



ISOMORFISMO E PRÁTICAS DE GESTÃO DE CUSTOS: UM ESTUDO EMPÍRICO ENTRE EMPRESAS DO PORTO DIGITAL A PARTIR DA TEORIA INSTITUCIONAL

Antônio André Cunha Callado

Doutor em Administração pela Universidade Federal de Pernambuco, Brasil. Professor da Universidade Federal Rural de Pernambuco, Brasil.
E-mail: andrecallado@yahoo.com.br

Aldo Leonardo Cunha Callado

Doutor em Agronegócios pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Brasil. Professor da Universidade Federal da Paraíba, Brasil.
E-mail: aldocallado@yahoo.com.br

Moisés Araújo Almeida

Doutorando em Administração pela Universidade Federal de Pernambuco, Brasil. Professor da Universidade Federal de Sergipe, Brasil.
E-mail: moisesaraujoalmeida@yahoo.com.br

Resumo

As práticas gerenciais relativas aos custos abrangem diversos aspectos inerentes à apuração, registro, controle e suporte para a tomada de decisão. O objetivo deste artigo foi investigar a presença de isomorfismo dentre os principais aspectos da gestão de custos no âmbito de empresas do setor de informática localizadas no Porto Digital. Para a realização dessa pesquisa foram analisadas 30 empresas e a coleta de dados foi realizada através de entrevistas estruturadas. Foram utilizadas distribuições condicionais de frequência para construir as tabelas de distribuição conjunta, tanto para apresentar os resultados obtidos quanto para realizar o teste qui-quadrado em busca de resultados estatisticamente significativos ($p=0,05$ ou menor) para descartar a presença de isomorfismo. Os resultados obtidos indicam a presença isomorfismo para a maioria das práticas gerenciais consideradas no âmbito das empresas pesquisadas.

Palavras-chave: Gestão de Custos. Custos. Teoria Institucional.

ISOMORPHISM AND COST MANAGEMENT PRACTICES: AN EMPIRICAL STUDY AMONG COMPANIES LOCATED AT PORTO DIGITAL FROM THE INSTITUTIONAL THEORY

Abstract

Management practices regarding to costs cover various aspects of calculation, registration, controlling and supporting for decision making process. The aim of this paper was to investigate the presence of isomorphism among the main aspects of cost management within companies in the computer industry located at Porto Digital. In this survey 30 companies were analyzed and data collection was conducted through structured interviews. Conditional distributions were used to display joint frequency tables in order to both to present the results and to perform the chi-square test in search of statistically significant results ($p = 0.05$ or less) to rule out the presence of isomorphism. The results indicate the presence isomorphism for most management practices considered in the context of the companies surveyed.

Keywords: Cost management. Costs. Institutional Theory.

1 INTRODUÇÃO

A gestão de custos consiste na identificação e ponderação dos principais aspectos relacionados a um determinado contexto de negócios e tem importante papel no processo de tomada de decisões, agindo como referência coletora de dados relevantes. Para Mañas (2001), há uma crescente complexidade do ambiente organizacional, o que dificulta a elaboração de estratégias empresariais, pois há uma necessidade de articular diversas variáveis que são interdependentes.

As perspectivas das práticas gerenciais tradicionalmente adotadas no âmbito das empresas do setor de informática têm considerado, principalmente, estratégias operacionais e mercadológicas elaboradas a partir da expectativa sobre a agregação de valor aos seus diversos produtos e serviços, bem como seu referencial dominante está associado à busca por inovações como elemento principal de referência para sua inserção, expansão e consolidação no mercado.

Zan (2006) considera que a análise de práticas e usos de instrumentos da contabilidade gerencial a partir da Teoria Institucional pode prover informações e conhecimentos distintos daqueles que são fornecidos pela abordagem tradicional.

A abordagem proposta pela Teoria Institucional dos estudos organizacionais tem se firmado como uma referência teórica relevante sobre discussões inerentes aos ambientes institucionais, bem como seus efeitos sobre as estruturas e processos organizacionais. De acordo com Carvalho et al. (1999), o ambiente institucional representa um enriquecimento do que se compreende como ambiente técnico, ampliado ao domínio do simbólico.

Entende-se a partir da perspectiva institucional a inserção de sistemas de crenças e de normas institucionalizadas ao ambiente organizacional, tradicionalmente entendido como fluxos e intercâmbios técnicos. A perspectiva institucional concebe a ação organizacional não apenas como um processo racional, mas também como processo decorrente de pressões externas e internas que, ao longo do tempo, podem influenciar as organizações que atuam em um determinado campo a se parecerem umas com as outras.

Para Eisenhardt (1988), o uso de estruturas e processos que um ambiente legitima como sensíveis, implicam para administração responsável agradar aos elementos externos e evitar potenciais reclamações de negligência, caso algo dê errado.

A Teoria Institucional considera a concepção de uma abordagem analítica que vai além dos fatores relacionados à eficiência, que é própria de um ambiente técnico, mas que também considera diversas pressões inerentes ao ambiente institucional como elementos importantes para a condução de suas atividades. Para Zucker (1987), a perspectiva institucional aborda as maneiras pelas quais estruturas e processos organizacionais tornam-se legitimadas, bem como são as conseqüências deste processo de institucionalização.

Considerando a importância dos contextos ambientais, Selznick (1996) destaca que a institucionalização deve ser compreendida como a emergência de padrões de interação e de adaptação das organizações. Rossetto e Rossetto (2002) destacam que, embora existam diversas escolas do pensamento institucional, há um foco relevante direcionado para o conceito de isomorfismo, pelo qual a organização ajusta-se a normas aceitáveis de suas populações.

Machado, Borgert e Lunkes (2006) consideram que as práticas referentes à definição de custos no âmbito de empresas prestadoras de serviços enfrentam dificuldades tanto sobre a definição de seus custos quanto à mensuração física de suas operações.

O Porto Digital é definido como um arranjo produtivo de tecnologia da informação e comunicação como foco no desenvolvimento de *software* e está situado na cidade do Recife-PE. Segundo dados referentes a 2003 publicados pela Agência Estadual de Planejamento e

Pesquisas de Pernambuco (2008), o Porto Digital responde por 3,5% do Produto Interno Bruto (PIB) de Pernambuco, tendo gerando 3,5 mil empregos diretos e indiretos.

O objetivo deste artigo é investigar a presença de isomorfismo dentre os principais aspectos da gestão de custos no âmbito de empresas do setor de informática localizadas no Porto Digital.

Além desta seção, o presente artigo possui mais quatro seções. Na seguinte, apresenta-se o referencial teórico que norteou o desenvolvimento desta pesquisa. Na terceira seção, abordam-se os aspectos metodológicos da pesquisa. Na quarta são apresentados e discutidos os resultados da pesquisa. E, por fim, são apresentadas as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção são apresentados os referenciais conceituais e teóricos da pesquisa. Inicialmente são abordados conceitos associados à gestão de custos. Em seguida são discutidos aspectos sobre a teoria institucional.

2.1 Gestão de custos

A contabilidade de custos tem sido amplamente utilizada e considerada por gestores dos mais diversos setores econômicos, como uma de suas ferramentas gerenciais mais úteis, tanto para o controle de operações quanto para dar suporte à tomada de decisões.

Para Horngren e Foster (1987), ela é responsável pela identificação, mensuração, acumulação, análises, preparação, interpretação e a comunicação das informações que vão auxiliar os administradores para que possam atingir os objetivos organizacionais da empresa. Por outro lado, Skousen, Langenderfer e Albrecht (1986) indicam que a contabilidade de custos busca auxiliar as organizações a utilizarem seus recursos da melhor maneira.

Os propósitos básicos de um Sistema de Gestão de Custos, segundo Horngren, Sunden e Stratton (2004), são os seguintes: fornecer medidas agregadas de valor do estoque e custos dos produtos manufaturados para relatórios externos para investidores; credores e outros interessados externos; informação de custo para decisões gerenciais estratégicas; e informação de custo para controle operacional.

Segundo Kaplan e Cooper (2000), as empresas utilizam sistemas de custos aperfeiçoados para:

- projetar produtos e serviços que correspondam às expectativas dos clientes e possam ser produzidos e oferecidos com lucro;
- sinalizar onde é necessário realizar aprimoramentos contínuos ou descontínuos (reengenharia) em qualidade, eficiência e rapidez;
- auxiliar os funcionários ligados à produção nas atividades de aprendizado e aprimoramento contínuo;
- orientar a *mix* de produtos e decidir sobre investimentos;
- escolher fornecedores; negociar preços, características de produtos, qualidade, entrega e serviço com clientes; e
- estruturar processos eficientes e eficazes de distribuição e serviços para os mercados e público-alvo.

Medeiros, Costa e Silva (2005) ressaltam que os gerentes que compreendem como os custos se comportam têm melhores condições de prever qual será a trajetória dos custos em diversas situações operacionais, podendo planejar melhor sua atividade e, conseqüentemente o resultado do período.

As atuais dinâmicas de mercados e consumidores, no mundo globalizado, têm introduzido novos paradigmas e desafios para o ambiente dos negócios, indistintamente da natureza corporativa que as empresas possuam.

Para Mañas (2001), há uma crescente complexidade do ambiente organizacional que dificulta a elaboração de estratégias empresariais, pois há uma necessidade de articular estas diversas variáveis que são interdependentes.

Neste ambiente, o gestor deve estar apto a identificar eventuais ameaças e oportunidades que estejam surgindo em seu horizonte gerencial para subsidiar a apuração, mensuração e análise de custos que estejam cada vez mais contextualizados, considerando as especificidades de suas atividades econômicas (e conseqüentemente de suas diversas unidades de negócio), principalmente no que se refere à dinâmica industrial de sua cadeia produtiva.

Como parte de um sistema de informações, a contabilidade de custos é desenvolvida através de coleta e processamento de dados que culmina com a produção e distribuição de informações na forma de relatórios contábeis. Esses relatórios devem garantir o fluxo contínuo de informações, permitindo a avaliação da situação atual e a comparação com o que foi planejado, para identificar e controlar os desvios, assim como suas causas.

De acordo com Hansen e Mowen (2003), o sistema de informações de gestão de custos é um subsistema de informações contábeis que está preocupado primariamente com a produção de saídas para usuários internos, usando entradas e processos necessários para satisfazer os objetivos gerenciais.

Esse sistema não está limitado por qualquer critério formal que define entradas e processamento. Em vez disso, os critérios que governam as entradas e os processos são estabelecidos internamente. O sistema de informações de gestão de custos possui três objetivos amplos:

- fornecer informações para computar o custo de serviços, produtos e outros objetos de interesse da gestão;
- fornecer informações para o planejamento e controle; e
- fornecer informações para tomadas de decisão.

As práticas de gestão de custos no âmbito das empresas prestadoras de serviços possuem características próprias que as distingue das demais áreas de atividade econômica.

Meghiorini (2007) destaca que as empresas prestadoras de serviço se deparam com diferentes situações operacionais inerentes à apuração de seus custos, a saber:

- serviços repetitivos (executados continuamente, envolvendo as mesmas operações); e
- serviços específicos (executados de acordo com a solicitação dos clientes).

Outro aspecto relevante a ser considerado está associado à mensuração do desperdício. Sobre esta questão específica, Bornia (2008) apresenta que a mensuração do desperdício, juntamente com a identificação das atividades que não agregam valor aos produtos, é uma das informações mais necessárias para o efetivo controle e avaliação das empresas modernas.

Stark (2007) considera que a contabilidade de custos sofreu uma acelerada evolução a partir da percepção da inadequação entre os conceitos e as práticas no que se refere aos cálculos dos custos, bem como à realidade das próprias empresas.

Ao se deparar com novos desafios, a contabilidade de custos precisa buscar novas perspectivas que sejam capazes de dar sustentação aos seus pressupostos e aos seus objetivos, mas que também sejam capazes de prover instrumentos apropriados para a construção de novos conhecimentos e da ampliação de suas fronteiras.

2.2 Isomorfismo

Dentre os pressupostos conceituais atribuídos à perspectiva institucional, salienta-se a importância dos valores externos para a organização, considerando que o ambiente seja capaz de gerar visões compartilhadas coletivamente sobre a maneira pela qual as organizações deveriam se comportar dando legitimização sobre as ações organizacionais, pois ressaltam a necessidade de aceitação.

A incorporação de práticas gerenciais, bem como de outros aspectos operacionais que sejam de conhecimento comum, compartilhadas por empresas pertencentes a um mesmo setor, se constituem em generalizações pautadas pela busca por legitimidade de proficiência.

Sobre a incorporação de práticas e procedimentos institucionalizados como um processo voltado para a conquista de legitimidade, Scott (1991) destaca que os valores e padrões definidos previamente são fatores simbólicos capazes de afetar formas organizacionais independente do fluxo de recursos e dos requerimentos técnicos. DiMaggio e Powell (1983) destacam que o isomorfismo pode ser identificado a partir de duas vertentes distintas, o isomorfismo competitivo e o isomorfismo institucional.

O isomorfismo competitivo considera uma racionalidade que dá ênfase ao mercado de competição. O isomorfismo institucional está relacionado a uma ênfase estrutural vinculada ao escopo burocrático.

DiMaggio e Powell (1991) apud Mendonça e Amantino-de-Andrade (2002), consideram que, a partir da idéia de legitimização, as ações das organizações tornam-se homogêneas através de mecanismos isomórficos em relação ao ambiente institucional. Para estes autores, esses mecanismos isomórficos podem ser classificados como: coercitivo; normativo; e mimético.

O isomorfismo coercitivo se refere às influências de natureza política e legal sobre as organizações. Por outro lado, o isomorfismo normativo está associado a padrões profissionais. Por sua vez, o isomorfismo mimético se refere à adoção de padrões em resposta à incerteza.

Para Vasconcelos e Vasconcelos (2002), estes processos de incorporação dos modelos predominantes pelas organizações estão inseridos em um fenômeno geral chamado de isomorfismo estrutural, ou seja, a tendência à predominância de certas estruturas e de certas formas organizacionais em um setor institucional, em um dado momento.

Estes autores consideram que, a partir das diversas estratégias definidas pelos gestores, uma organização pode identificar modelos normativos e estruturais para sua adequação ao ambiente institucionalizado através de quatro formas, a saber: coerção; indução; apropriação; e normalização.

A coerção pode ser observada através de regras impostas pelo Estado ou por alguma organização que detenha poder para estabelecer normas, procedimentos, referências e limites obrigatórios para a atuação profissional das organizações. A não aceitação destas imposições pode significar a aplicação de punições ou sanções.

A indução pode ser caracterizada quando, na ausência de poder coercitivo por parte do Estado ou alguma organização capaz de impor normas ou condutas, há a utilização de estímulos positivos, financeiros ou não, com o objetivo de influenciar as ações das diversas organizações para adotarem certas normas ou condutas.

A apropriação (ou mimetismo) se verifica quando as organizações copiam as práticas e estruturas das organizações líderes, por acreditarem que elas sejam as mais adequadas ou porque sejam associadas a um determinado prestígio.

A normalização abrange a autorização ou a legitimização das estruturas ou modos de funcionamento das organizações, considerando o reconhecimento de sua validade através de uma entidade supra-organizacional reconhecida. Deste modo, o isomorfismo pode ser entendido como um conjunto de restrições que forçam uma organização pertencente a um

determinado campo a se assemelhar a outras organizações deste mesmo campo, quando contextualizadas em um mesmo conjunto de condições ambientais.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS DA PESQUISA

Essa seção apresenta os aspectos metodológicos que nortearam a realização desta pesquisa. Inicialmente é definida a amostra analisada. Em seguida são apresentadas as variáveis investigadas. Posteriormente são apresentados os procedimentos utilizados para realizar a coleta de dados. E, por último, é apresentado o método utilizado para analisar os dados coletados.

3.1 Definição da amostra

O primeiro procedimento metodológico consistiu na delimitação do escopo desta pesquisa. Marconi e Lakatos (1999) consideram que delimitar uma pesquisa consiste em estabelecer limites para ela, bem como ressaltam que se faz necessário definir se será possível investigar o universo ou se será necessária a obtenção de uma amostra.

O universo de uma pesquisa (ou sua população) é definido por Silva (2006) como sendo o conjunto de elementos que possui pelo menos uma característica comum. A utilização de listas especializadas como fonte de consultas é apontada por Silver (2000) como um procedimento pertinente e útil.

Para a obtenção dos dados relativos ao universo investigado, a fonte referencial utilizada foi o cadastro de empresas localizadas no Porto Digital da Cidade de Recife/PE (2008). Das 66 empresas listadas, 22 foram excluídas pelos seguintes motivos: oito empresas por encontrarem-se desativadas, e 14 por serem administradas pelos mesmos gestores. Desta forma, o universo efetivamente considerado para a realização desta pesquisa foi composto por 44 empresas.

Com o objetivo de atingir a maior representatividade possível da população e, deste modo, atender aos requisitos científicos necessários para que os dados coletados fossem válidos, todas as 44 empresas foram visitadas. Gil (2002) considera que, para que os dados obtidos em levantamento sejam significativos, faz-se necessário que a amostra seja constituída por um número adequado de elementos. Das 44 empresas, 30 aceitaram participar da pesquisa e fornecer as informações solicitadas.

3.2 Variáveis Investigadas

O segundo aspecto relativo aos procedimentos metodológicos consistiu na definição das variáveis consideradas. Para Porton e Beuren (2006), variável é tudo aquilo que pode assumir diferentes valores ou atributos necessários para a compreensão de um fato ou fenômeno. Diante do objetivo proposto para esta pesquisa foram consideradas as seguintes variáveis:

Variáveis dependentes \Rightarrow Aspectos relacionados às práticas gerenciais sobre custos. Estes aspectos foram os seguintes:

- complexidade do sistema de custos;
- fator inibidor do aprimoramento do processo de gestão de custos;
- formulários sobre custos;
- ordenamento dos registros sobre custos;
- classificação dos custos;
- método de apropriação dos custos;

- periodicidade dos relatórios;
- atualização dos dados sobre custos;
- custos e preços de venda;
- modalidades de pagamento oferecidas aos clientes;
- preços praticados nas vendas a prazo;
- forma de pagamento dos fornecedores; e
- estabelecimento de percentuais de lucro.

Variáveis explicativas \Rightarrow Fatores associados às características gerais das empresas considerados como fontes de isomorfismo. Os aspectos considerados foram os seguintes:

- tempo de atuação no mercado;
- mercados para os quais as empresas comercializam seus produtos;
- número de funcionários;
- faturamento; e
- tipos de produtos comercializados.

3.3 Procedimentos da coleta de dados

Para a coleta de dados desta pesquisa foram utilizadas entrevistas estruturadas realizadas *in loco* em todas as empresas incluídas na amostra. De acordo com Andrade (1999), uma entrevista estruturada é definida como uma seqüência de perguntas apresentadas a um informante, considerando um roteiro previamente elaborado que deverá ser seguido da mesma forma para todos os entrevistados. Para Gil (2002), a entrevista estruturada se desenvolve a partir de uma relação fixa de perguntas. Para Marconi e Lakatos (1999), o objetivo da utilização de uma entrevista estruturada consiste em obter respostas padronizadas de modo que seja possível efetuar comparações entre elas.

Na realização de uma entrevista estruturada direta, os entrevistados estão presentes no momento de responder as perguntas contidas em um questionário composto de perguntas fechadas. De acordo com Richardson (1999), este procedimento possui algumas vantagens, que são: as respostas e perguntas fechadas são fáceis de codificar; o entrevistado não precisa escrever; as perguntas fechadas facilitam o preenchimento total do questionário.

Esta técnica consiste em fazer uma série de perguntas a um informante, conforme roteiro preestabelecido, onde esse roteiro pode constituir-se de um formulário aplicado da mesma forma a todos os informantes investigados pela pesquisa, para que se obtenham respostas para as mesmas perguntas.

3.4 Métodos de Análise

Considerando o objetivo proposto, foi testada a significância estatística das proporções através da utilização do Teste Qui-Quadrado para tabelas $r \times k$ (onde r é o número de linhas e k é o número de colunas). Foram consideradas válidas as tabelas de distribuição conjuntas que obtiveram elevado nível de significância ($p = 0,05$ ou menor). As vantagens de utilização do Teste de Qui-Quadrado para tabelas $r \times k$ podem ser encontradas em Stevenson (1986). Este autor destaca que este teste proporciona um maior desdobramento de comparações entre as variáveis investigadas e, portanto, melhora a chance de identificar diferenças. Este procedimento tem a finalidade de testar as seguintes hipóteses:

$$H_0: a_{1,1}=a_{1,2}=\dots=a_{1,n}$$

$$H_1: a_{1,1} \neq a_{1,2} \neq \dots \neq a_{1,n}$$

Neste teste, a hipótese nula aceita a independência de uma variável em relação à outra. Ou seja, ela assume que as categorias inerentes a uma variável sejam iguais, independentemente dos distintos atributos da outra.

Para as práticas gerenciais sobre custos que obtiveram valores significativos, foram elaboradas distribuições condicionais de frequência representadas por tabulações cruzadas (*cross-tabulation*). Estes dados foram utilizados para construir as tabelas de distribuição conjunta, tanto para apresentar os resultados obtidos quanto para realizar os testes de significância sobre os diferentes resultados encontrados. Para Levine, Berenson e Stephan (1998), uma tabela de classificação cruzada (ou tabela de contingência) pode ser utilizada para comparar respostas categorizadas entre dois grupos (ou fatores) independentes. Sellitz e Deusch (1974) consideram que a tabulação cruzada é um passo essencial para a descoberta ou verificação de relações entre as variações dos dados.

Para a ordenação dos dados, as distribuições condicionais de frequência foram utilizadas para ilustrar os cruzamentos entre os níveis do sistema de custos e os diversos fatores associados à gestão de custos investigados, com o objetivo de apresentar as proporções encontradas inerentes às diversas combinações possíveis. Todos os procedimentos foram realizados através do auxílio do aplicativo estatístico *Statistica for Windows*.

3.5 Limitações da Pesquisa

A identificação das limitações referentes a uma investigação científica é muito importante, uma vez que elas atuam como parâmetros norteadores do significado e amplitude de seus resultados e de suas conclusões. Creswell (1994) contextualiza que uma limitação indica uma fragilidade potencial do estudo. Limitações podem derivar de distintos aspectos, tais como: referencial teórico utilizado, características da amostra analisada e técnica estatística utilizada para analisar os resultados dentre outros. Nesta pesquisa, foram observadas as seguintes limitações:

- dadas as características apresentadas pelo universo e pela amostra, os resultados obtidos não podem ser extrapolados para empresas que atuem em outros arranjos produtivos de tecnologia da informação e comunicação.
- a técnica estatística utilizada, embora seja válida e tenha sido aplicada adequadamente, não permite a identificação de relações de causa e efeito entre as variáveis investigadas, nem são apropriadas para a realização de inferências estatísticas que vão além dos próprios resultados obtidos.

4 RESULTADOS

Após a apresentação dos procedimentos metodológicos propostos, os dados relativos às variáveis foram operacionalizados para a obtenção dos resultados. A primeira variável explicativa investigada foi o tempo de atuação das empresas no mercado. Os resultados relativos à significância estatística das relações entre as práticas gerenciais sobre custos e o tempo de atuação no mercado estão dispostos na Tabela 1.

De acordo com os resultados obtidos, nenhuma das variáveis associadas às práticas gerenciais sobre custos se mostrou relacionada de maneira significativa com o tempo de atuação das empresas do Porto Digital no mercado. Este resultado sugere que estas práticas são compartilhadas (ou de domínio público na melhor das hipóteses) entre as empresas do setor. Independentemente de sua longevidade, estas práticas se mostram isomórficas.

Tabela 1 - Significância estatística das relações entre as práticas gerenciais sobre custos e o tempo de atuação no mercado

Práticas gerenciais sobre custos	p
Complexidade do sistema de custos	0,94
Fator inibidor do processo de gestão de custos	0,19
Formulários sobre custos	0,34
Ordenamento dos registros sobre custos	0,67
Classificação dos custos	0,94
Método de apropriação dos custos	0,49
Periodicidade dos relatórios	0,38
Atualização dos dados sobre custos	0,12
Custos e preços de venda	0,08
Modalidades de pagamento oferecidas aos clientes	0,90
Preços praticados nas vendas a prazo	0,93
Forma de pagamento dos fornecedores	0,12
Estabelecimento de percentuais de lucro	0,16

Fonte: Dados da pesquisa, 2013

A segunda variável explicativa considerada foi referente aos mercados para os quais as empresas comercializam seus produtos. Os resultados relativos à significância estatística das relações entre as práticas gerenciais sobre custos e os mercados para os quais as empresas comercializam seus produtos estão dispostos na Tabela 2.

Tabela 2 - Significância estatística das relações entre as práticas gerenciais sobre custos e os mercados para os quais as empresas comercializam seus produtos

Práticas gerenciais sobre custos	p
Complexidade do sistema de custos	0,41
Fator inibidor do processo de gestão de custos	0,42
Formulários sobre custos	0,51
Ordenamento dos registros sobre custos	0,14
Classificação dos custos	0,70
Método de apropriação dos custos	0,53
Periodicidade dos relatórios	0,31
Atualização dos dados sobre custos	0,46
Custos e preços de venda	0,26
Modalidades de pagamento oferecidas aos clientes	0,44
Preços praticados nas vendas a prazo	0,46
Forma de pagamento dos fornecedores	0,06
Estabelecimento de percentuais de lucro	0,38

Fonte: Dados da pesquisa, 2013

Os resultados obtidos se assemelham aos resultados apresentados na Tabela 1. Mais uma vez foi observado que nenhuma das práticas gerenciais sobre custos se mostrou relacionada de maneira significativa com a variável isomórfica. Pode-se assumir que estas práticas gerenciais independem dos mercados explorados pelas empresas de *software* localizadas no Porto Digital, sejam estes mercados locais, regionais, nacionais ou internacionais.

A terceira variável explicativa considerada foi referente ao número de funcionários. Os resultados relativos à significância estatística das relações entre as práticas gerenciais sobre custos e o número de funcionários das empresas pesquisadas estão apresentados na Tabela 3.

Tabela 3 - Significância estatística das relações entre as práticas gerenciais sobre custos e o número de funcionários

Práticas gerenciais sobre custos	P
Complexidade do sistema de custos	0,00
Fator inibidor do processo de gestão de custos	0,76
Formulários sobre custos	0,20
Ordenamento dos registros sobre custos	0,32
Classificação dos custos	0,11
Método de apropriação dos custos	0,76
Periodicidade dos relatórios	0,26
Atualização dos dados sobre custos	0,56
Custos e preços de venda	0,22
Modalidades de pagamento oferecidas aos clientes	0,10
Preços praticados nas vendas a prazo	0,16
Forma de pagamento dos fornecedores	0,51
Estabelecimento de percentuais de lucro	0,20

Fonte: Dados da pesquisa, 2013

A partir dos resultados obtidos, pode-se observar que apenas a variável complexidade do sistema de custos de mostrou relacionado ao número de funcionários de maneira significativa. As demais práticas gerenciais se mostraram independentes em relação ao comportamento desta variável. A distribuição condicional de freqüência da complexidade do sistema de custos em função do número de funcionários está apresentada na Tabela 4.

Tabela 4 - Distribuição condicional de freqüência da complexidade do sistema de custos em função do número de funcionários

	Até 9 funcionários	Acima de 9 funcionários	Total
Simples	13	3	16
Complexo	9	5	14
Total	22	8	30

Fonte: Dados da pesquisa, 2013

Pode-se observar que as empresas que possuem maior número de funcionários informaram dispor de sistemas de custos mais complexos. Este resultado sugere que estas práticas gerenciais estão associadas ao tamanho do grupo de profissionais que atuam em empresas localizadas no Porto Digital.

A quarta variável explicativa considerada foi o faturamento. Os resultados relativos à significância estatística das relações entre as práticas gerenciais sobre custos e o faturamento das empresas pesquisadas estão dispostos na Tabela 5.

Os resultados obtidos se assemelham aos resultados apresentados nas Tabelas 1 e 2. De maneira semelhante, nenhuma das práticas gerenciais sobre custos se mostrou relacionada de maneira significativa com o a variável isomórfica considerada.

Tabela 5 - Significância estatística das relações entre as práticas gerenciais sobre custos e o faturamento

Práticas gerenciais sobre custos	P
Complexidade do sistema de custos	0,50
Fator inibidor do processo de gestão de custos	0,36
Formulários sobre custos	0,42
Ordenamento dos registros sobre custos	0,06
Classificação dos custos	0,07

Método de apropriação dos custos	0,06
Periodicidade dos relatórios	0,09
Atualização dos dados sobre custos	0,52
Custos e preços de venda	0,18
Modalidades de pagamento oferecidas aos clientes	0,50
Preços praticados nas vendas a prazo	0,64
Forma de pagamento dos fornecedores	0,17
Estabelecimento de percentuais de lucro	0,26

Fonte: Dados da pesquisa, 2013

A quinta variável explicativa considerada foi o tipo de produto. Os resultados relativos à significância estatística das relações entre as práticas gerenciais sobre custos e o tipo de produto fabricado pelas empresas pesquisadas estão dispostos na Tabela 6.

Tabela 6 - Significância estatística das relações entre as práticas gerenciais sobre custos e o tipo de produto

Práticas gerenciais sobre custos	P
Complexidade do sistema de custos	0,22
Fator inibidor do processo de gestão de custos	0,90
Formulários sobre custos	0,02
Ordenamento dos registros sobre custos	0,19
Classificação dos custos	0,00
Método de apropriação dos custos	0,48
Periodicidade dos relatórios	0,39
Atualização dos dados sobre custos	0,07
Custos e preços de venda	0,42
Modalidades de pagamento oferecidas aos clientes	0,06
Preços praticados nas vendas a prazo	0,73
Forma de pagamento dos fornecedores	0,40
Estabelecimento de percentuais de lucro	0,27

Fonte: Dados da pesquisa, 2013

Os resultados obtidos apresentam que apenas duas práticas gerenciais sobre custos se mostraram relacionadas aos tipos de produtos de maneira significativa (formulários sobre custos e classificação de custos). As demais práticas gerenciais se mostraram independentes em relação a esta variável.

A distribuição condicional de frequência do uso de formulários sobre custos em função do tipo de produtos está apresentada na Tabela 7.

Tabela 7 - Distribuição condicional de frequência do uso de formulários em função do tipo de produto

	Produtos padronizados	Produtos sob encomenda	Produtos customizados	Total
Não usa	8	9	0	17
Usa	5	4	4	13
Total	13	13	4	30

Fonte: Dados da pesquisa, 2013

Observou-se que, dentre as empresas que possuem produtos padronizados ou que atuam sob encomenda, houve uma prevalência de empresas que não dispõe de formulários específicos sobre custos. Por outro lado, todas as empresas que declararam possuir produtos

customizados utilizam formulários específicos de custos. Este resultado sugere uma relação estreita entre produtos customizados e utilização de formulários específicos.

E por fim, a distribuição condicional de frequência da classificação de custos em função do tipo de produtos está apresentada na Tabela 8.

Tabela 8 - Distribuição condicional de frequência da classificação de custos em função do tipo de produto

	Produtos padronizados	Produtos sob encomenda	Produtos customizados	Total
Não classifica	4	10	0	14
Classifica	9	3	4	16
Total	13	13	4	30

Fonte: Dados da pesquisa, 2013

De maneira semelhante aos resultados apresentados na Tabela 7, observou-se que todas as empresas que declararam possuir produtos customizados informaram que classificam seus custos, sugerindo uma relação estreita entre produtos customizados e classificação de custos.

A partir dos resultados obtidos nesta pesquisa, pode-se afirmar que foram encontradas evidências que corroboram a presença de isomorfismo em relação às práticas gerenciais sobre custos no âmbito das empresas localizadas no Porto Digital.

5 CONCLUSÕES

O objetivo deste artigo foi investigar a presença de isomorfismo dentre os principais aspectos da gestão de custos no âmbito de empresas do setor de informática localizadas no Porto Digital. A amostra utilizada foi composta por 30 empresas e a coleta de dados consistiu em entrevistas estruturadas realizadas *in loco* em todas as empresas incluídas na amostra.

A partir de uma perspectiva institucional, é possível oferecer uma visão diferenciada sobre o isomorfismo inerente às práticas gerenciais sobre custos no âmbito das empresas do Porto Digital.

Observou-se que, para três das cinco variáveis explicativas consideradas (tempo de atuação no mercado, mercados para os quais as empresas comercializam seus produtos e faturamento), nenhuma das práticas gerenciais se mostrou estatisticamente significativa em elevado nível ($p=0,05$ ou menor).

Para o número de funcionários, apenas a complexidade do sistema de custos se mostrou estatisticamente significativo. Considerando o tipo de produto, duas das práticas gerenciais se mostraram significativas (uso de formulários e classificação de custos). As distribuições condicionais de frequência demonstraram as particularidades inerentes às relações evidenciadas.

Em concordância com resultados encontrados na literatura, A presença de práticas gerenciais ou aspectos operacionais comuns entre empresas pertencentes a um mesmo setor de atividade econômica se baseia na busca por legitimidade de proficiência. Os resultados obtidos corroboram este postulado teórico e dão sustentação à presença de isomorfismo entre as empresas investigadas.

A perspectiva Institucional sugere que as organizações tentem a se adequarem às pressões do ambiente, tanto no se refere às práticas aceitas pela coletividade quanto sobre os valores legitimados neste novo arranjo institucional. Na medida em que os gestores das

organizações percebem as pressões oriundas do ambiente e gerenciam as mudanças necessárias para atender aos seus interesses específicos.

Estes resultados revelam indícios particulares referentes à caracterização do sistema de custos no âmbito de empresas que atuam no Porto Digital que foram investigadas, considerando os principais aspectos da gestão de custos a partir da ótica da teoria institucional. Estudos mais abrangentes podem revelar detalhes mais específicos acerca destas relações.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, M. M. de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. São Paulo: Atlas, 1999.
- BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. São Paulo: atlas, 2008.
- CARVALHO, C. A. P.; VIEIRA, M. M. F.; LOPES, F. D. Perspectiva Institucional para análise das organizações. In: ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 13., 1999, Foz do Iguaçu. **Anais...** Foz do Iguaçu: ANPAD, 1999.
- DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. **American Sociological Review**, v. 48, n.2, p. 147-160, apr. 1983.
- _____. Introduction. In: POWELL, Walter; DIMAGGIO, Paul (Ed.). **The new institutionalism in organizational analysis**. Chicago: University of Chicago Press, 1991.
- EISENHARDT, K. M. Agency and Institutional Theory Explanations; the Case of Retail Sale Compensation. **Academy of Management Journal**, v.31, n.3, p. 488-511, sep. 1988.
- GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- HANSEN, D. R; MOWEN, M. M. **Gestão de custos**. São Paulo: Pioneira/Thomson Learning, 2003.
- HORNGREN, C. T; FOSTER, G. **Cost accounting: a Managerial Enphasis**. 6. ed. New Jersey: Prantice-Hall, 1987.
- HORNGREN, C. T; SUNDEM, G. L; STRATTON, W. O. **Contabilidade Gerencial**. 12. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- KAPLAN, R. S; COOPER, R. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser competitivo**. São Paulo: Futura, 2000.
- LEVINE, D. M.; BERENSON, M. L; STEPHAN, D. **Estatística: teoria e aplicações**. Rio de Janeiro: LTC, 1998.
- MACHADO, A. O.; BORGERT, A.; LUNKES, R. J. ABC e UEP – um ensaio em empresa de software. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 13., 2006, Belo Horizonte. **Anais...** Belo Horizonte: ABC, 2006.
- MAÑAS, A. V. Estratégia nos negócios: Conceitos, alternativas e casos. In: CAVALCANTI, Marly (Org.). **Gestão estratégica de negócios**. São Paulo: Pioneira, 2001.
- MARCONI, M.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

- MEDEIROS, O. R.; COSTA, P. S.; SILVA C. A. T. Testes empíricos sobre o comportamento assimétrico dos custos nas empresas brasileiras. **Revista Contabilidade e Finanças - USP**, n. 38, p. 47-56, mai/ago. 2005.
- MEGLIORINI, E. **Custos: Análise e gestão**. 2. ed. São Paulo: Pearson, 2007.
- PORTON, R. A. B.; BEUREN, I. M. Formulação de hipóteses e caracterização de variáveis em pesquisa contábil. In BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: Teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- ROSSETO, C. R.; ROSSETTO, A. M. As perspectivas institucional e da dependência de recursos no estudo do processo de adaptação estratégica organizacional. In: ENCONTRO DE ESTUDOS ORGANIZACIONAIS, 2., 2000, Curitiba. **Anais...** Curitiba: ANPAD, 2000.
- SCOTT, W. R. **Unpacking institutional arguments**. In: POWELL, Walter; DiMAGGIO, Paul (Ed.). *The new institutionalism in organizational analysis*. Chicago: University of Chicago Press, pp.164-182, 1991.
- SELLTIZ, J; DEUSCH, C. **Métodos de Pesquisa nas Relações Sociais**. São Paulo: EPU, 1974.
- SELZNICK, P. Institutionalism "old" and "new". **Administrative Science Quarterly**, v.41, p. 270-277, 1996.
- SILVA, A. C. R. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- SILVER, M. **Estatística para administração**. São Paulo: Atlas, 2000.
- SKOUSEN, K. F.; LANGENDERFER, H. Q; ALBBRECHT, W. S. **Financial accounting**. 3. ed. New York: Worth Publishers, 1986.
- STARK, J. A. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Pearson, 2007.
- STEVENSON, W. J. **Estatística aplicada à administração**. São Paulo: Harbra, 1986.
- VASCONCELOS, F. C.; VASCONCELOS, I. F. F. G. Isomorfismo estrutural e os limites da normalização: Dois estudos de caso sobre a implantação das normas ISO 9000 em empresas de informática na França. In: ENCONTRO DE ESTUDOS ORGANIZACIONAIS, 2., 2000, Curitiba. **Anais...** Curitiba: ANPAD, 2000.
- ZAN, A. O uso de instrumentos de contabilidade gerencial no Brasil sob a ótica da teoria institucional. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 13, 2006, Belo Horizonte. **Anais...** Belo Horizonte: ABC, 2006.
- ZUCKER, L. G. Institutional Theories of Organization. **Annual Review of Sociology**, v. 13, p. 443-464, aug. 1987.

Artigo recebido em 03/07/2013 e aceito para publicação em 24/11/2013
