o custeio variável, a gente está pensando sempre em nível estratégico, entende? [...] Nós sabemos, se eu quiser hoje, se eu entrar no sistema eu digo: essa sala se sair mais um aluno, ela se torna inviável. (Sujeito 6)

Para a tomada de decisões que estejam relacionadas a alteração do volume e *mix* de produtos e serviços, só é aceitável o uso do método de custeamento variável. Outros métodos que contenham qualquer espécie de alocação de gastos indiretos/fixos (absorção, ABC e RKW) aos produtos e serviços, não podem ser utilizados nas escolhas que envolvam *mix* de produtos, mudanças de preços, custos e quantidades produzidas, visto que misturam na metodologia de custos, custos de ordem fixa com de ordem variável (Padoveze & Takakura Junior, 2013). Partindo desta perspectiva, as IES contempladas no estudo seguem a orientação da literatura,

fazendo uso do método de custeio por absorção a fim de atender a demanda fiscal, não extraindo de tal método informações que poderiam basear decisões equivocadas.

Além dos métodos de custeio já ditos, a IES A, utiliza, de forma complementar, também o custeio RKW, de maneira a adicionar informações e também auxiliar o processo decisório. Como Capponi (2015) salienta, o método RKW é muito utilizado por sua maneira prática de organização por centros de custos.

[...] Sim, é tudo estruturado por centro de custos[...] inclusive por curso. [...] (Sujeito 1)

Chama a atenção que nas duas empresas de ensino não haja unanimidade quanto a data de implantação dos métodos. É possível inferir que nos dois casos a adoção do custeio por absorção remonta ao início dos negócios, devido ao isomorfismo coercitivo.

Quanto ao custeio variável na IES A, não foi possível identificar a data da aplicação inicial ao certo, pois as respostas foram bastante diversificadas visto que alguns dos entrevistados não trabalhavam na instituição no momento da adoção do método. Já na IES B, o método variável foi utilizado desde o início, de maneira rudimentar, mesmo sem o auxílio de um software de gestão. Quando perguntados sobre a data de implantação do custeio variável na IES B, obtive as seguintes respostas dos entrevistados:

[...] Desde o início [...]. É, antigamente era feito por um dos sócios, o professor Y, mas eu não lembro como ele fazia. (Sujeito 5)

Desde o começo, mesmo não tendo implantado, não tendo sistema, nós fazíamos ele todo planilhado, desde o início a tomada de decisão, você que está aí na contabilidade sabe que nós não temos outro método (gerencial) a não ser o custeio variável, entende?

[...] (Sujeito 6)

O entendimento do sujeito 6 ao afirmar “não temos outro método (gerencial) a não ser o variável” vai de encontro com a generalização proposta por Padoveze & Takakura Junior (2013), ao afirmarem que, para a maioria das intenções de tomada de decisão que estejam ligadas ao custo de produtos e serviços, o melhor método de custeio é o direto/variável.

Quanto aos objetivos da implantação dos métodos de custeio usados na IES A, o sujeito 4 afirmou que:

Bom, é cumprir a exigência legal, no caso da absorção. E no método direto é a questão de obter informações para tomar decisão. [...] Acompanhar o resultado do curso, estudar preços, tem várias situações aí.

O custeio variável, como artefato de gestão estratégica de custos, por proporcionar o cálculo da margem de contribuição, torna-se interessante ao se estudar uma política de preços (Horngren, 1989). Khataie, Bulgak e Segovia (2011) enfatizam a importância gerencial do uso de métodos de custeio como fonte auxiliar processo decisório. Quando se trata de preços, esse ponto é estrategicamente importante, pois as empresas de ensino fazem reajustes anuais, não podendo alterar a qualquer momento, ainda que ocorram mudanças nos custos. Nessa circunstância, faz-se necessário conhecer ainda melhor a estrutura de custos para evitar surpresas. No entanto, em uma economia de mercado os preços são ditados pelos mecanismos e forças de demanda e procura, e não dos custos dos produtos propriamente ditos. Assim, os preços elaborados a partir dos métodos de custeio poderão ser praticados apenas se estiverem dentro dos limites impostos pelo mercado (Santos, 1998 *apud* Motta, 2000).

[...] a gente não fala em precificação com base em custo. (Sujeito 4)

[...] a gente não usa esses métodos para a fixação de preços por exemplo, esse não é o critério, a precificação aqui é muito com base em mercado. (Sujeito 2)

A estratégia de preço é o oba oba da vida. O que acontece na nossa região? A nossa região as pessoas trabalham muito com a estratégia de preço, e não de diferenciação. (Sujeito 6)

4.2.2 Lógicas Institucionais

Este tópico pretende abordar o objetivo geral e o objetivo específico 3, assim como responder às questões de pesquisa (2) qual(is) a(s) lógica(s) institucional(is) dominante(s) no ambiente das IES estudadas?; e (3) como as lógicas institucionais mais relevantes no campo (Estado burocrático, mercado e profissional) influenciam o(s) método(s) de custeio nas IES pesquisadas? Abrange as categorias de análise iniciais 9 a 17 (quadro 5).

As lógicas institucionais são um sistema de componentes culturais pelos quais as pessoas, grupos e organizações avaliam e organizam, reproduzem e modificam suas atividades

diárias (Haveman & Gualtieri, 2017). Neste contexto, as IES se destacam por responderem a variadas lógicas institucionais.

Na sequência, são retratadas as três lógicas delimitadas para o estudo, com a intenção de buscar compreender qual ou quais delas são dominantes nas IES pesquisadas: A e B. Elas foram exibidas da seguinte maneira: lógica de mercado; lógica de Estado burocrático; e lógica profissional.

4.2.2.1 Lógica de mercado

A lógica institucional de mercado é a lógica que mais influencia o campo das IES privadas (Viana 2016; Favero & Guimarães, 2019), visto que são empreendimentos e precisam garantir a sua continuidade. Essa lógica é caracterizada pela busca por eficiência, otimização de processos, redução de custos, maximização do lucro, e ambiente competitivo, entre outros. As categorias de análise elencadas no quadro 5, e que tratam da lógica de mercado (9, 10, 11 e 12), foram relacionadas a partir do referencial teórico disponibilizado anteriormente, considerando também o conteúdo obtido nas entrevistas transcritas.

Lazier (2011) verificou que IES filantrópicas, por não visarem lucro, apresentam muita resistência em considerar e utilizar preceitos mercadológicos na tomada de decisão e administração, entretanto, mesmo essas instituições devem apresentar superávit em suas operações para assegurar a manutenção da IES, viabilizar investimentos, manter a qualidade ou oferecer projetos de caráter social. O autor entende que a aceitação dessa influência de mercado auxilia a gestão efetiva e eficaz que assegura a sobrevivência da organização.

De maneira similar aos estudos de Conrath-Hargreaves e Wüstemann (2019), a adoção superficial de práticas influenciadas pelas lógicas de mercado poderiam levar os negócios das instituições estudadas a falência, pois o ambiente em que estão inseridas é altamente competitivo.

Porque todas as instituições de Maringá e região trabalham com a estratégia de preço, não de diferenciação, e isso joga para baixo o preço. E mesmo que a gente tenha a qualidade, a gente não consegue levar. (Sujeito 6)

A gente tem uma análise de inteligência de mercado, então esse setor monitora todos os passos, vamos dizer assim, as movimentações dos concorrentes. A gente avalia isso

periodicamente, agora, por exemplo, na época de Covid a gente está fazendo isso diariamente, então a gente recebe relatórios aqui diários da movimentação de mercado, a gente avalia também a questão de precificação né, semestre a semestre para saber se a gente está descolando muito ou não do mercado. É enfim, há um setor todo específico pra tratar disso. (Sujeito 2)

As referências à lógica de mercado foram notadamente as mais frequentes no discurso dos entrevistados, o que pode ser visto nas respostas relacionadas a escolha do método de custeio pelas duas IES pesquisadas e pelas referências feitas no decorrer das demais respostas.

Com relação a escolha do método de custeio direto/variável, a maioria dos respondentes conectou a busca por eficiência e por melhoria na gestão.

É o método mais eficiente para a instituição de ensino [...]é utilizado em outras (IES) que isso nos possibilita fazer de *benchmark*. (Sujeito 1)

[...] em função da necessidade de gerar informação de resultado e acompanhamento de resultado dos cursos da graduação, da pós, dos cursos especificamente. (Sujeito 4)

O objetivo é a gente ter um gerenciamento na ponta da língua, né, não um gerenciamento assim: “Olha a empresa está dando lucro”. Isso não interessa. Nós queremos saber onde está sendo gerado, em qual célula da empresa está sendo, no curso A, curso B. (Sujeito 6)

Além disso, especificamente para o custeio variável/direto, os entrevistados da IES A afirmaram que o método é utilizado em outras IES, é o mais eficiente e foi o método mais adequado para os objetivos da administração da empresa. Os respondentes da IES afirmaram que o método é mais apropriado para a instituição.

As informações geradas pelos métodos de custeio são consideradas de grande importância nas duas instituições, elas geralmente são mais detalhadas e debatidas em nível de diretoria para, depois de filtradas, serem repassadas à reitoria. Na IES A, é salientado que existem demandas envolvidas aos custos que são solicitadas pela reitoria, mudando o fluxo da informação.

[...] as principais informações são levadas para a diretoria mensalmente. Ou em demandas específicas, isso vem ao contrário. A demanda da reitoria para apurar

determinado assunto. Aí ela pode se aprofundar e acaba utilizando as informações de custo. (Sujeito 4)

Assim, a tomada de decisão não é gerada exclusivamente a partir de dados e informações de custos e proveniente dos métodos de custeio, mas as informações geradas por esses métodos são consideradas de suma importância para a gestão das duas instituições pesquisadas.

A partir do conceito de margem de contribuição, fornecido pelo custeio variável, é possível fazer projeções e cálculos de viabilidade de cursos que já existem, novos cursos, novas turmas, optar pelo encerramento ou agrupamento de determinada turma, chegando a informações relativas a determinado campus ou polo de apoio presencial (no caso da modalidade a distância). Essas são as informações mais utilizadas para o processo decisório provenientes do método de custeio relacionadas pelos entrevistados.

Para a decisão de investimento quando vou lançar um curso novo eu parto [...] para poder fazer o cenário. (Sujeito 1)

Tomada de decisão, se vale a pena se não vale a pena. É, uma mudança, juntar sala e assim por diante, então tudo questão de decisões mesmo. (Sujeito 5)

4.2.2.2 Lógica do Estado burocrático

Todas as empresas privadas instaladas no Brasil, por força de lei, devem utilizar o método de custeio por absorção. Além disso, para as IES privadas, existe uma série de normativas e regulamentações a serem seguidas para a liberação e manutenção de cursos de graduação e pós-graduação. Como o objeto de estudo nesta dissertação são os métodos de custeio, o foco será voltado a eles e demais normativas mencionadas pelos respondentes que os impactem.

A lógica de Estado burocrático tem como características a padronização, adoção de protocolos, rotinas etc. Para esta lógica, foram elencadas as categorias de análise (16) protocolos normativos e (17) protocolos coercitivos. As categorias foram elaboradas com base no referencial teórico, considerando, por exemplo, o atendimento a regulamentações relacionadas ao programa PROUNI como protocolos normativos, visto que são regras adotadas apenas pelas IES que tenham interesse espontâneo no relacionamento com o Estado. No caso

da adoção do método de custeio por absorção, pode-se considerar como resposta de um protocolo coercitivo, visto que é previsto em lei para todas as organizações.

O uso do custeio por absorção não chega a ser visto como um empecilho para as IES estudadas, mas de fato não é tido como algo que agrega no nível informacional. Os termos utilizados pelos entrevistados são unânimes em relacionar o custeio por absorção à pressão exercida pela lei. A adoção deste método nas duas instituições é motivada pelo atendimento a legislação tributária brasileira e o discurso de todos os respondentes tende ao mesmo tom legalista.

O que eu penso, a primeira é para o método de absorção (Exigências de órgãos externos), né, então não é nosso foco, nosso foco em absorção não é uma exigência, então a gente não se preocupa muito com ele. (Sujeito 6)

Agora o por absorção foi (adotado) em função de se ter condições de apurar, separar, custos e despesa, para fins de tributo. Então foi mais legal, foi para atender demanda legal. [...] ele é obrigatório pela legislação para atender o fisco. Eu tenho que adotar de qualquer maneira. Então acho que é o melhor para a instituição neste sentido, atender a legislação (Sujeito 4)

Mesmo com as duas IES atendendo a programas de fomento a formação superior, tanto de níveis federais até municipais, eles não foram mencionados nas entrevistas.

4.2.2.3 Lógica profissional

Caracterizada pela formalização do conhecimento, expertise profissional e relacionada a entrega de serviços de melhor qualidade ao cliente, o serviço ofertado da IES que é a formação profissional e a sua continuidade está estritamente ligada a esta lógica. A análise desta lógica compreende as categorias de análise (13) qualidade na prestação de serviços, (14) qualidade na estrutura e dos recursos (15) *status* da organização. Assim como as demais lógicas, essas categorias foram atribuídas com base na literatura.

Nesse ponto, existe praticamente um consenso entre os entrevistados das duas IES, a priorização por uma oferta de serviços de qualidade. No discurso dos vários respondentes, são dados argumentos ligando a qualidade ao *status* organização, bem como esse item pode ser estratégico para as duas organizações.

Olha eu posso te falar pelo muito tempo que estou na instituição e por conhecer a direção da empresa, o Professor X, pode parecer que não, mas ele se preocupa com a prestação de serviço. E por dois motivos isso é uma opinião minha. Dois motivos. Primeiro porque ele realmente se preocupa com a educação, não só da região, mas do país como um todo. E também porque ele sempre acreditou que a boa prestação do serviço, que vai fazer com que a instituição cresça e tenha bons resultados financeiros também, é o aluno depois tendo sucesso na vida profissional, em ter conhecimento. Então ele sempre apostou nisso, né. Então as vezes você pode piorar a qualidade para ter mais resultados no momento, mas isso não se sustenta a longo prazo. Né? [...] Então acredito que a principal preocupação dele é realmente a prestação de serviço. É a qualidade na prestação. (Sujeito 4)

Se você não tiver a qualidade você não tem resultado. Entende? É como você colocar um sabão para lavar sua roupa e ela continuar suja. (Sujeito 6)

A única resposta que se diferencia, influenciada pela lógica de mercado, é do sujeito 5:

Eu creio que a gente entre no meio termo aqui na instituição quando a gente fala de otimização de resultados, a gente sempre avalia quanto vai perder da qualidade, se vai perder a qualidade. Então, quando a gente verifica que vai ter uma grande perda de qualidade, a gente reavalia esse processo para ver se vale ou não vale a pena.

Relacionando esta lógica com os métodos de custeio, alguns dos entrevistados afirmaram que é necessário a aplicação de treinamentos e algumas correções pontuais para o bom emprego e funcionamento da ferramenta. Assim, mesmo profissionais com formação na área, podem passar por novas atualizações visando melhor utilização dos sistemas e artefatos disponibilizados pelas instituições e assim influenciando no resultado final em qualidade e em retorno do capital investido pelos sócios proprietários.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente dissertação pretendeu Analisar como as lógicas institucionais mais relevantes no campo das instituições de ensino influenciam a utilização de métodos de custeio. Para abordar esta análise, foram utilizadas referências da Teoria Institucional, como Friedland e Alford (1991) e Thorton et al. (2012), ademais, foram investigados os principais métodos de custeio identificados por diversos autores da área contábil. Foi possível identificar a influência de lógicas institucionais na escolha dos métodos de custeio nas IES pesquisadas, e na consequente utilização desses métodos no cotidiano das instituições. Por serem artefatos gerenciais de uso contínuo pelas organizações, a ação das lógicas é refletida nas decisões organizacionais e suas práticas.

A pesquisa apontou que as duas IES estudadas, mesmo evidenciando portes bastante diferentes, utilizam o mesmo método de custeio, no caso da apreciação das informações gerenciais o método utilizado é o custeio direto/variável. Nessa metodologia de custeio são considerados todos os custos e despesas diretas, sejam variáveis, fixos, semivariáveis ou semifixos, sendo os custos e despesas indiretas lançados no resultado do período. A partir deste método é possível obter a margem de contribuição, que pode ser compreendida como a diferença entre a receita e o custo e a despesa variável de cada produto.

Este método é indicado por Lazier (2011) e Padoveze e Takakura Junior (2013) como o método mais apropriado para instituições de ensino, por serem prestadoras de serviços e ofertarem um *mix* diversificado. Os demais métodos de custeio fazem uso de rateios imprecisos e subjetivos, que podem distorcer o resultado e provocar decisões errôneas, o que não ocorre com o método direto/variável, sendo o mais apropriado para a tomada de decisões. Dessa forma, ao utilizarem este método, é possível afirmar que a realidade da prática de custeio das duas instituições pesquisadas está consolidada com as ferramentas recomendadas pela literatura que trata dos métodos de custeamento. Ademais, a literatura recomenda a utilização de mais de um

método a fim de extrair uma maior diversidade de informações para que a tomada de decisão seja mais assertiva (Kolosowski & Chwastyk, 2014), nesse sentido a IES A, utiliza o custeio RKW de maneira complementar ao método variável.

A escolha do método de custeio variável, tanto no caso da IES A quanto para a B se deu pela eficiência proposta pelo método no apoio a tomada de decisões e por estarem num ambiente altamente competitivo, caracterizando a influência da lógica de mercado.

Influenciados pela lógica de Estado burocrático, as duas instituições também utilizam o custeio por absorção visando atender a legislação tributária brasileira. No contexto das IES pesquisadas, nenhuma delas vê no método outra vantagem senão o atendimento ao fisco.

Foi possível verificar também a presença da lógica profissional, principalmente pela característica de entrega de serviços de qualidade, ainda mais em se tratando de instituições em que a formação profissional é o serviço prestado. Todavia, não foi possível verificar uma relação direta entre esta lógica e os métodos de custeio utilizados. É possível que haja uma relação entre a qualidade do serviço ofertado e o retorno financeiro obtido, mas mais estudos envolvendo esses aspectos devem ser desenvolvidos para responder esse questionamento.

A atuação da lógica de mercado, que é dominante no contexto das IES privadas estudadas, é dada por meio da escolha de um método de custeio considerado eficiente, no caso o variável, que proporciona informações como a margem de contribuição, que permite ao gestor promover estratégias que auxiliarão nas decisões de abrir um curso, manter ou fechar e isso pode ser estendido a uma turma ou um campus.

A observação do estudo utilizando como perspectiva a Teoria Institucional, que tem aplicação recente no cenário nacional, denota a preocupação das pesquisas na área contábil, de maneira a buscar uma reflexão mais elaborada a respeito da temática. Além do mais, as IES estão inseridas num contexto de grande complexidade e merecem o destaque na pesquisa acadêmica.

Como recomendação para estudos futuros, salienta-se a possibilidade de realização do estudo em instituições de ensino filantrópicas e/ou confessionais, visando investigar se a lógica de mercado teria a mesma força de atuação na escolha e utilização dos métodos de custeio.

Destaca-se que o estudo se limita a análise das três lógicas (mercado, Estado burocrático e profissional), evidenciadas no referencial teórico e delimitadas para a pesquisa. No entanto, estudos futuros podem averiguar a área da educação superior analisando sob o olhar de outras lógicas, como por exemplo, a lógica de políticas educacionais.

REFERÊNCIAS

- Abbas, K., Gonçalves, M. N., & Leoncine, M. (2012). Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. *Contexto*, 12(22), 145-159.
- Alcantara, C. C. V. de. (2018). Práticas de mensuração de custos em um hospital acreditado: um estudo sob a ótica das lógicas institucionais. Dissertação de Mestrado, Mestrado em Ciências Contábeis, Universidade Estadual de Maringá. Maringá, PR, Brasil.
- Andrade, M. M. (2005). Competências requeridas pelos gestores de Instituições de Ensino Superior Privadas: um estudo em Curitiba e Região Metropolitana. Dissertação (Mestrado em Tecnologia) – Centro Federal de Educação Tecnológica do Paraná, Curitiba.
- Araujo, L. G. D. (2017). Lógicas institucionais e respostas estratégicas em organizações híbridas: o caso das empresas juniores. Dissertação de Mestrado, Mestrado em Administração – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, Brasil.
- Atkinson, A. A., Banker, R., Kaplan, R. S., & Young, S. M. (2011). *Contabilidade gerencial*. 3. ed. São Paulo, Atlas.
- Bardin, L. (2011). *Análise de conteúdo*. Tradução Luis Antero Reto, Augusto Pinheiro. São Paulo: Edições 70.
- Batista, A. P., Assis, G. C. T., Cruz, C. F., & Bufoni, A. L. (2017). *Custeio Baseado em Atividades no Serviço Público: um Estudo de Caso na Universidade Federal do Rio de Janeiro*.

- Benedicto, G. C. (1997). Contribuição ao estudo de um sistema de contabilidade gerencial para uma gestão eficaz das instituições de ensino. gerencial para uma gestão eficaz das instituições de ensino. Tese de Doutorado em Controladoria e Contabilidade – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Berman, E. P. (2012). Explaining the move toward the market in US academic science : how institutional logics can change without institutional entrepreneurs, 261–299. <https://doi.org/10.1007/s11186-012-9167-7>
- Bertels, S., & Lawrence, T. B. (2016). Organizational responses to institutional complexity stemming from emerging logics: the role of individuals. *Strategic Organization*, 14(4), 01-37.
- Blocher, E. J., Chen, K. H., & Lin, T. W. (2002). *Cost management: A strategic emphasis*. Boston, MA: McGraw-Hill/Irwin.
- Borgert, A., & Silva, M. Z. (2005, Novembro 28-30). Método de custeio híbrido para gestão de custos em uma empresa prestadora de serviços. IX Congresso Internacional de Custos. Florianópolis, SC, Brasil.
- Bornia, A.C. (2002). *Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas*. Porto Alegre: Bookman.
- Brasil. (1988) Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, 5 de outubro de 1988.
- Brasil. (1999). Lei n.º 9.870, de 23 de novembro de 1999. Dispõe sobre o valor total das anuidades escolares e dá outras providências. Brasília, 23 de novembro de 1999.
- Brasil. (2000). Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providencias. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, 5 de maio 2000.

- Brasil. (2001). Lei n.º 10.260, de 12 de julho de 2001. Dispõe sobre o Fundo de Financiamento ao estudante do Ensino Superior e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, 12 de julho de 2001.
- Brasil. (2005). Lei n.º 11.096, de 13 de janeiro de 2005. Institui o Programa Universidade para Todos – PROUNI, regula a atuação de entidades beneficentes de assistência social no ensino superior; altera a Lei n.º 10.891, de 9 de julho de 2004, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, 13 de janeiro de 2005.
- Brasil. (2018). Decreto n.º 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, 22 de novembro de 2018.
- Bruni, A. L.; Famá R. (2008) *Gestão de Custos e Formação de Preços*. 5º ed. São Paulo: Atlas.
- Brusca, I., Labrador, M., & Condor, V. (2019). Management Accounting Innovations in Universities: A Tool for Decision Making or for Negotiation? *Management Accounting Innovations in Universities* :, 9576. <https://doi.org/10.1080/15309576.2018.1549086>
- Capponi, N. F. (2015). *Sistemas de custos em organizações hospitalares: estudo de casos no município de Cascavel/PR*. Dissertação de Mestrado, Mestrado em Administração, Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, Brasil.
- Chenhall, R. H. (2004). The role of cognitive and affecting conflict in early implementation of activity-based cost management. *Behavioral Research in Accounting*, 16, 19–44. [10.2308/bria.2004.16.1.19](https://doi.org/10.2308/bria.2004.16.1.19)
- Chiau, A. V., & Panucci-Filho, L. (2014). Custos nas instituições federais de ensino superior: análise comparativa entre duas universidades federais do sul do Brasil. *Revista Iberoamericana Sobre Calidad, Eficacia y Cambio En Educación*, 12(1), 55–71.
- Ching, H. Y. (2001). *Manual de custos de instituições de saúde*. São Paulo: Atlas.

- Conselho Federal de Contabilidade (2011). Resolução CFC Nº. 1.1366/11: NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: <https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/Publicacao_Setor_Publico.pdf>. Acesso em: 01 jun. 2019.
- Cooper, D. R., & Schindler, P. S. (2003). Métodos de pesquisa em administração. (7ª. ed.). (L. de O. da Rocha, Trad.). Porto Alegre: Bookman.
- Coronetti, J., Beuren, I. M., & De Sousa, M. A. B. (2012). Os métodos de custeio utilizado nas maiores indústrias de Santa Catarina. GESTÃO-Org-Revista Eletrônica de Gestão Organizacional, 10(2), pp. 324-343.
- Creswell, J. W. (2007). Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto. Porto Alegre: Artmed.
- Cropper, P., & Cook, R. (2000). Activity-Based Costing in Universities — Five Years On, *Public Money & Management*, 20(2):61-68 DOI: 10.1111/1467-9302.00213
- Cuevas, C. F., Chávez, G., Castillo, J.A., Caicedo, N.M. e Solarte, W.F. (2004). Costeo ABC ¿Por qué y cómo implantarlo? *Estudios Gerenciales*, 92, 47-103
- Damayanthi, S. and Gooneratne, T. (2017), "Institutional logics perspective in management control research", *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 13 No. 4, pp. 520-547. <https://doi.org/10.1108/JAOC-01-2017-0002>
- DiMaggio, P. J., & W. W. Powell. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *Amer. Sociol. Rev.*, 48, 147–160.
- Ezzamel, M., Robson, K., & Stapleton, P. (2012). Accounting, Organizations and Society The logics of budgeting : Theorization and practice variation in the educational field q. *Accounting, Organizations and Society*, 37(5), 281–303. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2012.03.005>

- Favero, M. B & Guimarães, A. F. (2019). Lógicas Institucionais: Um Estudo em uma Organização Privada de Ensino Superior do Sul do Brasil. *Revista de Administração IMED*, Passo Fundo, v. 9, n. 1, p. 150-166. <https://doi.org/10.18256/2237-7956.2019.v9i1.3076>
- Fligstein, N. (1997), Social skills and institutional theory. *American Behavioral Scientist*, 40(4), 397-405.
- Fonseca, V.; Machada da Silva, C. L. (2002). Conversação entre abordagens da estratégia em organizações: escolha estratégica, cognição e instituição. *Organizações e Sociedade*, v. 9, n. 25, p. 93-109.
- Fontoura, F. B. B.; Cardoso, R. L. (2015) Mudanças de método de custeio e o impacto no sistema de informação gerencial: um estudo qualitativo. *Revista do CEPE*. Santa Cruz do Sul, n 42, pp 96-113
- Frezatti, F. (2005). Management Accounting Profile of Firms Located in Brazil: a Field Study. *Brazilian Administration Review*. v. 2, n. 1, art. 5, p. 73-87.
- Friedland, R., & R. R. Alford. (1991). Bringing society back in: symbols, practices, and institutional contradictions. In *the new institutionalism in organizational analysis*, edited by W. W. Powell & P. J. DiMaggio, 232-63. Chicago: University of Chicago Press.
- Garrison, R. H. (1991). *Managerial Accounting: concepts for planning, control, decision making*. 6.ed. Homewood, IL: Richard D. Irwin, 1991.
- Goddard, A., Ooi, K., Goddard, A., & Ooi, K. (1998). Activity-Based Costing and Central Overhead Cost Allocation in Universities: A Case Study. *Public Money & Management*, 954–962. <https://doi.org/10.1111/1467-9302.00124>
- Goodrick, E., & Reay, T. (2011). Constellations of institutional logics: Changes in the professional work of pharmacists. *Work and Occupations*, 38(3), 372-416.

- Greenwood, R., Oliver, C., Suddaby, R., & Sahlin-Andersson, K. (Eds.). (2008). *The Sage handbook of organizational institutionalism*. Sage.
- Greenwood, R., Raynard, M., Kodeih, F., Micelotta, E. R., & Lounsbury, M. (2011). Institutional complexity and organizational responses. *Academy of Management annals*, 5(1), 317-371.
- Guerreiro, R. (2006). A abordagem institucional na contabilidade gerencial. *Revista Contabilidade Financeira – USP*. n. 40. p. 3.
- Guerreiro, R., Frezatti, F., Lopes, A. B., & Pereira, C. A. (2008). O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. *Organizações & Sociedade*, 12(35), p. 91-106.
- Gumport, P. J. (2000). Academic restructuring: Organizational change and institutional imperatives, (Gumport 1993), 67–91.
- Gupta, M.; Galloway, K. (2003) Activity-based costing/management and its implications for operations management. *Technovation*, v. 23, n. 2, p. 131-138.
- Hansen D. R.; Mowen, M. M. (2001). *Gestão de Custo contabilidade e controle*. 1º ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning
- Haveman, H. A., & Gualtieri, G. (2017). Institutional logics. *Oxford Research Encyclopedia of Business and Management*.
- Horngren, C. T.; Foster, G.; Datar, S. M. (2014) *Contabilidade de custos*. 9ª ed. Rio de Janeiro: LTC-Livros Técnicos e Científicos Editora S.A.
- Horngren, C. T.; Sundem, G. L.; Stratton, W. (2014). *Contabilidade gerencial*. 12. ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil. 560 p

- Howells, J. R. L., Karata, M., & Atiq, M. (2014). University management and organisational change : a dynamic institutional perspective, (June), 251–270. <https://doi.org/10.1093/cjres/rsu005>
- Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira. Sinótese Estática da Educação Superior 2018. Brasília: Inep, 2019.
- Järvinen, J.T. (2016). Role of management accounting in applying new institutional logics: A comparative case study in the non-profit sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(5), 861–886. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-07-2012-01058>
- Kee, R. (2008) The sufficiency of product and variable costs for production-related decisions when economies of scope are present. *International Journal of Production Economics*, v. 114, n. 2, p. 682-696.
- Kerlinger, F. N. (1980). *Metodologia da Pesquisa em Ciências Sociais: um tratamento conceitual*. (H. M. Rotundo, trad.). São Paulo: EPU - Editora Pedagógica e universitária.
- Kerr, G. & Hosie, P. (2013). Strategic avoidance: can universities learn from other sectors. *Australian Universities' Review*, 55, 59-65.
- Khataie, A. H.; Bulgak, A. A.; Segovia, J. J. (2011). Activity-based costing and management applied in a hybrid decision support system for order management. *Decision Support Systems*, v. 52, n. 1, p. 142-156.
- Kochhann, S. C.; Rodrigues, L. A.; Moiseichyk, A. E. (2016). O fator institucional pode afetar valores e comportamentos segundo a lógica mercantilista e a dinâmica organizacional? Um estudo realizado sobre o ensino superior privado em administração. *Saber Humano*, 6(9), 58-76.
- Kolosowski, M.; Chwastyk, P. (2014) Economic aspects of company processes Improvement. *Procedia Engineering*, v. 69, p. 222-230.

- Küpper, H. (2013). A specific accounting approach for public universities, 805–829. <https://doi.org/10.1007/s11573-013-0682-4>
- Langley, A., & Cloutier, C. (2013). The Logic of Institutional Logics: Insights From French Pragmatist Sociology. <https://doi.org/10.1177/1056492612469057>
- Lakatos, E. M., & Marconi, M. A. (2011). Metodologia Científica. 6. Ed. São Paulo: Atlas.
- Lawrence, T., Suddaby, R., & Leca, B. (2011). Institutional Work : Refocusing Institutional Studies of Organization. <https://doi.org/10.1177/1056492610387222>
- Lazier, L. C. (2011). Métodos de Custeio e Formação de Preços: Um Estudo de Caso em uma Instituição de Ensino Superior Privada do Estado de São Paulo. Dissertação - Mestrado Profissional em Administração da Faculdade de Gestão e Negócios da Universidade Metodista de Piracicaba.
- Lemos Júnior., L. C., Pinto, S. S. (2002) A importância da gestão de custos e a tomada de decisões no desempenho de instituições metodistas de educação. Revista do COGEIME, v. 1, n.21, p. 73-81.
- Lemos Júnior, L. C., Espejo, M. M. S. B., Voese, S. B., & Lourenço, R. L. (2008, Novembro, 12-14). Gestão de custos nas instituições privadas de ensino: um estudo empírico dos métodos de custeio. XV Congresso Brasileiro de Custos. Curitiba, PR, Brasil.
- Leoncine, M. (2010). Sistemática para apuração de custos por procedimento médico hospitalar. Dissertação de mestrado, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil.
- Lepadatu, G. (2013). Variable costs method (direct-costing) and its application area. *Metalurgia International*, v.18, n.1, p.85-89.
- Lima, E. M.; Pereira, C. A.. (2004) Apuração e evidenciação dos resultados das instituições de ensino superior com certificado de entidade beneficente de assistência social. *Rev.*

contab. finança, vol.15, n.36, pp.35-49. ISSN 1808-057X.
<https://doi.org/10.1590/S1519-70772004000300007>.

Lounsbury, M. (2007). A tale of two cities: competing logics and practice variation in the professionalizing of mutual funds. *Academy of Management Journal*, 50, 289–307.

Lounsbury, M., & Glynn, M.A. (2001). Cultural entrepreneurship: stories, legitimacy and the acquisition of resources. *Strategic Management Journal*, 22 (6/7), 545-564.

Lutitsky, I. D. & Dragija, M. (2012). Activity Based Costing As a Means To Full Costing – Possibilities and Constraints for European Universities. *Management*, 17(1), 33–57.

Machado, N., & Holanda, V. B. De. (2010). Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil, 44(4), 791–820.

Magalhães, E. A. de, Silveira, S. de F. R., Abrantes, L. A., & Magalhães, E. M. de. (2007, Setembro 21-22). Apuração do Custo por Aluno do Ensino de Graduação da Universidade Federal de Viçosa. XXXI Encontro Da ANPAD, 1–16.

Magalhães, E. A. de, Silveira, S. F., Abrantes, L. A., Ferreira, M. A. M., & Wakim, V. R. (2010). Custo de graduação em instituições federais de ensino superior: o caso da Universidade Federal de Viçosa. *Revista de Administração Pública*, 44(3):637-66.
<https://doi.org/10.7177/sg.2014.v9.n3.a7>

Maher, M. (2001). *Contabilidade de custos: criando valor para a administração*. São Paulo: Atlas.

Martins, E. (2010). *Contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas.

Martins, E., & Peixinho, R. (2017). Desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão: O caso da Universidade do Algarve. *Dos Algarves: A Multidisciplinary e-Journal*, 29(2017), 64–82. <https://doi.org/10.18089/DAMeJ.2017.29.4>

- Martins, E., & Rocha, W. (2010). Métodos de custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas. São Paulo: Atlas.
- Martins, E., & Rocha, W. (2015). Métodos de custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas. São Paulo: Atlas.
- Martins, G. A., & Theophilo, C. R. (2006). Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas. 2. Ed. São Paulo: Atlas.
- McPherson, C., & Sauder, M. (2013). Logics in Action: Managing Institutional Complexity in a Drug Court. *Administrative Science Quarterly*, 58(2), 165-196.
- Medeiros, A. L., & Duarte, M. S. L. T. (2018). Costs calculation model in federal universities. *Revista Observatório*, 4, 813–848 DOI: <http://dx.doi.org/10.20873/uft.2447-4266.2018v4n5p813>
- Megliorini, E. (2012). Custos: análise e gestão. São Paulo: Pearson Prentice Hall.
- Melo, P. A. (2004) A Cooperação Universidade-Empresa no Brasil. *Educação Brasileira*, v. 25.
- Meyer, J., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. In: Powell, W. & Dimaggio, P. (Eds). *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. Chicago: The University Chicago Press, 41-62.
- Mijoč, J.; Starčević, D. P.; Mijoč, I. (2014) Investigation of the relationship between contemporary cost management methods and improvement in financial performance, *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 27:1, 393-413, DOI: 10.1080/1331677X.2014.966970
- Minayo, M. C. S. (2011). Pesquisa social: teoria, método e criatividade. Petrópolis: Vozes.
- Mitchell, M. (1996). Activity-based costing in UK universities. *Public Money & Management*, 16, 51-57 DOI <https://doi.org/10.1080/09540969609387909>

- Morgan, B. F. (2003). A determinação do custo do ensino na educação superior: o caso da Universidade de Brasília. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Universidade de Brasília, Brasília-DF.
- Motta, F. G. (2000). Fatores condicionantes na adoção de métodos de custeio em pequenas empresas: estudo multicasos em empresas do setor metal-mecânico de São Carlos - SP. 2000. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Escola de Engenharia de São Carlos da Universidade de São Paulo, São Carlos.
- Motta, F. G.; Escrivão Filho, E. (2000). Fatores Condicionantes na Adoção de Métodos de Custeio em Pequenas: Estudo Multicasos. Encontro Nacional de Engenharia de Produção. Rio de Janeiro: ABEPRO.
- Monteiro, R. P., Pereira, C. A., & Souza, M. A. de. (2015). A necessidade da informação gerencial nas IES públicas da Europa: breve abordagem pela realidade de Portugal. Revista Catarinense da Ciência Contábil, DOI: <http://dx.doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v14n42p9-24>
- Nakagawa, M. (2001). ABC: custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas.
- Oliveira Netto, A. A. (2006). Metodologia da pesquisa científica: guia prático para a apresentação de trabalhos acadêmicos. 2. ed. Florianópolis: VisualBooks.
- Pache, A. C., & Santos, F. (2013). Embedded in hybrid contexts: How individuals in organizations respond to competing institutional logics. Emerald Group Publishing Limited, 3-35.
- Padoveze, C. L.; Takakura Junior, F. K. (2013) Custo e preços de serviços: logística, hospitais, transporte, hotelaria, mão de obra, serviços em geral. São Paulo: Atlas.
- Padoveze, C. L. (2006) Curso Básico Gerencial de Custo. 2º ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning.

- Peter, M. D. 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. Encontro Nacional Dos Programas De Pós-Graduação Em Administração, 1–16.
- Phillips C. R.; Olson, J. E. (2015) To what extent are the final cost objectives of universities subsidized. *Review of Business*. vol. 36, issue 1.
- Pong, C.; Mitchell, F. (2006) Full costing versus variable costing: does the choice still matter? An empirical exploration of UK manufacturing companies 1988–2002. *The British Accounting Review*, v. 38, n. 2, p. 131-148.
- Port, J., & Burke, J. (1989). Business Planning for Higher Education Institutions. *Higher Education Quarterly*, 43(2), 125–141. doi:10.1111/j.1468-2273.1989.tb01500.x
- Porter, M. E.(1990). Vantagem competitiva. Rio de Janeiro: Campus.
- Qian, L.; Ben-Arieh, D. (2008). Parametric cost estimation based on activity-based costing: a case study for design and development of rotational parts. *International Journal of Production Economics*, v. 113, n. 2, p. 805-818.
- Raimundini, S. L. (2003) Aplicabilidade do sistema ABC e análise de custos: estudo de caso em hospitais públicos. 2003. 200 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Estadual de Maringá, Maringá.
- Rao, H., Monin, P., & Durand, R. (2003). Institutional change in Toque Ville: Nouvelle cuisine as an identity movement in French gastronomy. *American journal of sociology*, 108(4), 795-843.
- Reinert, J. N., & Reinert, C. (2005, Novembro 28-30) Método ABCd - Universidade para apuração de custos de ensino em Instituições Federais de Ensino Superior. IX Congresso Internacional de Custos. Florianópolis, SC, Brasil.

- Ríos-Manríquez, M.; Colomina, C. I. M.; Pastor, M. L. R.V. (2014) Is the activity based costing system a viable instrument for small and medium enterprises? The case of Mexico. *Estudios Gerenciales*, v. 30, n. 132, p. 220-232.
- Rosenberg. C. (2002). Nota Alta. *Revista Exame*. Editora Abril. n. 7. P. 34-45.
- Rosa, P. M. da. (2004). Proposta de modelo de gestão por atividades para universidades públicas brasileiras, 1–227.
- Sampaio. H. (2011). O setor privado de ensino superior no Brasil: continuidades e transformações. *Revista Ensino Superior Unicamp*. ed. 4. p. 28-43.
- Santos, M. R. dos, Costa, F., & Voese, S. B. (2016, Novembro 16-19). Instituições federais de ensino superior Causas da (não) utilização de sistemas de apuração de custos pelas instituições federais de ensino superior. XXIII Congresso Brasileiro de Custos, Porto de Galinhas, PE, Brasil.
- Scapens, R. W. (1994) Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, n. 5, p. 301-321.
- Schultz, C. A.; Silva, M. Z.; Borgert, Altair. (2008, Novembro 12-14). É o Custeio por Absorção o único método aceito pela Contabilidade. XV Congresso Brasileiro de Custos, Curitiba, 2008.
- Schwartzman, S. (1993) “Policies for Higher Education in Latin America: the Context”. *Higher Education*, 25:9-20.
- Scott, W. R. (2008) *Institutions and Organizations: Ideas and Interests*.
- Scott, W. R., Ruef, M., Mendel, P. J. & Caronna, C. A. (2000). *Institutional change and healthcare organizations: From professional dominance to managed care*. University of Chicago Press.

- Selltiz, C., Jahoda, M., Deutsch, M., Cook, S. M. (1975). Métodos de pesquisa nas relações sociais. Edição revista e nova tradução de Dante Moreira Leite. 5 reimpressão. São Paulo: E.P.U.
- Severiano Filho, C., & Melo, J. F. M. (2006). Desmistificando as limitações do uso do Custeio por Absorção. *Contabilidade Vista & Revista*, 17(3), 11-24.
- Shields, R., & Watermeyer, R. (2018). Competing institutional logics in universities in the United Kingdom: schism in the church of reason. *Studies in Higher Education*, 1–15. doi:10.1080/03075079.2018.1504910
- Silva, B. N. da. (2018). Lógicas institucionais na mensuração e gestão de custos em hospitais acreditados. Dissertação de Mestrado, Mestrado em Ciências Contábeis, Universidade Estadual de Maringá. Maringá, PR, Brasil.
- Silva, T. M. R. da. (2016). Lógicas institucionais e as respostas estratégicas diante da prática de acreditação hospitalar nos hospitais do estado do Rio de Janeiro. Dissertação de Mestrado, Mestrado em Administração, Universidade do Grande Rio “Prof. José de Souza Herdy”, Rio de Janeiro, Brasil.
- Slavov, T. N. B. (2013). Gestão estratégica de custos: uma contribuição para a construção de sua estrutura conceitual. Teses de doutorado, Universidade Estadual de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Sordo, C., Orelli, R. L., & Padovani, E. (2016). Accounting practices in italian higher education system ACCOUNTING PRACTICES IN ITALIAN HIGHER EDUCATION, 9664(April). <https://doi.org/10.1080/1331677X.2012.11517535>
- Souza, A.; Clemente, A. (1998). Contextos, paradigmas e sistemas de custeio. V Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos, 1998. Fortaleza-CE.
- Souza, A.; Clemente, A. (2007). Gestão de custos: aplicações operacionais e estratégicas. São Paulo: Atlas.

- Souza, M. A. (2001) Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. 2001. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Souza, M.A.; & Diehl, C.A. (2009). Gestão de custos: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração. São Paulo: Atlas.
- Souza, A. A.; Guerra, M.; Amorim, T. L. M.; Pereira, M. G.; Moraes, E. S. (2008, Novembro 12-14). Metodologia de implantação de sistemas de custeio para organizações prestadoras de serviços. XV Congresso Brasileiro de Custos, Curitiba-PR.
- Stefano, N. M. (2011). Gerenciamento de custos em pequenas empresas prestadoras de serviço utilizando o Activity Based Costing (ABC). *Estudios Gerenciales* 27 (121), 15-37.
- Suddaby, R. and Greenwood, R. (2005). Rhetorical strategies of legitimacy. *Administrative Science Quarterly*, Vol. 50 No. 1, 35-67.
- Tachizawa, T.; Andrade, R. O. B. (2001). Gestão de instituições de ensino. 2 ed. Rio de Janeiro: FGV.
- Takakura Junior, F. K. (2010) Modelos genéricos de apuração de custos de serviços. Dissertação (Mestrado profissional) em Administração da Universidade Metodista de Piracicaba.
- Thornton, P. H., & Ocasio, W. (2008) Institutional Logics. In: Greenwood, R., Oliver, C., Sahlin, K., & Suddaby, R. (Eds.) (99-129). (1st Ed.). *The Sage Handbook of Organizational Institutionalism*.
- Thornton, P. H., Ocasio, W., & Lounsbury, M. (2012). The institutional logics perspective: A new approach to culture, structure, and process. Oxford University Press on Demand.

- Upton, S., & Warshaw, J. B. (2017). Evidence of hybrid institutional logics in the US public research university. *Journal of Higher Education Policy and Management*, 39(1), 89–103. <https://doi.org/10.1080/1360080X.2017.1254380>
- Viana, M. F. (2016). *Lógicas institucionais e estratégia como prática: uma abordagem construtivista*. Tese de doutorado, Programa de Pós-graduação em Administração, Universidade Federal de Lavras, Lavras, MG, Brasil.
- Yin, R. K. (2005). *Estudo de caso: Planejamento e Métodos*. (3ª ed.). Porto Alegre: Bookman.
- Zilber, T.B. (2002), “Institutionalization as an interplay between actions, meanings and actors: the case of a rape crisis center in Israel”, *Academy of Management Journal*, Vol. 45 No. 1, pp. 234-254.
- Zucker, L. G. (1987). Institutional theories of organization. *Annual review of sociology*, 13, 443-464.

APÊNDICE 1 – PROTOCOLO DE ESTUDO DE CASO

VISÃO GERAL DO PROJETO

- a) Título: Métodos de custeio em instituições de ensino superior privadas: um estudo sob a perspectiva das lógicas institucionais.
- b) Questão de pesquisa: Como lógicas institucionais influenciam a utilização de métodos de custeio em instituições de ensino superior privadas na cidade de Maringá-PR?
- c) Objetivos
 - I. Objetivo geral:

Analisar como as lógicas institucionais mais relevantes no campo das instituições de ensino influenciam a utilização de métodos de custeio.
 - II. Objetivos específicos:
 - Identificar o(s) método(s) de custeio utilizado(s) no campo das IES pesquisadas;
 - Verificar se a realidade prática das IES pesquisadas está consolidada com as ferramentas recomendadas pela literatura que trata dos métodos de custeamento;
 - Relacionar lógicas predominantes no campo e os métodos de custeio adotados nas IES pesquisadas.
- d) Fontes de evidências: Entrevistas semi-estruturadas.
- e) Instituição promotora: Universidade Estadual de Maringá – Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis.
- f) Pesquisadores:
 - I. Pesquisadora principal: Ana Carolina Becher Veiga, mestranda no programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Maringá (UEM), na linha de pesquisa de Contabilidade Gerencial.
 - II. Pesquisador orientador: João Marcelo Crubellate, doutor doutor em Administração de Empresas pela Fundação Getúlio Vargas (EAESP-FGV), mestre em Administração pela Universidade Federal do Paraná (UFPR), graduado em Administração pela Universidade Estadual de Maringá (UEM). Professor associado no departamento de Administração e no Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Estadual de Maringá.
- g) Organização estudada
 - I. Instituição de ensino superior A- Maringá-PR.
 - II. Instituição de ensino superior B- Maringá-PR.

PROCEDIMENTOS DE CAMPO

- a) Procedimentos preliminares
 - I. Contato com as instituições de ensino superior, objeto do estudo de casos.
 - II. Obtenção da autorização das instituições de ensino superior para realização do estudo de casos.
 - III. Estabelecimento do cronograma para coleta de dados.
- b) Procedimento para coleta de dados
 - I. Identificação dos profissionais que serão entrevistados, com base na estrutura hierárquica.
 - II. Contato com cada participante.
 - III. Agendamento das entrevistas.
 - IV. Realização das entrevistas.
 - V. Agendamento para efetuar as observações.

QUESTÕES DO ESTUDO DE CASO

- I. Qual(is) o(s) método(s) de custeio utilizado(s) atualmente pela instituição de ensino?
- II. Qual(is) o(s) principal(is) objetivo(s) da implantação do método de custeio atual?
- III. A adoção das práticas de mensuração de custos atingiu o(s) objetivo(s) da IES?
- IV. As informações de custos são utilizadas para tomada de decisões e para a administração da IES?
- V. Como se dá a operacionalização de novas práticas na IES e qual a reação dos diferentes setores e funcionários?
- VI. Quais as dificuldades da IES para a inserção de novas práticas de custos?
- VII. Há resistência para mudanças por parte dos funcionários do setor?
- VIII. A IES procura principalmente a otimização de resultados ou a qualidade na prestação de serviços, ou ainda a melhoria nos processos?

GUIA PARA O RELATÓRIO DO ESTUDO DE CASOS

Para a presente dissertação, estabeleceu-se como fontes de evidências a entrevista semi-estruturada adaptada de Alcantara (2018) e observação direta. Para tratamento e análise dos dados obtidos, essa dissertação procura seguir as orientações de Yin (2005) para estudo de casos múltiplos. Como principal técnica de análise de dados, utiliza-se a análise de conteúdo (Bardin, 2011), não utilizando nenhuma técnica quantitativa para a análise. A confecção do relatório do estudo de casos também acompanha a abordagem dada por Yin (2005).

APÊNDICE 2 – ROTEIRO PARA ENTREVISTA

INFORMAÇÕES INICIAIS

- I. Instituição de ensino:
- II. Nome do entrevistado:
- III. Departamento:
- IV. Função:

QUESTÕES DO ESTUDO DE CASO

- I. Qual(is) o(s) método(s) de custeio utilizado(s) atualmente pela instituição de ensino?
 - () Custeio por absorção
 - () Custeio variável
 - () Método das seções homogêneas (RKW)
 - () Custeio baseado em atividades (ABC)
 - () Custeio baseado em atividades e tempo (TDABC)
 - () Outros. Especifique:

- II. Quando foi implantado o atual método para mensuração dos custos?

- III. Já existiu outro método para mensuração dos custos?
 - () Não. () Sim. (se sim, especifique qual e o(s) motivo(s) da mudança)

- IV. O método atual foi implantado para atender (Marcar mais de uma opção, se necessário):
 - () Exigências de Órgãos externos. Especifique
 - () Exigências fiscais
 - () Necessidades da administração quanto ao controle das operações
 - () Necessidades da administração quanto a tomada de decisões
 - () Necessidades da administração quanto a fixação de preços
 - () Necessidade da instituição de ensino por conta da viabilidade para os funcionários
 - () Outros. Especifique:

- V. O que levou a instituição de ensino a utilizar o atual método de custeio? (Marcar mais de uma opção, se necessário)
 - () Modelo recomendado pela literatura
 - () Método usado em outras instituições de ensino
 - () Método considerado mais viável para a administração da instituição de ensino
 - () Método considerado mais viável para os funcionários da instituição de ensino
 - () Método considerado mais eficiente para a instituição de ensino
 - () Outros. Especifique:

- VI. Qual a reação do pessoal da instituição de ensino em relação à utilização do método de custeio (Favorável ou desfavorável - comente)?
 - a. Professores
 - b. Pessoal do departamento de contabilidade de custos
 - c. Administração geral da instituição de ensino
 - d. Demais funcionários (Especificar quais as funções)

- VII. Qual(is) o(s) principal(is) objetivo(s) da implantação do método de custeio atual?
- VIII. O método de custeio está produzindo os resultados esperados?
- IX. A instituição de ensino apura os custos dos seus departamentos? Comente.
- X. A instituição de ensino apura os custos dos seus procedimentos?
- XI. As decisões da instituição de ensino são tomadas a partir das informações de método de custeio? E qual a importância dada a essas informações? Comente
- XII. Os relatórios de custos são analisados pela administração? Quem os utiliza? Comente.
- XIII. A instituição de ensino visa que tipos de melhorias com a informação de custos? (Marcar mais de uma opção, se necessário)
- () Operacionais
 - () Financeiras
 - () Melhorias de processos
 - () Estabelecimento de preços justos
 - () Outros. Especifique:
- XIV. Quais as informações de custos mais importantes para a instituição de ensino? Por que?
- XV. Quais as principais dificuldades para a operacionalização de novas práticas ou manutenção das práticas existentes? (funcionários, processos, etc.)
- XVI. Para a operacionalização de novas práticas há resistência de determinados setores ou profissionais? Há dificuldade de implementar protocolos e treinamentos aos funcionários? Há resistência a mudança de um modo geral? Comente:
- XVII. Como novas práticas são incorporadas na rotina da instituição de ensino?
- XVIII. Como a instituição de ensino observa a concorrência?
- XIX. O que vem em primeiro lugar para a instituição de ensino: a otimização de resultados ou a qualidade na prestação de serviços?
- XX. A instituição de ensino visa, com a informação de custos, a melhoria dos processos internos ou somente o resultado?
- XXI. Há conflito entre administradores e funcionários da instituição de ensino no que se refere aos procedimentos relacionados à custos? Há conflito entre a visão dos professores e a visão dos profissionais administradores da instituição de ensino?

PERFIL DO ENTREVISTADO:

- I. Sexo:
- II. Idade:
- III. Formação Profissional (graduação, pós-graduação, mestrado, doutorado etc. e qual área):
- IV. Cargo que ocupa:
- V. Há quanto tempo ocupa o cargo atual:
- VI. Há quanto tempo trabalha na instituição de ensino:

INFORMAÇÕES SOBRE A INSTITUIÇÃO DE ENSINO:

- I. Número de alunos matriculados:
- II. Número de empregados:
- III. Fontes de recurso da instituição de ensino (remuneração pelos serviços prestados, subvenções e contribuições, outros etc.):
- IV. Quem comanda a instituição de ensino? (administração profissionalizada, próprios professores, outros). Há professores que fazem parte da diretoria?