

Alinhamento entre posicionamento estratégico e práticas de gestão de custos: um estudo em IES privadas gaúchas

Juliane de Castilhos Spanholi (Unisinós) - juliane_spanholi@hotmail.com

Silvana Cristina Da Silva Model (Unisinós) - silvana_model@hotmail.com

Resumo:

O alcance e manutenção de vantagens competitivas em um ambiente empresarial de alta complexidade requer que as organizações busquem alinhar as práticas de gestão de custos ao posicionamento estratégico, a fim de proporcionar aos gestores melhores decisões. Nesse contexto, o objetivo deste estudo é analisar o alinhamento entre o posicionamento estratégico adotado e as práticas de gestão de custos utilizadas por Instituições de Ensino Superior (IES) privadas gaúchas em nível de graduação. Este estudo multicaso é caracterizado como descritivo e qualitativo, realizado no quarto trimestre de 2016, por meio de entrevistas com os pró-reitores ou os diretores administrativos, de análise documental e de observação in loco. Os principais achados evidenciam que as IES analisadas tendem a se posicionar por diferenciação, em virtude de sua tradição e marca. As práticas de gestão de custos mais utilizadas por essas IES são os tradicionais orçamentos operacionais, planejamento estratégico e o método de custeio variável. O acompanhamento do orçamento é utilizado para a gestão das IES no curto prazo, enquanto que o planejamento estratégico é utilizado para controle no longo prazo. O custeio variável é utilizado para acompanhar a lucratividade dos cursos, formar o preço de venda e embasar decisões de lançar ou descontinuar um curso. Constata-se, assim, um processo de gestão bastante tradicional. A relação das estratégias competitivas com as práticas de gestão estratégica de custos permitiu identificar que as IES estudadas alcançam vantagem a partir da referida integração.

Palavras-chave: *Gestão estratégica de custos. Posicionamento estratégico. Instituições de ensino superior.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Alinhamento entre posicionamento estratégico e práticas de gestão de custos: um estudo em IES privadas gaúchas

Resumo

O alcance e manutenção de vantagens competitivas em um ambiente empresarial de alta complexidade requer que as organizações busquem alinhar as práticas de gestão de custos ao posicionamento estratégico, a fim de proporcionar aos gestores melhores decisões. Nesse contexto, o objetivo deste estudo é analisar o alinhamento entre o posicionamento estratégico adotado e as práticas de gestão de custos utilizadas por Instituições de Ensino Superior (IES) privadas gaúchas em nível de graduação. Este estudo multicaso é caracterizado como descritivo e qualitativo, realizado no quarto trimestre de 2016, por meio de entrevistas com os pró-reitores ou os diretores administrativos, de análise documental e de observação *in loco*. Os principais achados evidenciam que as IES analisadas tendem a se posicionar por diferenciação, em virtude de sua tradição e marca. As práticas de gestão de custos mais utilizadas por essas IES são os tradicionais orçamentos operacionais, planejamento estratégico e o método de custeio variável. O acompanhamento do orçamento é utilizado para a gestão das IES no curto prazo, enquanto que o planejamento estratégico é utilizado para controle no longo prazo. O custeio variável é utilizado para acompanhar a lucratividade dos cursos, formar o preço de venda e embasar decisões de lançar ou descontinuar um curso. Constata-se, assim, um processo de gestão bastante tradicional. A relação das estratégias competitivas com as práticas de gestão estratégica de custos permitiu identificar que as IES estudadas alcançam vantagem a partir da referida integração.

Palavras-chave: Gestão estratégica de custos. Posicionamento estratégico. Instituições de ensino superior.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1 Introdução

A complexidade do ambiente empresarial, caracterizado pela competição acirrada entre as organizações, induz a maioria das empresas a adotarem estratégias competitivas. Nesse cenário, as organizações necessitam tomar decisões de maneira estratégica, pois a economia globalizada demanda uma gestão profissionalizada sistematizada. Para obter e manter as vantagens competitivas, nesse ambiente, é preciso que as organizações busquem integrar fatores como estratégias e gestão de custos (SOUZA; LISBOA; ROCHA, 2003; MELO; LEONE, 2015).

Para que as empresas enfrentem as forças competitivas que envolvem esse contexto, Porter (2004) propõe que sejam adotadas estratégias competitivas genéricas, quais sejam: liderança de custos, diferenciação ou enfoque. O envolvimento e o alinhamento entre estratégias genéricas de Porter e gestão de custos têm sido uma alternativa relevante para o aumento da competitividade das organizações, proporcionando aos gestores melhores decisões (MACHADO, 2008).

Além das estratégias propostas por Porter, a escolha de um eficiente sistema de custos pode significar uma forma de as empresas enfrentarem as forças competitivas proporcionadas pelo ambiente. O fato de as organizações tornarem-se mais complexas faz com que novas técnicas de gerenciamento de custos sejam utilizadas, a fim de aperfeiçoar o desempenho organizacional (MELO; LEONE, 2015). É reconhecido pela literatura que existem diversas práticas de gestão de custos e que cada prática possui características e propósitos específicos. A partir daí, entende-se que não há uma prática melhor do que outra, devendo a empresa adotá-las de acordo com suas necessidades informacionais e de acordo com o posicionamento estratégico adotado.

Diante desse breve contexto, o presente estudo tem como objetivo analisar o alinhamento entre o posicionamento estratégico adotado e as práticas de gestão de custos utilizadas pelas Instituições de Ensino Superior (IES) privadas gaúchas em nível de graduação. Este trabalho está circunscrito às IES que fazem parte do Consórcio das Universidades Comunitárias Gaúchas (COMUNG). A escolha do setor decorre da relevância econômica e social das IES e da sua forte exposição a uma agressiva concorrência (SECCA; LEAL, 2009; MONTEIRO; NUNES, 2016).

Estudos semelhantes buscam o alinhamento entre práticas de gestão de custos e estratégias empresariais em diferentes setores (FONTANA *et al.*, 2016; PIRAN *et al.*, 2016; FARIA *et al.*, 2012; CINQUINI; TENUCCI, 2006; SILVA; SANTOS, 2005), no entanto, há uma carência de estudos no âmbito das IES brasileiras e esse estudo pretende preencher essa lacuna. Esse estudo, ainda, pretende propiciar uma discussão sobre a utilização de algumas práticas de gestão estratégica de custos, de modo que se possa analisar a utilização dessas práticas evidenciadas pela literatura em consonância com o posicionamento estratégico priorizado pelas IES. Assim, esse estudo possibilita analisar a aderência que os gestores das IES atribuem às teorias desenvolvidas sobre o tema.

Os estudos citados utilizam tipologia de Porter e apontam justificativas para essa escolha. O modelo de Porter é considerado por Hill (1988) aplicável a diversos setores, sendo que a análise das forças resume grande quantidade de informação em uma tabela simples, o qual permite a análise de como as forças atuam e sua intensidade, permitindo concluir sobre a atratividade do setor para novos investimentos (SECCA; LEAL, 2009). Mintzberg e Quinn (2001) comentam que as estratégias genéricas propostas por Porter contemplam variáveis úteis para identificar a essência de um negócio e, por isso, é utilizado com frequência. Além disso, o estudo de Cinquini e Tenucci (2010) evidencia que as estratégias de Porter foram as que mais apresentaram relação com as práticas de gestão de custos, enquanto as outras abordagens não apresentaram relação significativa.

2 Referencial Teórico

2.1 Posicionamento Estratégico

As estratégias, em essência, são planos elaborados para alcançar os objetivos organizacionais (OTLEY, 1999). Para Chenhall (2003), são usadas pelos gestores de modo que eles possam influenciar o ambiente externo, a estrutura e o controle da organização. Dessa forma, as estratégias auxiliam os gestores a posicionar suas organizações no ambiente, de forma a adaptá-las às pressões competitivas do mercado. Para Porter (1980) estratégia é definida como a maneira distintiva da empresa encarar as cinco forças competitivas do setor em que atua, a fim de obter e sustentar as vantagens em relação aos concorrentes.

“As Cinco Forças Competitivas” é um modelo de análise mercadológica para avaliar (a) o poder de negociação dos fornecedores; (b) o poder de negociação dos compradores; (c) a ameaça de novos entrantes; (d) a ameaça de produtos ou serviços substitutos; e) a rivalidade entre os concorrentes em qualquer setor, analisando sua estrutura e sua rentabilidade (PORTER, 2004). Essa análise é o primeiro passo para pensar sobre estratégia, sobre como se adaptar às forças exercidas no setor, além de revelar os aspectos mais significativos do ambiente competitivo que são importantes para definir a estratégia genérica a ser adotada (PORTER, 2009).

Porter (2009) argumenta que, após essa análise mercadológica, as organizações devem se posicionar a fim de responder a essas forças, optando por uma estratégia baseada em custos baixos ou na diferenciação, ambas podendo ter um escopo amplo ou estreito. A liderança em custo concentra-se em obter menor custo em relação aos concorrentes por meio da escala, escopo e, normalmente, os investimentos em tecnologia são altos para alcançar o baixo custo. Já a diferenciação implica na obtenção de produtos ou serviços que sejam considerados diferenciados pelos clientes, sendo que os métodos podem se dar pela marca, por serviços personalizados, alternativas de financiamento, especificidades do produto ou serviço. A terceira estratégia é focar determinado grupo comprador ou segmento específico ou mercado geográfico, por meio de liderança em custo ou diferenciação em um nicho determinado.

Shank e Govindarajan (1997) argumentam que as empresas que optam por liderança em custo utilizam, principalmente, sistemas de custeio tradicionais. Por outro lado, as empresas posicionadas pela diferenciação caracterizam-se pela orientação ao mercado, pelo rápido crescimento, pela inovação de produto e pela ampla gama de produtos e investimentos em pesquisa e desenvolvimento, o que permite a elas praticar um preço diferenciado. Essas estratégias genéricas implicam em arranjos organizacionais diferentes, assim como em procedimentos de controle, recursos e habilidades diferenciados (PORTER, 2004). Os recursos e habilidades e os requisitos organizacionais para as posições estratégicas são apresentados no Quadro 1.

Quadro 1: Requisitos e riscos para as estratégias genéricas

Estratégia	Recursos e habilidades	Recursos Organizacionais
Liderança de custos	<ul style="list-style-type: none"> - Altos investimentos. - Habilidade para engenharia de processos e supervisão intensa dos recursos humanos. - Produtos projetados para facilitar a fabricação e a distribuição com baixo custo. 	<ul style="list-style-type: none"> - Controle de custo rígido. Relatórios de controle (frequentes e detalhados). - Organização e responsabilidades estruturadas. - Incentivos baseados em metas quantitativas.
Diferenciação	<ul style="list-style-type: none"> - Grande habilidade de marketing e engenharia de produto e criatividade. - Grande capacidade de pesquisa para desenvolver novos produtos. - Reputação da empresa como líder em qualidade ou tecnologia e longa tradição. - Forte cooperação dos canais, como produção e pós-venda. 	<ul style="list-style-type: none"> - Forte coordenação entre pesquisa, desenvolvimento de produto e marketing. - Avaliações e incentivos em detrimento a medidas quantitativas. RH qualificado. - Isolamento com relação a competidores pela lealdade dos consumidores à marca. - Retornos acima da média da indústria e sensibilidade ao preço menor.
Enfoque	<ul style="list-style-type: none"> - Combinação das políticas de custo e diferenciação com foco meta estratégica em particular. - Enfoque para um determinado grupo comprador. - Segmentação da linha de produto ou mercado. - Satisfação das necessidades, custos mais baixos no atendimento do grupo alvo. Logística de atendimento. 	<ul style="list-style-type: none"> - Capacidade de atender a necessidades específicas e de absorver <i>trade-off</i> entre volume de vendas e rentabilidade - Capacidade de receber pedidos de acordo com as compras dos clientes e de lidar com reduzidas linhas de produtos. - Controle intenso de seus registros.

Fonte: Adaptado de Porter (2004)

Ao observar o Quadro 1, fica evidente que cada estratégia possui requisitos para aderência. Cabe à empresa escolher a estratégia mais adequada à sua estrutura de forma mais difícil de ser replicada pelos seus concorrentes. De acordo com Shank e Govindarajan (1997), dependendo da estratégia, as organizações adotarão diferentes sistemas de controle de gestão, sendo essenciais para elas as informações sobre custos. Os autores argumentam que os custos são importantes em todas as empresas, embora existam diferentes perspectivas de controle e gestão de custos.

2.2 Gestão Estratégica de Custos (GEC)

A Gestão Estratégica de Custos (GEC) surge com um propósito mais amplo que a gestão de custos tradicional, contemplando não só as questões internas, mas também externas da empresa (SHANK, 1989). A GEC é um conjunto de técnicas que contribuem na definição do futuro da empresa, não se restringindo à redução e ao controle de custos, mas, sim, a uma visão ampliada para a preocupação com o uso de informações de gestão de custo para a tomada de decisão. Nesse sentido, se bem-sucedida, deve incidir também sobre o aumento da receita, visto que conduz à melhoria da produtividade (KUMAR; SHAFABI, 2011).

A transição de gestão de custos para gestão estratégica de custos resulta de uma mistura de três temas subjacentes, normalmente apresentados como três pilares da GEC, os quais são: análise dos determinantes de custos; análise da cadeia de valor e análise do posicionamento estratégico (SHANK, 1989). A análise dos determinantes de custos é utilizada para identificar a causa e a gestão principal dos custos (SOUZA; MEZZOMO, 2012). A análise da cadeia de valor permite

identificar os elos que agregam mais valor ao produto, desde o início da cadeia, com a origem dos recursos, até o descarte do produto pelo último consumidor (ANDERSON, 2006). Já a análise do posicionamento estratégico está alinhada às escolhas estratégicas definidas por Porter (2004), liderança em custos, diferenciação e enfoque visando proporcionar vantagem competitiva.

A GEC tenta melhorar a posição estratégica de uma organização, ao mesmo tempo em que reduz custo, e com a competição global as empresas devem estar constantemente conscientes da sua posição estratégica (KUMAR; SHAFABI, 2011). Melo e Leone (2015) complementam essa ideia ao afirmar que a integração das estratégias competitivas com a gestão de custos resulta em vantagem. Nesse sentido, a interface do posicionamento estratégico e a gestão de custos são possíveis quando os custos são tratados como elemento estratégico para a empresa, já que certos objetivos estratégicos podem ser alcançados por meio de práticas de gestão de custo.

2.2.1 Práticas de Gestão de Custos

A GEC posicionou-se como elemento estratégico, de forma a emitir informações de grande utilidade para a tomada de decisão e para o planejamento e para o controle dos recursos por meio de práticas de gestão estratégica de custos (CINQUINI; TENUCCI, 2006). A discussão sobre a integração entre práticas de gestão de custos e estratégia teve origem com o estudo de Shank (1989). Dependendo da escolha de posicionamento estratégico da empresa, ou seja, de diferenciação ou de liderança no custo, há maior ou menor ênfase de práticas de gestão de custos.

A partir desse estudo, outros também buscam a relação entre práticas de gestão de custos e estratégia e ainda outros evidenciam apenas as práticas (CHINQUINI; TENNUCCI, 2006; MACHADO, 2008; FOWZIA, 2011; PIRAN et al., 2016; FONTANA et al., 2016). Esses estudos evidenciam que podem existir inúmeras práticas de gestão de custos, no entanto, algumas são as mais usadas. Dentre as práticas de contabilidade de gestão citadas pelos autores, as utilizadas nesse estudo estão apresentadas no Quadro 2.

Quadro 2: Práticas de gestão estratégica de custos

Práticas de GEC	Descrição da prática	Autor
ABC/ Custeio baseado em atividades	Mensurar os custos de recursos alocando-os às atividades pelos direcionadores de recursos. Em seguida, ocorre a alocação aos produtos, serviços e clientes em específico pelos direcionadores de atividades.	Cooper e Kaplan (1997)
Custo do ciclo de vida	Mensurar o custo relevante de compra, considerando as etapas do seu ciclo de vida: aquisição, posse, uso e subsequente descarte.	Ellram e Siferd (1998)
Custo da qualidade	Avaliar a relação custo-eficácia da gestão da qualidade da empresa. Contempla os custos de avaliação, prevenção, falhas internas e externas.	Ito (1995)
Custo alvo/ Custo meta	Instrumento de redução de custo no momento da concepção dos produtos e serviços.	Monden e Hamada (1991)
Custo padrão	Visa controlar e acompanhar as variações de custos ocorridas no processo produtivo, assim como suas possíveis causas.	Kraemer (1995)
Kaizen	Técnica de aperfeiçoamento de custos que deve ser aplicada durante todo o processo produtivo, visando à melhoria contínua.	Monden e Hamada (1991)
Custo da cadeia de valor	Abrange a relação entre a empresa e seus parceiros, incluindo os fornecedores, parceiros de aliança estratégica e as relações entre empresa e seus clientes.	Anderson (2006)
Planejamento Estratégico	Elaborar um processo formal de planejamento de longo prazo, que inclui a definição da missão, visão, estratégia organizacional, objetivo e plano de ação.	Warren, Reeve e Fess (2001)
Orçamento Operacional	É o plano financeiro para implementar o planejamento estratégico da empresa. A importância do orçamento para a comparação periódica dos resultados com as metas como parte do planejamento e controle.	Warren, Reeve e Fess (2001)
Custeio variável	Desconta-se das receitas de vendas somente custos e despesas variáveis, que resulta na margem de contribuição. Essa margem informa o quanto sobra para contribuir no pagamento dos custos fixos.	Vartanian (2000)

Fonte: Autores citados

De acordo com o Quadro 2, cada prática de GEC depende de um conjunto de técnica, a fim de gerar informações que sustentem o foco estratégico da empresa (FONTANA *et al.*, 2016).

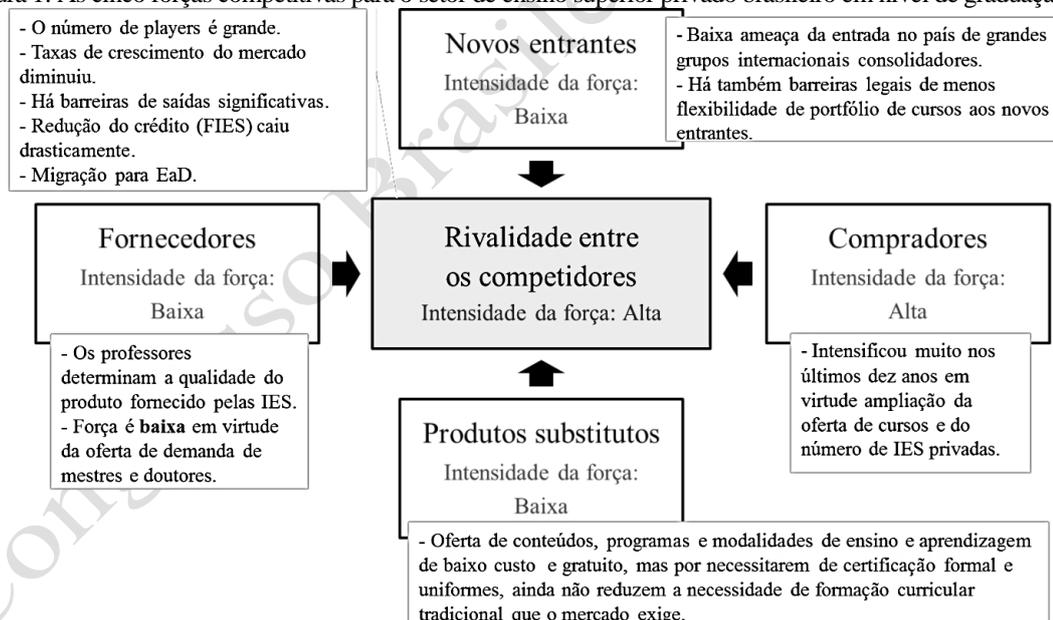
2.3 Caracterização das Instituições de Ensino Superior (IES) pertencentes ao COMUNG

Em 1993, um grupo de instituições comunitárias do Rio Grande do Sul (RS) firmou um Protocolo de Ação Conjunta, constituindo o Consórcio das Universidades Comunitárias Gaúchas – COMUNG, oficialmente fundado em 27 de abril de 1996. Diferentemente das universidades públicas, mantidas pelo governo, e das privadas, que visam ao lucro, as universidades comunitárias são instituições sem fins lucrativos que possuem forte vínculo com suas comunidades. O objetivo do consórcio é viabilizar um processo integrativo que resulte no fortalecimento individual das IES e no consequente favorecimento da comunidade universitária rio-grandense (COMUNG, 2016).

Integrado por 15 instituições de ensino, o COMUNG, em 2014, ofereceu 1.489 cursos de graduação, atendendo aproximadamente 235 mil universitários gaúchos, os quais foram atendidos por 9.190 professores e mais de 11 mil funcionários. Comparando com os números do estado do RS, verifica-se que, naquele ano, o estado possuía 479.858 mil universitários matriculados, sendo 79,4% em IES privadas e 20,6% em IES públicas (INEP, 2014). Assim, as Universidades Comunitárias atenderam aproximadamente 49% dos alunos matriculados no ensino superior do RS.

O setor de IES privadas em nível de graduação como um todo foi estudado por Sécca e Leal (2009), os quais afirmam que o setor é caracterizado por grande rivalidade entre os competidores. Essa rivalidade requer que as IES estejam em constante aperfeiçoamento, a fim de obterem alguma vantagem competitiva para disputar esse mercado. As forças mercadológicas do setor estão evidenciadas na Figura 1.

Figura 1: As cinco forças competitivas para o setor de ensino superior privado brasileiro em nível de graduação



Fonte: Adaptado de Secca e Leal (2009) e Monteiro e Nunes (2016)

Observa-se, na Figura 1, que as forças com intensidade alta são: Rivalidade entre os competidores, principalmente, pela estabilização do crescimento do setor, além disso, o número de players é grande e o grupo de consolidadores deve continuar com forte processo de consolidação, há barreiras de saídas significativas, elevação do desemprego e redução do crédito de financiamento subsidiado pelo governo; Poder de negociação dos compradores, que, no caso das IES são os alunos, e que se intensificou muito nos últimos dez anos em virtude da ampliação da oferta de cursos e do número de IES privadas que passaram a disputar o aluno.

2.4 Estudos Relacionados

Estudos empíricos têm sido realizados evidenciando a relação entre as práticas de gestão de custos utilizadas e o posicionamento estratégico adotado por empresas e setores. Entre tais estudos, foram selecionados aqueles relacionados com a GEC, conforme elencados no Quadro 3. Seus resultados sugerem a existência de integração entre práticas de gestão de custos e determinadas estratégias empresárias.

Quadro 3: Estudos relacionados

Autores	Estratégia Adotada	ABC/ABM	Ciclo de Vida	Custo da Qualidade	Custo Meta	Custo Padrão	Kaizen	Custo da C. Valor	Orçamento	Custeio Variável
Fontana <i>et al.</i> (2016)	Enfoque em Diferenciação	x		x	x					
Piran <i>et al.</i> (2016)	Diferenciação e Liderança em custos para diferentes produtos				x	x	x			
Faria <i>et al.</i> (2012)	Liderança em Custo				x		x			
Machado (2008)	Diferenciação								x	x
Cinquini e Tenucci (2006)	Liderança em Custo	x	x					x		
Silva e Santos (2005)	Liderança em Custo			x			x			

Fonte: Autores citados.

Com base nesses estudos, é possível verificar os posicionamentos estratégicos adotados por diferentes setores e sua relação com as práticas de gestão de custos. Os autores dos estudos apresentados revelam essa relação como forma de obter vantagem competitiva. A percepção de alinhamento estratégico refere-se à conformidade das práticas de gestão de custos e sua estrutura com as prioridades estratégicas definidas pela organização. Existe o entendimento de que a GEC concentra a análise dos custos considerando elementos estratégicos como fontes de vantagens competitivas (MELO; LEONE, 2015).

Contrariamente à literatura pesquisada, pode-se observar, no Quadro 3, que não existe um padrão na utilização de práticas de GEC, conforme o posicionamento estratégico adotado. O que mais parece determinar as práticas utilizadas são as necessidades informacionais da empresa, bem como outras características da empresa como porte, setor de atuação, etc. Os estudos de Faria *et al.* (2012), Cinquini e Tenucci (2006) e Silva e Santos (2005) evidenciaram um posicionamento de liderança em custo, mas utilizam diferentes práticas, e os estudos de Fontana *et al.* (2016) e Machado (2008) evidenciaram que as empresas estudadas posicionam-se por diferenciação e também utilizam diferentes práticas. Esses estudos são aplicados a diferentes setores e, por isso, possuem diferentes posicionamentos e práticas, mas nenhum é aplicado ao setor das IES.

Outro contraponto é evidenciado no estudo de Almeida, Machado e Panhoca (2012) que foi realizado com empresas da construção civil paranaense, cujo objetivo foi investigar as práticas de gestão de custos que seguem a tipologia de estratégia de Porter. Os autores concluem que as empresas com estratégias de diferenciação atribuem importância às práticas de gestão de custos, divergindo de Chenhall (2003), o qual constatou que empresas com posicionamento de liderança no custo tendem a adotar controles gerenciais mais rígidos com foco em custos e orçamentos, quando comparadas com as empresas com posicionamento por diferenciação.

3 Procedimentos Metodológicos

Para a realização desse estudo foram estudadas três universidades comunitárias gaúchas que integram o COMUNG, a fim de analisar o alinhamento entre as práticas de gestão de custos e o posicionamento estratégico adotado. A análise foi precedida de uma revisão bibliográfica sobre tais

temáticas. Para tanto, esse estudo multicase caracteriza-se como descritivo e foi realizado por meio de entrevistas, análise documental e observação, sendo que a abordagem dos dados é qualitativa.

As características do estudo permitem qualificá-lo quanto à abordagem do problema como qualitativo, uma vez que os dados coletados foram analisados e interpretados sem quantificá-los; quanto aos objetivos, como descritivo, pois os fatos ocorridos relacionados ao posicionamento estratégico e à gestão de custos serão descritos, buscando explicar suas características e possíveis relações entre variáveis (GIL, 2010); e quanto aos procedimentos técnicos, trata-se de um estudo multicase, visto que faz uma profunda análise sobre três IES (YIN, 2015).

A população corresponde a quinze universidades que compõem o COMUNG. A amostra foi composta por três IES, as quais juntas contemplam em torno de 26% do total de alunos desse consórcio. Além disso, foram escolhidas por acessibilidade e aceite dos entrevistados. Os dados foram coletados no quarto trimestre de 2016 mediante entrevistas presenciais que foram realizadas com pró-reitores ou diretores administrativos das três IES analisadas.

O instrumento de coleta de dados foi elaborado em dois blocos: estratégias e práticas de gestão de custos. O bloco das estratégias captura dados para subsidiar a identificação da estratégia adotada pela empresa, enquanto que o bloco das práticas captura a intensidade e a concordância do respondente, relativa às práticas de gestão de custos utilizadas. O roteiro de perguntas semiestruturado foi elaborado com o suporte das teorias apresentadas nas seções anteriores e validado com um entrevistado, integrante de uma IES, com familiaridade sobre o tema. Com base nas recomendações, foi elaborada uma nova versão do questionário atendendo as sugestões de alteração e de inclusão de assertivas.

As entrevistas foram gravadas e, posteriormente, transcritas para a análise dos resultados. Para a análise documental foram consultados documentos administrativos e relatórios internos das IES que continham informações de seus indicadores. Ainda foram realizadas observações informais realizadas na ocasião das entrevistas (YIN, 2015).

A etapa de análise dos dados foi realizada mediante o uso da técnica de análise de conteúdo. De acordo com Bardin (2004), a análise de conteúdo é um conjunto de técnicas de análise das comunicações, que utiliza procedimentos sistemáticos com objetivo de descrever o conteúdo das mensagens. Esse tipo de análise é organizado em três fases: 1) pré-análise, 2) exploração do material e 3) tratamento dos resultados, inferência e interpretação. Para tanto, os conteúdos das entrevistas foram agrupados por semelhança e classificados com base no suporte teórico.

A classificação foi realizada com base na intensidade de aderência entre a base teórica e a prática declarada pelo entrevistado a saber: Alta aderência; Média aderência; Inversa aderência. Na alta aderência, as práticas de GEC estão em linha com o recomendado pela teoria. Na aderência inversa, ocorre o contrário, ou seja, não existe utilização da prática. A média aderência indica imprecisão na utilização das práticas, o que evidencia o problema normal das organizações, a diferença entre o discurso e a prática.

O estudo de caso é frequentemente alvo de discussão a respeito de sua validade, visto que não permite que os resultados sejam generalizados a todas as IES. Ainda, a técnica de coleta de informações por meio de entrevistas, sugere algumas fragilidades, como o viés causado pelo pesquisador pela forma de participação na coleta, estruturação e interpretação dos dados. Já a técnica de análise de conteúdo incorre sobre o risco de viés do avaliador que utiliza seus critérios para classificação do conteúdo analisado (GIL, 2010).

4 Análise dos resultados

4.1 Caracterização geral das IES analisadas

O ambiente em que se encontram inseridas as IES está passando por acentuadas transformações que decorrem, em parte, da reforma ocorrida no ensino superior brasileiro, a partir de 1990, que levou, por um lado, ao aumento da demanda e do acesso às IES e, por outro lado, ao aumento da concorrência entre as IES (BITTAR; OLIVEIRA; LEMOS, 2011). Esse ambiente

demanda que as IES sejam mais eficientes para que permaneçam nesse mercado competitivo, sendo que a utilização de práticas de controle é uma forma encontrada para obter melhores resultados. Com essa finalidade, os gestores de IES têm buscado o aperfeiçoamento de práticas que propiciem controle das operações e das estratégias (CRISPIM; LUGOBONI, 2012).

Para a coleta de dados, foram realizadas entrevistas, objetivando identificar o posicionamento estratégico e as práticas de gestão de custos. Os entrevistados foram escolhidos em virtude de apresentarem grande conhecimento sobre a temática. O Quadro 4 evidencia as características dos entrevistados.

Quadro 4: Caracterização dos entrevistados

Caracterização dos entrevistados	IES 1	IES 2	IES 3
Cargo	Pró-reitor administrativo	Pró-reitor administrativo	Diretor administrativo
Tempo no cargo	6 anos	8 anos	1 ano
Formação acadêmica	Doutorado	Doutorando	C.S.T Gestão Financeira e MBA em Gestão de Projetos

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com o Quadro 4, percebe-se que os entrevistados foram os pró-reitores administrativos das IES 1 e 2 e o diretor administrativo da IES 3. De forma geral, os entrevistados evidenciaram a importância de ter controles, principalmente, relacionados aos custos, corroborando com o que apontam Shank e Govindarajan (1997). Os entrevistados responderam as questões do roteiro semiestruturado de modo similar, por esse motivo não houve a necessidade de separar as análises dos resultados por IES. As três IES estudadas fazem parte do COMUNG possuem algumas características similares como podem ser observadas no Quadro 5.

Quadro 5: Caracterização das IES em estudo

Caracterização da Instituição	IES 1	IES 2	IES 3
Ano de fundação	1969	1969	1976
Faturamento bruto anual total	R\$ 449 milhões	R\$ 190 milhões	R\$ 71 milhões
Participação no faturamento dos cursos de graduação	82%	85%	85%
Número de cursos de graduação	73 presenciais e 15 EAD	57 presenciais e 3 EAD	43 presenciais
Número de mestrados	26 mestrados	7 mestrados	5 mestrados
Número de doutorados	18 doutorados	3 doutorados	2 doutorados
Número de alunos presenciais de graduação	22.661 (89%)	15.876 (97,2%)	5.154 (100%)
Número de alunos EAD de graduação	2.860 (11%)	458 (2,8%)	0
Número total de colaboradores	2.452	1.500	556
Número de professores	1.187	574	211
Percentual de professores doutores	46,8%	29,6%	45,5%
Percentual de professores mestres	48,8%	63,1%	54,5%
Valor do ticket médio na graduação	R\$ 1.419,24	R\$ 866,55	R\$ 973,60
Percentual de evasão na graduação	12,8%	11%	12%
Índice Geral dos Cursos (IGC) em 2014	4	4	3

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com a Quadro 5, pode-se perceber que todas as IES analisadas estão no mercado há mais de 40 anos e, portanto, têm ampla experiência e tiveram que se adaptar a diversos contextos ao longo do tempo. Ainda têm em comum a qualidade dos cursos, pois as três IES apresentaram o IGC entre 3 e 4. O IGC é um indicador adotado no ensino superior brasileiro para expressar a qualidade de todos os cursos de graduação, mestrado e doutorado de uma IES, variando de 1 a 5 (BITTENCOURT; CASARTELLI; RODRIGUES, 2009).

De forma geral, percebe-se que a IES 1 é a maior instituição e a IES 3 é a menor, em termos de faturamento, cursos oferecidos, alunos e colaboradores. Quanto aos cursos de graduação,

percebe-se que são os que mais impactam no faturamento dessas IES, em virtude de possuírem mais cursos de graduação do que programas de pós-graduação, bem como mais alunos. Essas IES também têm em comum a ampla quantidade de professores mestres ou doutores, representando praticamente 100% do quadro de docentes.

4.2 Forças Competitivas

As IES, inicialmente, foram analisadas quanto ao seu posicionamento frente às forças que agem no ambiente em que estão inseridas. Afinal, como evidenciado por Porter (2009), o primeiro passo para as empresas obterem vantagem competitiva é analisar o ambiente e decidir como irão se adaptar às forças exercidas no setor. Após essa análise mercadológica, as organizações devem se posicionar a fim de responderem a essas forças. Nesse contexto, as IES evidenciaram sua percepção sobre as cinco forças, conforme apresentado no Quadro 6.

Quadro 6: Percepção das universidades sobre as cinco forças para o setor das IES

Quais as percepções da universidade sobre o setor ao avaliar as cinco forças indicadas por Porter:	IES 1	IES 2	IES 3
O poder de negociação dos fornecedores	Baixa	Baixa	Baixa
O poder de negociação dos compradores	Baixa	Moderada	Alta
A ameaça de novos entrantes	Moderada	Alta	Alta
A ameaça de produtos ou serviços substitutos	Moderada	Moderada	Alta
A rivalidade entre os concorrentes	Alta	Alta	Alta

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com o Quadro 6, pode-se perceber que a maioria das forças tiveram divergência de respostas. Apenas duas forças tiveram respostas comuns aos entrevistados, sendo que a única força a que os entrevistados atribuíram intensidade alta foi a rivalidade entre os concorrentes, corroborando com os estudos de Sécca e Leal (2009) e Monteiro e Nunes (2016). Os entrevistados afirmaram que a concorrência é alta, visto que existem diferentes posicionamentos entre todas as IES, seja liderança em custos, diferenciação ou enfoque. Por outro lado, os entrevistados perceberam uma cooperação entre as IES do COMUNG, sendo essa concorrência diminuída, mas não eliminada. Além disso, afirmaram que a concorrência é alta porque o nível de qualidade é alto.

Os gestores das IES afirmaram que ocorre uma cooperação entre as instituições pertencentes ao COMUNG. Nesse sentido, a IES 2 afirmou que é preciso um maior envolvimento entre essas instituições, a fim de unir forças para enfrentar os competidores. Afirmou, ainda, que as redes de IES de capital aberto estão tomando uma grande fatia do mercado, com preços mais baixos, e estão inovando com qualidade, o que, em alguns casos, equipara-se às diversas universidades que estão no mercado há um longo tempo, e que têm uma tradição. Nesse sentido, é preciso uma maior união entre as universidades comunitárias.

Após essa análise mercadológica, ao verificar que os entrevistados reconhecem uma alta rivalidade entre os concorrentes, foi necessário verificar qual o posicionamento estratégico adotado por essas IES, a fim de encarar tais forças, para obter a vantagem competitiva em relação às outras.

4.3 Posicionamento Estratégico

Ao analisar as respostas em relação ao posicionamento estratégico adotado por essas instituições, verificou-se que as mesmas tendem a se posicionar por diferenciação. A IES 1 relatou que todos os projetos são desenvolvidos visando à excelência acadêmica, sendo que prezam oferecer serviço de qualidade aos alunos. A IES 2 afirmou que não compete por preço, mas, sim, por qualidade, visto que deseja oferecer um produto diferenciado. A IES 3 reconheceu que a marca e a tradição são características que impactam na escolha da universidade e, por isso, julga que o seu posicionamento é por diferenciação. Apesar desse posicionamento, as IES reconhecem que é muito importante manter o custo mais baixo possível, sendo necessário olhar para os custos em conjunto

com outros fatores como a qualidade, por exemplo.

Os entrevistados avaliaram que os alunos reconhecem a excelência acadêmica que as IES afirmam oferecer. Um dos principais pontos relativos à excelência acadêmica é que, das universidades analisadas, quase 100% dos professores são mestres e doutores, o que seria um indicativo de uma priorização à qualidade que é reconhecida pelos estudantes. Além disso, a IES 1 afirmou que o mercado e os alunos enxergam a excelência por meio do reconhecimento obtido em avaliações por Órgãos Oficiais como o MEC, que publica o indicador IGC dos cursos, além de pesquisas de mercado e a qualificação do seu quadro de professores, além da qualidade da infraestrutura dos Campis.

Para a IES 1, a imagem da marca deve incorporar todos os fatores de sucesso como excelência acadêmica, pesquisa, tradição, etc. A marca é o principal fator de escolha dos alunos. A IES 3 reconhece também a importância da marca, além de sua tradição, pois está no mercado há mais de 40 anos. Outro diferencial é sua estrutura, visto que essas IES comunitárias são referência em pesquisa. A IES 3 ainda afirmou que outro diferencial é a sua localização privilegiada em relação aos principais concorrentes, bem como estratégia de marketing e preço agressivo.

Quanto à percepção dos entrevistados em relação aos preços, as IES analisadas consideraram que praticam preços acima das demais IES que estão no mercado. Esse preço justifica-se pela oferta de excelência acadêmica. A IES 3 afirmou que, entre as IES do COMUNG, posiciona-se como liderança em custo, em virtude de sua menor estrutura em relação a outras IES comunitárias, mas em relação a todas as IES, o posicionamento é de diferenciação devido à tradição.

Quando questionados sobre se os investimentos em tecnologia e em equipamentos são realizados para ganhar eficiência e produtividade em serviços e em sala de aula, o entrevistado da IES 1 afirmou que a priorização dos investimentos é para dar suporte à excelência na atividade fim, isto é, ensino e pesquisa e, em um segundo momento, é para o ganho de escala. Quanto ao desenvolvimento de processos de ensino e aprendizagem padronizados para redução dos custos, as IES analisadas consideraram baixa a padronização dos cursos. A organização e a responsabilidade do controle e da qualidade de serviços são realizadas por meio da avaliação institucional. As IES priorizam uma quantidade de alunos em sala de aula que permite a oferta de excelência acadêmica.

De forma geral, percebe-se que os entrevistados, ao enfrentar a alta rivalidade entre os concorrentes, posicionam-se por diferenciação, para obter a vantagem competitiva. Essa vantagem é obtida mediante o uso da marca, da excelência acadêmica e da tradição. Além disso, as IES buscam uma alta qualidade que pode ser percebida pelos índices divulgados por órgãos governamentais, pelo quadro de professores (quase 100% mestres e doutores) e pela infraestrutura oferecida.

De acordo com os resultados apresentados, pode-se perceber que cada posicionamento implica em requisitos para as estratégias genéricas adotadas. Nesse campo, as percepções transmitidas pelos entrevistados indicam um posicionamento localizado no campo da diferenciação, embora, em algumas declarações, haja indicativos de falta de clareza em relação aos requisitos porterianos de posicionamento. Esse resultado é suportado por Porter (2004) que demonstra requisitos para diferenciação evidenciados pelas IES em análise, como a reputação da IES como líder em qualidade ou tecnologia e longa tradição, o isolamento com relação a competidores pela lealdade dos consumidores à marca, bem como a forte coordenação entre pesquisa, desenvolvimento de produto e marketing.

4.4 Práticas de Gestão de Custos

Quanto à abordagem feita às IES com relação às práticas de gestão de custos utilizadas, identificou-se que as práticas utilizadas por ambas as IES são poucas. Elas estão apresentadas no Quadro 7. Além disso, as IES analisadas possuem conhecimento sobre a gestão estratégica de custos. De acordo com a IES 1, a universidade tem conhecimento e pratica a GEC para garantir sua sustentabilidade, bem como comanda, em grande parte, a tomada de decisões dos gestores da universidade. A IES 2 afirmou que a GEC é realizada para controle e tomada de decisão e também

para posicionar-se no mercado. Nesse sentido, afirma que a IES analisa o custo do produto, o mercado, bem como a concorrência em geral. A formação do preço se dá pelo mercado e pela estrutura de custo existente. Nesse sentido, as IES atribuíram ao uso de práticas de GEC a melhora na tomada de decisões para adquirir vantagem competitiva.

Quadro 7: Aderência de Práticas de Gestão de Custos

Aderência de Práticas de Gestão de Custos	IES 1	IES 2	IES 3
Custo da qualidade	Inversa aderência	Inversa aderência	Inversa aderência
Custo padrão	Inversa aderência	Inversa aderência	Inversa aderência
ABC/M	Média aderência	Média aderência	Média aderência
Custo do ciclo de vida	Média aderência	Inversa aderência	Inversa aderência
Custo da cadeia de valor	Média aderência	Inversa aderência	Inversa aderência
Custo alvo/ Custo meta	Média aderência	Média aderência	Média aderência
Kaizen	Média aderência	Média aderência	Média aderência
Planejamento Estratégico	Alta aderência	Alta aderência	Alta aderência
Orçamento Operacional	Alta aderência	Alta aderência	Alta aderência
Custeio variável	Alta aderência	Alta aderência	Alta aderência

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme se percebe no Quadro 7, foram analisadas práticas tradicionais de GEC, independentemente da opção estratégica da IES. Algumas práticas, segundo os gestores das IES, não mantêm relação com os controles adotados, enquanto que outras são utilizadas para o processo de gestão. As práticas não utilizadas são: Custo da qualidade e Custo padrão. As práticas parcialmente utilizadas são: ABC/M; Custo do ciclo de vida; Custo da cadeia de valor; Custo alvo/ Custo meta; e Kaizen. Já as práticas mais adotadas são o planejamento estratégico, o orçamento empresarial e o Custeio variável. Essas três últimas, assim como o custo-padrão não são propriamente práticas contemporâneas de GEC e foram incluídas no estudo para aferir o uso também de práticas consideradas mais tradicionais.

De qualquer forma, a utilização do planejamento estratégico, do orçamento e do custeio variável mostrou-se relevante para as decisões administrativas, pois orienta os gestores quanto à introdução ou eliminação de produtos, gestão do preço de venda, além de fornecer informações que permitem fazer comparações com valores predefinidos. De acordo com Warren, Reeve e Fess (2001), o orçamento é um plano financeiro que permite a execução do planejamento estratégico e essa prática foi muito mencionada durante as entrevistas por todas as IES, que a utilizam em conjunto com o planejamento estratégico.

Segundo o entrevistado da IES 3, o planejamento estratégico é elaborado para o período de 5 anos, enquanto que o planejamento operacional é elaborado anualmente, de forma mais detalhada. Os cursos passam por uma análise da Pró-reitora antes de serem oferecidos, pois se o curso não é estratégico, como no caso de um curso tecnológico, a IES avalia o mercado e verifica qual o valor praticado pelo mercado por aquele curso. A partir disso, analisa-se se a IES vai conseguir oferecer o curso por um preço similar ao do mercado e, caso contrário, a IES opta por não ofertar tal curso.

A IES 1 elabora o planejamento estratégico a cada 4 anos, sendo que ele consta no plano de desenvolvimento institucional (PDI). O processo de planejamento operacional é anual e descentralizado, ou seja, elaborado a partir das diretrizes aprovadas pela Reitoria, pelas unidades acadêmicas e de apoio, em conjunto com coordenadores de cursos e gerentes.

O representante da IES 1 declarou que a universidade trabalha com uma meta de margem de contribuição. Em razão da complexidade de apropriar os custos fixos às respectivas unidades e aos respectivos produtos, a instituição estabelece uma margem de contribuição mínima, que viabiliza um EBITDA suficiente para bancar todos os compromissos fixos: amortização de principal e juros, financiamento de investimentos futuros e reservas contra imprevistos.

O sistema Kaizen realiza o acompanhamento dos custos durante o processo de execução dos

serviços. Esse método não é utilizado de forma clara pelas IES, mas a sua filosofia de melhoria contínua é abordada por essas instituições e utilizada para melhorar os processos que garantem a melhoria contínua da excelência acadêmica. A prática de custo meta também é desenvolvida nas IES de forma parcial, visto que é determinado um custo aceitável pelo mercado, sendo aplicado na fase de desenvolvimento e concepção de um novo serviço, com a intenção de reduzir o custo antes da produção, conforme declarado por Monden e Hamada (1991).

Os entrevistados quando questionados sobre a utilização do método ABC/ABM, evidenciaram que a gestão não implementa de forma clara essa prática. A IES 3 salientou que, como forma de custeio, não é utilizado, mas, sim, para a análise dos serviços e cursos que a universidade vai manter ou extinguir, utilizando apenas o rateio para fazer a avaliação dos cursos que estão dando lucro ou não. As IES afirmaram que existem cursos que não dão lucro, mas são estratégicos para a universidade. Assim, não é porque o curso não possui resultado positivo que vão extingui-lo.

Quanto às práticas utilizadas parcialmente, a IES 1 declarou que considera as etapas do ciclo de vida (aquisição, posse, uso e descarte) para mensuração do custo de compra, porém, pratica-o de forma mais intuitiva do que como um processo de tomada de decisão adequado e permanente. A mesma IES conhece e calcula os custos das atividades executadas na cadeia de valor, tanto internos quanto dos demais integrantes da cadeia (fornecedores, clientes, parceiros de aliança estratégica). Entretanto, da mesma forma que a prática anterior, é uma ação mais intuitiva, não existindo um processo formal e, claro, também para decisões da cadeia de valor.

Quanto aos estudos relacionados, verifica-se que nenhum dos estudos relatados relaciona-se com a atividade de educação superior de graduação. O estudo de Fontana *et al.* (2016) encontra o posicionamento como diferenciação em uma atividade de serviço bancário que declara o uso do sistema ABC como método de GEC. Esse resultado não é confirmado pelas instituições universitárias analisadas, uma vez que utilizam parcialmente essa prática. Já o estudo de Machado (2008) conclui a adoção de orçamento e custeio variável como prática de GEC, sendo percebida nas IES analisadas. Além disso, esse estudo corrobora com Almeida, Machado e Panhoca (2012) que evidenciam que empresas que optam por diferenciação atribuem importância às práticas de GEC.

Segundo os entrevistados, o serviço educacional superior tem muitas especificidades, é uma atividade bastante descentralizada e tem características próprias, o que torna complexa e bastante difícil a utilização da GEC nos seus modelos contemporâneos. Logo, os resultados sugerem que as IES estudadas desenvolvem práticas de custos, o que pode resultar em maior competitividade.

5 Considerações finais

Este estudo objetivou analisar o alinhamento entre o posicionamento estratégico adotado e as práticas de gestão de custos utilizadas pelas Instituições de Ensino Superior privadas gaúchas em nível de graduação. A análise compreendeu três IES participantes do COMUNG, sendo que a escolha das IES para o estudo decorreu da representatividade do setor, bem como da relevância econômica e social e da ampla concorrência que estão vivenciando.

Os resultados permitiram identificar que existe uma grande rivalidade entre as IES no mercado, o que requer competências para enfrentar as forças mercadológicas, a fim de obter vantagem competitiva. Além disso, as IES analisadas apresentam características semelhantes, resultando em um posicionamento estratégico que tende a ser de diferenciação. Isso decorre pelo fato de que essas instituições estão no mercado há bastante tempo, o que fez com que a sua estrutura e tradição fossem reconhecidas e percebidas como diferencial pelo mercado e pelos alunos.

Quanto às práticas de gestão de custos utilizadas por essas IES, também se assemelham, sendo que as mais utilizadas são os tradicionais orçamentos operacionais e o custeio variável. O acompanhamento do orçamento é utilizado para a gestão das IES no curto prazo, enquanto que o planejamento estratégico é utilizado para controle no longo prazo. O custeio variável é utilizado para acompanhar a lucratividade dos cursos e formar o preço de venda, assim como, para embasar decisões de lançar ou descontinuar um curso, ou ainda, de continuar desde que seja estratégico para

o portfólio da instituição. Constatou-se, assim, um processo de gestão bastante tradicional.

Diante disso, a relação das estratégias competitivas com as práticas de GEC permitiu identificar que as IES estudadas alcançam vantagem não propriamente pela adoção de práticas contemporâneas de custos, mas sim pelo histórico adquirido junto à comunidade. O alinhamento estratégico foi percebido em função das ações estratégicas evidenciadas, orientadas para a diferenciação de produtos. Concluiu-se que há ainda uma distância entre a teoria desenvolvida e a prática no campo dos serviços educacionais de graduação superior. A utilização efetiva das práticas pesquisadas pelas IES indica um distanciamento significativo em relação ao conteúdo abordado na literatura sobre a necessidade e a utilidade dessas práticas para a gestão das IES. Esses achados vão ao encontro de pesquisas empíricas de Souza, Lisboa e Rocha (2003), Fontana *et al.* (2016) e CIMA (2016) e de encontro ao que prescreve Shank e Govindarajam (1997) e Simmonds (1981).

Quanto às limitações deste estudo, pode-se apontar a sua validade somente para a realidade das IES analisadas, o que prejudica a generalização dos resultados. Diante disso, sugere-se o desenvolvimento de estudos utilizando uma amostra mais ampla e com a aplicação de pesquisas tipo survey. Trabalhos que incorporem dados empresariais mais representativos poderão trazer subsídios que validem, rejeitem ou pelos menos ajudem a melhor compreender os resultados de pesquisas como esta.

Referências

- ALMEIDA, L. B.; MACHADO, E. A.; PANHOCA, L. Práticas de gestão de custos e perspectivas estratégicas: um estudo na indústria da construção do estado do Paraná. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 14, n. 44, p. 353-368, 2012.
- ANDERSON, S. W. Managing costs and cost structure throughout the value chain: research on strategic cost management. **Handbooks of Manag Accounting Research**, v. 2, p. 481-506, 2006.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. 3 ed. Lisboa: Edições, 2004.
- BITTAR, M.; OLIVEIRA, J. F.; LEMOS, J. Reforma da educação superior a partir de 1990 e suas repercussões na região centro-oeste. **Teoria e Prática da Educação**, v. 14, n. 2, p. 123-137, 2012.
- BITTENCOURT, H. R.; CASARTELLI, A. O.; RODRIGUES, A. C. M. Sobre o índice geral de cursos (IGC). **Avaliação, Campinas**, v. 14, n. 3, p. 667-682, 2009.
- CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, n. 2-3, p. 127-168, 2003.
- CIMA – EXECUTIVE SUMMARY REPORT. Management accounting in support of the strategic management process. Executive Summary Report, v. 1, p. 1-20, p. 2016.
- CINQUINI, L.; TENUCCI, A. Strategic management accounting: exploring distinctive features and links with strategy. **Munich Personal RePEc Archive**, n. 212, p. 1-27, 2006.
- CINQUINI, Lino; TENUCCI, Andrea. Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling? **Journal of Accounting & Organizational Change**, v. 6, n. 2, p. 228-259, 2010.
- COOPER, Robin; KAPLAN, Robert S. The promise--and peril--of integrated cost systems. **Harvard Business Review**, v. 76, n. 4, p. 109-119, 1997.
- COMUNG, Universidades Comunitárias do RS. Sobre o COMUNG. Disponível em: <<http://www.comung.org.br/sobre/exibir/comung>>. Acesso em: 03 out. 2016.

CRISPIM, S.; LUGOBONI, L. Avaliação de desempenho organizacional: análise comparativa dos modelos teóricos e pesquisa de aplicação nas IES da Região Metropolitana de São Paulo. **Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão**, v. 11, n. 1, p. 41-54, 2012.

ELLRAM, L. M.; SIFERD, S. P. Total cost of ownership: a key concept in strategic cost management decisions. **Journal of Business Logistics**, v. 19, n. 1, p. 55-84, 1998.

FARIA, A. C.; SOARES, I. C.; ROCHA, W.; ROSSI, G. B. A prática da gestão de custos interorganizacionais em uma montadora de veículos do grande ABC. In: ENANPAD, 36., 2012, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2012.

FONTANA K. H. S.; JANTSCH L.; SOUZA M. A.; MACHADO D. G. Práticas de gestão de custos alinhadas ao posicionamento estratégico de um sistema de crédito cooperativo. **Revista Espacios**, v. 37, n. 18, p. 12, 2016.

FOWZIA, R. Strategic management accounting techniques: relationship with business strategy and strategic effectiveness of manufacturing organizations in Bangladesh. **World Journal of Management**, v. 3, n. 2, p. 54-69, 2011.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

HILL, C. W. H. Differentiation versus low cost or differentiation and low cost: a contingency framework. **Academy of Management Review**, v. 13, n. 3, p. 401-412, 1988.

INEP – INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA. Microdados **Censo da Educação Superior**. 2014. Disponível em: <<http://portal.inep.gov.br/basica-levantamentos-acessar>>. Acesso em: 12 out. 2016.

ITO, Y. Strategic goals of quality costing in Japanese companies. **Management Accounting Research**, v. 6, n. 4, p. 383-397, 1995.

JURAS, A. Strategic management accounting - what is the current state of the concept? **Economy Transdisciplinarity Cognition**, v. 17, n. 2, p. 76-83, 2014.

KRAEMER, T. H. **Discussão de um sistema de custeio adaptado às exigências da nova competição global**. 1995. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 1995.

KUMAR, A.; SHAFABI, K. Strategic cost management – suggested framework for 21st century. **Journal of Business and Retail Management Research**, v. 5, n. 2, p. 118-130, 2011.

MACHADO, E. A. **Estratégias genéricas de Porter e as finalidades percebidas para as práticas de gestão de custos: estudo empírico com empresas da construção civil do Estado do Paraná**. 2008. 93 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008.

MELO, M. A.; LEONE, R. J. G. Alinhamento entre as estratégias competitivas e a gestão de custos: um estudo em pequenas empresas industriais do setor de transformação. **BBR - Brazilian Business Review**, v. 12, n. 5, p. 83-104, 2015.

MINTZBERG, H.; QUINN, J. B. **O processo da estratégia**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

MONDEN, Y.; HAMADA, K. Target costing and kaizen costing in japanese automobile

companies. **Journal of Management Accounting Research**, n. 3, v. 1, p. 16-34, 1991.

MONTEIRO, C.M, NUNES. **Análise competitiva do ensino superior privado no Brasil**. CM Consultoria, 2016.

OTLEY, D. Performance management: a framework for management control systems research. **Management Accounting Research**, v. 10, n. 4, p. 363-382, 1999.

PIRAN F. A. S.; NUNES A. A. B.; SOUZA M. A.; NUNES F. L. Posicionamento estratégico, estratégias de manufatura e gestão de custos: estudo de caso em uma empresa do segmento metalmeccânico. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 13, n. 28, p. 81-98, 2016.

PORTER, M. E. **Competição: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

PORTER, M. E. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

PORTER, M. E. Industry structure and competitive strategy: keys to profitability. **Financial Analysts Journal**, v. 36, n. 4, p. 30-41, 1980.

SÉCCA, R. X.; LEAL, R. M. Análise do setor de ensino superior privado no Brasil. **BNDES Setorial**, n. 30, p. 103-156, 2009.

SHANK, J. K. Strategic cost management: new wine, or just new bottles? **Journal of Management Accounting Research**, v. 1, p. 47-65, 1989.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. **A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos**. Rio de Janeiro, Elsevier, 1997.

SIMMONDS. K. Strategic management accounting. **Management Accounting** n.59, p.26-29, 1981.

SILVA, E. M.; SANTOS, F. C. A. Análise do alinhamento da estratégia de produção com a estratégia competitiva na indústria moveleira. **Revista Produção**, v. 15, n. 2, p. 286-299, 2005.

SOUZA, M. A.; LISBOA, L. P.; ROCHA, W. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 14, n. 32, p. 40-57, 2003.

SOUZA, M. A.; MEZZOMO, F. Determinantes de custos em empresas de pequeno porte do setor moveleiro: um estudo em empresas da Serra Gaúcha. **Revista Contabilidade e Controladoria**, v. 4, n. 1, p. 131-149, 2012.

VARTANIAN, G. H. **O Método de custeio pleno: uma análise conceitual e empírica**. 2000. 205 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) FEA-USP, São Paulo, 2000.

WARREN, C. S.; REEVE, J. M.; FESS, P. E. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Pioneira, Thomson Learning, 2001.

YIN, R. K. **Estudo de caso - planejamento e métodos**. 5. ed. Porto Alegre, Bookman, 2015.