

XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**RIGIDEZ DOS PREÇOS INDUSTRIAIS E A FUNCIONALIDADE DOS
MÉTODOS DE CUSTEIO COMPLETO: UMA REFLEXÃO A PARTIR
DAS ABORDAGENS ESTRATÉGICA, EVOLUCIONISTA E
INSTITUCIONAL**

Tipificación: Conclusiones o avances de proyectos de investigación

Autores

**Bacic, Miguel Juan
Souza, Maria Carolina Azevedo Ferreira de**

Associação Brasileira de Custos
(Sócio individual)

Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**RIGIDEZ DOS PREÇOS INDUSTRIAIS E A FUNCIONALIDADE DOS MÉTODOS DE
CUSTEIO COMPLETO: UMA REFLEXÃO A PARTIR DAS ABORDAGENS
ESTRATÉGICA, EVOLUCIONISTA E INSTITUCIONAL**

Tipificación: Conclusiones o avances de proyectos de investigación

RESUMO

Estudos empíricos efetuados nos Estados Unidos e na Comunidade Europeia apontam fortes evidências de tendência à rigidez dos preços industriais. A explicação da rigidez de preços encontra-se em fatores relacionados às dificuldades na coordenação de alterações de preços com os concorrentes, ao fato de que as empresas entendem que possuem contratos implícitos (ou explícitos) com os clientes quanto ao nível de preços e ao fato de que os preços são determinados com base nos custos. Neste trabalho investigamos, tendo como base teórica as abordagens estratégica, evolucionista e institucional, como os fatores relativos à coordenação coletiva na fixação e nas alterações de preços em cada mercado se relacionam com os métodos usados pelas empresas para determinar custos unitários de produtos. Na concepção evolucionista as rotinas são padrões comportamentais regulares que determinam o comportamento esperado da empresa em uma ampla série de aspectos. Nessa perspectiva, os métodos de custeio completo podem ser vistos como rotinas executadas dentro das empresas. Essas rotinas reproduzem-se no mercado transformando-se em convenções específicas de cada setor. O processo de isomorfismo, estudado pela Nova Sociologia Institucional, contribui para explicar as razões pelas quais organizações tendem a adotar práticas semelhantes. Da análise da literatura de estratégia empresarial é possível deduzir que a adoção coletiva de rotina semelhante para determinar custos e preços possibilita reduzir a incerteza e facilita a operação dos mecanismos implícitos de coordenação concorrencial de cada indústria. Conclui-se que os métodos de custeio completo devem ser entendidos como rotinas específicas de cada mercado, que possibilitam a coordenação na determinação de custos e preços por parte das empresas concorrentes. Esses métodos não possuem, portanto, utilidade para a tomada de decisões na perspectiva de modelos maximizadores, caso em que seria funcional o custeio variável.

Introdução

Conforme os resultados de investigações efetuadas nos Estados Unidos e na Comunidade Econômica Europeia (CEE) há fortes evidências de que na maioria dos mercados industriais predomina uma situação de rigidez de preços. Essa situação estende-se também a outros setores da atividade econômica, além do setor industrial. As pesquisas mostram que os preços rígidos são determinados a partir da aplicação do método do custo total ou pleno (*full cost*). Esses resultados trazem certo desconforto às visões teóricas que entendem a empresa como agente maximizador do lucro. Assim, conforme a teoria econômica convencional, a empresa deve igualar a receita marginal ao custo marginal para maximizar o lucro. A teoria do custeio variável indica a necessidade de encontrar as situações de maior margem de contribuição para tomar decisões.

Pesquisas sobre os métodos de determinação de custos adotados pelas empresas apontam a persistência do custeio por absorção e a lenta penetração do custeio com base em atividades (custo ABC), a despeito da intensa difusão desse método e da maior precisão que aporta nas informações com relação ao comportamento dos custos.

Quais as razões pelas quais as empresas abdicam de adotar comportamentos maximizadores do lucro e não adotam o “melhor” método para determinação de custos? O presente artigo tenta dar resposta a essas questões, a partir da suposição de que não é possível entender a empresa dentro de um contexto otimizador. A empresa atua em um ambiente no qual há incerteza, desconhece muitos aspectos do contexto em que atua e preocupa-se com as reações dos concorrentes e dos clientes. Nessa situação, tende a adotar um comportamento conservador, que se expressa pela adesão a regras convencionais e a práticas de rotina. Essas regras e rotinas, adotadas pelo conjunto de concorrentes, transformam-se em instituições que possibilitam a coordenação coletiva, tanto no interior de cada mercado específico, quanto no interior da própria sociedade. O custeio por absorção deve ser entendido como uma rotina. Por essa razão, as críticas à sua irracionalidade no que tange ao processo de tomada de decisões e ao caráter precário das informações que fornece não afetam a adesão das empresas a esse método, cuja utilidade deve ser encontrada em sua função coordenadora (entre concorrentes) no que se refere a informações sobre custos unitários.

O artigo baseia-se na revisão e interpretação de bibliografia de diversas áreas (Contabilidade, Economia, Estratégia e Sociologia). Na primeira parte são apresentadas evidências sobre rigidez de preços nos Estados Unidos e na CEE, e as razões que explicam tais fatos. Dificuldades na coordenação competitiva, adoção de métodos de custo total e temor às reações dos clientes explicam a rigidez. O item seguinte explica a funcionalidade do método de custo total na coordenação concorrencial no oligopólio. Em seguida mostra-se que o método de custo total adotado é o custeio por absorção e não, como suposto pelos economistas da teoria econômica convencional, o método do *markup*. Na última parte do trabalho explica-se a racionalidade da adoção do custeio por absorção a partir de três abordagens: a evolucionista, a estratégica e a institucionalista. A interpretação das mencionadas abordagens permite sugerir algumas possíveis respostas às duas questões formuladas e sinaliza que os métodos de custeio devem ser entendidos não somente como ferramentas maximizadoras, mas como artefatos socialmente construídos, que têm papéis cuja amplitude vai além da alcançada por instrumentos de informação.

Rigidez de preços nos Estados Unidos e na Comunidade Econômica Europeia

A metodologia da teoria econômica convencional, ao tentar entender como os preços são determinados, é fundamentada na noção de equilíbrio, o que leva à busca de soluções únicas e determinísticas. Os dois modelos básicos de estruturas de mercado são os de concorrência perfeita e o de monopólio. Em ambos, as empresas, para maximizar o lucro, cumprem a regra de igualar custo marginal com receita marginal e se diferenciam somente em função da natureza da curva de demanda com a qual se defrontam (McNULTY, 1968, p. 651). Em concorrência perfeita, o preço de equilíbrio de mercado é tomado como dado pelas empresas individualmente. Cada produtor percebe a curva de demanda para seus produtos como dada (isto é, sua curva de demanda parece-lhe perfeitamente elástica) e ajusta sua produção até que o preço (que é a receita marginal para sua empresa) se iguale ao seu custo marginal. Em situações de monopólio, a curva de demanda para cada produtor é negativamente inclinada (em monopólio puro uma hipérbole retangular), portanto, com diferentes elasticidades em cada um de seus pontos, e oferece uma quantidade que torna máximos seus lucros – resultado da equiparação do custo marginal com a receita marginal. Nessa situação, o preço excede o custo marginal (e, portanto, a receita marginal), uma vez que seu nível absoluto é superior àquele que seria praticado em concorrência perfeita, e a quantidade oferecida é menor. Quanto menor for a inclinação da curva de demanda e mais ela se aproximar de um linha horizontal, menor será a diferença entre o preço e o custo marginal.

Dado que a curva de demanda é negativamente inclinada, o monopolista não iguala o preço ao custo marginal e é, portanto, considerado ineficiente (relativamente à alocação de recursos em situação em concorrência perfeita) pela teoria. Como afirma Hall (1988, p. 1):

A competitive firm equates its marginal cost to the market price of its product. The equality of marginal cost and price is a fundamental efficiency condition for the allocation of resources. [...] By contrast, under monopoly or oligopoly, the allocation of out-put will be inefficient because price will exceed marginal cost.

Em ambos os modelos, a empresa é tratada como uma unidade autônoma e monoprodutora, que opera com curvas de custos em forma de “U”. O processo decisório restringe-se a decisões de preço, produção e combinação eficiente de recursos, aplicando sempre o princípio de igualar o custo marginal com a receita marginal, de modo que maximize seus lucros de curto prazo. A oferta e a demanda determinam simultaneamente preço e quantidade, o que possibilita obter uma situação de equilíbrio estável (significando que nessa situação não haveria margem para a tomada de decisões quanto a preços e quantidades, e que os agentes não teriam motivo algum para desejar que sua situação se modifique). Os resultados diferentes a que se chega com relação à eficiência das empresas nos dois modelos dependem da suposição prévia sobre o comportamento da curva de demanda.

Ao postular a igualação de custo marginal com preço marginal, a teoria convencional assume uma situação de flexibilidade de preços, pressupondo que os preços e salários se ajustam de forma relativamente rápida a variações de quantidades demandadas. Conforme Tobin (1975, p.196), há dois modelos de ajuste possíveis, um em que as quantidades se ajustam mais rapidamente que os preços, e outro em que os preços se ajustam antes que as quantidades. Na visão walrasiana (de equilíbrio geral), os preços são predeterminados pelo “leiloeiro”, que ajusta as quantidades, o que se reflete em posteriores ajustes de preços (WALRAS, 1986). Na visão marshalliana (equilíbrio parcial, de mercado), as quantidades são fixas no curtíssimo prazo. Isso faz com que os preços sejam a variável inicial de ajuste, levando posteriormente a ajustes na quantidade (MARSHALL, 1985). Quando os ajustes nos preços (para cima ou para baixo) ocorrem de

forma mais lenta que a prevista no modelo walrasiano, entende-se que são rígidos (BLINDER *et al.*, 1998, p. 4).

Diversas pesquisas constataram tendência à rigidez de preços, tanto no setor industrial, quanto no comércio e nos serviços (*idem, ibidem*; ÁLVAREZ *et al.*, 2005, entre outros). A compreensão das razões da rigidez dos preços é relevante tanto para explicar o comportamento das empresas nos mercados quanto para entender o efeito da política monetária e desenhar políticas anti-inflacionárias. Segundo Blinder *et al.* (1998, p 309), se os preços se movem menos que a variação da quantidade de dinheiro na economia, isso significa que a expansão e a retração de volume de dinheiro na economia não são neutras. Nesse aspecto, o entendimento dos microfundamentos adequados que alimentam os macromodelos sobre inflação é de especial interesse para o desenho da política monetária (ÁLVAREZ *et al.*, 2005).

Na busca das razões de rigidez dos preços, Blinder *et al.* (1998) conduziram extensa pesquisa com empresas sediadas nos Estados Unidos que faturaram mais que 10 milhões de dólares/ano. Listaram um conjunto de doze razões teóricas que explicariam a rigidez dos preços e aplicaram um questionário em uma amostra de empresas representativa, tanto setorial quanto geograficamente, do Produto Nacional Bruto dos Estados Unidos. Os fatores mais importantes encontrados são apresentados a seguir (em ordem de importância). Primeiro: problemas de coordenação concorrencial no processo de aumento dos preços, dado que cada empresa tem receio de subir os preços temendo não ser seguida pelas outras. Essa constatação é coerente com a teoria que afirma que nos mercados imperfeitos a curva de demanda é quebrada (HALL; HITCH, 1986; SWEEZY, 1987). Segundo: os preços são baseados nos custos, e estes refletem os aumentos sucessivos ao longo da cadeia produtiva. Portanto, os aumentos nos custos no setor sinalizam que as empresas concorrentes sentem pressão semelhante para aumentar preços, o que facilita a coordenação concorrencial. O repasse a preços não é realizado a todo instante e sim periodicamente. Terceiro: os mercados ajustam-se envolvendo bem mais variáveis que o preço, tais como melhoria de qualidade, maior esforço de vendas, melhoria do serviço – que são usadas para concorrer –, o que ajuda a evitar a queda dos preços quando a demanda cai. Quarto: as empresas entendem que têm contratos implícitos com seus clientes para não subir preços em situações de crescimento da demanda. Aumentos de preços seriam justificados basicamente pela elevação dos custos. Por sua vez, reduções de custos levariam a diminuições nos preços.

Outro resultado obtido com a pesquisa foi a informação de que a curva de custo marginal (entendida como a curva que representa o comportamento do custo variável unitário ao longo da utilização da capacidade produtiva) não apresenta o comportamento em forma de U, considerado típico pela teoria convencional, que assume custos marginais crescentes após um certo ponto de mínimo. Somente 11% das empresas relataram que seus custos marginais assumem esse formato em U. Das restantes, 40% informaram que seus custos marginais são decrescentes e 49% que são constantes (BLINDER *et al.*, 1998, p. 218).

Álvarez *et al.* (2005) apresentam as conclusões de pesquisa sobre o comportamento dos preços na CEE realizada pelo Banco Central Europeu (BCE). Na CEE, os preços tendem a ser um pouco mais rígidos que nos Estados Unidos. Os ajustes são mais espaçados, observando-se tanto aumentos quanto reduções de preços. Os fatores que explicam a rigidez de preços, em ordem de importância, são: 1) contratos implícitos; 2) contratos explícitos com clientes (que dificultam reajustes); 3) (com a

mesma importância que o fator anterior) preços determinados a partir dos custos (*cost-based pricing*); e 4) problemas de coordenação competitiva. Observa-se uma razoável semelhança com os resultados obtidos por Blinder (dentre os quatro fatores mais importantes, três são coincidentes).

Em outra pesquisa do BCE (FABIANI *et al.*, 2006), efetuada em onze mil empresas, constatou-se que o método utilizado pelas empresas para determinar os preços contradiz a teoria convencional, pois ao custo unitário total calculado (*full cost pricing*) se acrescenta uma margem de lucro. Esse procedimento é denominado de método de *markup pricing*:

Two pieces of evidence from our surveys suggest that the model of perfect competition with the law of one price does not seem to be the blueprint for most of the goods and service markets in the euro area. Firstly, markup pricing is the dominant price-setting strategy adopted by firms in the euro area, indicating that these firms have some form of market power and can set their prices above marginal costs. Secondly, price discrimination is a common practice. This suggests that models with monopolistic competition, like New Keynesian models, may be a better description for most goods and service markets than those models that assume perfect competition. (FABIANI et al., 2006, p. 47).

O fato de que o *full cost pricing* seja a estratégia dominante explica o mecanismo pelo qual as empresas administram os preços absorvendo variações de custos, e, portanto, porque podem ser rígidos. Conforme os mesmos autores (que confundem custo unitário total com custo marginal):

A standard result in imperfectly competitive models is that, under quite general conditions, firms choose to charge a price that represents a markup over marginal cost and, therefore, have some room for not adjusting it when facing a variation in costs. On the contrary, in the case of perfect competition, all firms belonging to the same market set their prices at a unique market-clearing level; there is no markup, and prices always equal marginal costs. Thus, price rigidities do not arise. (idem, p. 16).

O conceito de rigidez de preços pressupõe ajustes mais lentos relativamente aos do “leiloeiro walrasiano”. Os preços ajustam-se seja em função de variações de custo, seja em função de alterações na demanda. Aumentos de custo são, conforme os mencionados autores, o principal fator na explicação do aumento de preços. Em contrapartida, as condições desfavoráveis do mercado (redução da demanda ou ação de competidores) tendem a explicar as diminuições de preços (*idem*, p. 43).

Os resultados das pesquisas citadas contrapõem-se, no geral, à perspectiva da economia convencional e aproximam-se mais das visões de origem keynesiana, as que supõem rigidez de preços e salários. No entanto, há uma significativa exceção. A perspectiva keynesiana assume que os preços são mais rígidos para reduções que para aumentos. Entretanto, de acordo com Blinder *et al.* (1998), Álvarez *et al.* (2005) e Fabiani *et al.* (2006), isso não foi verificado na prática.

Preços rígidos, coordenação oligopolística e método do custo total

De acordo com os resultados das referidas pesquisas, em um contexto de rigidez os preços acompanham, com certa lentidão, as alterações das condições de custo e de demanda. A situação de preços rígidos é típica dos mercados oligopólicos e monopólicos. Em oligopólio, o preço é objeto de decisão por parte das empresas e a

concorrência se dá por meio de uma série de mecanismos que permitem criar variedade e diferenciação entre concorrentes – inovação de produtos e processos, criação de novos mercados, distribuição, qualidade, assistência técnica, garantia e serviços ao cliente – que estreitam significativamente as margens para a concorrência predominantemente em preços. As empresas atuam como *price-makers* e têm certo poder para decidir o preço, a partir de alguma estratégia competitiva que se prolonga além do curto prazo.

Em função da interdependência, que é típica do oligopólio, as empresas precisam, ao determinar ou alterar os preços, da intervenção de algum mecanismo que permita a coordenação coletiva, dificultando o surgimento de situações indesejáveis tais como guerra de preços. Conforme Chamberlin (1933) demonstrou ao discutir o duopólio, caso as firmas reconheçam sua situação de interdependência e seu interesse mútuo em preços elevados, impõe-se no mercado o preço de monopólio. Para tanto, não é necessário qualquer tipo de conluio. Cada firma, tomando suas próprias decisões de preço e produção, porém reconhecendo a situação de interdependência, conduz a uma situação de preços de monopólio. A situação descrita por Chamberlin pressupõe que as empresas têm conhecimento da curva de demanda de mercado e que adquirem conhecimento da curva da oferta total (composta pela curva de custo individual dos dois concorrentes). O modelo de Chamberlin não é aplicável em situações mais complexas, nas quais as empresas têm curvas de custo diferentes, participações desiguais no mercado. Nessas condições, é muito difícil achar situações em que o máximo lucro coletivo seja compatível com o máximo lucro individual. Torna-se necessário compreender os meios pelos quais as empresas solucionam esses conflitos, meios diferentes daqueles previstos pela teoria microeconômica (SCHERER, 1979, p. 25).

Conforme Clarke (1993, p. 85), “os oligopolistas têm um incentivo para cooperar no lugar de concorrer”. O potencial de coordenação das empresas no mercado depende de um conjunto de fatores estruturais (modelo das cinco forças competitivas na indústria, formulado por Porter) e das atitudes individuais de cada empresa. Como essas atitudes não dependem das condições objetivas do mercado, não é possível elaborar previsões determinísticas do comportamento das empresas em um mercado específico, a partir da análise das variáveis estruturais. Porém, é possível compreender as condições que propiciam a coordenação e os meios pela qual é facilitada, as que podem ser destacadas a partir da análise da atratividade do setor, conforme proposto por Porter (1986).

A análise da capacidade do potencial que um setor tem para o exercício da coordenação oligopolística fundamenta-se no modelo das cinco forças competitivas que determinam a rentabilidade (PORTER, 1986). Essas forças atuam num sentido “gravitacional”, expandindo ou comprimindo (segundo sejam favoráveis ou desfavoráveis) a rentabilidade que, potencialmente, surgiria do valor que os concorrentes da indústria oferecessem aos compradores. São, assim, elementos determinantes da atratividade do setor. As cinco forças são: a ameaça de novas entradas, a intensidade da rivalidade entre concorrentes existentes, o poder de negociação dos fornecedores, o poder de negociação dos compradores e a ameaça de produtos substitutos. Cada uma das cinco forças é composta por uma série de variáveis (os determinantes estruturais da concorrência), elementos de natureza técnica e econômica, que compõem a estrutura industrial.

As estruturas favoráveis à manutenção do valor criado são aquelas nas quais há um número reduzido de empresas, existe claramente um líder, o produto é diferenciado e há custos de mudanças e barreiras à entrada. Nessa situação, que caracteriza um

mercado em condição de oligopólio, a coordenação entre empresas é potencialmente facilitada. Isso não significa que necessariamente ocorrerá, uma vez que devem ser considerados os impactos das estratégias individuais de cada empresa e das reações das outras, dada a interdependência das ações/reações das empresas.

Os meios que possibilitam a coordenação oligopolística são apresentados por Scherer (1979): os acordos públicos e secretos; a liderança de preços; os pontos focais, facilitando a coordenação tácita; e a determinação de preços por regras práticas como artifício para a coordenação.

Especificamente no que se refere à existência de mecanismos para determinação de preços por meio de regras práticas, a pesquisa realizada por Hall e Hitch, no final dos anos 30 do século XX, em uma série de empresas britânicas abriu o caminho para o questionamento do modelo convencional de determinação de preços. Segundo os autores (HALL; HITCH, 1986), o custo médio é mais importante que o custo marginal, e as empresas não são simples tomadoras de preços, mas, ao contrário, estão constantemente atentas às reações dos concorrentes, fixando o preço de seus produtos. Além disso, não tentam maximizar seus lucros a curto prazo por intermédio da igualação da receita marginal com o custo marginal, uma vez que fixam seus preços a partir do método do custo total (*full cost*). Esse método pode variar de uma empresa a outra. Contudo, de acordo com os autores,

[...] este procedimento pode ser não indevidamente generalizado como segue: toma-se por base o custo primário (ou “direto”) por unidade, adiciona-se uma percentagem para cobrir os custos fixos (ou custos “indiretos”) e um acréscimo adicional convencional (frequentemente de 10%) para os lucros. Os custos indiretos frequentemente incluem os custos de venda e muito raramente os juros sobre o capital. Quando isto não ocorre, eles são incluídos na margem para os lucros. (HALL; HITCH, 1986, p. 51).

O método pode ser expresso na seguinte forma:

$$P = [U + (U.m)](1 + l) \quad (1)$$

onde:

P = preço unitário

U = custo direto de uma unidade de produto

m = percentagem para cobrir os custos indiretos (de produção mais as despesas administrativas e comerciais)

l = margem de lucro

De (1) deriva o conceito de *markup*, muito usado por economistas que estudam os mercados oligopólicos e que é definido como:

$$mk = \frac{P - U}{U} \quad (2)$$

onde: $P - U = MBL$ é a margem bruta de lucro, que contém a parcela dos custos indiretos (incluem as despesas administrativas e comerciais) aplicados, mais a parcela de lucro.

Pelo princípio do *full cost pricing*, o preço pode ser determinado a partir da aplicação do valor conhecido de mk :

$$P = U.(1 + mk) \quad (3)$$

Lerda (1990, p. 24) diferencia entre *markup* bruto e *markup* líquido. O bruto é aquele definido conforme (3), ou seja, *mk*. O *markup* líquido define a diferença entre o preço e o custo unitário total com relação ao preço, ou seja, é a margem de lucro definida em (1). Os resultados referidos, no item anterior, como *markup pricing*, por Fabiani *et al.* (2006), dizem respeito ao *markup* líquido.

A determinação de preços a partir de uma regra simples, tal como a aplicação de um *markup* sobre custos diretos, facilita muito a coordenação da movimentação de preços entre as empresas. A regra permite coordenar aumentos e reduções de preços a partir das variações nos custos, reduzindo muito as incertezas relacionadas com as alterações dos preços em um ambiente competitivo. Afirma Scherer (1979, p. 79):

Em suma, a fixação do preço à base do custo total facilita a coordenação oligopolística ao tornar mais previsíveis as decisões dos rivais e ao proporcionar diretrizes comuns a respeito de níveis adequados de preços.

Reconhecendo que a fixação dos preços à base do custo total facilita a coordenação oligopolística, cabe perguntar se uma regra simples como a do *markup* seria realmente funcional, dada a complexidade organizacional da grande empresa oligopólica. Cabe verificar se outros métodos, tais como o custeio por absorção, não cumprem de fato esse papel.

Métodos de custeio e coordenação competitiva: do *markup* ao custeio por absorção

Como evidenciado em (1), há dois componentes que definem o *markup*: a taxa *m* de aplicação de custos indiretos e a margem de lucro.

A taxa *m* é obtida da comparação, na estrutura de custos de certo período (histórica ou projetada), entre os custos diretos e os indiretos (nestes incluídas as despesas administrativas e comerciais). A taxa *m* não inclui impostos sobre venda e o valor de comissões, e outros custos, tais como fretes e custos financeiros, eventualmente incidentes sobre o preço de venda. Supondo uma empresa que apresente uma determinada estrutura de custos para um dado período (os dados podem ser históricos ou projetados), tal como mostra o Quadro 1:

Quadro 1: Estrutura de custos de determinado período

	Custos e despesas	R\$
a	Matérias-primas	
b	Mão de obra direta (incluindo encargos)	
c	Total custos diretos (c = a+b)	
d	Custos indiretos de produção	
e	Despesas administrativas	
f	Despesas comerciais (sem comissões)	
g	Outras despesas	
h	Total custos indiretos (h = d+e+f+g)	

A taxa *m* é obtida das informações em R\$ do Quadro 1 conforme (4):

A aplicação da taxa m pressupõe que existe uma relação estrutural média válida para todos os produtos da empresa independentemente do seu processo de fabricação. A aplicação dos custos indiretos por meio de uma taxa única pode ser adequada para empresas pequenas ou com processos produtivos homogêneos. Entretanto, não é a melhor escolha quando se trata de empresas departamentalizadas e com produtos que sofrem processos produtivos diferenciados. Esse argumento é ainda reforçado pela crescente tendência ao aumento da participação relativa dos custos indiretos no total de custos (NAKAGAWA, 1994, p. 27).

A taxa m , tal como apresentada pelos autores do campo da Economia, é semelhante à taxa de materiais + mão de obra, citada na bibliografia da área de custos como um método de aplicação de custos indiretos. A bibliografia dessa área tende a expressar uma visão crítica do método, dado que tomar como base os materiais pode levar a apreciáveis sub ou sobreaplicações de custos indiretos (VÁZQUEZ, 1978; NEUNER, 1970). Neuner (1970, p. 238) exemplifica, com base no caso de uma joalheria que usa prata, ouro e platina, o erro que pode trazer a aplicação de uma taxa com base na matéria-prima. A igual quantidade de trabalho seriam aplicados custos indiretos diferentes a cada um dos produtos dependendo do material utilizado. O outro componente do denominador – a mão de obra direta – não possibilita o reconhecimento da existência de custos indiretos específicos (e independentes do valor da mão de obra direta) no cálculo dos custos unitários derivados da existência de operações produtivas diferenciadas na empresa. Evidencia-se que a aplicação dos custos indiretos por meio da taxa materiais + mão de obra não pode ser considerada um método apropriado. Isso porque acaba gerando informação de pouca confiabilidade em empresas nas quais existe diferenciação organizacional e produtiva, e uso de materiais de valor diferente para operações semelhantes, caso relativamente frequente nos mercados oligopólicos. Em função dos argumentos apresentados, é questionável a função coordenadora do método que tem por base a uso da taxa m e, por extensão, do método de *markup* nos mencionados mercados.

Um método que gera informações distorcidas ou de baixa confiabilidade não pode, em um processo de concorrência contínua, manter-se de forma indefinida. Qual método é usado pelas empresas nos mercados oligopólicos? Essa questão não é formulada pelos estudos do campo da Economia, que se limitam a pesquisar se as empresas usam o custeio total. Porém, diversas pesquisas do campo da Contabilidade contribuem para a resposta, e mostram que o custeio por absorção é o método mais utilizado.

Gordon *et al.* (1981) pesquisaram 44 empresas industriais dos setores de alimentos, químico, equipamentos pesados e equipamentos de transporte dos Estados Unidos e Canadá. Observaram que o método de custeio por absorção era utilizado por 75% das empresas para determinar preços de produtos e que 16,7%, usavam uma combinação de custeio por absorção com custeio variável. Os autores, que tratam o *absorption costing* como sinônimo de *full costing*, em oposição ao *variable costing system* concluem: “[...] *the preferences for full costing in pricing product line was quite clear in both the U.S, and Canada and across all four industries*” (GORDON *et al.*, 1981, p. 26).

Souza, Lisboa e Rocha (2003), em pesquisa aplicada em 49 filiais de empresas industriais, subsidiárias de multinacionais, verificaram que 73,5% usam custeio por

absorção; 14,3% variável; 6,1% usam esses dois métodos simultaneamente, e 6,1% custeio ABC.

Mais recentemente, e em um contexto em que já surgiram novos métodos, tal como o ABC, ainda não divulgado na época da pesquisa anterior, Machado e Souza (2006) estudaram nove empresas localizadas no sul do Brasil e observaram que todas utilizavam o método de custeio por absorção. Após revisar diversas outras pesquisas referentes à utilização dos métodos de custeio, no Brasil e nos Estados Unidos, concluem que:

[...] o método de custeio por absorção, apesar das falhas e limitações para fins gerenciais, destacadas na literatura, é o mais utilizado até o presente momento por grande parte das empresas. (MACHADO; SOUZA, 2003, p. 54).

Guerreiro *et al.* (2005) verificam que há forte resistência por parte das empresas em trocar o método tradicional (custeio por absorção) por outros mais modernos já divulgados pela literatura. A esse respeito afirmam:

Os resultados das pesquisas demonstram o descompasso entre a teoria e a prática da contabilidade gerencial e o baixo nível de implementação prática de novos sistemas de contabilidade gerencial, mesmo aqueles com maior divulgação, tal como é o caso do sistema ABC. (GUERREIRO *et al.*, 2005, p. 95).

Depreende-se que o método de custeio por absorção continua sendo utilizado, a despeito de todas as críticas provenientes dos teóricos. Essas críticas vieram de dois campos diferentes. Por um lado, os defensores do custeio variável mostraram durante décadas os erros a que se chegava ao tomar decisões usando as informações de método por absorção. Por outro lado, e mais recentemente, os partidários do custeio ABC criticam o custeio por absorção pela imprecisão das informações no referente à alocação de custos indiretos e pelos erros que tende a induzir, em função da má qualidade dos rateios.

Explicações para a continuidade do custeio por absorção não devem ser buscadas na qualidade das informações para utilização em modelos maximizadores, nem no grau de análise que permite para identificação e controle de custos indiretos. Tal como será visto no próximo item, sua maior qualidade encontra-se no fato de ser um método que, ao ser adotado de forma ampla por parte das empresas, se transformou em uma convenção, rotineiramente aplicada. Assim sendo, permite a coordenação na determinação e nos movimentos de preços nos mercados oligopólicos. Em setores nos quais o processo produtivo é complexo e multidepartamental (típico de mercados oligopólicos), os métodos que apresentam maior funcionalidade são o custeio por absorção e o RKW (absorção total). Paradoxalmente, o *markup*, que tende a ser o único exemplo mencionado na literatura econômica como método usado pelas empresas para a determinação de preços (inclusive em setores oligopólicos), possui reduzida capacidade de coordenar o processo de determinação de custos e preços em setores em que o processo produtivo é complexo, sendo adequado para setores cujo processo produtivo é relativamente simples.

Uma interpretação da utilização do custeio por absorção a partir das perspectivas evolucionista, estratégica e institucional

Afastando-se do campo teórico que adota como pressuposto básico que as empresas adotam comportamentos maximizadores plenamente racionais, há diversas linhas de pensamento que questionam essa suposição. Isso porque consideram

impossível maximizar uma função objetivo conhecida, quando “os resultados das ações dependem de eventos futuros que não podem ser antecipados de maneira probabilística” (PONDÉ, 1994, p. 3). Como desdobramento desse questionamento, propõem explicar o comportamento dos agentes econômicos a partir da atuação de formas de governança, que explicam como as empresas tomam decisões, percebem as oportunidades, processam as informações e atuam nos mercados. Essas formas de governança são denominadas instituições. Dentro das instituições, além desses comportamentos rotineiros, a teoria considera o papel das diversas organizações existentes na sociedade (DOSI; ORSENIGO, 1988).

A escola neoschumpeteriana analisa as instituições em uma perspectiva evolucionista, de forma que possa entender como ocorre o processo de mudança dentro do sistema econômico. A partir de uma perspectiva evolucionista entende-se que as convenções e as rotinas são importantes elementos de coordenação das ações dos agentes no mercado em um ambiente de incerteza. A adoção de algum método para determinação do custo total, entendido no sentido de *full cost*, constituiria, nessa ótica, uma convenção que possibilitaria a coordenação, de forma autônoma, das decisões de agentes estruturalmente interdependentes. Uma convenção que possibilitaria tal resultado seria, na ótica dos economistas, o método de *markup* (ou conforme aqui se argumenta, o custeio por absorção). A formação de preços por meio de um método adotado coletivamente permitiria tanto a recuperação do “custo total”, quanto a obtenção de uma margem de lucro compatível com o conjunto de variáveis estruturais que caracterizam determinada indústria.

O conceito de rotina foi proposto por Nelson e Winter (2005) para expressar o comportamento necessariamente cauteloso e defensivo das firmas em condições de incerteza e de racionalidade limitada. As rotinas são um conjunto de práticas administrativas e técnicas que refletem a maneira pela qual se desenvolve determinada atividade produtiva, e se tomam decisões. Estas incorporam as diferentes heurísticas para resolver os problemas e os conhecimentos tácitos e específicos desenvolvidos através da prática repetitiva e da experiência. As rotinas refletem as normas e os padrões de comportamento das empresas em seus ambientes competitivos específicos, contribuem para reduzir a incerteza e facilitam a operação dos mecanismos implícitos de “coordenação” oligopólica da indústria. As empresas aprendem rotinas mais eficientes, uma vez que a proximidade geográfica e cultural – e a mobilidade de profissionais – tende a difundir as melhores rotinas (práticas). A interação competitiva entre empresas é outro fator que pode levar ao desenvolvimento e à seleção de rotinas semelhantes.

As convenções nas indústrias são rotinas “cristalizadas” e consideradas, pelo conjunto de empresas, prática correta e a melhor forma de concorrer. Como tal, sustentam-se em suposições básicas sobre qual seria a melhor forma de concorrer. Tais convenções têm importante papel na coordenação entre empresas, pois geram certa previsibilidade no que diz respeito ao comportamento dos outros concorrentes em situações específicas. O conjunto de convenções seguido pelas empresas em cada indústria transforma-se em um capital coletivo intangível, que possibilita “[...] reduzir a incerteza e facilitar a operação dos mecanismos implícitos de ‘coordenação’ oligopolística da indústria” (MEIRELLES, 1989, p. 26). As convenções coletivamente respeitadas podem ser entendidas como instituições (de caráter tácito do setor) tão importantes para o bom desenvolvimento dos negócios quanto as instituições mais concretas (instituições no sentido de organizações), tais como as associações, o Poder Judiciário, os bancos etc. (LANGLOIS, 1986). A existência de convenções respeitadas é pré-condição para considerar racionalmente as consequências de uma ação em determinado grupo social, uma vez que permitem formar expectativas quanto ao comportamento dos demais membros em certas condições (caráter de previsibilidade do resultado de uma ação).

No processo de formação de preços, a adoção de algum método que permita a recuperação dos custos totais (reconhecendo no custo unitário, além dos custos fixos e variáveis de produção, as demais despesas, administrativas, comerciais, de distribuição e outras eventualmente existentes) contribui para que as empresas, ao fixar o preço de

novos produtos ou atender a pedidos de cotações de clientes, atribuam aos produtos a correspondente parcela de custos indiretos, reduzindo a probabilidade de se manifestarem formas de rivalidade baseadas na guerra de preços. A aplicação dessa convenção é funcional ao conjunto de empresas concorrentes, visto que permite – em princípio – a recuperação dos custos totais do período.

A adoção de uma convenção por parte do conjunto de concorrentes em uma determinada indústria segue o princípio da funcionalidade. A convenção é adotada pois se mostra adequada para as empresas concorrentes. Em setores oligopólicos, constituídos por grandes empresas, que apresentam estruturas internas diferenciadas, uma convenção tal como a do *markup* é claramente insuficiente, pois não reconhece a diferenciação produtiva existente em cada empresa. O custo médio encontrado com a aplicação de *markup* tende a mascarar custos diferentes de produtos frutos de processos diferenciados. Dados esses aspectos, o custeio por absorção, complementado pela aplicação de taxas para cobrir as despesas administrativas e comerciais, tende a ser adotado nos setores oligopólicos.

O custeio por absorção é divulgado nos manuais de custos editados por associações empresariais (AFMB, 1981; BEER, 1980; LEBOVITZ, 1978) que o consideram como um método “científico”, que possibilita coordenar os movimentos de preços (sem ter, portanto, necessidade de convivência) e também permite mostrar, por meio dos diferenciais de preços, a maior ou menor eficácia relativa das empresas. Essas virtudes do custeio por absorção têm “o saudável efeito de evitar perturbações no mercado” (AFMB, 1981, p. 7).

Há fatores que reforçam, em um processo de retroalimentação, a adoção de métodos de custo pleno em setores oligopólicos. Por um lado, os textos de contabilidade de custos ensinam metodologias de custeio por absorção e princípios de distribuição de custos entre centros de custos. Isso possibilita relativa coordenação entre empresas concorrentes que encontram, independentemente, taxas de custos indiretos por fator de atividade (p. ex. por hora trabalhada) relativamente próximas. Por outro lado, é prática comum no mercado a aplicação de taxas, seja sobre custo unitário total, seja sobre preço de venda para recuperar as despesas administrativas e comerciais. A prática contábil de valoração de estoques usando as bases conceituais do custeio por absorção (aliado à normatização desse procedimento pela Receita Federal) é fator-chave para a adoção do método. A constatação dos bons resultados da coordenação entre empresas ao usar o princípio do custo total reforça adicionalmente essa rotina.

O importante nos métodos de custo total adotados é que possuam, do ponto de vista dos concorrentes em cada um dos distintos setores da atividade econômica, “bases lógicas” que possibilitem uma alocação (rateio) de custos indiretos que seja o mais representativa possível do seu comportamento “real” na empresa. A diferenciação técnico-produtiva leva a que se cristalizem determinados métodos de alocação dos custos indiretos. Acatados pela maior parte das empresas concorrentes de um dado setor, acabam por consolidar um comportamento convencional. Tal comportamento se expressa na forma de rotina e possibilita a recuperação do total dos custos indiretos, em uma perspectiva de longo prazo.

Considerando que o custeio por absorção é um componente do sistema contábil, pode ser entendido como uma sub-rotina desse sistema, que também pode ser compreendido como rotina. Tal como afirmam Guerreiro *et al.* (2005, p. 100):

De forma geral, o sistema de contabilidade gerencial pode ser visto como uma importante rotina no âmbito das organizações, ou ainda, a contabilidade gerencial pode ser enfocada como um conjunto fortemente estruturado de rotinas.

Pela ótica da estratégia empresarial, também é explicável a adoção de rotinas. Estas diminuem a incerteza e facilitam a coordenação competitiva. A maior parte do

desenvolvimento teórico de Porter assume empresas atuando em setores oligopolísticos, com razoável capacidade de coordenação dentro do setor, dadas as elevadas barreiras à entrada e a possibilidade de aprendizado por parte dos agentes, que tendem a atuar por um longo período em determinada indústria. A importância dos mecanismos de coordenação é assinalada por Porter (1986, 1989) ao afirmar que a adequada interpretação dos movimentos cooperativos e a atuação como “bom” concorrente são importantes para impedir a eclosão de um estado de guerra generalizado, no qual os preços se aproximam dos custos. Para o autor, uma situação de guerra de preços deve ser evitada por meio da construção de uma estratégia na qual os movimentos competitivos são selecionados. Seleção de forma que, simultaneamente, seja impedida a réplica dos adversários, ampliada a própria vantagem competitiva e preservada (ou melhorada) a estrutura da indústria. Também é importante, segundo o autor, que as empresas se comportem como “bons concorrentes”, compreendendo as regras de concorrência, mantendo hipóteses realistas, conhecendo os custos (fixos e variáveis) e fixando os preços estabelecidos, sem conceder subsídios cruzados. Isso, evidentemente, reforça os mecanismos de acumulação em mercados oligopólicos.

A consolidação de convenções no interior das indústrias é resultado de ações individuais que se mostraram bem-sucedidas e acabaram por transformar-se em padrões dominantes. Muitas vezes, como afirma Porter (1980, p. 210), as convenções surgem por acaso: “Enfrentando a necessidade de estabelecer um esquema de preços, por exemplo, uma empresa adota uma tabela dupla de preços que o gerente de *marketing* utilizou em sua empresa anterior, e que as outras empresas da indústria imitam por não terem outra opção à mão”. As convenções, na indústria, surgem de um processo imitativo e de difusão e aceitação, entre as empresas concorrentes, de formas e de regras de atuação. Por exemplo, os bons resultados que determinada firma obteve no passado (em uma ação, em uma política, na forma de fazer algo, nas características do produto etc.) e que acabaram sendo objeto de imitação pelos concorrentes, dado que apresentaram solução adequada para determinado problema, transformam-se em uma convenção da indústria. As convenções refletem-se no projeto dos produtos, na extensão da linha, nos serviços, nos canais de distribuição, na localização de fábricas, na forma de contatar os clientes, nas políticas de preços e em outros aspectos relacionados ao desenvolvimento de políticas operacionais e com a estratégia. As convenções, nas indústrias, são base para a atuação cotidiana e devem ser consideradas ao se planejar a estratégia, dada sua natureza de formação de expectativas quanto ao comportamento dos demais agentes.

A adoção de rotinas e convenções também encontra justificativas no âmbito da teoria institucional. De fato, o termo teoria aqui utilizado só pode ser entendido em sentido amplo, visto que não se trata de um único corpo teórico, mas de várias abordagens, com referenciais analíticos distintos (RUTHERFORD, 1996). No entanto, têm ao menos um ponto de concordância, mesmo que genérico: as instituições, nas acepções que lhe são atribuídas em cada uma das correntes, importam (MAJOR; RIBEIRO, 2008).

Conforme a perspectiva da Nova Economia Institucional (NIE), o ambiente econômico e social é permeado pela incerteza. Nesse ambiente surgem os custos de transação, que decorrem da dificuldade de coordenar as ações de agentes independentes e de obter informações (COASE, 1993). A forma que a sociedade humana encontrou de diminuir a incerteza e os custos de transação, além de possibilitar a coordenação das atividades humanas, foi a partir do desenvolvimento de instituições. Essas são regras formais e informais, ademais de organizações e do próprio Estado. As instituições são, conforme North (1993, p.13), “as regras do jogo numa sociedade”, as que foram idealizadas pelo ser humano para dar forma às interações humanas numa situação de incerteza, de informação incompleta, e de racionalidade limitada.

Considerando-se, com certa liberdade de interpretação, a perspectiva da NIE, mais especificamente as questões relacionadas aos custos de transação e à linha que vai de mercado a hierarquia, englobando os arranjos “intermediários”, pode-se identificar um papel para a adoção de instrumentos de gestão não muito diferentes entre empresas.

Inclui-se entre esses instrumentos o método para chegar ao custo total do produto e ao preço. No âmbito interno de cada particular arranjo “ótimo”, ou o mais adequado (estrutura totalmente integrada, isto é, hierarquia ou conjunto de contratos, e mais próxima a relações estritamente de compra e venda, isto é, de mercado), o sistema de custos tem funcionalidade como instrumento de acompanhamento dos custos de coordenação interna.

No âmbito externo, isto é, dos contratos, o conhecimento de que ambas as partes adotam um sistema próximo, embora não torne a informação completa, reduz o campo de comportamentos oportunistas, *ex-ante* e *ex-post*, os custos de coordenação externa e os custos de transação. De certa forma, isso poderia ser estendido para as empresas concorrentes. Isto é, o conhecimento de que decisões de preços estão sendo tomadas com base em métodos semelhantes contribuiria para reduzir comportamentos oportunistas de concorrência, favorecendo a rentabilidade média do setor. Seria, portanto, compatível com o comportamento maximizador dos agentes, pressuposto que, de alguma forma, permanece nessa abordagem da teoria institucional, que, ademais, não considera a complexidade das motivações dos seres humanos e organizações como agentes e sistemas sociais, conforme ressaltam Major e Ribeiro (2008, p. 3-4). Esses autores complementam:

Dada esta rigidez dos seus pressupostos de base, a NIE revela-se algo limitada na explicação de práticas aparentemente ineficientes ou idiossincráticas em organizações concretas, ou na descrição de processos de mudança conducentes a situações de (suposto) equilíbrio. Em suma, a NIE tem-se revelado incapaz de conceptualizar a Contabilidade de Gestão no seu contexto social.

Na perspectiva de outra das principais correntes da teoria institucional, a denominada Velha Economia Institucional (OIE), as justificativas para a adoção coletiva (explícita ou tacitamente) de um método de determinação de custos estariam relacionadas ao fato de que o comportamento dos agentes não é deterministicamente maximizador. Os agentes ao tomarem decisões são influenciados pelos valores e normas cristalizados (instituições) no contexto social, complexo, em que se inserem. Vale dizer, considera-se que as instituições importam. Assim, pode-se entender que práticas e controles organizacionais, entre os quais sistemas de custos relativamente semelhantes, difundidos e adotados pelos concorrentes, seriam uma das manifestações de condutas que vão sendo cristalizadas e se tornam institucionalizadas, aceitas como um dado (do contexto social) pelos agentes. Como regras e rotinas dadas, ou seja, instituições, elas representariam uma zona de conforto para os agentes e contribuiriam para evitar ações bruscas e desestabilizadoras entre os concorrentes. Se elas são uma característica estrutural, mudanças de regras que não alterem o dado quadro institucional tendem a ser mais bem aceitas e adotadas; ao contrário, mudanças que desafiem as instituições enfrentam resistência. A resistência a mudanças que representem ameaça à zona de conforto pode ser uma das explicações para o fato de que embora alguns novos sistemas de custo tenham sido desenvolvidos e já contem com número significativo de estudos mostrando suas vantagens, ainda são pouco utilizados de fato nas empresas.

A utilização de práticas semelhantes por diferentes empresas de um mesmo campo de atuação em um processo que conduz a certa homogeneidade quanto à configuração das estruturas organizacionais e aos instrumentos de gestão pode ainda ser explicada recorrendo-se ao referencial analítico da vertente da teoria institucional denominada Nova Sociologia Institucional (NIS). O arcabouço conceitual dessa vertente é o mais útil para fins deste texto, dado seu objetivo. Nessa abordagem, as organizações são vistas como sistemas abertos, inseridas em um determinado contexto, do qual recebem influência, mas sobre o qual também exercem influência. É nessa interação organização (empresa)/ contexto que se pode buscar justificativas para a adoção coletiva de certas práticas de gestão e de controle, incluindo o sistema de custos. Empresas diferentes, mas interagindo em um mesmo setor organizacional, como o denominam

DiMaggio e Powell (1991, p. 64), tendem a uma certa homogeneidade no que se refere à configuração organizacional e às práticas de gestão, sem que isso signifique necessariamente mais eficiência. Adotada amplamente, aceita, e tida como “o padrão”, a forma adequada (em determinado contexto) é institucionalizada.

De acordo com DiMaggio e Powell (1991, p. 64), setores organizacionais altamente estruturados propiciam um contexto no qual esforços individuais para lidar racionalmente com incerteza e restrições frequentemente conduzem, no global, a uma homogeneidade no que tange à estrutura, cultura e produtos. Importante observar que a estrutura organizacional de um setor não pode ser determinada a priori; requer investigação empírica. Um setor organizacional só existe se é institucionalmente definido, processo que requer aumento da interação entre as organizações do setor, se o surgimento de estruturas interorganizacionais de dominação e padrões de coalizão estão muito bem definidos e se há aumento do conteúdo de informação com a qual as organizações precisam lidar, além do desenvolvimento de uma conscientização mútua entre os participantes.

Em situações nas quais diferentes empresas de uma mesma área se organizam configurando um setor tal qual entendido pelos autores, poderosas forças emergem e fazem com que elas se tornem mais parecidas umas com as outras. Ou seja, a configuração setorial, ou as características estruturais do setor, para usar um termo da organização industrial, exerce forte influência sobre as empresas que o integram. Note-se, entretanto, que não se trata de mão única, isto é, a configuração do setor é uma construção que resulta das decisões e ações das empresas. De acordo com os mencionados autores, organizações podem mudar seus objetivos, desenvolver novas práticas etc., e novas empresas podem entrar no setor, porém, no longo prazo atores organizacionais tomando decisões racionais constroem em torno de si um ambiente, que restringe as possibilidades de mudanças no futuro (DIMAGGIO; POWELL, 1991, p. 65).

Empresas tentam mudar constantemente, mas depois de certo ponto na estruturação de um setor organizacional o efeito agregado da mudança individual é reduzir a diversidade no interior do setor. Evidencia-se que o setor organizacional institucionalizado não é definido a priori, um dado com o qual as empresas se defrontam, tal como proposto na teoria da concorrência perfeita. Entretanto, uma vez institucionalizado, as organizações que nele interagem devem adaptar-se, organizar-se, estruturar-se, adotar práticas de gestão e de controle em consonância com as características estruturais desse ambiente (não significa sujeição, o que seria incompatível com setores altamente concentrados, com poucas grandes empresas). Empresas diferentes, com especificidades no processo de tomada de decisão, com estratégias diferenciadas, mas diante das mesmas características estruturais, são “induzidas” a responder a esse ambiente, mas esse ambiente consiste, ele próprio, de empresas respondendo ao ambiente, e assim sucessivamente, destacam os autores referindo-se a Schelling (1978), para reforçar o argumento da tendência à homogeneidade (leva às feições do setor).

O conceito de isomorfismo é particularmente importante a esse respeito. DiMaggio e Powell referem-se a Hawley (1968) ao utilizar o termo. Isomorfismo, trazido para o âmbito das empresas, refere-se ao processo que pressiona uma empresa a se parecer com as demais empresas que se defrontam com o mesmo conjunto de condições ambientais, ou seja, com suas concorrentes. Nesse processo, as características das empresas vão se modificando de forma que se aproximem mais das características do setor organizacional. Diversidade de estruturas corresponde à diversidade de ambientes. Diferentes ambientes setoriais levarão a diferentes estruturas organizacionais; estruturas não adaptadas (não “ótimas”) tenderão a ser eliminadas, em um processo seletivo, aspecto destacado por Hannan e Freeman (1977). O isomorfismo resulta também do processo de aprendizado das empresas. Os tomadores de decisão vão aprendendo a identificar respostas apropriadas e vão ajustando seu comportamento a elas.

DiMaggio e Powell (1991) destacam dois tipos de isomorfismo: o competitivo e o institucional. No primeiro, como indica o nome, o processo de ajuste das organizações é

conduzido por questões relativas à concorrência, e é mais apropriado, segundo os autores, a mercados com características que os aproximam mais de estruturas de mercado competitivas. No isomorfismo institucional, o pressuposto é que as empresas não concorrem apenas por recursos e clientes, mas por poder político e legitimidade institucional. Não são questões estritamente econômicas que conduzem o processo de adaptação, mas principalmente de caráter político, cultural e social.

As mudanças nesse tipo de isomorfismo ocorrem por meio de três mecanismos: o isomorfismo coercivo, mais ou menos explícito, que se origina de influência política e do problema da legitimidade – coerção pura pode levar a maior resistência; o isomorfismo mimético, que tem como eixo condutor a imitação, em grande medida como forma de tentar lidar com a incerteza – aguardar experiências serem bem-sucedidas e aceitas socialmente, em vez de ser o inovador, mas sinalizando que é capaz de acompanhar rapidamente as mudanças; e isomorfismo normativo, que tem como eixo condutor as profissões (profissionais) – legitimidade advinda da educação e do crescimento de redes de relações de profissionais que funcionam como um meio de difusão de novas práticas e modelos.

Essas várias formas de isomorfismo representam meios de difusão e são úteis para entender por que organizações tendem a adotar práticas semelhantes. Fica claro também porque práticas institucionalizadas tendem a ser mantidas enquanto forem úteis e não provocarem fortes reações de atores com papéis importantes para a organização, e enquanto os principais atores do setor não se desfizerem dessas práticas.

A partir da discussão conceitual, a respeito do isomorfismo, DiMaggio e Powell elencam algumas hipóteses, que, advertem, não são exaustivas, e se dão em algumas condições *ceteris paribus*, principalmente no que se refere a tamanho, tecnologia, e centralização dos recursos externos. São dois conjuntos de hipóteses. O primeiro relativo ao nível organizacional; o segundo relativo ao nível do setor organizacional.

Quanto ao nível organizacional:

Hipótese A.1. Quanto mais uma organização depende de outra, mais parecida com ela irá se tornar em termos de estrutura, clima e foco comportamental.

Hipótese A.2. Quanto maior a centralização da organização, como fornecedora, maior a extensão na qual a organização irá mudar isomorficamente para se tornar parecida com as organizações das quais depende para recursos.

Hipótese A.3. Quanto mais incerteza na relação entre meios e fins, maior a extensão na qual uma organização irá se modelar seguindo organizações que ela percebe como bem-sucedidas.

Hipótese A.4. Quanto mais ambíguos os objetivos de uma organização, maior a extensão na qual a organização irá se modelar seguindo organizações que ela percebe como bem-sucedidas.

Hipótese A.5. Quanto maior a confiança em credenciais acadêmicas na escolha de pessoal gerencial e de *staff*, maior a extensão na qual uma organização irá se tornar parecida com organizações em seu setor organizacional.

Hipótese A.6. Quanto maior a participação dos gestores da organização em associações comerciais e de profissionais, mais essa organização é, ou será, parecida com outras organizações de seu setor organizacional.

Quanto ao setor organizacional:

Hipótese B.1. Quanto mais um setor é dependente de uma única fonte ou de várias fontes similares para recursos vitais, maior o nível de isomorfismo no setor organizacional como um todo.

Hipótese B.2. Quanto maior é a extensão na qual organizações de um setor organizacional têm transações com agências estatais, maior o nível de isomorfismo no setor organizacional como um todo.

Hipótese B.3. Quanto menor é o número de opções visíveis de modelos organizacionais em um setor organizacional, mais acelerada é taxa de isomorfismo nesse setor organizacional.

Hipótese B.4. Quanto maior a incerteza relacionada às tecnologias ou a ambiguidade dos objetivos em um setor organizacional, mais acelerada é a taxa de isomorfismo nesse setor organizacional.

Hipótese B.5. Quanto maior o grau de profissionalização em um setor organizacional, maior o montante de mudança isomórfica nesse setor.

Hipótese B.6. Quanto mais estruturado um setor organizacional, maior o grau de isomorfismo nesse setor.

Considerando-se a validade desse conjunto de hipóteses, em setores mais concentrados a tendência é de um conjunto de organizações mais próximas no que se refere à estrutura organizacional, práticas (“visíveis”) de gestão, métodos de determinação de custos e preços (informatizados e utilizando sistemas integrados de gestão difundidos, embora ajustados às necessidades de cada organização). Isto é, ambiente favorável ao isomorfismo, mas em um estágio no qual as empresas, mais que se moldar ao mercado, ao ambiente, têm posições de poder. No caso de setores atomizados, com presença predominante de pequenas empresas, em especial se o número de empresas for elevado, a difusão de práticas gerenciais não tem caminho aberto; decisões são tomadas de maneira menos coesa; o espaço para a cristalização de práticas em instituições é bastante estreito ou não existe (é quase inevitável tomada de decisões com poucas informações); a rivalidade em preços pode prevalecer pressionando a lucratividade setorial. Pode-se considerar ainda o caso de setores com pequenas empresas, mas concentrados geograficamente, situação na qual as condições são potencialmente favoráveis ao isomorfismo, com estabelecimento de convenções, ações mais articuladas, coordenadas, que podem evoluir para instituições.

No caso da ampla utilização dos métodos de custo total, o potencial grau de arbitrariedade no processo de rateio dos custos indiretos poderia representar um fator de distanciamento da homogeneidade. Entretanto, o isomorfismo pode ser percebido nas suas diversas formas, sob o eixo das similaridades dos processos produtivos, da tecnologia disponível etc. Assim, determinados critérios no rateio se difundem e se tornam “o padrão”, são institucionalizados. Em decorrência, geram zonas de conforto no interior da empresa, e fora dela entre os parceiros em contratos, e entre os concorrentes, posto que sinalizam um comportamento cauteloso no processo de tomada de decisões. Com esse comportamento, é de se esperar que, em condições normais, não haja alterações nos preços do tipo que poderiam arruinar a rentabilidade do setor. Novos sistemas poderiam abalar essa zona de conforto; além disso, mesmo que as vantagens de um novo sistema fossem reconhecidas, seria necessário certo tempo para sua institucionalização.

Configuram-se convenções, que dão certa estabilidade aos sistemas, mas que não significam sujeição e comportamento meramente contemplativo e reativo dos agentes. Se assim fosse, qual seria o espaço para as estratégias em geral e dentro delas o espaço para políticas de custos e preços? Mas fica evidente que a diferenciação das empresas, o que as distingue e dá vantagens competitivas, não estará tanto na configuração das estruturas organizacionais, já que tendem a se assemelhar, mas talvez na forma como se dão as relações no interior dessas estruturas. Da mesma forma, se o preço, no longo prazo, não é o fator mais importante de diferenciação, esta estará mais ligada a variáveis intangíveis, menos passíveis de comportamentos habituais e de mais difícil “isomorfização”.

Conclusão

As duas questões que motivaram este trabalho referiam-se às razões pelas quais as empresas não adotavam um comportamento maximizador, tal como previsto na teoria

econômica convencional e porque resistiam a adotar métodos mais modernos de custeio tais como o ABC. Possíveis respostas para essas indagações podem ser encontradas a partir da compreensão da existência de outra racionalidade. Racionalidade que surge do fato de que a empresa está situada dentro de um meio concorrencial (mercado) no qual há incerteza, que por sua vez é parte de um meio maior no qual também predomina a incerteza. A forma de enfrentar essa situação se deu historicamente pelo desenvolvimento de instituições, que outorgam certa previsibilidade à ação dos agentes econômicos e ordenam a vida social.

A perspectiva institucionalista mostra como as instituições ordenam a vida dentro da sociedade e como “rotinizam” distintos aspectos do sistema econômico. Dentro dessa perspectiva a nova sociologia institucional colabora na compreensão das razões pelas quais as empresas concorrentes tendem a adotar estruturas e comportamentos semelhantes (isomorfismo).

A perspectiva evolucionista também considera as rotinas como a forma de resposta à incerteza e mecanismo de coordenação entre concorrentes.

A perspectiva da estratégia empresarial mostra que a adoção de convenções e comportamentos semelhantes por parte das empresas tende a gerar previsibilidade e contribui para estabilizar o meio competitivo. A adoção da convenção do custo total permite que se desenvolva dentro de cada mercado uma estrutura de preços estáveis, ao mesmo tempo em que desestimula a adoção de comportamentos desestabilizadores (oportunistas).

O custeio por absorção é o mecanismo historicamente adotado pelas empresas. Ele permite a coordenação coletiva entre concorrentes no que se refere à determinação de custos unitários pelo método do custo total e no que se refere à alteração de preços (para cima ou para baixo) quando há variações nos custos. Sua implementação como rotina dentro dos sistemas de contabilidade das empresas, e seu papel fundamental no surgimento de uma estrutura estável de preços no mercado, evidenciam razões pelas quais as empresas não consideram adotar o custeio ABC. Isso implicaria significativa alteração nas rotinas com desmembramentos imprevisíveis, não somente na valoração de estoques e na margem percebida de lucro de cada unidade de produto, mas, e principalmente, na qualidade da coordenação competitiva vigente em cada um dos mercados.

A adoção da convenção do custo total leva ao estabelecimento de preços rígidos e restringe a aplicação prática das teorias maximizadoras (a econômica convencional ou o custeio variável) a situações específicas. Paradoxalmente, o mecanismo coordenador do custeio por absorção contribui no surgimento da estrutura de preços rígidos, a partir da qual se elaboram os modelos maximizadores do custeio variável.

Bibliografia

ÁLVAREZ, L. J.; DHYNE, E.; HOEBERICHTS, M. M.; KWAPIL, C.; BIHAN, H.; LÜNNEMANN, P.; MARTINS, F.; SABBATINI, R.; STAHL, H.; VERMEULEN, P.; VILMUNEN, J. *Sticky prices in the euro area: a summary of new micro evidence*. European Central Bank (ECB). Research Paper Series n. 563, dec. 2005. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=868436>. Acesso em: 2 fev. 2009. Publicado no *Journal of the European Economic Association*, v. 4, n. 2-3, p. 575-584, apr./may 2006.

ASSOCIAÇÃO DOS FABRICANTES DE MÓVEIS DO BRASIL – AFMB. *Manual de Custos da Indústria Moveleira*. Rio de Janeiro: AFMB, 1981.

- BEER, E. *Manual de Custo da Indústria de Confecção, Malharia e Similar*. São Paulo: Centro Internacional de Edições Profissionais Ltda., 1980.
- BLINDER A. S.; CANETTI, E. R. D.; LEBOW, D. E.; RUDD, J. B. *Asking about prices: a new approach to understanding price stickiness*. New York: Russel Sage Foundation, 1998.
- CHAMBERLIN, E. H. *The theory of monopolistic competition*. Cambridge: Harvard University Press, 1933.
- CLARKE, R. *Economia Industrial*. Madrid: Celeste Ediciones, 1993.
- COASE, R. The nature of the firm: In: WILLIAMSON, O. E.; WINTER, S. G. (eds.). *The nature of the firm: origins, evolution and development*. S.I.: Oxford University Press, 1993. (Reimpressão do artigo publicado em 1937 na revista *Economica*.)
- DIMAGGIO, Paul J.; POWELL, W. W. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. In: POWELL, W. W.; Dimaggio, P. (eds.). *The new institutionalism in organizational analysis*. Chicago: The University of Chicago Press, 1991. p. 63-82.
- DOSI, G.; ORSENIGO, L. Coordination and transformation: an overview of structure behaviours and change. In: DOSI, L.; FREEMAN, C.; NELSON, R.; SILVERBERG, G.; SOETE, L. (eds.). *Technical change and economic theory*. London: Pinter Publishers London, 1988.
- FABIANI, S.; DRUANT, M.; HERNANDO, I.; KWAPIL, C.; LANDAU, B.; LOUPIAS, C.; MARTINS, F.; MATHÄ, T. Y.; SABBATINI, R.; STAHL, H.; STOKMAN, AD C. J. What firms' surveys tell us about price-setting behavior in the Euro area. *International Journal of Central Banking*, v. 2, n. 3, p. 3-47, sept. 2006. Disponível em: <<http://www.ijcb.org/journal/ijcb06q3a1.pdf>>. Acesso em: 5 fev. 2009.
- GORDON, L.; COOPER, R.; FALK, H.; MILLER, D. *The pricing decision*. New York and Ontario: National Association of Accountants and The Society of Management Accountants of Canada, 1981.
- GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; LOPES, A. B.; PEREIRA, C. A. O entendimento da Contabilidade Gerencial sob a ótica da Teoria Institucional. *Organização & Sociedade - O&S*, v.12, n.35, out./dez. 2005.
- HALL, R. The relation between price and marginal cost in U.S. Industry. *Journal of Political Economy*, v. 96, n. 5, 1988.
- HALL, R. C.; HITCH, C. A Teoria dos Preços e Comportamento Empresarial. *Literatura Econômica*, v. 8, n. 3, p. 379-414, 1986. (Tradução ao português do artigo "Price Theory and Business Behavior" publicado em *Oxford Economic Papers*, n. 2, maio 1939.)
- HANNAN, M. T.; FREEMAN, J. H. The ecology of organizations. *American Journal of Sociology*, n. 83, p. 929-984, 1977.
- HAWLEY, A. Human ecology. In: SILLS, D. L. (ed.). *International Encyclopedia of the Social Sciences*. New York: Macmillan, 1968. p. 328-337.

- LEBOVITZ, T. *Manual de Custo da Indústria Metalúrgica*. São Paulo: Centro Internacional de Edições Profissionais Ltda., 1978.
- LERDA, J. C. *Ensaio sobre mark-up: com especial referencia ao caso brasileiro*. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), 1990.
- MACHADO, D. G.; SOUZA, M. A análise das relações entre a gestão de custos e a gestão do preço de venda: um estudo das práticas adotadas por empresas industriais conserveiras estabelecidas no RS. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, v. 2, n. 1, p. 42-60. jan./abr. 2006.
- MAJOR, M. J.; RIBEIRO, J. A Teoria Institucional na Investigação em Contabilidade. In: MAJOR, M.; VIEIRA, R. (orgs.). *Contabilidade e controlo de gestão*. Teoria, metodologia e prática. Lisboa: Escolar Editora, 2008. Disponível em: <http://sigarra.up.pt/fep/publs_web.show_publ_file?p_id=6901&pv_nocache=20090331102641>. Acesso em: 15 fev. 2009.
- MARSHALL, A. *Princípios de economia*. São Paulo: Nova Cultural, 1985.
- MEIRELLES, J. G. P. *Tecnologia, transformação industrial e comércio internacional: uma revisão das contribuições neoschumpeterianas, com particular referência às economias de América Latina*. Dissertação (Mestrado em Economia) – Instituto de Economia, Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 1989.
- NELSON, R.; WINTER, S. *Uma teoria evolucionária da mudança econômica*. Campinas: Editora Unicamp, 2005.
- LANGLOIS, R. (ed.). *Economics as a process: essays in the New Institutional Economics*. New York: Cambridge University Press, 1986.
- NAKAGAWA, M. ABC. Custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1994.
- McNULTY, P. Economic theory and the meaning of competition. *Quarterly Journal of Economics*, v. 82, n. 4, nov. 1968.
- NEUNER, J. *Contabilidad de costos*. 2. ed. México: Uteha, 1970.
- NORTH, D. C. Instituciones, cambio institucional y desempeño económico. México: Fondo de Cultura Económica, 1993.
- PONDÉ, J. L. *Coordenação, custos de transação e inovações institucionais*. Texto para discussão n. 38, Instituto de Economia, Universidade Estadual de Campinas, jul. 1994.
- PORTER, M. *Estratégia competitiva*. Rio de Janeiro: Campus, 1986.
- _____. *Vantagem competitiva*. Rio de Janeiro: Campus, 1989.
- RUTHERFORD, M. *Institutions in economics*. The Old and the New Institutionalism. S.I.: Cambridge University Press, 1996.
- SCHERER, F. M. *Preços industriais*. Teoria e evidências. Rio de Janeiro: Campus, 1979.

SOUZA, M. A.; LISBOA, M. P.; ROCHA, W. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. *Revista USP de Contabilidade & Finanças*, São Paulo, n. 32, p. 40-57, maio/ago. 2003.

SWEEZY, P. Demanda sob condições de oligopólio. *Literatura Econômica*, v. 9, n. 3, p. 293-298, 1987. (Tradução ao português do artigo "Demand under conditions of oligopoly" publicado no *Journal of Political Economy*, v. 47, p. 688-673, 1939.)

SCHELLING, T. C. *Micromotives and macrobehavior*. New York: Norton, 1978.

TOBIN, J. Keynesian models of recession and depression. *The American Economic Review*, n. 65, p. 195-202, 1975.

VÁZQUEZ, J. C. *Tratado de costos*. Buenos Aires: Aguilar, 1978.

WALRAS, L. *Compêndio dos elementos de economia política pura*. São Paulo: Nova Cultural, 1986.