

GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS E ISOMORFISMO EM MICRO E PEQUENAS EMPRESAS DE TRÊS SETORES

STRATEGIC MANAGEMENT OF COSTS AND ISOMORPHISM IN MICRO AND SMALL COMPANIES FROM THREE SECTORS

CUNHA CALLADO, ANTÔNIO ANDRÉ¹
ARAÚJO FERNANDES, ALINE²
OLIVEIRA SILVA, JESSICA ELLANY³
CUNHA CALLADO, ALDO LEONARDO⁴

Fecha de recepción: 31 de enero de 2023
Fecha de aprobación: 8 de febrero de 2023

DOI: <https://doi.org/10.56563/costosygestion.105.1>
ark:/s25458329/woy1azwrv

Resumo

Micro e pequenas empresas possuem estruturas administrativas e operacionais bem simples. A partir dessa premissa, se espera que suas práticas referentes à gestão estratégica de custos se assemelhem entre si, independentemente dos setores de atividade econômica dos quais façam parte. O objetivo deste artigo é investigar práticas de gestão de custos entre micro e pequenas empresas que atuam nos setores comercial, industrial e de prestação de serviços em busca de evidências de isomorfismo mimético. Para a realização desta pesquisa, foram analisadas noventa empresas de micro ou pequeno porte. Quatro grupos de variáveis foram analisados: experiência dos gestores, aspectos mercadológicos, aspectos organizacionais e aspectos técnicos da gestão estratégica de custos. Os dados foram coletados a partir da realização de um *survey*. Duas técnicas estatísticas foram utilizadas: teste de Kruskal-Wallis e teste U de Mann-Whitney. Os resultados obtidos apresentam evidências estatísticas significativas sobre semelhanças acerca das práticas referentes à gestão de custos indicando a presença de isomorfismo mimético entre elas.

Palavras-chave: gestão de custos, gestão de micro e pequenas empresas, teoria institucional.

JEL: M41.

- 1 Universidade Federal Rural de Pernambuco, Brasil. <https://orcid.org/0000-0002-5704-9265>. andrecallado@yahoo.com.br
- 2 Universidade Federal da Paraíba (UFPB), Brasil. <https://orcid.org/0000-0001-5512-7146>. aafernandes.contabilidade@gmail.com
- 3 Universidade Federal da Paraíba (UFPB), Brasil. <https://orcid.org/0000-0003-4118-7740>. jessica.ellany.jp@gmail.com
- 4 Universidade Federal da Paraíba (UFPB), Brasil. <https://orcid.org/0000-0002-5393-6094>. aldocallado@yahoo.com.br



GESTIÓN ESTRATÉGICA DE COSTOS E ISOMORFISMO EN MICRO Y PEQUEÑAS EMPRESAS EN TRES SECTORES

Resumen

Las micro y pequeñas empresas tienen estructuras administrativas y operativas muy simples. Con base en esta premisa, se espera que sus prácticas relacionadas con la gestión estratégica de costos sean similares entre sí, independientemente de los sectores de actividad económica de los que formen parte. El objetivo de este artículo es investigar prácticas de gestión de costos entre micro y pequeñas empresas que operan en los sectores comercial, industrial y de servicios en busca de evidencias de isomorfismo mimético. Para llevar a cabo esta investigación se analizaron noventa micro o pequeñas empresas. Se analizaron cuatro grupos de variables: experiencia de los gerentes, aspectos de marketing, aspectos organizacionales y aspectos técnicos de la gestión estratégica de costos. Los datos fueron recolectados a partir de la realización de una encuesta. Se utilizaron dos técnicas estadísticas: prueba de Kruskal-Wallis y prueba U de Mann-Whitney. Los resultados obtenidos presentan evidencias estadísticas significativas sobre similitudes en las prácticas relacionadas con la gestión de costos, indicando la presencia de isomorfismo mimético entre ellas.

Palabras clave: gestión de costes, gestión de micro y pequeñas empresas, teoría institucional.

JEL: M41.

STRATEGIC MANAGEMENT OF COSTS AND ISOMORPHISM IN MICRO AND SMALL COMPANIES FROM THREE SECTORS

Abstract

Micro and small companies have very simple administrative and operational structures. Based on this premise, it is expected that their practices related to strategic cost management will be similar to each other, regardless of the sectors of economic activity of which they are part. The objective of this article is to investigate cost management practices among micro and small companies that operate in the commercial, industrial and service sectors in search of evidence of mimetic isomorphism. To carry out this research, ninety micro or small companies were analyzed. Four groups of variables were analyzed: managers' experience, marketing aspects, organizational aspects and technical aspects of strategic cost management. Data were collected from conducting a survey. Two statistical techniques were used: Kruskal-Wallis test and Mann-Whitney U test. The obtained results present significant statistical evidences about similarities concerning the practices related to cost management, indicating the presence of mimetic isomorphism between them.

Keywords: cost management, micro and small business management, institutional theory.

JEL: M41.

GESTION STRATÉGIQUE DES COÛTS ET ISOMORPHISME DANS LES PME DES TROIS SECTEURS

Résumé

Les PME ont des structures administratives et opérationnelles très simples. Partant de ce postulat, on s'attend à ce que leurs pratiques liées à la gestion stratégique des coûts soient similaires les unes aux autres, peu importe les secteurs d'activité économique auxquels elles appartiennent. L'objectif de cet article est d'étudier les pratiques de gestion des coûts parmi les PME qui opèrent dans les secteurs commercial, industriel et des services à la recherche de preuves d'isomorphisme mimétique. Pour mener à bien cette recherche, quatre-vingt-dix PME ont été analysées. Quatre groupes de variables ont été analysés: l'expérience des managers, les aspects marketing, les aspects organisationnels et les aspects techniques de la gestion stratégique des coûts. Les données ont été recueillies à la suite d'une enquête. Deux techniques statistiques ont été utilisées: le test de Kruskal-Wallis et le test U de Mann-Whitney. Les résultats obtenus présentent des preuves statistiques significatives de similitudes dans les pratiques liées à la gestion des coûts, indiquant la présence d'un isomorphisme mimétique entre elles.

Mots clés: gestion des coûts, gestion des PME, théorie institutionnelle.

JEL: M41.

Introdução

Abrangendo um vasto espaço na economia brasileira, as micro e pequenas empresas (MPE's) ocupam um papel relevante na constituição de negócios nos mais diversos setores, seja no campo do comércio, serviço ou indústria. Diante de um crescimento potencial do empreendedorismo no Brasil, as MPE's são responsáveis pela manutenção e dinâmica da economia das pequenas cidades e das grandes capitais, atendendo a demandas e interesses da população (Lima & Imoniana, 2008).

No entanto, pesquisas revelam uma expressiva mortalidade de MPE's, em sua grande maioria ocasionada pela falta de instrumentos gerenciais que auxiliem na tomada de decisão, sendo estas conduzidas unicamente pela experiência e intuição dos gestores (Sales, Barros & Araújo, 2011), se distanciando da adoção de ferramentas de controles gerenciais, bem como se esquivando da utilização de informações contábeis pertinentes à tomada de decisões (Oliveira, Muller & Nakamura, 2000).

Mesmo diante do número expressivo de pesquisas que demonstrem o não uso de ferramentas gerenciais, é possível encontrar na literatura trabalhos que apresentem MPE's, ainda que de modo inconsciente, utilizando ferramentas gerenciais de custeio em prol da minimização dos seus custos, aprimoramento dos seus projetos, e melhor utilização dos seus recursos (Melo & Leone, 2015).

As práticas gerenciais de custos fazem parte da rotina das empresas, essas práticas permeiam às atividades em cada decisão dos gestores, desde o momento de verificação dos recursos ao momento de decisão em como estes serão empregados no processo operacional, considerando fatores internos e/ou os externos à organização, de modo a obter uma maior lucratividade com um menor esforço financeiro (Rebouças et al., 2018).

As organizações não atuam isoladamente, mas estão inseridas em um campo organizacional composto por “fornecedores-chave, consumidores de recursos e produtos, agências regulatórias e outras organizações que produzam serviços e produtos similares” (DiMaggio & Powell, 1983, p. 148).

A teoria institucional explica que influenciadas pelo meio em que estão inseridas, as organizações tendem a adquirir entre si características semelhantes. Essa similaridade é denominada de Isomorfismo Institucional, conceito da Nova Sociologia Institucional, que implica na homogeneidade de organizações em termos de estrutura, cultura e resultados, derivados do campo organizacional em que estão inseridas (DiMaggio & Powell, 1983).

DiMaggio & Powell (1983) apresentaram três tipificações de isomorfismo, sendo elas: o isomorfismo coercitivo, o isomorfismo mimético e o isomorfismo normativo. Cada tipificação de isomorfismo revela a raiz motivacional para práticas isomórficas.

O isomorfismo coercitivo ocorre por meio de pressões como força, persuasão ou convite (DiMaggio & Powell, 1983) advindos de regulações, políticas governamentais e relações com outras entidades (Simões & Rodrigues, 2012), que geram pressões formais, informais e expectativas culturais (DiMaggio & Powell, 1983).

O isomorfismo mimético corresponde a imitações de práticas organizacionais (Scapens, 2006) no qual a incerteza se faz presente, seja por ambiguidade de metas, ou quaisquer outras incertezas de atuação (DiMaggio & Powell, 1983). Por fim, o isomorfismo normativo é decorrente da necessidade de profissionalização, na qual a similaridade de atuação advém de uma comunidade profissional que busca embasamento cognitivo e legitimidade (DiMaggio & Powell, 1983).

Tendo em vista que as organizações atuam dentro de um campo organizacional, e que na busca pela sobrevivência, práticas e procedimentos já adotados no mercado tendem a ser utilizados, tornando as empresas de um mesmo universo, homogêneas (Silva, Coelho & Cavalcante, 2016). Esse estudo tem como propósito investigar práticas de gestão estratégica de custos entre micro e pequenas empresas dos setores industrial, comercial e de serviços na busca de evidências isomórficas.

Referencial teórico

Práticas de Gestão de Custos

O ambiente econômico interligado mundialmente vem progressivamente criando a necessidade de uma reestruturação na gestão de custos nas empresas, devido às pressões competitivas, o crescimento de setores como o de serviço e o de tecnologia de informação, faz com que todos os campos empresariais busquem interagir com novas estratégias, diversidades de produtos, flexibilidade de projetos e insumos, para se manter no mercado, alimentando a competitividade e uma gestão de custo eficiente (Souza, Lisboa & Rocha, 2003; Krajnc, Logozer & Koresec, 2012).

O gerenciamento do custo é uma alternativa identificada para a redução dos custos, sem que haja perda na qualidade do produto ou serviço, de modo que alcance os seus objetivos, auxiliando no desempenho de estratégias a fim de se manter competitivo e conquistar vantagens no mercado (Souza, Schnorr & Ferreira, 2011; Souza & Heinen, 2012).

A gestão de custos por meio de suas práticas possibilita que as empresas observem o meio interno e externo da organização, no tocante do que influencia a mensuração dos diversos custos que permeiam as atividades produtivas, gerando a possibilidade de ter um maior desenvolvimento das instituições e da região que reside, acompanhando a evolução de cada etapa funcional e os setores que interagem com a produção de forma direta e indireta (Costa et al., 2019).

De acordo com Souza, Raisa & Almeida (2011), as práticas de gestão de custos são técnicas que produzem dados para auxiliar a empresa na manutenção dos processos produtivos, buscando adaptar-se ao meio competitivo, sem que haja prejuízo, na tentativa de assegurar uma vantagem competitiva sustentável, facilitando as funções da gestão estratégica.

Existem diversas práticas da gestão de custos, os quais se apoiam em diferentes métodos de custeio, pautados em elementos de custos que são considerados ou não na mensuração da composição do custo do produto ou serviço gerado na organização. Conforme Bandeira et al. (2017), não existe superioridade entre os métodos utilizados para gerir o custo, a diversidade ocorre por cada empresa ter sua particularidade e intenções individuais que se encaixam diferentemente no processo de custeio, assim modificando de acordo com os propósitos empresariais.

Spanholi & Model (2017) evidenciam em seu estudo que existem algumas práticas que são mais usadas que outras, o que depende da união de técnicas usadas na organização a fim de gerar dados e informação que sustentem a deliberação de tomada de decisão. Os autores citam como práticas de gestão estratégica de custos no seu estudo o Quadro 1.

Quadro1. 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 & 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 & Siferd (1998)
Custo da qualidade	Avaliar a relação custo-eficácia da gestão da qualidade da empresa. Contemplam 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 & 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 & 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 & 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 & Fess (2001)
Custeio variável	Descontam-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: Spanholi & Model (2017).

No entanto, a falta de compreensão de como utilizar as práticas pelos gestores e as pessoas que envolvem o processo acarretam a ineficiência dos métodos e assim a maioria das empresas acabam não usufruindo das informações adequadamente para a tomada de decisão (Santos, Dorrow & Beuren, 2016; Costa et al, 2019). Costa et al. (2019) vai além do método de custeio, em seu estudo apresenta os fatores determinantes para a prática de gestão de custos pelas empresas de fruticultura, que observando oportunamente estão relacionadas com qualquer ramo organizacional. São eles exibidos no Quadro 2.

Quadro 2. Fatores determinantes para a prática de gestão de custos

Análise financeira de estoques.	Análise dos preços de venda e custo unitário.	Cálculo do lucro de cada produto ou serviço vendido.
Verifica os custos diretos, indiretos e as despesas	Faz anotações das informações de custos.	Controla a entrada e saída de caixa.
Costuma anotar os gastos feitos.	Comparar o preço do produto com os do concorrente	Faz previsão dos custos dos concorrentes.
Identifica os ganhos dos clientes.	Faz uma previsão dos ativos e passivos da concorrência	Identifica a rentabilidade dos produtos
Identifica a vida útil dos produtos	Realiza o custeio de qualidade	Os preços são definidos de acordo com uma estratégia.

Fonte: Costa et al. (2019).

Conforme Spanholi & Model (2017), o posicionamento das empresas em relação às práticas de gestão de custo utilizadas está compatível com a estrutura, a prioridade com as estratégias determinadas na organização, como também o porte, setor de atuação, acesso às informações e a necessidade que as empresas têm em está no mercado.

Veloso et al. (2021) colabora com esse contexto ao apresentar em seu estudo a forma com que as práticas de gestão de custo são trabalhadas em micro e pequenas e médias empresas na região do Estado do Paraná. Os autores constataram que o método mais utilizado para mensuração e gerenciamento do custo foi o método de custeio de absorção, sendo a ferramenta utilizada a planilha de Excel, porém enfatizando a dificuldade em fazer uso da prática de gestão de custo no dia a dia devido ao porte e capacidade e interesse dos profissionais envolvidos.

Logo, as práticas de gestão de custo são ferramentas essenciais para o desenvolvimento de estratégias e tomadas de decisões, ligando as informações do custo da produção e a gestão desses custos, possibilitando um maior aproveitamento de recursos e uma decisão eficaz (Rebouças et al. 2018).

Teoria Institucional

Uma organização é composta por comportamentos padronizados que passam por transições ou rupturas frente às imprevisibilidades e complexidades as quais as organizações são acometidas (Pereira, 2012), diante disto Pereira (2012) explicou que a Teoria Institucional tem sido estudada tanto teoricamente quanto empiricamente em diversos contextos organizacionais, por fornecer maneiras de compreender padrões e diversidades nas organizações.

A Teoria Institucional é composta por três vertentes: a Velha Economia Institucional (VEI), a Nova Economia Institucional (NEI) e a Nova Sociologia Institucional (NSI) (Simões & Rodrigues 2012).

A VEI marca o início da teoria institucional “com o artigo seminal de Thorstein Veblen, *Why is Economics not an Evolutionary Science*, publicado em 1898, no qual o autor defende uma ciência econômica que reconheça o processo evolutivo das instituições” (Cavalcante, 2014, p. 376). A VEI seguiu por uma linha de pensamento divergente da teoria neoclássica, dando espaço para as análises de processos que envolvem o nascimento e a evolução das práticas organizacionais a partir dos indivíduos e de suas inter-relações. Os principais seguidores da ideia de Veblen foram Mitchell e Commons (Cavalcante, 2014).

Thorstein Veblen, como precursor da VEI, defendeu que a ciência econômica deve reconhecer o processo evolutivo das instituições, uma vez que os hábitos e pensamentos dominarão a ação humana e formará as instituições ao longo dos anos (Freire & Lucena, 2021). Para a VEI os hábitos são a base do comportamento hu-

mano, sendo os hábitos coletivos institucionalizados (Simões & Rodrigues 2012). Simões & Rodrigues (2012) apontam que a VEI tem como foco as pressões internas da organização.

Diferente da VEI, que prega que as atitudes racionais são explicadas pelos hábitos, a NEI prega que os indivíduos são consequências de escolhas racionais (Simões & Rodrigues 2012), e diferente da VEI, a NEI não intencionou eliminar como um todo a teoria neoclássica, mas ampliar o conjunto de questões abordadas por esta (Cavalcante, 2014). A NEI nasceu de uma ação reativa da economia neoclássica perante a ausência de um conceito de instituição para a teoria econômica ortodoxa. Desta forma pensamentos como o de North, Coase e Williamson compreenderam a Nova Economia Institucional (Cavalcante, 2014).

De acordo com a NEI, os indivíduos são racionais, porém essa racionalidade é constituída de capacidade cognitiva restrita (Vailatti, Rosa & Vicente, 2017), explicada pela impossibilidade computacional humana de capturar todo o sistema econômico, sendo necessário que as decisões sejam apoiadas em regras externas à mente humana (Cavalcante, 2014). Fundamentadas nessa reflexão, as rotinas não são mais institucionalizadas com base apenas no nascimento de pensamentos e repetição de hábitos considerados válidos, elas partem de uma realidade superior que irá ditar “as regras do jogo”.

Na visão de Williamson as instituições representam um complemento computacional envolvendo firmas, mercados e relações contratuais. Partindo dessa mesma linha de raciocínio, Douglass North classifica as instituições como o grupo de regras formais e informais de comportamento, que servirão de restrição aos seus próprios atos, permitindo a interação social (Cavalcante, 2014).

Questionando a visão de mercado perfeito abordada pela teoria neoclássica, a NEI aponta a existência de falhas nos mecanismos de mercado que requerem instrumentos de resguardo como contratos e procedimentos de governança (Carvalho, Vieira & Silva, 2012).

Conforme explanado até este ponto, para os autores da NEI as instituições representam regras que restringem as ações dos indivíduos. Essas regras podem ser formais como leis e constituições, ou informais como costumes e tradições. Já os autores da VEI construíram a ideia de que as regras são provenientes do coletivo, por meio de costumes organizados ou não organizados (Cavalcante, 2014).

Cavalcanti (2014) aponta que embora não colocada de forma explícita pela VEI, existem “regras” tanto para NEI quanto para VEI, bem como existe a ação humana em ambas as vertentes. Ainda que a racionalidade seja tida como limitada na NEI, implicando em regras complementares e externas a mente humana, isso não exclui a existência de regras internas na mente dos indivíduos.

Transitando pelas duas vertentes teóricas, alguns institucionalistas contemporâneos buscaram conciliar a VEI e a NEI, resultando na NSI. A NSI surgiu de debates entre institucionalistas contemporâneos como Geoffrey Hodgson e Ha-Joon Chang, acerca da Velha Economia Institucional e da Nova Economia Institucional, valendo-se tanto de ideias advindas da VEI quanto da NEI (Cavalcante, 2014). Os pensadores apontaram que “a ação individual não pode ocorrer num vácuo institucional, da mesma maneira que as instituições não podem existir na ausência da ação individual” (Cavalcante, 2014, p. 385), e frisaram que as instituições tanto moldam as ações humanas como dito na NEI, quanto são moldadas por estas, como dito na VEI.

Para a NSI, o ambiente institucional não só influencia as crenças, normas e tradições que definirão o relacionamento da organização com o mercado, mas também “é caracterizado pela elaboração de regras, práticas, símbolos, crenças e requerimentos normativos aos quais indivíduos e organizações precisam se conformar para receber apoio e legitimidade” (Guerreiro, Frezatti, Lopes & Pereira, 2005). As organizações intencionam alcançar a legitimidade por meio da adoção de práticas tidas como “corretas” (Simões & Rodrigues 2012).

Esse processo de adaptação e compatibilidade com o meio em que está inserida faz com que as organizações adentrem em um processo isomórfico. A NSI apresenta o conceito de isomorfismo institucional que implica na homogeneidade de organizações em termos de estrutura, cultura e resultados, derivado do campo organizacional em que estão inseridas (DiMaggio & Powell, 1983). Um campo organizacional é composto por “fornecedores-chave, consumidores de recursos e produtos, agências regulatórias e outras organizações que produzam serviços e produtos similares” (DiMaggio & Powell, 1983, p. 148).

DiMaggio & Powell (1983) apontam que nos estágios iniciais do ciclo de vida de um campo organizacional, as organizações tendem a ser heterogêneas, porém diante de um campo organizacional bem estabelecido, há um impulso inevitável de que as organizações se tornem similares. DiMaggio & Powell (1983) identificaram três mecanismos de isomorfismo: o isomorfismo coercitivo, o isomorfismo mimético e o isomorfismo normativo.

De acordo com DiMaggio & Powell (1983), o isomorfismo coercitivo é motivado por pressões formais, informais e expectativas culturais advindas do campo organizacional em que as organizações estão inseridas. Tais pressões podem ocorrer por meio de força, persuasão ou convites. Simões & Rodrigues (2012) exemplificaram o isomorfismo coercitivo com: regulações, políticas governamentais e relações com outras entidades.

O isomorfismo mimético consiste na imitação de práticas de outras organizações vistas como consolidadas (Scapens, 2006). De acordo com DiMaggio & Powell (1983) a incerteza é um fator poderoso para que haja a imitação. A ambiguidade de metas,

ou incertezas advindas do campo organizacional são exemplos motivadores para o isomorfismo mimético DiMaggio & Powell (1983).

A empresa que está sendo tomada por modelo nem sempre sabe que está sendo copiada. Ela pode ou não ter o desejo de ser imitada, servindo assim como fonte conveniente de práticas. Quando de forma involuntária, essas práticas podem, por exemplo, ser passadas por meio da rotatividade de funcionários. Quando explícitas, as práticas podem ser adquiridas através da orientação de firmas de consultoria ou associações (DiMaggio & Powell, 1983).

Por fim, o foco do isomorfismo normativo é a profissionalização (DiMaggio & Powell, 1983) que provém de padrões estabelecidos por uma comunidade profissional para dar à atividade por ela desenvolvida o embasamento cognitivo e legitimidade (Freitas & Guimarães, 2007), baseados em orientações que influenciarão o comportamento organizacional (Simões & Rodrigues 2012).

Metodologia

O primeiro passo da metodologia foi a definição da tipologia da pesquisa. Por suas características, esta pesquisa pode ser categorizada como sendo descritiva e exploratória realizada através de um *survey* com abordagem quantitativa. Pesquisas descritivas estão interessadas em descobrir e observar fenômenos, de uma população (Gil, 2010). Pesquisas exploratórias são aquelas que buscam prover maiores informações sobre determinado assunto (Andrade, 2010). Surveys são aquelas que objetivam conseguir informações e/ou conhecimentos acerca de um problema, para o qual se procuram respostas, descobrir novos fenômenos ou relações entre eles (Marconi & Lakatos, 2010). Pesquisas quantitativas são aquelas que são caracterizadas pelo uso da quantificação por meio de técnicas estatísticas, independentemente de sua robustez (Richardson, 1999).

O segundo passo consistiu na definição das variáveis. Considerando o objetivo proposto para esta pesquisa acerca de sua operacionalização para investigar práticas de gestão estratégica de custos no âmbito de micro e pequenas empresas, foram considerados os seguintes grupos de variáveis:

- Experiência dos gestores;
- Aspectos mercadológicos das empresas;
- Aspectos organizacionais da gestão estratégicas de custos;
- Aspectos técnicos da gestão estratégica de custos.

Sobre a experiência dos foram consideradas informações referentes à idade, tempo de atuação no setor, tempo de atuação na empresa e tempo de atuação no cargo atual (variáveis numéricas).

Os aspectos mercadológicos organizacionais da gestão estratégica de custos foram referentes ao tempo de atuação das empresas no mercado (variável numérica), ao número de concorrentes, à amplitude de mercado dos produtos/serviços.

Os aspectos organizacionais referentes à gestão estratégica de custos foram o uso da capacidade instalada, o uso de formulários específicos para a gestão de custos e a frequência da atualização dos dados referentes aos custos (variáveis ordinais).

Com relação aos aspectos técnicos da gestão estratégica de custos, foram considerados a análise financeira dos estoques, a análise dos preços de venda, o cálculo do custo unitário, o cálculo da margem de contribuição, o cálculo da margem de lucro, o fluxo de caixa e o método de apropriação dos custos.

O terceiro passo dos procedimentos metodológicos a se referiu ao escopo da pesquisa. Sobre o setor de atividade econômica investigado, foram consideradas empresas de micro e pequeno porte que desempenham suas atividades econômicas nos setores de indústria, comércio e de prestação de serviços. A amostra analisada nesta pesquisa foi composta por micro e pequenas empresas localizadas em João Pessoa e Campina Grande, as duas principais cidades do Estado da Paraíba. As empresas que integram a amostra foram escolhidas aleatoriamente e convidadas a participar da pesquisa e disponibilizar as informações referentes às práticas de gestão de custos. Sua composição está disposta na Tabela 1.

Tabela 1. Composição das amostras analisadas na pesquisa

Natureza da atividade econômica	Número de empresas
Empresas comerciais	30
Empresas prestadoras de serviço	30
Empresas industriais	30
Total	90

Fonte: Dados da pesquisa.

Para a composição das amostras oriundas dos três setores de atividade econômica investigados foi considerado o critério da acessibilidade. A técnica de amostragem por conveniência é adotada em pesquisas exploratórias (Colauto & Beuren, 2006).

O quarto passo da metodologia foi relativo à coleta dos dados. Os dados referentes a todas as variáveis consideradas foram coletados entre maio e Dezembro de 2021 a partir de um questionário eletrônico do *Google Forms* que foi enviado eletronicamente por e-mail e respondido *on line* pelos gestores das empresas responsáveis pelo fornecimento das informações solicitadas.

O quinto passo da metodologia foi referente às técnicas de análise. Para a análise estatística dos dados coletados foram utilizados dois testes estatísticos. O primeiro teste utilizado foi o teste de Kruskal-Wallis. Este teste é apropriado quando não a natureza dos dados não permite a utilização de técnicas estatísticas mais sofisticadas (Levine, Berenson & Stephan, 2000). O teste de Kruskal-Wallis é uma alternativa não paramétrica à estatística F e pode ser utilizado para comparar vários grupos de dados desde que eles sejam no mínimo ordinais (Levin, 1987). Este teste foi considerado para analisar a significância estatística das diferenças encontradas entre os três setores. O segundo teste utilizado foi o teste U de Mann-Whitney. Em seguida, foram utilizados dois testes de hipótese não-paramétricos. Este teste é apropriado quando não a natureza dos dados não permite a utilização de técnicas estatísticas mais sofisticadas (Levin, 1987; Levine, Berenson & Stephan, 2000). O teste U de Mann-Whitney foi usado para analisar a significância estatística das diferenças encontradas entre as variáveis referentes ao perfil das empresas e ao perfil dos gestores. Para

Para a análise estatística foi utilizado o nível de significância de 99% como valor aceitável para a rejeição da Hipótese Nula. Todos os procedimentos estatísticos foram realizados através do auxílio do aplicativo estatístico *STATISTICA for Windows*.

Resultados

A partir dos dados coletados, todos os procedimentos operacionais estatísticos foram realizados para analisar a significância das diferenças encontradas entre as amostras oriundas dos três setores de atividade econômica investigados. Os resultados referentes à experiência dos gestores estão apresentados na Tabela 2.

Tabela 2. Análise da significância acerca das diferenças entre as práticas adotadas pelas micro e pequenas empresas dos três setores investigados

Experiência dos gestores	p
Tempo de atuação no setor	0,02
Tempo de atuação na empresa	0,12
Tempo de atuação no cargo	0,30

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados obtidos demonstram que nenhuma das variáveis deste grupo obteve resultados estatisticamente significativos, demonstrando a presença de isomorfismo. Os mesmos procedimentos estatísticos foram operacionalizados considerando os aspectos mercadológicos das empresas pesquisadas. Os resultados estão dispostos na tabela 3.

Tabela 3. Análise da significância acerca das diferenças entre as práticas adotadas pelas micro e pequenas empresas dos três setores investigados

Aspectos mercadológicos	p
Tempo de atuação da empresa no mercado	0,04
Número de concorrentes	0,08
Amplitude dos mercados explorados	0,49

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados obtidos apontam que nenhuma das variáveis deste grupo obteve resultados estatisticamente significativos, corroborando a presença de isomorfismo.

Novamente, os procedimentos estatísticos foram operacionalizados considerando, desta vez, os aspectos organizacionais da gestão estratégica de custos das empresas pesquisadas. Os resultados estão dispostos na Tabela 4.

Tabela 4. Análise da significância acerca das diferenças entre as práticas adotadas pelas micro e pequenas empresas dos três setores investigados

Aspectos organizacionais	p
Uso da capacidade instalada	0,02
Formulários específicos	0,00
Frequência da atualização dos dados obre custos	0,25

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados obtidos apontam que duas das três variáveis pertencentes a este grupo não obtiveram resultados estatisticamente significativos, também sugerindo a presença de isomorfismo. Apenas a adoção de formulários específicos obteve resultado estatisticamente significativo indicando diferenças de ação sobre essa prática gerencial.

Finalmente, foram operacionalizados os mesmos procedimentos estatísticos considerando os aspectos técnicos da gestão de custos entre as MPE's pesquisadas. Os resultados estão apresentados na Tabela 6.

Tabela 5. Análise da significância acerca das diferenças entre as práticas adotadas pelas micro e pequenas empresas dos três setores investigados

Aspectos técnicos	p
Análise financeira dos estoques	0,00
Análise do preço de venda	0,00
Cálculo dos custos unitário	0,00
Cálculo da margem de contribuição	0,00
Cálculo da margem de lucro	0,00
Fluxo de caixa	0,00
Método de apropriação dos custos	0,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados indicam que as diferenças encontradas em todas as técnicas consideradas se mostraram estatisticamente significativas, rejeitando a presença de isomorfismo entre as MPE's dos três setores de atividade na análise conjunta delas.

Em busca de evidências mais específicas acerca dos indícios de especificidades de práticas de gestão estratégica de custos referentes às variáveis que obtiveram resultado estatisticamente significativo no teste de Kruskal-Wallis, estas mesmas variáveis foram submetidas ao teste U de Mann-Whitney com a finalidade de analisar com mais profundidade as diferenças encontradas, desta vez considerando análises dois a dois. Os resultados estão apresentados na Tabela 6.

Tabela 6. Significância acerca das diferenças entre as práticas e aspectos técnicos da gestão estratégica de custos adotadas

	Comercial x Industrial	Serviços x Industrial	Comercial x Serviços
Aspectos técnicos	(p)	(p)	(p)
Análise financeira dos estoques	0,00	0,00	0,02
Análise do preço de venda	0,00	0,00	0,34
Cálculo dos custos unitário	0,00	0,00	0,09
Cálculo da margem de contribuição	0,00	0,00	0,85
Cálculo da margem de lucro	0,00	0,00	0,26
Fluxo de caixa	0,00	0,00	0,25
Formulários específicos	0,14	0,00	0,04
Método de apropriação dos custos	0,11	0,00	0,23

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados obtidos apontam diferenças estatisticamente significativas nas duas combinações que contaram com a presença das empresas do setor industrial. Quando comparados os setores industrial e de serviços, todas as variáveis testadas obtiveram resultados estatisticamente significativos sugerindo a ausência de qualquer semelhança entre empresas considerando as variáveis testadas, refutando a presença de isomorfismo. Quando comparados os setores industrial e comercial, apenas duas das oito variáveis testadas não obtiveram resultados estatisticamente significativos, sugerindo a presença parcial de isomorfismo. Por outro lado, quando comparados os setores comercial e de serviços, nenhuma das variáveis testadas obteve resultado estatisticamente significativo sugerindo a presença de isomorfismo entre estes dois setores.

Considerações finais

O objetivo deste artigo foi investigar práticas de gestão de custos entre micro e pequenas empresas que atuam nos setores comercial, industrial e de prestação de serviços em busca de evidências de isomorfismo mimético.

Os resultados obtidos apresentam significativas evidências sobre a presença de isomorfismo mimético entre as empresas analisadas. As evidências de isomorfismo ficam ainda mais robustas quando se considera que os resultados do teste de Kruskal-Wallis referentes a todos os aspectos referentes à experiência dos gestores, a todos os aspectos mercadológicos e a dois dos três aspectos organizacionais da gestão estratégica de custos não foram estatisticamente significativos indicando a presença de isomorfismo. Além disso, os resultados do teste U de Mann-Whitney indicaram a presença plena de isomorfismo entre empresas comerciais e empresas prestadoras de serviço e isomorfismo parcial entre empresas comerciais e empresas industriais.

Deste modo, conclui-se que, mesmo atuando em distintos setores de atividade econômica e possuindo diferentes características operacionais inerentes a seus respectivos negócios, as empresas analisadas apresentaram práticas de gestão estratégica de custos semelhantes entre si, confirmando a presença de isomorfismo mimético, embora preocupações gerenciais referentes aos aspectos técnicos no âmbito das empresas industriais também tenham sido identificadas.

Estudos mais aprofundados poderão esclarecer melhor a natureza deste fenômeno, bem como caracterizar as bases pelas quais as práticas gerenciais inerentes à contabilidade gerencial venham sendo adotadas por estas empresas.

Referências

- Andrade, M.M. (2010). *Introdução à Metodologia do Trabalho Científico*. 10 ed. São Paulo: Atlas.
- Bandeira, G. G., Benin, M. M., de Souza, M. A., & Machado, D. G. (2017). Utilização de métodos de custeio para fins gerenciais: aderência empírica em empresas da Região Sul do Brasil. *SINERGIA-Revista do Instituto de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis*, 21(1), 67-78. DOI: <https://doi.org/10.17648/sinergia-2236-7608-v21n1-6623>
- Carvalho, C. A., Vieira, M. M. F., & Silva, M. G. S. (2012). A trajetória conservadora da teoria institucional. *Gestão. Org*, 10(3), 469-496. Acesso em 12/01/2023 em <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7843174>
- Cavalcante, C. M. (2014). A economia institucional e as três dimensões das instituições. *Revista de Economia Contemporânea*, 18(3), 373-392. DOI: <https://doi.org/10.1590/141598481833>
- Colaudo, R.D.; Beuren, I.M. (2006). Coleta, análise e interpretação dos dados. In: Beuren, I.M. (Org). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: Teoria e prática*. São Paulo, Atlas.
- Costa, W. P. L. B., da Silva, J. D., Leone, R. J. G., Júnior, L. A. F., & Silva, S. L. P. (2019). Fatores determinantes para adoção das práticas da gestão de custos nas empresas de fruticultura. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*. Acesso em 12/01/2023 em <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anaais/article/view/4533>
- De Melo, M. A., & Leone, R. J. G. (2015). Alinhamento entre as estratégias competitivas e a gestão de custos: Um Estudo em Pequenas Empresas Industriais do Setor de Transformação. *BBR-Brazilian Business Review*, 12(5), 83-104. DOI: <https://doi.org/10.15728/bbr.2015.12.5.5>
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American sociological review*, 48(2) 147-160. DOI: <https://doi.org/10.2307/2095101>
- Freire, A. P. F., & Lucena, W. G. L. (2021) Teoria Institucional. In: Almeida, K. K. N.; França, R. D. *Teorias aplicadas à pesquisa em contabilidade: uma introdução às Teorias Econômicas, Organizacionais e Comportamentais*. João Pessoa, Editora UFPB: 2021.
- Freitas, C. A. S. D., & Guimarães, T. D. A. (2007). Isomorphism, institutionalization and legitimacy: operational auditing at the court of auditors. *Revista de*

Administração Contemporânea, 11, 153-175. DOI: <https://doi.org/10.1590/S1415-65552007000500008>

- GIL, A.C. (2012). *Como elaborar projetos de pesquisa*. 5 ed. São Paulo: Atlas.
- Krajnc, J., Logožar, K., & Korošec, B. (2012). Activity-based management of logistic costs in a manufacturing company: a case of increased visibility of logistics costs in a Slovenian paper manufacturing company. *PROMET-Traffic&Transportation*, 24(1), 15-24. DOI: <https://doi.org/10.7307/ptt.v24i1.265>
- Levin, J. (1987). *Estatística aplicada a ciências humanas*. 2ed. São Paulo, Harbra.
- Levine, D. M; Berenson, M. L; Stephan, D. (2000). *Estatística: Teoria e prática*. Rio de Janeiro: LTC.
- Lima, A. N., & Imoniana, J. O. (2008). Um estudo sobre a importância do uso das ferramentas de controle gerencial nas micro, pequenas e médias empresas industriais no município de São Caetano do Sul. *Revista da micro e pequena empresa*, 2(1), 28-48. DOI: <https://doi.org/10.6034/30>
- Marconi, M.A.; Lakatos, E.M. (2010). *Fundamentos de metodologia científica*. 7 ed. São Paulo: Atlas.
- Pereira, F. A. M. (2012). A evolução da teoria institucional nos estudos organizacionais: um campo de pesquisa a ser explorado. *Revista Organizações em Contexto*, 8(16), 275-295. Acesso em 12/01/2023 em <http://www.spell.org.br/documentos/ver/8883/a-evolucao-da-teoria-institucional-nos-estudos--->
- Rebouças, L. S., da Rocha, E. M., da Silva, J. D., da Costa, W. P. L. B., Silva, S. L. P., & do Nascimento, Í. C. S. (2018). Práticas de gestão de custos nas indústrias salineiras do Estado do Rio Grande do Norte. *Caderno Profissional de Administração da UNIMEP*, 8(2), 95-114. Acesso em 12/01/2023 em <https://www.cadtecempa.com.br/ojs/index.php/httpwwwcadtecempa.combrojsindexphp/article/view/196>
- Richardson, R. J. (1999). *Pesquisa social*. 3ed. São Paulo: Atlas.
- Sales, R. L., de Barros, A. A., & de Araújo Pereira, C. M. M. (2011). Fatores condicionantes da mortalidade dos pequenos negócios em um típico município interiorano brasileiro. *Revista da micro e pequena empresa*, 2(2), 38-55. DOI: <https://doi.org/10.6034/39>
- Santos, V. D., Dorow, D. R., & Beuren, I. M. (2016). Práticas gerenciais de micro e pequenas empresas. *REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL-Universidade Federal do Rio Grande do Norte-ISSN 2176-9036*, 8(1), 153-186. Acesso em 12/01/2023 em

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/Ambiente/article/viewArticle/2598>

- Scapens, R. W. (2006). Understanding management accounting practices: A personal journey. *The British Accounting Review*, 38(1), 1-30. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.bar.2005.10.002>
- Silva, N. E. F.; Coelho, P. F. C. & Cavalcante, C. E. (2016) Isomorfismo e sustentabilidade: análise nas empresas do setor elétrico brasileiro. *Exacta EP*, São Paulo, 14(2), 251-268. DOI: <https://doi.org/10.5585/exactaep.v14n2.6229>
- Simões, A. M. D., & Rodrigues, J. A. (2012). A abordagem da velha economia institucional na investigação em contabilidade e controlo de gestão: contributos teóricos. *Revista iberoamericana de contabilidad de gestión*, 10(19), 1-24. Acesso em 12/01/2023 em <https://repositorio.iscte-iul.pt/handle/10071/13261>
- Spanholi, J. C., & Model, S. C. D. S. (2017). Alinhamento entre posicionamento estratégico e práticas de gestão de custos: um estudo em IES privadas gaúchas. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*. Acesso em 12/01/2023 em <https://anaiscbc.abcustos.org.br/anais/article/view/4333>
- Souza, M. A. D., & Heinen, A. C. (2012). Práticas de gestão estratégica de custos: uma análise de estudos empíricos internacionais. *Contabilidade Gestão e Governança*, 15(2). Acesso em 12/01/2023 em <https://revistacgg.org/index.php/contabil/article/view/397>
- Souza, M. A. D., Lisboa, L. P., & Rocha, W. (2003). Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. *Revista Contabilidade & Finanças*, 14, 40-57. DOI: <https://doi.org/10.1590/S1519-70772003000200003>
- Souza, M. A. D., Rasia, K. A., & Almeida, L. B. D. (2011). Práticas de gestão estratégica de custos adotadas por empresas brasileiras de segmentos do agronegócio. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*. Acesso em 12/01/2023 em <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/478>
- Souza, M. A. D., Schnorr, C., & Ferreira, F. B. (2011). Análise das relações custo-volume-lucro como instrumento gerencial: um estudo multicaso em indústrias de grande porte do Rio Grande do Sul. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 5(12), 109-134. DOI: <https://doi.org/10.11606/rco.v5i12.34797>
- Oliveira, A. G. D., Müller, A. N., & Nakamura, W. T. (2000). A utilização das informações geradas pelo sistema de informação contábil como subsídio aos processos administrativos nas pequenas empresas. *Revista da FAE*, 3(3). Acesso em 12/01/2023 em <https://revistafae.fae.edu/revistafae/article/view/508>

- Vailatti, J. L., Rosa, F. S., & Vicente, E. F. R. (2017). A Teoria Institucional aplicada à Contabilidade Gerencial: análise da contribuição teórica e metodológica de publicações internacionais ocorridas no período de 2006 a 2015. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 16(47), 97-111. DOI: <https://doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v16n47p97-111>
- Veloso, L. C., Walker, L. V., da Silva, B. N., & COSTA, M. A. S. (2021). A utilização da gestão de custos em micro, pequenas e médias empresas em uma região do estado do Paraná. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*. Acesso em 12/01/2023 em <https://anaiscbc.abcustos.org.br/anaais/article/view/4834>

© 2023 por los autores; licencia otorgada a la revista *Costos y Gestión*. Este artículo es de acceso abierto y distribuido bajo los términos y condiciones de una licencia Atribución-No Comercial 3.0 Unported (CC BY-NC 3.0) de Creative Commons. Para ver una copia de esta licencia, visite <http://creativecommons.org/licenses/by-nc/3.0/>