
EVIDÊNCIAS DE ISOMORFISMO MIMÉTICO SOBRE PRÁTICAS DE GESTÃO DE CUSTOS ENTRE MICRO E PEQUENAS EMPRESAS DE DIFERENTES SETORES DE ATIVIDADE

Antônio André Cunha Callado¹
Marco Aurélio Benevides de Pinho²

▪ Artigo recebido em: 23/11/2013 ▪ Artigo aceito em: 09/02/2015 ▪▪ Segunda versão aceita em: 15/04/2015

RESUMO

Práticas gerenciais acerca de gestão de custos têm sido entendidas como associadas à natureza das características operacionais inerentes ao setor de atividade econômica do qual as empresas fazem parte. A literatura que aborda gestão de custos não apresenta nenhum foco teórico específico para micro e pequenas empresas ao entender que as práticas referentes a este tema se semelhem às práticas adotadas por empresas de maior porte. Uma vez que micro e pequenas empresas possuem estruturas administrativas e operacionais bem simples, é possível que suas práticas referentes à gestão 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 no setor comercial e no setor de prestação de serviços em busca de evidências de isomorfismo mimético. Para a realização desta pesquisa, foram analisadas trinta empresas de micro ou pequeno porte. Quatro grupos de variáveis foram analisados: perfil dos gestores, perfil organizacional das empresas, práticas de gestão de custos e setor de atividade econômica. Os dados foram coletados a partir da realização de entrevistas presenciais junto aos gestores de empresas participantes da pesquisa. Cinco abordagens estatísticas foram utilizadas: estatística descritiva, teste U de Mann-Whitney, Prova Exata de Fisher, análise de agrupamentos e escalonamento multidimensional. 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.

¹ Doutor em Administração. Professor Associado da Universidade Federal Rural de Pernambuco. Departamento de Administração. Endereço: Av. D. Manoel de Medeiros s/n. Bairro de Dois Irmãos - Recife - PE - CEP 52.171-900. E-mail: andrecallado@yahoo.com.br. Telefone: (81) 3320-6447.

² Mestre em Administração. Professor Assistente da Universidade Federal Rural de Pernambuco. Departamento de Administração. Endereço: Av. D. Manoel de Medeiros s/n. Bairro de Dois Irmãos - Recife - PE - CEP 52.171-900. E-mail: marcoabpinho@gmail.com. Telefone: (81) 3320-6447

EVIDENCE OF MIMETIC ISOMORPHISM RELATING TO COST MANAGEMENT PRACTICES AMONG MICRO AND SMALL COMPANIES OF DIFFERENT SECTORS OF ACTIVITY

ABSTRACT

Managerial practices relating to cost management have been understood as linked to the nature of the operational characteristics inherent to the economic sector in which the companies are placed. The literature about cost management does not present any specific theoretical focus on micro and small businesses due to the acceptance of similarities among their practices relating to those adopted by larger companies. Since micro and small companies have very simple administrative and operational structures, it is possible that their practices relating to cost management may resemble to one another, regardless to the economic sectors of which they are members. The aim of this paper is to investigate cost management practices between micro and small companies that operate in the commercial and service sectors in search for evidence of mimetic isomorphism. To carry out this research, thirty micro/small companies were investigated. Four groups of variables were analyzed: profile of managers, organizational profile of companies, cost management practices and the sector of economic activity. Data were collected from personal interviews where the managers of the participant companies of this research. Five statistical approaches were used: descriptive statistics, U test of Mann-Whitney, Fisher's exact test, cluster analysis and multidimensional scaling. The results show significant statistical evidence about similarities about the practices relating to cost management indicating the presence of mimetic isomorphism among them.

Keywords: Cost management; Micro and small companies; Institutional Theory.

1 INTRODUÇÃO

As micro e pequenas empresas (MPE's) têm atuado de maneira fundamental para a promoção do crescimento econômico do país e sua contribuição é bastante reconhecida, entre outros aspectos, na capilaridade que estes negócios propiciam e na absorção de mão de obra, inclusive aquela com maior dificuldade de inserção no mercado, como jovens em busca pelo primeiro emprego e as pessoas com mais de 40 anos. As MPE's também são capazes de dinamizar a economia de pequenos municípios e até mesmo bairros das grandes metrópoles (MELO e PRIETO, 2013).

Atualmente, a sobrevivência de MPE's é um desafio constante em face da existência de diversas barreiras, como a necessidade de autopreservação e de manter-se atualizada num mercado em contínua mudança, em que a velocidade das informações atinge à do tempo real (SANTOS, ALVES e BARRETO, 2012). Em razão das dificuldades existentes, torna-se comum as MPE's encerrarem suas atividades precocemente. Por outro lado, diversos dispositivos para beneficiar e facilitar a vida dessas empresas, tais como o regime de

tributação Simples Nacional, têm sido criados através de ações governamentais. Este tratamento tem por finalidade incentivá-las, uma vez que, em geral, quando uma MPE inicia suas atividades, não dispõe de recursos financeiros e tecnológicos suficientes, o que tem contribuído para as elevadas taxas de insucesso já nos primeiros anos de atividade.

Sobre as práticas gerenciais Zuccolotto e Colodeti Filho (2007) consideram que muitas empresas de pequeno porte não evoluíram, inclusive em seus modelos de decisões gerenciais e, até hoje, normalmente apresentam apenas um controle individual do proprietário. Santos, Alves e Barreto (2012), ainda colocam que os principais cargos das estruturas organizacionais de micro e pequenas empresas tendem a ser ocupados por pessoas que não possuem preparo adequado, sendo na maioria das vezes o proprietário ou um membro da família. A não utilização da contabilidade resulta num desastre, em virtude do descontrole financeiro, contábil e gerencial, tornando essas empresas alvo fácil diante da crescente concorrência.

Ao analisarem a utilização de informações contábeis como subsídios para os processos administrativos entre pequenas empresas, Oliveira, Müller e Nakamura (2000) afirmam que, dadas as características dessas empresas, há certa dificuldade acerca da adoção de instrumentos de controles gerenciais. Pinheiro (1996) vai além ao afirmar que ao possuírem uma estrutura organizacional simples, seus sistemas de controle são difusos e quase sempre centralizados, onde as decisões são tomadas pelos dirigentes sem a participação de importantes atores que atuam no processo.

Perez, Oliveira e Costa (2001) consideram que a utilidade da Contabilidade de Custos nas MPE's não difere em relação à grandes empresas, uma vez que ela desempenha as mesmas funções básicas (sistematização e análise dos gastos, classificação e contabilização dos custos e geração de relatórios e informações sobre os custos de produção). Zamberlan, Ghilardi e Minello (2005) e Melo e Prieto (2013) esclarecem que um sistema de contabilidade de custos é primordial para as MPE's de modo que seja possível dar suporte gerencial visando capacitar e orientar os gestores no processo de tomada de decisão.

Para Fedato, Goulart e Oliveira (2008), as MPE's enfrentam diversos desafios comuns, dentre os quais podem ser destacados são fatores relacionados a escassez de recursos financeiros para investimentos em suas estruturas, bem como em equipamentos tecnológicos necessários ao melhor gerenciamento e controle de suas atividades. Srour (1998) aprofunda este entendimento ao afirmar que o comportamento gerencial de pequenas empresas espelha a cultura do ambiente no qual elas se estabelecem.

Práticas gerenciais acerca de gestão de custos têm sido entendidas como associadas à natureza das características operacionais inerentes ao setor de atividade econômica do qual as empresas fazem parte.

Ostrega (1993) e Kaplan e Cooper (1998) destacam que a contextualização da gestão de custos dentro do processo gerencial das diversas atividades econômicas é uma preocupação contínua. Borgert e Silva (2005) vão além ao afirmarem que a prática contábil, no segmento industrial,

volta-se, mais tradicionalmente, para a aplicação de sistemas de custeio de absorção, sistemas ABC e sistemas de custeamento direto. No entanto, tal afirmação não pode ser dirigida para empresas prestadoras (CARDOSO, PEREIRA e GUERREIRO, 2004).

A literatura que aborda gestão de custos não apresenta nenhum foco teórico específico para micro e pequenas empresas ao entender que as práticas referentes a este tema se pareçam às práticas adotadas por empresas de maior porte. Uma vez que micro e pequenas empresas possuem estruturas administrativas e operacionais bem simples, é possível que suas práticas referentes à gestão de custos se assemelhem entre si, independentemente dos setores de atividade econômica dos quais façam parte.

No entanto, Callado, Miranda e Callado (2003) indicam algumas especificidades referentes à contabilidade no contexto de pequenas empresas, destacando que ela não precisa ser tão complexa, uma vez que os seus processos são mais simplificados em comparação com os das grandes empresas. Mazo (2003) corrobora esta expectativa ao afirmar que as MPE's apresentam uma forte característica estrutural e organizacional geradora de muitos problemas comuns às mesmas, dos quais podem ser destacadas a deficiência do sistema de informação para a administração e a dependência do envolvimento dos dirigentes em todas as decisões empresariais.

O objetivo deste artigo é investigar práticas de gestão de custos entre micro e pequenas empresas que atuam no setor comercial e no setor de prestação de serviços em busca de evidências de isomorfismo mimético.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Uma contabilidade de custos eficiente pode ser fundamental para um empreendimento, já que ela representa uma ferramenta de auxílio para o gestor tomar decisões visando determinar o custo dos produtos como um dos critérios da fixação de preços, analisar a rentabilidade das diversas atividades e produtos da firma, avaliar os estoques, determinar a estrutura de custos dos produtos e compará-la com a concorrência, bem como empregar os recursos onde produzam melhores resultados. O correto emprego da contabilidade de custos como ferramenta auxiliar da gestão empresarial pode proporcionar melhores decisões (CALLADO, MIRANDA e CALLADO, 2003).

A função primordial da contabilidade gerencial, na visão de Brandt (2010), está associada à geração de informações para os gestores para que estes possam tomar decisões adequadas para a manutenção das atividades empresariais. Fedato, Goulart e Oliveria (2008) aprofundam esta perspectiva ao afirmarem que ela é responsável pelo provimento de informações internas com a finalidade de proporcionar condições satisfatórias de solucionar problemas operacionais e auxiliar o gerenciamento dos custos a partir da adoção de técnicas específicas que coletam dados operacionais internos transformando-os em relatórios úteis ao processo de tomada de decisões administrativas.

Callado e Callado (2009) afirmam que, tradicionalmente, a contabilidade de custos tem a função de suprir a administração de uma organização com

dados que representem o montante de recursos utilizados para executar as várias fases de seu processo operacional.

Os custos estão presentes em empresas que atuam dos diversos setores de atividade econômica, industrial, comercial e prestação de serviços. O impacto da alta competição existente no ambiente empresarial contemporâneo fez com que a contabilidade de custos passasse, nas últimas décadas, de instrumento auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais para um importante sistema de apoio ao controle gerencial e à tomada de decisões.

Os sistemas de custos se transformaram em eficientes processos dentro desta nova missão gerencial (GARRISON e NOREEN, 2001; MARTINS, 2003). Segundo Falk (2001), o fornecimento de definições, conceitos e informações adicionais sobre a contabilidade de custos é complemento necessário à boa compreensão de uma pergunta simples, mas de resposta complexa: "quanto custa?".

A Teoria Institucional contextualiza os fluxos e intercâmbios técnicos como decorrentes de sistemas de crenças e de normas compartilhadas. Para Carvalho, Vieira e Lopes (1999), o ambiente institucional representa uma ampliação do ambiente técnico convencional a partir da adição de um componente simbólico. Nesta mesma perspectiva, Selznick (1996) destaca que a institucionalização deve ser compreendida como a emergência de padrões de interação e de adaptação das organizações. Rossetto e Rossetto (2000) destacam o foco atribuído ao conceito de isomorfismo, pelo qual organizações se ajustam a normas aceitáveis.

Para Brandt (2010), o isomorfismo pode ser entendido como um conjunto de restrições que forçam uma determinada organização a se parecer com outras unidades que se colocam em um mesmo conjunto de condições ambientais. Venard (2009) vai além ao definir isomorfismo organizacional como sendo a tendência observada entre organizações de se tornarem homogêneas e possuírem ações semelhantes entre si.

Para Vasconcelos e Vasconcelos (2002), processos isomórficos de incorporação modelos predominantes de comportamento pelas organizações estão inseridos em um fenômeno geral chamado de isomorfismo estrutural, ou seja, a tendência à predominância de certas estruturas e de certas formas organizacionais em um setor institucional, em um dado momento e esta apropriação (ou mimetismo) se verifica quando as organizações copiam as práticas e estruturas das organizações líderes, por acreditarem que elas sejam as mais adequadas ou porque sejam associadas a prestígio.

Oyadomari, Cardoso, Mendonça Neto e Lima (2008) destacam que o isomorfismo mimético ocorre como resultante de respostas iguais com relação a situações de incerteza a partir da imitação (cópia) de decisões de outras organizações tidas como referências no meio do qual as organizações se encontrem inseridas ao entender que esta conduta se encontra no pilar cognitivo cultural, tendo como base de legitimação a noção de um comportamento conceitualmente aceito pelos semelhantes como correto. Burns e Scapens (2000) explicam que os mecanismos de mimetismo podem

acontecer se a fonte do isomorfismo venha a decorrer de uma obrigação ou de certo fator de condicionamento.

A adoção de práticas comuns de gestão de custos no âmbito de MPE's advindas de diferentes setores de atividade econômica pode ser entendida como uma forma de isomorfismo mimético, uma vez que seus gestores se deparam com dificuldades gerenciais semelhantes entre si.

Como não há sistemas de custeio desenvolvidos especificamente para pequenas empresas (MOTA: 2000), a adoção de sistemas desenvolvidos para empresas de maior porte podem não atender suas necessidades de maneira satisfatória.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Com a finalidade de investigar práticas de gestão de custos entre micro e pequenas empresas, esta pesquisa considerou os seguintes grupos distintos de variáveis:

- Perfil dos gestores;
- Perfil das empresas;
- Práticas de gestão de custos;
- Setor de atividade econômica.

Sobre o perfil dos gestores, foram consideradas informações referentes à idade (variável numérica), ao nível de escolaridade (variável ordinal) e ao tempo de atuação no cargo (variável numérica). Os dados relativos ao perfil das empresas abrangeram o número de funcionários (variável numérica) e o tempo de atuação das empresas no mercado (variável numérica).

Com relação às práticas de gestão de custos, foi considerado o seguinte grupo de procedimentos:

- Análise financeira dos estoques;
- Análise dos preços de venda;
- Cálculo do custo unitário;
- Cálculo da margem de contribuição;
- Cálculo da margem de lucro;
- Estrutura dos sistemas de custos;
- Grau de detalhamento das informações;
- Fluxo de caixa;
- Método de apropriação dos custos;
- Procedimentos referentes ao registro dos custos;
- Uso de formulários específicos.

As práticas de gestão de custos foram representadas como variáveis binárias, admitindo apenas duas alternativas de resposta.

Sobre o setor de atividade econômica, foram consideradas empresas de micro e pequeno porte que desempenham suas atividades econômicas nos setores de comércio e de prestação de serviços.

A amostra analisada nesta pesquisa foi composta por micro e pequenas empresas localizadas em Recife/PE. 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 da amostra de pequenas empresas analisadas na pesquisa

Natureza da atividade econômica	Número de empresas
Empresas comerciais	15
Empresas prestadoras de serviço	15
Total	30

Fonte: elaborada pelos autores.

Os dados referentes a todas as variáveis consideradas foram coletados entre maio e julho de 2012 a partir de entrevistas estruturadas (ANDRADE: 1999). Elas foram realizadas *in loco* nas quais os gestores das empresas foram os responsáveis por seu fornecimento.

Para a análise estatística dos dados, três abordagens distintas foram utilizadas. Primeiramente, foi utilizada a estatística descritiva (STEVENSON: 1986). A partir dela foi possível apresentar as características gerais das micro e pequenas empresas contidas na amostra, de seus gestores e de suas respectivas práticas de gestão de custos.

Em seguida, foram utilizados dois testes de hipótese não-paramétricos. Levin (1987) e Levine, Berenson e Stephan (1998) consideram que este teste é apropriado quando não a natureza dos dados não permite a utilização de técnicas estatísticas mais sofisticadas. 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. A prova Exata de Fisher foi usada para analisar a significância estatística das diferenças encontradas entre as variáveis referentes às práticas de gestão de custos entre micro e pequenas empresas comerciais e de serviços.

Finalmente, foi adotada uma abordagem multivariada para analisar a estrutura de relações internas referentes às práticas de gestão de custos considerando empresas comerciais e de serviços individualmente. Hair *et al* (2005) definem análise multivariada como um conjunto de métodos estatísticos que simultaneamente analisam múltiplas medidas sobre cada um dos indivíduos os objetos sob investigação. Para esta pesquisa foram consideradas duas técnicas, a saber:

- Análise de agrupamentos;
- Escalonamento multidimensional.

Esta pesquisa considerou a utilização de mais de uma técnica multivariada devido à intenção de dar robustez ao caracterizar a estrutura de relações e padrões de uso dos diversos indicadores de mensuração de

desempenho no âmbito das agroindústrias investigadas, bem como pode comparar os resultados obtidos por elas.

Considerando a possibilidade de utilização de mais de uma técnica, Hair *et al* (2005) ressalta que as técnicas multivariadas que investigam interdependências podem ser comparadas entre si.

Para a análise estatística foi utilizado o nível de significância de 95% como valor aceitável para a rejeição da Hipótese Nula. Todos os procedimentos estatísticos foram realizados através do auxílio do aplicativo estatístico *STATISTICA for Windows*.

4 RESULTADOS

A partir da estatística descritiva, todos os dados coletados foram organizados para proporcionar uma visão geral. Inicialmente, foram consideradas as MPE's prestadoras de serviços. Os resultados referentes à idade e ao tempo no cargo relativos aos seus gestores entrevistados estão apresentados na tabela 2.

Tabela 2 – Estatística descritiva das variáveis numéricas referentes ao perfil dos gestores das MPE's prestadoras de serviços

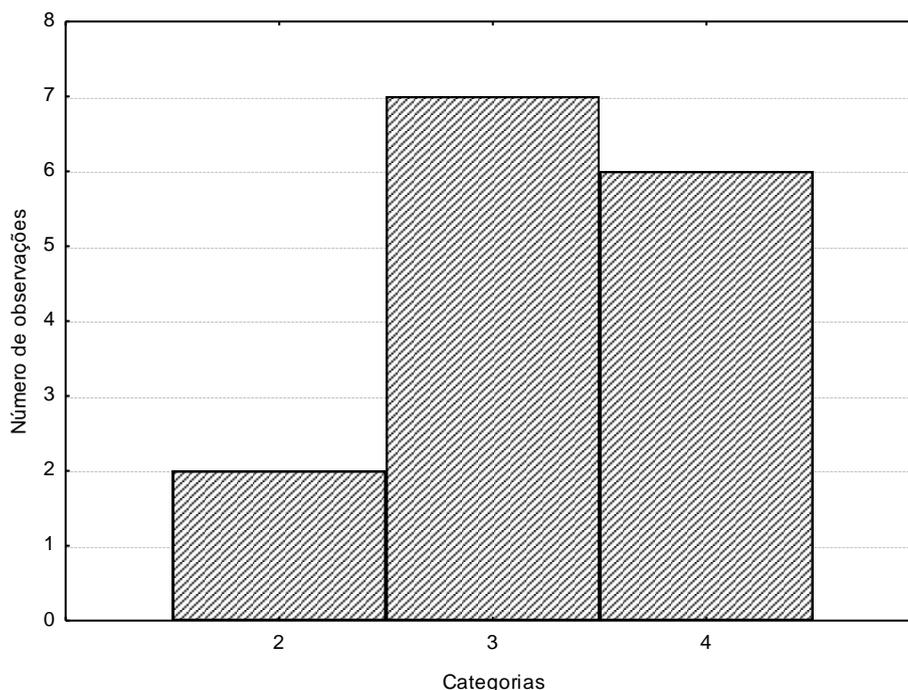
Variáveis	Mínimo	Média	Máximo
Idade	20	32	49
Tempo no cargo	1	4	16

Fonte: elaborada pelos autores.

Os resultados indicam a presença de gestores relativamente jovens entre elas as MPE's que integraram a amostra analisada nesta pesquisa, tanto no que se refere à idade quanto no que se refere ao tempo de atuação no cargo de gestor.

Por ter sido expressa em escala ordinal (não numérica), o nível de escolaridade não pode ser expresso da mesma maneira. Seus resultados estão dispostos na figura 1.

Figura 1 – Nível de escolaridade dos gestores das MPE's prestadoras de serviços pesquisadas.



Notas: (2) Nível médio; (3) Nível superior; (4) Pós-graduação.

Verificou-se que seus gestores apresentam um elevado nível de escolaridade. A quase totalidade deles informou possuir nível superior completo dos quais uma parcela significativa indicou já possuir nível de pós-graduação. Considerando o conjunto de informações obtidas sobre este grupo de gestores, percebe-se a predominância de um perfil jovem e bem qualificado.

O segundo aspecto analisado foi referente ao perfil das empresas. Os resultados referentes às MPE's prestadoras de serviço estão dispostos na tabela 3.

Tabela 3 – Estatística descritiva das variáveis numéricas referentes ao perfil das MPE's prestadoras de serviços

Variáveis	Mínimo	Média	Máximo
Tempo de atuação no mercado	1	7	30
Número de funcionários	1	8	26

Fonte: elaborada pelos autores.

Pode-se observar a partir dos resultados obtidos que elas apresentam um perfil relativamente jovem (semelhante aos seus gestores) e com um quadro restrito de funcionários.

O terceiro aspecto analisado referente às MPE's prestadoras de serviço foi referente às práticas de gestão de custos adotadas em seu âmbito. Os resultados estão apresentados na tabela 4.

Tabela 4 – Estatística descritiva referente às práticas de gestão de custos entre pequenas empresas prestadoras de serviços

Práticas de gestão de Custos	Empresas que adotam		Empresas que não adotam	
	Freq.	%	Freq.	%
Análise financeira dos estoques	3	20,00	12	80,00
Análise do preço de venda	3	20,00	12	80,00
Cálculo do custo unitário	4	26,67	11	73,33
Cálculo da margem de contribuição	5	33,33	10	66,67
Cálculo da margem de lucro	13	86,67	2	13,33
Estrutura do sistema de custos	4	26,67	11	73,33
Grau de detalhamento das informações	4	26,67	11	73,33
Fluxo de caixa	11	73,33	4	26,67
Método de apropriação dos custos	4	26,67	11	73,33
Registro dos custos	9	60,00	6	40,00
Uso de formulários específicos	3	20,00	12	80,00

Fonte: elaborada pelos autores.

Alguns aspectos apresentados pelos resultados obtidos merecem ser destacados. O primeiro deles se refere ao uso do cálculo da margem de lucro referente aos serviços prestados e o fluxo de caixa. O segundo aspecto a ser destacado dos resultados apresentados na tabela 4 advém da baixa atenção demonstrada com relação à análise financeira dos estoques, análise do preço de venda e o uso de formulários específicos para o registro de dados sobre custos.

Os mesmos procedimentos foram adotados com relação as MPE's comerciais. Os resultados referentes à idade e ao tempo no cargo referentes aos gestores destas empresas estão dispostos na tabela 5.

Tabela 5 – Estatística descritiva das variáveis numéricas referentes ao perfil dos gestores das MPE's comerciais

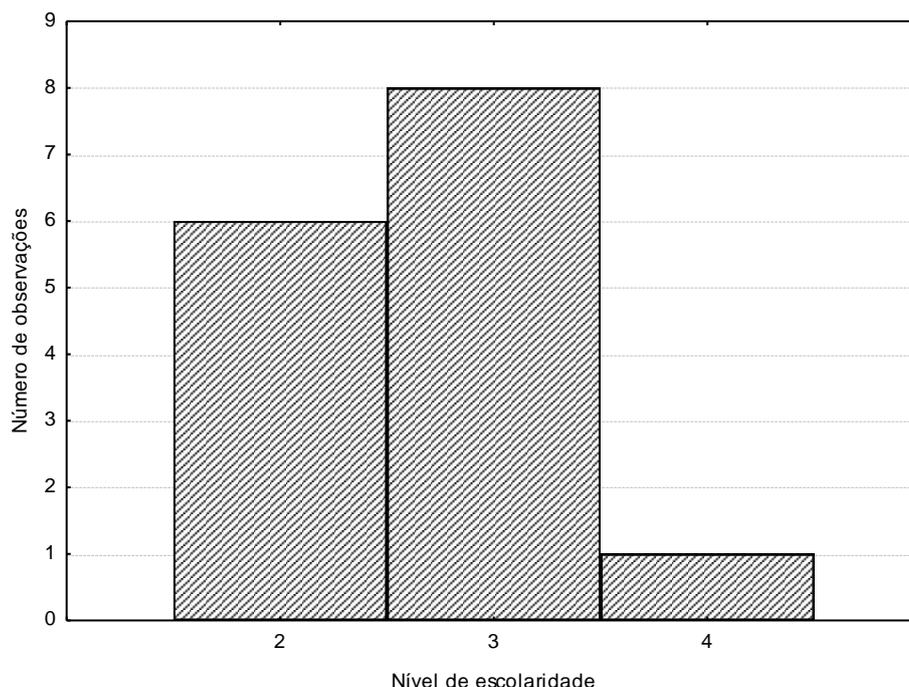
Variáveis	Mínimo	Média	Máximo
Idade	20	40	56
Tempo no cargo	1	7	25

Fonte: elaborada pelos autores.

Pode-se observar que os valores médios relativos à idade dos gestores e ao tempo de atuação no cargo são superiores aos valores encontrados entre as MPE's prestadoras de serviços.

O nível de escolaridade não, de maneira idêntica, não pôde ser expresso da mesma maneira. Os resultados entre as MPE's comerciais referentes a esta variável estão apresentados na figura 2.

Figura 2 – Nível de escolaridade dos gestores das micro e pequenas empresas comerciais.



Notas: (2) Nível médio; (3) Nível superior; (4) Pós-graduação.

Foi observada a presença de uma parcela significativa de gestores que possuem apenas o nível médio (pouco mais de um terço). Apenas um deles informou possuir pós-graduação. Considerando o conjunto de informações obtidas sobre este grupo de gestores, foi encontrado um perfil mais velho e com menor qualificação em comparação ao perfil identificado entre as MPE's prestadoras de serviço.

O segundo aspecto analisado foi referente ao perfil das empresas. Os resultados referentes às MPE's comerciais estão dispostos na tabela 6.

Tabela 6 – Estatística descritiva das variáveis numéricas referentes ao perfil das MPE's comerciais

Variáveis	Mínimo	Média	Máximo
Tempo de atuação no mercado	3	16	46
Número de funcionários	6	24	82

Fonte: elaborada pelos autores.

A partir dos resultados obtidos que elas em média têm atuado no mercado a mais tempo, bem como apresentam um quadro de funcionários maior em comparação aos valores encontrados entre as MPE's prestadoras de serviço.

O terceiro aspecto analisado referente às MPE's comerciais foi referente às práticas de gestão de custos adotadas em seu âmbito. Os resultados estão apresentados na tabela 7.

Tabela 7 – Estatística descritiva referente às práticas de gestão de custos entre pequenas empresas comerciais

Práticas de gestão de Custos	Empresas que adotam		Empresas que não adotam	
	Freq.	%	Freq.	%
Análise financeira dos estoques	12	80,00	3	20,00
Análise do preço de venda	5	33,33	10	66,67
Cálculo do custo unitário	10	66,67	5	33,33
Cálculo da margem de contribuição	6	40,00	9	60,00
Cálculo da margem de lucro	13	86,67	2	13,33
Estrutura do sistema de custos	6	40,00	9	60,00
Grau de detalhamento das informações	9	60,00	6	40,00
Fluxo de caixa	11	73,33	4	26,67
Método de apropriação dos custos	4	26,67	11	73,33
Registro dos custos	10	66,67	5	33,33
Uso de formulários específicos	8	53,33	7	46,67

Fonte: elaborada pelos autores.

Dentre os resultados encontrados sobre as práticas referentes a gestão de custos entre as MPE's comerciais, duas particularidades relevantes se sobressaltam das demais. A primeira delas se refere à elevada atenção dedicada para o cálculo da margem de lucro, a análise financeira de estoques e atenção ao fluxo de caixa. A segunda particularidade relevante está associada à baixa preocupação gerencial sobre o método a ser adotado para a apropriação dos custos aos diversos produtos comercializados.

Posteriormente, foram operacionalizados os testes estatísticos para identificar a presença de diferenças significativas entre os resultados encontrados sobre o perfil dos gestores, o perfil das MPE's e as práticas de gestão de custos. Os resultados referentes ao perfil dos gestores entrevistados estão apresentados na tabela 8.

Tabela 8 – Análise da significância acerca das diferenças sobre o perfil dos gestores entre micro e pequenas empresas prestadoras de serviços e comerciais

Práticas de gestão de custos	P
Idade	0,03
Nível de escolaridade	0,02
Tempo no cargo	0,04

Fonte: elaborada pelos autores.

Os resultados apresentados indicam que todas as diferenças referentes ao perfil dos gestores considerados são estatisticamente significativas. Deste modo, pode considerar que os gestores das MPE's prestadoras de serviços são mais jovens, possuem nível de escolaridade mais elevado e estão no cargo a menos tempo do que os gestores das MPE's comerciais que integraram a amostra.

Do mesmo modo, foram operacionalizados os testes estatísticos para identificar a presença de diferenças significativas entre os resultados encontrados sobre o perfil das MPE's. Os resultados estão dispostos na tabela 9.

Tabela 9 – Análise da significância acerca das diferenças sobre o perfil das micro e pequenas empresas prestadoras de serviços e comerciais

Práticas de gestão de custos	P
Número de funcionários	0,00
Tempo de atuação no mercado	0,00

Fonte: elaborada pelos autores.

Pode-se observar que todas as diferenças referentes ao perfil das empresas foram consideradas como estatisticamente significativas, indicando que as MPE's prestadoras de serviços possuem em média menor número de funcionários e estão atuando no mercado a menos tempo do que as MPE's comerciais que integraram a amostra.

Finalmente, foram operacionalizados os testes estatísticos para identificar a presença de diferenças significativas entre padrões de adoção das práticas de gestão de custos entre as MPE's pesquisadas. Os resultados estão apresentados na tabela 10.

Tabela 10 – Análise da significância acerca das diferenças de práticas de gestão de custos entre micro e pequenas empresas de serviços e micro e pequenas empresas comerciais

Práticas de gestão de custos	P
Análise financeira dos estoques	0,00
Análise do preço de venda	0,34
Cálculo dos custos unitário	0,03
Cálculo da margem de contribuição	0,50
Cálculo da margem de lucro	0,70
Estrutura do sistema de custos	0,34
Grau de detalhamento das informações	0,06
Fluxo de caixa	0,65
Método de apropriação dos custos	0,65
Registro dos custos	0,50
Uso de formulários específicos	0,06

Fonte: elaborada pelos autores.

Os resultados indicam que as diferenças encontradas em nove das onze práticas de gestão de custos não se mostraram estatisticamente significativas, indicando a presença de isomorfismo entre as MPE's analisadas. Estes indícios acerca da presença de isomorfismo entre MPE's acerca das práticas de gestão de custos podem ser considerados ainda mais consistentes quando analisados em conjunto com os resultados referentes à análise da significância das diferenças entre o perfil dos gestores e das empresas.

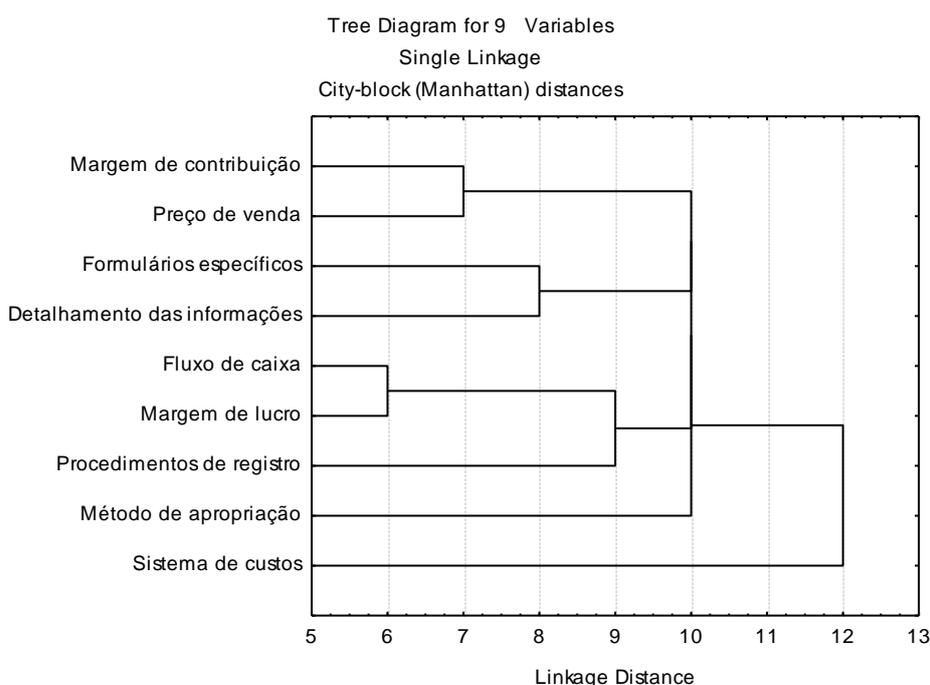
Ou seja, mesmo com as diferenças sobre idade, nível de escolaridade e tempo de atuação no cargo por parte dos gestores, nem as diferenças entre o tempo de atuação no mercado e o número de funcionários das empresas, a maioria das práticas de gestão de custos testadas não obteve resultados estatisticamente significativos.

Apenas dois elementos associados à gestão de custos testados apresentaram-se distintos entre as MPE's prestadoras de serviços e comerciais de

maneira significativa. Ao observar seus respectivos percentuais de uso, percebe-se que ambos os elementos obtiveram intensidades de uso mais elevadas entre as empresas comerciais, onde estas evidências de diferenças não indicam especificidades entre MPE's comerciais e MPE's prestadoras de serviço, uma vez que os resultados sugerem que aquelas apenas dedicam atenção gerencial a fatores específicos adicionais em comparação a estas.

Em seguida, foi operacionalizada a análise multivariada considerando as práticas de gestão de custos que apresentaram comportamento isomórfico entre as MPE's analisadas. Inicialmente, analisou-se a dinâmica das relações através da análise de agrupamentos. Os resultados obtidos estão apresentados no gráfico 1.

Gráfico 1 – Distribuição gráfica dos indicadores através da árvore de agrupamentos.



Fonte: Cálculos próprios.

Número de variáveis: 9

Número de casos: 304

Regra de Amalgamação: Elos simples

Mensuração das Distâncias: Distâncias *City-block (Manhattan)*

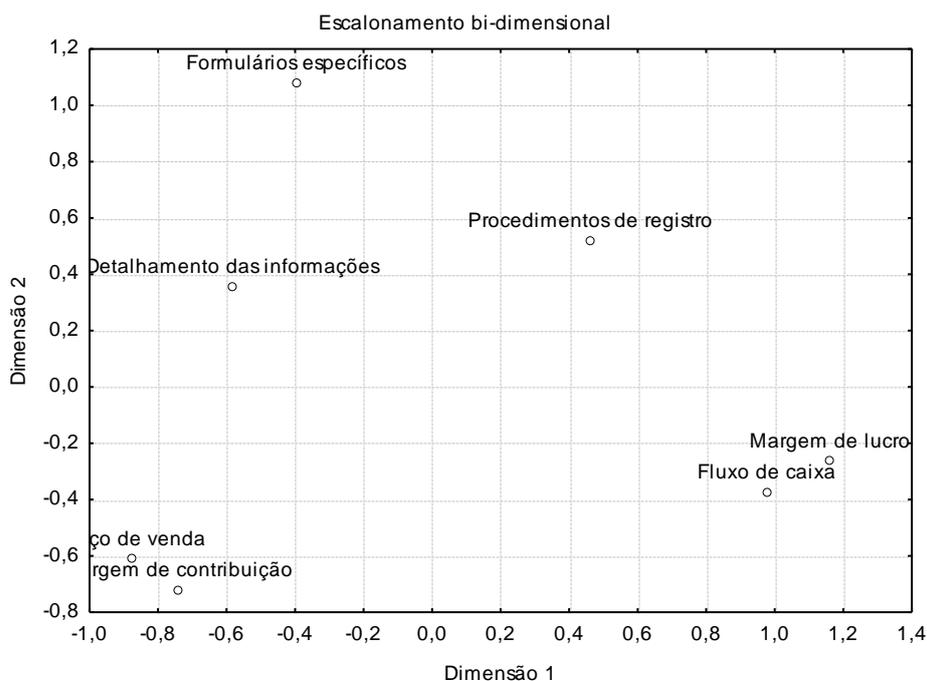
A árvore de agrupamentos destaca a presença de três grupos distintos significativos de indicadores de desempenho. Um composto por seis indicadores e os outros dois compostos por dois indicadores cada. O primeiro agrupamento identificado é composto pelo cálculo da margem de contribuição e pela análise do preço de venda. O segundo agrupamento é formado pelo uso de formulários específicos pelo grau de detalhamento das informações sobre custos. O terceiro agrupamento apresenta fluxo de caixa e cálculo da margem de lucro em sua composição. Neste terceiro grupo aparece outra prática (método de apropriação dos custos), mas seu posicionamento da árvore de agrupamento não indica a presença de relação próxima entre ela e as demais.

As outras duas práticas consideradas apresentaram comportamento independente das demais.

Estes resultados revelam uma perspectiva gerencial multifocal declarada pelos gestores investigados, uma vez que os agrupamentos gerados contemplam aspectos distintos entre si.

Em seguida foi verificada a distribuição espacial destas mesmas práticas de gestão de custos através do escalonamento bi-dimensional com a finalidade de corroborar os resultados obtidos através da análise de agrupamentos. Os resultados estão dispostos no gráfico 2.

Gráfico 2 – Agrupamento dos indicadores através do escalonamento bi-dimensional.



Fonte: Cálculos próprios.

Número de variáveis: 7

Número de dimensões: 2

Última interação computada: 123; Melhor iteração: 57

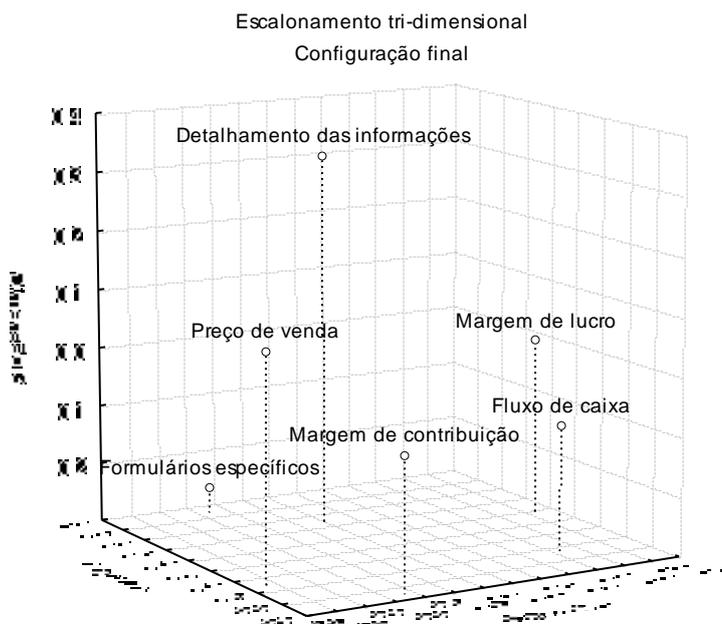
Alienação: 0,01.

Estresse: 0,02.

A distribuição espacial gerada pelo escalonamento bi-dimensional apresenta resultado idêntico ao obtido através da análise de agrupamentos. Os três grupos identificados apresentaram posicionamento compatíveis com os resultados anteriores. Mais uma vez, a variável referente aos procedimentos de registro apresentou posicionamento relativamente distante de seu agrupamento.

Para proporcionar uma melhor visualização das relações encontradas, foi verificado o escalonamento tri-dimensional sem considerar os procedimentos de registro de custos. Os resultados estão apresentados no gráfico 3.

Gráfico 3 – Agrupamento dos indicadores através do escalonamento tri-dimensional.



Fonte: Cálculos próprios.

Número de variáveis: 6

Número de dimensões: 3

Última interação computada: 261; Melhor iteração: 100

Alienação: 0,00.

Estresse: 0,00.

O gráfico apresenta de maneira nítida a natureza das relações existentes entre as práticas encontradas em cada um dos agrupamentos identificados. O agrupamento composto pelo cálculo da margem de lucro e do fluxo de caixa e o agrupamento composto pela análise do preço de venda e pelo cálculo da margem de contribuição apresentam relações diretas entre seus respectivos participantes, enquanto as relações referentes ao grau de detalhamento das informações e o uso de formulários específicos apresentaram relação inversa.

5 CONCLUSÕES

O objetivo deste artigo é investigar práticas de gestão de custos entre micro e pequenas empresas que atuam no setor comercial e no setor de prestação de serviços em busca de evidências de isomorfismo mimético entre elas. Para atingir o objetivo proposto, foram analisadas as práticas referentes a onze aspectos da gestão de custos considerando trinta MPE's, distribuídas entre empresas comerciais e prestadoras de serviços.

Os resultados obtidos apresentam significativas evidências sobre a presença de isomorfismo mimético entre as empresas analisadas, uma vez que as diferenças de uso acerca de nove das onze práticas de gestão de custos

consideradas não se mostraram estatisticamente significativas. Estes resultados ficam ainda mais robustos quando se considera que todos os aspectos referentes ao perfil dos gestores, idade, nível de escolaridade e tempo de atuação no cargo, bem como ao perfil das empresas, tempo de atuação no mercado e número de funcionários foram estatisticamente significativos, descartando a possibilidade da presença de algum *bias* amostral.

Além disso, as duas práticas de gestão de custos que apresentaram diferenças estatisticamente significativas obtiveram intensidades de uso mais elevadas entre as empresas comerciais, não deixando qualquer dúvida de que tratam de preocupações gerenciais adicionais em comparação ao comportamento encontrado entre as empresas prestadoras de serviço.

Merece ser destacada a natureza das relações encontradas entre as práticas gerenciais que apresentaram resultados estatísticos que indicam a presença de isomorfismo, onde cinco delas apresentam indícios significativos referentes à presença de relações diretas entre si.

A partir dos resultados apresentados pode-se identificar que, mesmo atuando em distintos setores de atividade econômica e possuindo diferentes características operacionais inerentes a seus respectivos negócios, as MPE's analisadas apresentaram práticas de gestão de custos bastante semelhantes entre si, confirmando a presença de isomorfismo mimético, revelam particularidades acerca da aplicação da contabilidade gerencial no âmbito das MPE's. 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, Maria. M. de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

BORGERT, A. Itair; SILVA, Maria Zanievics da. Método de custeio híbrido para gestão de custos em uma empresa prestadora de serviços. In: Congresso Brasileiro de Custos 19, 2005, Florianópolis. **Anais...**

BRANDT, Valnir A. A contabilidade gerencial e sua relação com a Teoria institucional e a teoria da contingência. **Ciências Sociais em Perspectiva**, Cascavel, v. 9, n. 17, p. 135-147, 2010.

CALLADO, Antônio A. C.; CALLADO, Aldo L. C. Gestão de Custos Rurais: comparando práticas entre distintos polos de produção agroindustriais do Estado de Pernambuco. **Contextus: Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, Fortaleza, v. 7, n. 2, p. 65-74, 2003.

CALLADO, Aldo L. C.; MIRANDA, Luiz C.; CALLADO, Antônio A. C. Fatores associados à Gestão de Custos: um estudo nas micro e pequenas empresas do setor de confecções. **Revista Produção**. São Paulo, v. 13, n. 1, p. 64-75, 2003.

CARDOSO, Ricardo Lopes.; PEREIRA, Carlos Alberto; GUERREIRO, Reinaldo. A produção acadêmica em custos no âmbito ENANPAD: uma análise entre 1998 a

2003. In: Encontro Anual da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração 28, 2004, Curitiba. **Anais...**

CARVALHO, Cristina Amélia P.; VIEIRA, Marcelo Milano; LOPES, F. D. Perspectiva Institucional para análise das organizações. In: Encontro Anual da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração 23, 1999, Rio de Janeiro. **Anais...**

FALK, James A. **Gestão de Custos para Hospitais: Conceitos, Metodologias e Aplicações**. São Paulo. Ed. Atlas. 2001.

FEDATO, Geovana A. de L.; GOULART, Claiton P.; OLIVEIRA, Liss P. de. Contabilidade para Pequenas Empresas: A Utilização da Contabilidade como Instrumento de Auxílio às Micro e Pequenas Empresas. **Revista Contabilidade & Amazônia**. Tarangá da Serra, v. 1, n. 1, p. 1-8, 2008

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. **Contabilidade gerencial**. 9.ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

HAIR, J. F.; ANDERSON, R. E.; TATHAM, R. L.; BLACK, W. C. **Análise Multivariada de Dados**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

KAPLAN, Robert S; COOPER, Robin. **Custo & desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 1998.

LEVIN, Jack. **Estatística aplicada a ciências humanas**. 2. ed. São Paulo: Harbra, 1987.

LEVINE, David M; BERENSON, Mark L.; STEPHAN, David. **Estatística: Teoria e aplicações**. Rio de Janeiro: LTC, 1998.

MAZO, Evandro M. **Benchstar: metodologia de benchmarking para análise da gestão da produção nas micro e pequenas empresas**. 2003. 174 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de produção). Curso de Pós-Graduação em Engenharia de produção, Departamento de Engenharia de produção, Universidade de Santa Catarina, Florianópolis: 2003.

MELO, Kamila Batista; PRIETO, Marina Freitas. A gestão de custos em micros e pequenas empresas - mpes: um estudo de caso em empresas de panificação na cidade de Uberlândia. In: Conferência Interamericana de Contabilidade Socioambiental -América do Sul III CSEAR', 2013, Belém. **Anais...**

MOTA, Flávia G. **Fatores condicionantes na adoção de métodos de custeio em pequenas empresas: estudo multicascos de empresas do setor metal-mecânico de São Carlos/SP**. 2000. 194 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção). Curso de Pós-Graduação em Engenharia de produção, Escola de Engenharia de São Carlos, Universidade São Paulo. São Carlos: 1996.

OYADOMARI, José C.; CARDOSO, Ricardo L.; MENDONÇA NETO, Octávio R. de; LIMA, Mariana P. de. Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle Gerencial nas empresas brasileiras: Um estudo exploratório sob a ótica da Teoria Institucional. **Revista de Contabilidade e Organizações**. Ribeirão Preto, v. 2, n. 2, p.55-70, 2008.

OLIVEIRA, Antônio G de; MÜLLER, Aderbal N.; NAKAMURA, Wilson T. A utilização das informações geradas pelos sistemas de informação contábil como subsídios

nos processos administrativos nas pequenas empresas. **Revista da FAE**. Curitiba, v. 3, n. 3, p. 1-12, 2000.

OSTRENGA, Michael R. **Guia Ernst & Young para gestão total dos custos**. Rio de Janeiro: Record, 1993.

PEREZ JR., José H.; OLIVEIRA, Luís M. de; COSTA, Rogério G. **Gestão estratégica de custos**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PINHEIRO, M. **Gestão e desempenho das empresas de pequeno porte**: uma abordagem conceitual e empírica. 1996. Tese (Doutorado). (Mestrado em Contabilidade e Controladoria). Curso de Pós-graduação em Contabilidade e Controladoria, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo: 1996.

ROSSETO, Carlos Ricardo; ROSSETTO, Adriana Marques. As perspectivas institucional e da dependência de recursos no estudo do processo de adaptação estratégica organizacional. In: Encontro de Estudos Organizacionais 2. 2000, Curitiba. **Anais...**

SANTOS, Greysiane P.; ALVES, Dulcileide F.; BARRETO, Maria O. R. A utilização da contabilidade de custos como ferramenta para o fortalecimento de uma micro empresa do segmento de confecção em Fortaleza. **Revista Razão Contábil & Finanças**, Fortaleza, v. 3, n. 1, p.1-12, 2012.

SELZNICK, P. Institutionalism "old" and "new". **Administrative Science Quarterly**, Ithaca, v. 41, n.2, p.270-277, 1996.

STEVENSON, William J. **Estatística aplicada à Administração**. São Paulo: Harbra, 1986.

SROUR, Robert H. **Poder, cultura e ética nas organizações**. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

VASCONCELOS, Flávio Carvalho; VASCONCELOS, Isabella Francisca Freitas Gouveia de. Isomorfismo estrutural e os limites da normalização: Dois estudos de caso sobre a implantação das normas ISO 9000 em empresas de informática na França. In: Encontro de Estudos Organizacionais 2. 2000, Curitiba. **Anais...**

VENARD, B. Organizational isomorphism and corruption: an empirical research in Russia. **Journal of Business Ethics**, Amsterdam, v. 89, n. 1, p. 59-76, 2009.

ZAMBERLAN, Carlos O.; GHILARDI, Wanderley J.; MINELLO, Ítalo F. Relevância dos sistemas de custos para pequenas empresas. **Organizações em Contexto**, São Bernardo do Campo v. 1, n. 2, p. 25-46, 2005.

ZUCCOLOTTO, R.; COLODETI FILHO, E. Gerenciamento de preços em empresas de pequeno porte por meio do custeio variável e do método de Monte Carlo. **Enfoque: Reflexão Contábil**. Maringá, v. 26, n. 3, p. 39-52, 2007.