**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

LETÍCIA D. F. RAMALHO

**Estudo sobre sistemas de custos gerenciais de subsidiárias alemãs em
operação no Brasil: um enfoque da Nova teoria institucional**

**SÃO PAULO
2016**

Prof. Dr. Marco Antonio Zago
Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Adalberto Américo Fischmann
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Luiz Paulo Lopes Fávero
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade

LETÍCIA D. F. RAMALHO

**Estudo sobre sistemas de custos gerenciais de subsidiárias alemãs em
operação no Brasil: um enfoque da Nova teoria institucional**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro

Versão Corrigida

(versão original disponível na Biblioteca da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade)

**SÃO PAULO
2016**

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Seção de Processamento Técnico do SBD/FEA/USP

Ramalho, Letícia D. F.

Estudo sobre sistemas de custos gerenciais de subsidiárias alemãs
em operação no Brasil: um enfoque da nova teoria institucional / Letícia D. F.

Ramalho. – São Paulo, 2016.

129 p.

Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, 2016.

Orientador: Reinaldo Guerreiro.

Ao meu marido, Hugo, e às minhas
filhas, Maria Carolina e Beatriz Isabella.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, gostaria de agradecer a Deus, por ter me dado infinitamente mais do que pensei ou imaginei, por me salvar da única maneira que importa que sejamos salvos. Obrigada, Jesus!

Ao meu esposo Hugo, sou imensamente grata pela sua generosidade, cumplicidade, apoio, encorajamento, renúncias, e sem sombra de dúvidas, pelo homem de caráter que você é. Que escolha acertada fiz ao casar com você! Obrigada pela parceria, que já dura mais da metade das nossas vidas.

Às minhas filhas, Maria Carolina e Beatriz Isabella, por me darem a oportunidade de ser mãe e aprender sobre um amor maravilhoso.

Ao meu pai, por todo seu apoio! Por sempre acreditar nas minhas escolhas e por me impulsionar a ir cada vez mais longe. À memória da minha mãe, que vive no meu coração e me inspira sempre. Ao meu irmão, pelas conversas e pelo carinho. Aos meus sogros pelo apoio, encorajamento, carinho e suporte com as meninas.

Ao Professor Reinaldo Guerreiro, pelo apoio, ideias e por ser meu orientador.

Ao Professor Moritz Schröder, pelas conversas, críticas, opiniões e revisões. Ao Professor Andson Braga de Aguiar, pelas críticas e por acreditar nessa pesquisa. Ao Professor Henrique Castro, pela disponibilidade, suporte e apoio.

Aos professores do programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria, pelos ensinamentos, pela disponibilidade e por acreditarem no potencial de cada aluno. Aos demais funcionários da coordenação do programa, pelos esclarecimentos prestados.

Aos colegas do programa pelo incentivo, esclarecimentos e apoio. Obrigada, em especial a Susana Dias e Rodrigo Paiva.

Às empresas e aos gestores das áreas de Controlling & Contabilidade, por aceitarem participar dessa pesquisa. Aos colegas da Eisenmann do Brasil, por testarem o instrumento de pesquisa e retornarem com valiosos comentários.

À concessão de bolsa pela CAPES, viabilizando a realização dessa pesquisa.

E, por fim, mas não menos importante, aos membros da banca, pelas preciosas contribuições.

Combati um bom combate, completei a
carreira, guardei a fé.

II Timóteo 4:7

RESUMO

Ramalho, L. D. F. (2016). *Estudo sobre o sistemas de custos gerenciais de subsidiárias alemãs em operação no Brasil: um enfoque da Nova teoria institucional*. Dissertação de mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

O propósito desta pesquisa é estudar características dos sistemas de custos gerenciais (SCG), sendo elas o método de custeio utilizado pelas empresas, as ferramentas de gestão em uso, os principais objetivos do sistema de custos gerenciais e o suporte provido pelo ERP (software de gestão). Estas características são analisadas a luz das pressões isomórficas de convergência e do *decoupling*, discutindo as implicações destas por meio de pesquisa bibliográfica expondo conceitos das práticas de custos gerenciais e o paradoxo das pressões isomórficas de convergência e o *decoupling*. Esta pesquisa explora dados coletados por meio de questionário com 27 subsidiárias de empresas alemãs operantes no Brasil, de grande e médio porte, dos setores automobilístico e de máquinas e equipamentos, afim de identificar as práticas do sistema de custos gerenciais em uso, a presença de evidências complementares do isomorfismo e do *decoupling*. A análise dos dados foi realizada de forma qualitativa e quantitativa (estatística descritiva) a luz da revisão bibliográfica apresentada, buscou-se consolidar conhecimentos que contribuem com o provimento ao meio acadêmico e profissional com uma ampla descrição das características gerais dos sistemas de gerenciamento de custos empregados por subsidiárias de empresas alemãs, uma população economicamente relevante e pouco explorada em estudos anteriores.

Dentre os principais achados, ressalta-se que quanto maior o isomorfismo coercitivo, menor o *decoupling* das práticas do sistema de custos gerenciais. O baixo nível de *decoupling* demonstra ainda ter influência sobre a baixa divergência nos objetivos do sistema de custos gerenciais. Ainda a respeito das propriedades do sistema de custos gerenciais, é importante destacar que a maior parcela das subsidiárias utiliza o método de custeio por absorção para tomada de decisão e o orçamento e o custo padrão são ferramentas de gestão institucionalizadas na maioria das empresas. Como objetivo principal do SCG, a redução de custos é uma unanimidade, seguida por aumento da transparência, facilitação da formação de preço e fomento de melhorias de processo. Elementos do isomorfismo coercitivo e mimético são apresentados em todas as subsidiárias, sendo na maioria delas de maneira expressiva. O isomorfismo em sua forma normativa mostra-se presente na maioria delas.

Palavras Chave: Controle de custos, sistemas de custos gerenciais, teoria institucional, isomorfismo, *decoupling*.

ABSTRACT

Ramalho. L. D. F. (2016). *Study on the cost management systems of German subsidiaries operating in Brazil: an approach of the new institutional theory*. Dissertação de mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

The purpose of this research is to analyze aspects of Costs Management System (CMS), these being the costing method used by companies, the management tools in use, the main objectives of cost management system and the support provided by ERP (software management). These features are analyzed through the light of isomorphic convergence pressures and the occurrence of decoupling, discussing these implications applying the bibliographical research showing the management cost practical concepts and the paradox of isomorphic pressures of convergence and the decoupling. This research explores data obtained through a questionnaire with 27 senior executives of subsidiaries of German companies in Brazil of large and medium-size, in the automotive and machinery equipment industry with the objective of identifying management cost practices in use, evidences of the isomorphism and the decoupling. The data analyses was made through quantitative and qualitative ways applying the bibliographical research, searching to consolidate knowledge that provides the academic and professional field with a large description of the main features of cost management system in use by German subsidiaries working in Brazil, a population with economic relevance but not being showed in former research.

Concerning the main findings, it is noteworthy that the bigger the isomorphic coercion found in the subsidiaries, smaller the decoupling of the cost management practices investigated. The smaller level of decoupling shows also an influence on the smaller level of divergence in the goals to the cost management system. Still about the cost management system features it is important to highlight that the large portion of subsidiaries apply the absorption cost method by decision making and the budget and cost standard are the most used management tools and are institutionalized in almost all companies. The cost reduction shows up as the main objective of the CMS, followed by increasing transparency, facilitating pricing and incentive to process improvements. Coercive isomorphism elements are found in almost all subsidiaries, the mimetic and normative isomorphism also have remarkable presence. Evidence of isomorphic coercion and isomorphism mimetic are present by all subsidiaries, being in the most of them very expressive. The isomorphism normative are present in the most part of subsidiaries.

Keywords: Cost control, costs management system, institutional theory, isomorphism, decoupling.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Elementos de pesquisa.....	20
Figura 2 – Principais métodos de custeio.....	52
Figura 3 – Demonstração de resultados: Método absorção parcial.....	54
Figura 4 – Demonstração de resultados: Método de custeio variável.....	56
Figura 5 – Ferramentas de gerenciamento de custo.....	59
Figura 6 – Principais objetivos do sistema de gerenciamento de custos.....	63
Figura 7 – Suporte promovido pelo ERP (software).....	65
Figura 8 – Pressões isomórficas (I).....	66
Figura 9 – <i>Decoupling</i>	67
Figura 10 – Resultado: características do sistemas de custos gerenciais.....	76
Figura 11 – Método de custeio, taxa de utilização	77
Figura 12 – Taxa de utilização de custeio variável ao redor do mundo.....	80
Figura 13 – Taxa de utilização Custeio por Atividades (ABC) ao redor do mundo.....	81
Figura 14 – Ferramentas de gerenciamento de custos, taxa de utilização.....	82
Figura 15 – Principais objetivos do SCG.....	89
Figura 16 – ERP em uso nas subsidiárias de empresas alemãs operando no Brasil.....	90
Figura 17 – ERP aspectos pesquisados.....	91
Figura 18 – Pressões isomórficas (II)	92
Figura 19 – Pressão isomórfica: coercitiva.....	93
Figura 20 – Nível de mimetismo apresentado pelas empresas.....	96
Figura 21 – Nível de pressão normativa.....	98
Figura 22 – Nível de <i>decoupling</i> : empresas da amostra.....	100
Figura 23 – Nível de pressão coercitiva x Nível de <i>decoupling</i>	101
Figura 24 – Divergência de objetivos do SCG x Nível de <i>Decoupling</i>	102
Figura 25 – Desempenho do SCG x Nível de <i>Decoupling</i>	103

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Três pilares institucionais.....	40
Tabela 2 – Análise por margem de contribuição	62
Tabela 3 – Cronograma da coleta de dados.....	73
Tabela 4 – Ramo de atividades – Respondentes válidos.....	75

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ABM:	<i>Activity Based Management</i>
BSC:	<i>Balanced Score Card</i>
CFC:	Conselho Federal de Contabilidade
COE:	Pressão isomórfica em sua forma coercitiva
CPLC:	Custo do Ciclo do Produto
CVP:	Custo-Volume-Lucro
EBITDA:	<i>Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization</i>
EFA:	<i>Exploratory Factor Analysis</i>
ERP:	<i>Enterprise Resource Planning</i>
EUA:	Estados Unidos da América
EVA:	<i>Earned Value Analysis</i>
FEDI:	Financial Electronic Data Interchange
GPk:	<i>Grenzplankostenrechnung</i> – Método de análise por margem de contribuição
IFRS:	<i>International Financial Reporting Standards</i>
NIE:	Novo Institucionalismo Econômico
NIS:	<i>New Institutional Sociology</i> – Nova teoria institucional
OIE:	<i>Old Institutional Economics</i>
ROI:	Retorno sobre Investimentos
RONA:	Retorno sobre Ativo Operacional Líquido
ROS:	Retorno sobre Vendas

SCG:	Sistemas de custos gerenciais
SMA:	Strategic Management Accounting
TCO:	Custo Total de Propriedade
TQM:	<i>Total Quality Management</i>
VBM:	<i>Valued Based Management System</i>
VIE:	Velho Institucionalismo Econômico

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	17
1.1 QUESTÃO DE PESQUISA.....	18
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA	19
1.3 JUSTIFICATIVAS E CONTRIBUIÇÕES DA PESQUISA	21
1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO.....	23
2 REFERENCIAL TEÓRICO	25
2.1 SISTEMAS DE CUSTOS GERENCIAIS	25
2.2 NOVA TEORIA INSTITUCIONAL: POSICIONAMENTO TEÓRICO.....	36
2.3 PRESSÕES ISOMÓRFICAS	39
2.3.1 Pressões Isomórficas: Coercitiva.....	41
2.3.2 Pressões Isomórficas: Miméticas.....	41
2.3.3 Pressões Isomórficas: Normativas.....	43
2.4 <i>DECOUPLING</i> (DISSOCIAÇÃO)	44
3 PLANEJAMENTO DA PESQUISA	53
3.1 APRESENTAÇÃO DOS SISTEMAS GERENCIAIS DE CUSTOS.....	53
3.1.1 Principais métodos de custeio	53
3.1.1.1 Método de custeio por absorção: parcial.....	54
3.1.1.2 Método de custeio variável.....	55
3.1.1.3 Método de custeio por atividades (Custeio ABC).....	56
3.1.2 Ferramentas de gerenciamento de custos	59
3.1.2.1 Custo Padrão.....	59
3.1.2.2 Custeio Alvo.....	60
3.1.2.3 Margem de Contribuição.....	61
3.1.2.4 Orçamento.....	62
3.1.3 Principais objetivos do sistema de gerenciamento de custos	63
3.1.4 Suporte promovido pelo ERP no gerenciamento de custos.....	64
3.2 IDENTIFICAÇÃO DAS PRESSÕES ISOMÓRFICAS	66
3.3 EXISTÊNCIA OU NÃO DO <i>DECOUPLING</i>	67
3.4 RELAÇÕES ENTRE SCG, PRESSÕES ISOMÓRFICAS E <i>DECOUPLING</i>	68

4 DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA.....	71
4.1 MÉTODO	71
4.2 POPULAÇÃO ALVO, AMOSTRA E RESPONDENTES	72
4.3 INSTRUMENTO DE PESQUISA	74
4.4 TAXA DE RESPOSTA E INFORMAÇÕES DESCRITIVAS DOS RESPONDENTES	75
5 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	77
5.1 QUANTO ÀS CARACTERÍSTICAS DO SISTEMA DE GERENCIAMENTO DE CUSTOS	77
5.1.1 Método de custeio	78
5.1.1.1 Custeio por absorção	78
5.1.1.2 Custeio variável	80
5.1.1.3 Custeio ABC	81
5.1.2 Ferramentas de gerenciamento de custos	82
5.1.2.1 Custo Padrão.....	83
5.1.2.2 Custeio Alvo.....	84
5.1.2.3 Margem de Contribuição.....	85
5.1.2.4 Orçamento.....	87
5.1.2.5 Demais considerações sobre as ferramentas de gestão de custos.....	87
5.1.3 Principais objetivos do SCG	89
5.1.4 Suporte provido pelo ERP	89
5.2 PRESSÕES INSTITUCIONAIS ISOMÓRFICAS	91
5.2.1 Pressão Isomórfica Coercitiva.....	92
5.2.2 Pressão Isomórfica Mimética.....	94
5.2.3 Pressão Isomórfica Normativa.....	97
5.2.4 Decoupling.....	98
5.3 AS PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS DO SCG, AS PRESSÕES INSTITUCIONAIS E O <i>DECOUPLING</i>	100
6 CONCLUSÃO E CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	105
REFERÊNCIAS.....	109
APÊNDICE A – E-mail convite para participação na pesquisa.....	115
APÊNDICE B – Instrumento de pesquisa.....	117
APÊNDICE C – E-mail de lembrança de participação.....	129

1 INTRODUÇÃO

Diversas pesquisas na área de contabilidade gerencial apontam para a convergência internacional de práticas gerenciais (Shields, 1998; Van der Stede, 2003), com evidências empíricas de que multinacionais adotam práticas originadas na matriz em subsidiárias internacionais mesmo quando estas se mostram ineficientes (Portz & Cloud, 2010). Conforme Kajüter, (2013, citado por Kajüter & Schröder, 2013) este paradoxo é especialmente relevante para a contabilidade de custos, a qual, segundo Küpper (1990), é a fonte da contabilidade gerencial moderna.

A contabilidade de custos estabelecida após a revolução industrial do século XVIII deriva da contabilidade financeira ou geral, fundada na era mercantilista (Martins, 1978). De acordo com Bjornenak (2013, citado por Kajüter & Schröder, 2013), o desenvolvimento desse tipo de contabilidade é atribuído principalmente a pesquisadores e profissionais de língua alemã e inglesa.

Evidências empíricas demonstram que os sistemas gerenciais de custos adotados em empresas sob a influência germânica são detalhados e possuem alto nível de sofisticação (Kajüter & Schröder, 2013). O método de análise por margem de contribuição (conhecido em alemão pela sigla GPK) é amplamente difundido (Kajüter, 2005; Portz & Cloud, 2010; Kajüter & Schröder, 2013), contudo, há evidências de que subsidiárias de multinacionais optem por práticas locais de gerenciamento de custos.

Dessa forma, as empresas com subsidiárias presentes em nação diferente do seu país de origem enfrentam o dilema de prezar pela adoção de sistemas universais de gerenciamento e apuração de custos, considerando as pressões institucionais isomórficas estabelecidas na sociedade (Bhimani, 2003; Endenich, Brandau, & Hoffjan, 2011) ou ponderar que, por outro lado, as subsidiárias locais possuem suas próprias necessidades relativas a informação de custos para gerenciamento e tomada de decisão, tendendo a preferir as práticas locais de custos (Kellermanns & Islam, 2004; Portz & Cloud, 2010). Destaca-se ainda que quanto maior a influência da matriz na construção desse sistema, menor a eficácia do mesmo para tomada de decisão em âmbito local (Kajüter & Schröder, 2013).

Na área de contabilidade gerencial de custos, há algumas pesquisas com o objetivo de explorar o tema de sistemas gerenciais de custos. Schoute (2009) analisou a relação entre complexidade, propósito de utilização e eficiência do sistema gerencial de custo em empresas holandesas de

grande porte, utilizando o método de *survey*. Drury e Tayles (2005) pesquisaram, por meio da aplicação de questionários, fatores que influenciam o nível de complexidade do design de sistema de custos de produtos em empresas no Reino Unido. Kajüter e Schröder (2013) aplicaram questionários para explorar as características determinantes do design e avaliação da performance dos sistemas de custos de empresas alemãs e de subsidiárias americanas localizadas na Alemanha, fazendo um estudo comparativo, a partir da aplicação de um construto baseado na Nova teoria institucional e na teoria da contingência.

As demais pesquisas focadas em sistemas gerenciais de custos possuem um foco descritivo evolucionário (Bjornenak, 1997; Kajüter, 2011) ou ainda uma linha de investigação que evidencia a adoção de ferramentas gerenciais, como custeio por atividades (Gosselin, 2006) ou exploração de conflitos na adoção dessas ferramentas (Major, 2005). Todavia, esses estudos não apresentam as principais características dos sistemas de gerenciamento de custos utilizados nas empresas analisadas e não exploram a existência de pressões isomórficas de convergência relativas ao SCG, nem o possível conflito existente entre matriz e subsidiária, o que levaria ao *decoupling* (dissociação) de procedimentos entre as ações de gerenciamento de custos realizadas pelas subsidiárias para atender a matriz e as práticas utilizadas para tomada de decisão local. De acordo com a literatura existente, esses conflitos podem ocorrer porque a subsidiária apresenta resistência a mudanças (Oliver, 1991; Siti-Nabiha & Scapens, 2005), especialmente em casos de fusão e aquisição. Também devido a diferentes lógicas de gerenciamento (Cruz, Major & Scapens, 2009), é considerado o fato de a cultura ser responsável pela propagação de determinadas regras e procedimentos locais que poderiam gerar divergências com a matriz (Carruthers, 1995). E ainda destacam-se procedimentos que visam à obtenção de legitimidade frente aos agentes externos, mas não atendem às necessidades da empresa local (Carruthers, 1995, citado por (Dalmácio, 2012), ocasionando desavenças.

1.1 Questão de pesquisa

Tendo em vista a importância do tema e a lacuna existente na literatura, a presente pesquisa propõe-se a responder a seguinte questão de pesquisa: **Quais as relações existentes entre as principais características do SCG¹, as pressões institucionais isomórficas e o *decoupling*?**

¹ SCG: Sistemas de custos gerenciais.

Para viabilizar a construção da resposta a essa questão, é realizada uma revisão de literatura, com foco em práticas gerenciais ligadas ao sistema de custos, as pressões isomórficas de convergência e ao *decoupling*. A partir de tal revisão, contemplando elementos tradicionais e contemporâneos, são definidas quatro características do sistema gerencial de custo a serem analisadas: o método de custeio; as ferramentas utilizadas para planejamento e gestão de custos; os objetivos desse gerenciamento; e o suporte fornecido pelo sistema ERP em uso. O *Decoupling* das práticas gerenciais são analisadas conforme escopo acima definido, assim como o isomorfismo coercitivo. Afim de contemplar o estudo e investigação do isomorfismo em sua forma mimética e normativa, conforme pesquisa bibliográfica realizada, são investigadas evidências do mesmo, contemplando características como a presença de consultorias, de expatriados, além de treinamentos unificados.

A partir do estudo inicial realizado por meio de pesquisa bibliográfica, da investigação por meio de questionário aplicado a subsidiárias, consolidam-se as informações para responder à questão de pesquisa, ponderando as relações entre as práticas gerenciais de custo, as pressões isomórficas e o *decoupling*. A pesquisa empírica adota o método *survey* para coleta de dados e utiliza análise qualitativa e quantitativa por meio de uso da estatística descritiva para analisar os dados coletados a luz da teoria explorada.

1.2 Objetivos da pesquisa

Em relação à questão apresentada, há um objetivo principal e três objetivos específicos.

O objetivo principal consiste em investigar as relações existentes entre as principais características do SCG, as pressões institucionais isomórficas e o *decoupling*.

O primeiro objetivo específico é averiguar as principais características do sistema de gerenciamento de custos utilizado em subsidiárias de empresas alemãs instaladas no Brasil, com foco no método de custeio, nas ferramentas de gestão de custos, nos objetivos do sistema de custos e no suporte provido pelo ERP empregado para gerenciamento de custos.

No âmbito matriz-subsidiária, no tocante à adoção de sistemas gerenciais de custos, objetiva-se identificar a pressão institucional isomórfica em sua forma coercitiva. Dados adicionais são coletados ainda afim de evidenciar o isomorfismo mimético e normativo, que pode estar presente em empresas do mesmo ramo de atividades e que operam no mesmo ambiente.

O terceiro e último objetivo específico consiste na verificação da existência de *decoupling* (dissociação) das práticas de gerenciamento de custo, entre as ações para satisfazer requerimentos da empresa matriz e as práticas para decisões locais.

Os elementos pesquisados relativos a esses objetivos estão expostos na Figura 1.

Figura 1 – Elementos de pesquisa. Fonte: Elaborado pela autora.

A fim de atingir os objetivos propostos, é adotado o construto teórico com base nas pressões isomórficas de convergência e no decoupling, ambos são parte da Nova teoria institucional (NIS). Conforme Reginato e Guerreiro (2011), a teoria institucional é uma abordagem sociológica a qual vem sendo aplicada a pesquisas na área de contabilidade gerencial, assumindo que fatores externos influenciam de maneira preponderante a determinação de procedimentos e estruturas, intervindo na rotina, nos procedimentos, nos mitos e na percepção do que é considerado correto na sociedade. Meyer e Rowan (1977) apresentam a seguinte definição para a Nova teoria institucional:

...comprises a rejection of rational-actor models, an interest in institutions as independent variables, a turn toward cognitive and cultural explanations, and the interest in properties of supraindividual units of analysis that cannot be reduced to aggregations of direct consequences of individuals' s attributes or motives² (p. 8).

² ...compreende uma rejeição dos modelos de ator racional, um interesse em instituições como variáveis independentes, uma virada para explicações cognitivas e culturais, e o interesse em propriedades de unidades

De acordo com essa teoria, os fatores institucionais isomórficos estudam a convergência entre ambiente exterior e a estrutura formal da empresa, sendo abordados em três vertentes: fatores coercivos, miméticos e normativos. Há ainda a corrente que aborda o *decoupling* ou a dissociação entre as práticas reais da empresa e a imagem formal da mesma, ligada à técnica e às regras (Meyer & Rowan, 1977; Moll, Burns & Major, 2006). Embora a NIS contemple o estudo de outros elementos, esta pesquisa foca nas pressões isomórficas de convergência e no *decoupling*.

1.3. Justificativas e contribuições da pesquisa

As práticas de contabilidade gerencial têm sido alvo de diversos estudos que visam a entender principalmente: quais são as práticas gerenciais contábeis usadas pelas organizações; o vínculo entre os modelos de gestão e controles; a associação entre perfil de empresas e práticas de gestão; o papel da contabilidade gerencial no planejamento e em processos de mudança, assim como na constituição das organizações; e a influência da cultura nas práticas gerenciais (Souza, Lisboa & Rocha, 2003; Frezatti, 2005; Ahrens & Chapman, 2007; Ahrens & Mollona, 2007; Chenhall & Euske, 2007; Frezatti, Guerreiro, Aguiar & Gouvêa, 2007b; Frezatti & Roberto, 2009; Reginato & Guerreiro, 2011). Essas pesquisas contribuíram de maneira significativa para a consolidação e expansão do conhecimento acadêmico e profissional da área.

Embora as empresas alemãs representem 10% do PIB industrial brasileiro e o Brasil possua o maior parque de empresas alemãs fora da Alemanha, sendo a Alemanha³ um país chave no desenvolvimento de sistemas gerenciais de controle de custos (Krumwiede, 1998; Krumwiede & Suessmair, 2008; Kajüter & Schröder, 2013;), não há estudos sobre sistemas gerenciais de custos relativos a esse público. Assim, a presente pesquisa foca seu desenvolvimento em indústrias alemãs de grande porte instaladas no Brasil, atuantes no setor automobilístico e de máquinas e equipamentos, devido à relevância econômica das empresas que atuam no setor e ao elevado número de subsidiárias de empresas alemãs atuantes. Desse modo, gera-se um

supraindividuais de análise que não podem ser reduzidas a agregações de consequências diretas de atributos ou motivos individuais (traduzido pela autora).

³ Conforme informação disponível em: <http://www.ahkbrasilien.com.br/pt/>, acessado em 23/6/2016.

questionamento sobre a influência mimética de umas empresas para com as outras (Kaufmann, 2006).

Apesar de haver cerca de 1.300 subsidiárias de empresas alemãs instaladas no Brasil, há também uma grande concentração de empresas de grande porte que atuam no setor automobilístico e de máquinas e equipamentos. Dessa maneira, a escolha desse setor deve-se ao fato de o mesmo ser conhecido por utilizar técnicas tradicionais e contemporâneas de análise de custos, as quais são o foco dessa pesquisa, mas desnecessárias a outros segmentos (Bjornenak, 1997; Sulaiman, Nik Ahmad & Alwi, 2004; Guerreiro, Pereira & Frezatti, 2006b). Estima-se que haja cerca de 140 subsidiárias de empresas alemãs operando nesses segmentos no Brasil⁴. Esse estudo obteve retorno de 27 empresas líderes em seus segmentos, de porte relevante, representantes de parcela significativa dos setores automobilístico e de máquinas e equipamentos.

A supracitada estrutura fornece o ambiente adequado para pesquisar as principais características do sistema gerencial de custo das subsidiárias, assim como se as pressões isomórficas de convergência possuem um papel relevante neste processo. Devido a conflitos entre matriz e subsidiária, poderia ser ocasionada a dissociação entre práticas gerenciais internas e imagem externa transmitida da subsidiária para a matriz (Moll, Burns & Major, 2006; Meyer & Rowan, 2014⁵).

O estudo em questão contribui para o conhecimento acadêmico por prover uma ampla descrição das características gerais dos sistemas de gerenciamento de custos utilizados por subsidiárias de empresas alemãs, população ainda não explorada em estudos anteriores na área de contabilidade gerencial de custos, apesar da sua importância.

A pesquisa também contribui com a teoria das pressões isomórficas de convergência e o decoupling por explorar os paradigmas existentes na mesma e desenvolver novas discussões por meio da análise dos dados coletados.

Para os profissionais que atuam nas subsidiárias, esse trabalho proporciona uma visão ampla de quais são as práticas gerenciais de custos predominantes em subsidiárias alemãs instaladas no Brasil, e como se apresentam as evidências da pressão isomórfica de convergência em sua forma coercitiva no tocante ao Sistema de Custos Gerenciais. Para os profissionais estrangeiros atuantes na matriz, essa pesquisa visa a uma compreensão mais aprofundada das pressões

⁴ Conforme lista de empresas associadas à Câmara de Comércio Brasil-Alemanha.

⁵ Para conceito de dissociação utilizado na pesquisa, consultar o capítulo 3.

isomórficas de convergência e a existência ou não do decoupling. Estas contribuições são desenvolvidas ao longo desta pesquisa, e são entregues por meio de report executivo a todas as empresas participantes desta pesquisa.

1.4 Estrutura do trabalho

A pesquisa está dividida em seis partes: o primeiro capítulo consiste na conceituação e descrição dos principais estudos sob sistemas gerenciais de custos e apresentação de literatura recente sobre o tema. Na sequência, é abordado o construto teórico utilizado, a Nova teoria institucional, com foco nos fatores de pressão isomórfica institucional e, por fim, na conceituação teórica de dissociação (*decoupling*) utilizada, assim como na literatura sobre o tema. Na sequência, no capítulo três, o planejamento de pesquisa é realizado, aprofundando as variáveis pesquisadas, assim como as hipóteses de pesquisa. No capítulo quatro, o estudo é desenvolvido, explorando o método de pesquisa, bem como definição da população alvo, coleta e tratamento de dados. O capítulo cinco expõe os resultados e desenvolve discussão sobre os mesmos e, por último, são apresentadas a conclusão e limitações da pesquisa no capítulo seis.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Com a finalidade de estudar e investigar as principais características do sistema de custos gerenciais das subsidiárias de empresas alemãs instaladas no Brasil e verificar se há indícios de pressões isomórficas de convergência em sua forma coercitiva, mimética ou normativa, e do decoupling. A primeira parte do referencial teórico apresenta a revisão de literatura sobre sistemas de custos gerenciais e a segunda aborda o conceito das pressões isomórficas de convergência e *decoupling*

2.1 Sistemas de custos gerenciais

O sistema de custos gerenciais é parte fundamental do sistema gerencial de contabilidade⁶ e objeto de estudo da presente pesquisa. É possível investigar diversos aspectos do SCG, de forma que trabalhos anteriores dedicaram-se a estudar aspectos como: método de custeio, relações custo-volume-lucro, ferramentas de predeterminação de custos, utilização de custeio ABC e custeio alvo, determinantes dos fatores de custo; objetivo do sistema de custos, ferramentas de gestão de custos, eficiência do sistema de custos, práticas de rateio de custo de *overhead*; mensuração, classificação e responsabilidade designada por centro de custo; SCG e medidas de desempenho; propósito de uso, eficiência e complexidade do SCG (Ahmed & Scapens, 2003; Souza et al., 2003; Krumwiede & Suessmair, 2008; Schoute, 2009; Portz & Cloud, 2010; Reginato & Guerreiro, 2011; Kajüter & Schröder, 2013).

A literatura não apresenta uma divisão padrão entre os itens componentes do sistemas de custos gerenciais, nem tão pouco aborda seus subitens, como o método de custeio, ou ainda quais procedimentos são métodos de custeio e quais são ferramentas de gestão, por exemplo. Também não há padrão definido para os principais itens que compõem os objetivos do sistema de custos gerenciais ou do suporte provido pelo ERP. Dessa forma, na revisão de literatura apresentada, é efetuado um enquadramento dos itens pesquisados sobre método de custeio, ferramentas de gerenciamento de custos, objetivo do SCG e suporte provido pelo ERP, a fim de facilitar a conexão entre a presente pesquisa e resultados apresentados em pesquisas anteriores.

⁶ Referência ao termo em inglês: *Management Accounting System* ou *Management Accounting Practices*.

Souza et al. (2003) objetivaram, por meio de entrevistas estruturadas com 49 empresas multinacionais de grande porte operantes no Brasil (sendo 47 indústrias), o mapeamento das práticas gerenciais em uso. Nesse sentido, quatro frentes de pesquisa foram desenvolvidas: qual o método de custeio utilizado; qual o método usado para a predeterminação de custos; quais as informações de custos para elaboração do orçamento e conexão com outros indicadores da empresa; e qual a análise custo-volume-lucro. Adicionalmente, foi levantado o posicionamento das empresas em relação ao custeio por atividades (ABC) e custeio alvo (*Target Cost*). Assim, os autores abordaram método de custeio e ferramentas de gerenciamento de custos, alcançando achados relevantes: 73% dos entrevistados utilizam o método de custeio por absorção; 96% das subsidiárias possuem seu método de custeio determinado pela matriz; 10% das subsidiárias empregam um método de custeio para relatórios enviados à matriz e outro para tomada de decisão; das empresas que realizam rateio de custos indiretos, 49% usam como base horas de mão de obra direta e 49% utilizam horas de máquina; para o rateio de despesas operacionais, 28,6% empregam o tempo dedicado como base para rateio. Os resultados ainda demonstram que 96% das empresas realizam predeterminação dos custos e, destas, 80% executam tal procedimento utilizando o método de custeio por absorção; em apenas 4% delas, o método para predeterminação dos custos não é determinado pela matriz. As informações de custo padrão são empregadas para controle em 83,7% das empresas e, para avaliação de desempenho, em 81,6% delas. Todas as empresas desenvolvem orçamentos operacionais detalhados para a matriz, mas em 26% delas o período é de cinco anos, sendo um ao detalhado mês a mês. Para fins de análise, as medidas de retorno mais utilizadas são: RONA (Retorno sobre ativo operacional líquido), utilizado por 51% das empresas, e ROS (Retorno sobre vendas), empregado por 30,6% das empresas. Embora os autores não tenham utilizado a teoria institucional como base para análise de seus resultados, pode-se afirmar que a matriz exerce pressão coercitiva em todas as subsidiárias analisadas, sendo que, em algumas dessas empresas (4 subsidiárias), foi possível identificar o *decoupling* entre o método de custeio determinado pela matriz e o método empregado para tomada de decisão local.

Krumwiede e Suessmair (2008) realizaram pesquisa sobre método de custeio e ferramentas de gerenciamento de custo utilizados por empresas localizadas na Alemanha, Áustria e Suíça. A população alvo foi de 3.750 empresas de todos os portes. Os autores adotaram o método *survey*, com taxa de resposta de 8% (286 empresas), sendo 81% das companhias localizadas na Alemanha e 83% com matriz em um dos três países pesquisados. 56% das empresas utilizam custeio variável (*direct costing*), 60% método simples para alocação de custos de *overhead* e

de departamentos, 25% ABC e 40% GPK. Para os autores, um número maior de empresas alemãs usa GPK (entre 50 e 60%), contudo, devido à baixa participação de empresas de grande porte, em especial da indústria automobilística, esse indicador posiciona-se um pouco aquém na pesquisa. Destaca-se ainda que, em empresas que empregam GPK, a satisfação com o sistema de custo aumenta quando este é combinado a um sistema integrado de informações (ERP) e a outros métodos de custeio, como o ABC, por exemplo.

Enfocando a análise de sistemas de custo, com o recorde específico de centros de custo, Portz e Cloud (2010) efetuaram uma comparação entre as práticas das empresas alemãs e americanas sob quatro tipos de caracterização: diferenças na definição de centros de custo; divergências nas atividades mensuradas em centros de custo; distinções no conceito de classificação do custo em centros de custo; e diferenças nas responsabilidades de cada gestor de centro de custo. Com um foco muito mais específico, os autores concentraram sua investigação nas principais diferenças quanto ao conceito de centro de custo aplicado em empresas alemãs e americanas. Dentre as contribuições mais relevantes da pesquisa, está o fato de considerar o Grenzplankostenrechnung⁷, conhecido como análise de margem de contribuição, como uma forma de custeio relevante para as empresas alemãs e analisar o conceito de centro de custo sob essa ótica, comparando à forma aplicada em empresas americanas. A pesquisa desses autores foi fundamental para a inclusão do item de margem de contribuição como ferramenta de gerenciamento de custos, tendo em vista a importância desse instrumento nas empresas alemãs.

Ao averiguar a associação entre modelo de gestão e controles gerenciais, Reginato e Guerreiro (2011) adotaram o método *survey* com 45 indústrias brasileiras de grande porte. O construto de modelo de gestão foi dividido em organização e processo de gestão e o construto de controles gerenciais foi abordado por meio de três subdivisões: métodos e sistema de custos; indicadores de avaliação de desempenho; e filosofias e conceitos. Em relação ao sistema de custos, as empresas foram questionadas sobre o método de custeio utilizado: absorção, variável, ABC, Meta e padrão. Quanto aos itens de avaliação de desempenho, foram sugeridos seis indicadores de desempenho: orçamento, BSC, EVA, Benchmarking, ROI e EBITDA. Na questão das filosofias, foram abordados sistemas de simulação, *Kaizen*, *Just in Time*, entre outras. Das empresas respondentes, 56% utilizam o custeio por absorção, 62% o custeio variável; 64% o custeio por atividades de maneira parcial ou integral; 46% o custeio padrão na tomada de decisão e 49% custeio meta total ou parcialmente no gerenciamento de suas operações. Esses

⁷ Grenzplankostenrechnung é um método de custeio baseado na análise de margens de contribuição para tomada de decisão.

dados são congruentes com a pesquisa de Souza et al. (2003), pois, nesta, a maior parte das empresas declarou utilizar o custeio por absorção (73%). Porém, quanto à taxa de utilização do custeio meta, há divergências, uma vez que, em 2003, nenhuma empresa entrevistada por Souza et al. (2003) declarou utilizar esse custeio e, em 2011, quase 50% das empresas utilizaram-no total ou parcialmente em suas operações. É importante destacar que as populações alvo de Souza et al. (2003) e Reginato e Guerreiro (2011) possuem certa semelhança, pois, em ambos os casos, tratam-se de indústrias de setor de não monopólio, viabilizando a comparação.

Hughes e Gjerde (2003) aplicaram o método *survey* em 130 empresas americanas de manufatura para analisar o método de custeio empregado e, dentre os procedimentos adotados, quais atendiam melhor as necessidades de seus usuários. Foram pesquisados os métodos custeio ABC, custeio por absorção e custeio variável. Segundo os autores, embora no campo acadêmico muitas pesquisas tenham sido realizadas sobre o custeio por atividades, apenas cerca de 20% das empresas (com perfil de uso) aplicam esse procedimento. Os autores também destacam o *overhead*, tendo em vista que esse custo indireto pode chegar a 36,4% do custo total do produto, porém a sua designação específica para cada produto é complexa. Dentre as empresas pesquisadas, 8% declararam utilizar custeio ABC, 35% custeio por absorção, 30% ambos, absorção e ABC, e 26% custeio variável e margem de contribuição. O ERP em uso demonstrou ser estável, 92 empresas declararam utilizar o mesmo há mais de 5 anos. Destacam-se também algumas conclusões relevantes: embora a literatura sugira que o custeio ABC é mais indicado para empresas com o sistema de produção automatizado e complexo, mesmo as empresas que utilizam o custeio por absorção e o custeio variável possuem perfis similares aos das que aplicam o custeio ABC, que apresenta de maneira mais clara o custo de capacidade ociosa. Por fim, considera-se ainda que a competição não é determinante para escolha do sistema de custos.

Sulaiman et al. (2004) analisaram, por meio de revisão de literatura, o impacto das ferramentas tradicionais e contemporâneas de contabilidade gerencial no alcance das metas estratégicas globais das empresas, enfocando países da Ásia (Singapura, Malásia, Índia e China). As ferramentas tradicionais de contabilidade gerencial são: orçamento, custo padrão, custo-volume-lucro (CVP) e retorno de investimento (ROI). Por sua vez, as ferramentas contemporâneas são: *Total Quality Management* (TQM), custeio ABC, custo alvo e *Balanced Score Card*. As análises demonstram que orçamento, custo padrão e análise de custo-volume-lucro são mais utilizados que os métodos contemporâneos nas empresas dos quatro países. De acordo com os autores, há algumas possíveis razões para este fato: o desconhecimento das técnicas novas, a falta de suporte dos gestores das empresas para aplicar as técnicas

contemporâneas de contabilidade gerencial, assim como o simples fato de as empresas não enxergarem razões para a mudança.

Friedl, Küpper e Pedell (2005) abordaram os potenciais benefícios que podem ser alcançados ao combinar o método de custeio ABC com o método de análise por margem de contribuição (GPK). Conforme os autores, o GPK é um dos métodos de custeio mais utilizados nas empresas da Alemanha, fornecendo o suporte ideal para tomada de decisão de curto prazo, considerando-se o fato de não adicionar ao custo do produto o custo fixo da empresa. A fim de fornecer informações para tomada de decisão de longo prazo, o custeio ABC forneceria parâmetros mais adequados, tendo em vista que aloca nos produtos todo o custo realizado para produzir e colocar os produtos no mercado. Desse modo, os autores evidenciam como o método GPK é difundido nas empresas alemãs, questionando se as subsidiárias de empresas alemãs também utilizam o mesmo procedimento, e destacando a importância do ERP SAP para a difusão e sucesso do GPK.

Voltado à apresentação do custeio ABC, desde a sua criação nos anos 1980 até seu desenvolvimento mais recente, o *Time Driven ABC*, Gosselin (2006) realizou uma revisão completa sobre o tema, destacando a importância do desenvolvimento do ABC e considerando sua difusão maior no meio acadêmico do que nas empresas. Isso ocorre devido a diversos fatores, dentre os quais se destacam o alto custo de implementação, a complexidade de operacionalização e a necessidade de suporte integral dos gestores. Conforme o autor o paradoxo ABC é formado devido ao fato do mesmo comprovadamente ser capaz de melhorar o desempenho das empresas, porém ser ainda pouco utilizado pelas mesmas.

Sendo o custeio ABC um dos métodos mais populares no século XX, é natural a existência de um número maior de pesquisas sobre ele, ressaltando-se o trabalho de Major (2005) que, por meio de um estudo de caso sobre uma empresa de telecomunicações portuguesa, relata a instalação do custeio por atividades ABC. Essa implementação aconteceu de forma problemática, principalmente porque parte dos engenheiros e dos trabalhadores da produção não aceitou o custeio ABC por desconhecer como o método funcionava. Os profissionais envolvidos tinham a impressão de que o mesmo iria intensificar o trabalho, além de apresentar redundâncias e atrasos em treinamentos, os quais também se mostraram prejudiciais. Em contrapartida, o corpo administrativo e a área comercial estavam otimistas com a implementação e com as informações geradas por esse procedimento.

Hansen & Stede (2004) averiguaram quatro razões para a realização de *Budget* (orçamentos) nas corporações: planejamento operacional, avaliação de performance, comunicação de metas

e formação de estratégias. Também foram considerados ainda os antecedentes do *Budget* (estratégia organizacional e estrutura) e algumas características próprias do orçamento como a ênfase dada ao próprio *budget* e a dificuldade para o alcance das metas. Os autores adotaram o método *survey* e contaram com a resposta de 57 gerentes, responsáveis pela realização do *budget* em suas unidades. Os achados demonstram uma associação entre as razões para realizar o orçamento e a ênfase dada ao mesmo, assim como demonstram a presença de uma conexão entre as razões pessoais do indivíduo para realizar o budget, a performance de sua unidade e a satisfação com o orçamento. Ressaltam-se, por exemplo, indícios de que o budget é utilizado para avaliação de performance em grandes corporações com rastreamento claro de recursos.

Frezatti, Aguiar & Rezende (2007a) investigaram as respostas estratégicas a pressões institucionais e o sucesso em atingir metas orçamentárias. Por meio do método *survey*, em relação a uma multinacional europeia fabricante de bens duráveis com mais de 3.000 funcionários, os autores buscaram identificar se o alcance com sucesso de metas factíveis estava associado ao tipo de resposta estratégica dada pelo gestor. De acordo com os achados, os gestores que alcançaram metas têm maior probabilidade de responder ativamente a pressões, por meio de manipulação. Entre outras conclusões, é possível afirmar que, para essa amostra, uma atitude proativa está positivamente associada à obtenção de metas orçamentárias.

Souza, Rasia e Almeida (2012) analisaram a gestão estratégica de custos no setor de *agrobusiness* brasileiro. A fim de pesquisar o uso das ferramentas de gestão, os pesquisadores dividiram-nas em quatro grupos. O primeiro integrou as ferramentas que visam à qualidade como: custo do ciclo do produto (CPLC), custo total de propriedade (TCO), custo do ambiente, *Kaisen* e Custos intangíveis. No segundo, estavam processos como análise da cadeia de valor, *Activity based management* (ABM), custeio alvo, custo logístico e análise dos determinantes de custo. No terceiro, foram investigados os indicadores de performance e, no último grupo, analisou-se o custo ligado aos competidores. A amostra de empresas investigadas contou com 120 empresas, o método aplicado foi *survey* com retorno de 28,3%. Conforme os resultados, as práticas mais utilizadas pelas empresas pesquisadas são: análise de determinantes de custo; análise de cadeia de valor; indicadores e medidas não financeiras; custeio alvo; custo padrão e análise de custo logístico.

Reckziegel e Diehl (2007) examinaram as práticas de gestão de custos consideradas contemporâneas para verificar a aceitação das mesmas nas empresas pesquisadas. Foram analisadas 38 empresas de médio e grande porte do estado do Paraná, através do método de entrevistas. Foram consideradas como ferramentas contemporâneas de gestão de custos: custeio

ABC e gestão ABM, o custo da qualidade, o custo alvo, custeio do ciclo de vida e análise de cadeia de valor. Segundo os autores, essas ferramentas de gestão de custos ainda são pouco utilizadas pelas empresas, em parte porque muitas as desconhecem ou consideram que o seu custo-benefício de implementação não é adequado. Ainda de acordo com eles, 21% das empresas utilizam o custo-padrão e orçamento e 16% analisam margem de contribuição e ponto de equilíbrio.

Guilding, Cravens e Tayles (2000) compararam a utilização de doze ferramentas gerenciais contábeis em empresas de três países: Nova Zelândia, Reino Unido e Estados Unidos, sob a ótica da teoria da concorrência de Porter (1985). As práticas de *strategic management accounting* pesquisadas foram: custo dos atributos do produto, avaliação da marca, acesso ao custo do concorrente, monitoramento da posição competitiva, monitoramento dos concorrentes baseado em reportes contábeis públicos, custo do ciclo de vida, custo da qualidade, custo da estratégia, precificação estratégica, custeio alvo e custo da cadeia de valor. Um total de 1.292 empresas foram pesquisadas (grandes corporações) e a taxa de resposta ajustada ficou em 23%. Os autores analisaram o uso das 12 práticas descritas anteriormente, qual o mérito atribuído às mesmas, se o profissional conhecia o termo “*strategic management accounting* - SMA” e se este era utilizado pela empresa. Em uma escala de 1 a 7, houve sete práticas que se destacaram, obtendo média de 4,3 de uso: custo dos atributos do produto, custo do ciclo de vida, custo da qualidade, custo da estratégia, estratégia da precificação, custeio alvo e custo da cadeia de valor. Não houve diferença significativa no uso das práticas investigadas quando estas são comparadas entre os países. O mérito atribuído às práticas é frequentemente mais alto do que as taxas de uso das mesmas. Descobriu-se ainda que o termo SMA é utilizado de maneira negligente nas companhias.

Kajüter (2005) efetuou estudo exploratório para investigar as práticas de gerenciamento de custos das empresas alemãs de grande porte por meio de questionários enviados a *controllers* de 700 empresas, obtendo 116 retornos. Foram investigadas ferramentas de gerenciamento de custos e objetivo do SCG. As práticas de gerenciamento de custos foram analisadas sob três enfoques: fatores de custo, objetivo do sistema de custos e eficiência do sistema de custos. Os fatores de custo segregam o grupo de empresas analisadas de acordo com características internas (tamanho, ramo de atividade, estratégia de competição, estrutura de custo e complexidade dos produtos) e características externas (intensidade de competição e dinâmica de grupo). O objetivo do sistema de custo visa a identificar qual é a principal razão do seu uso, como, por exemplo, aumento da transparência do custo de produtos, redução do custo, entre

outros, aplicando uma escala *likert* de 1 a 7: quanto maior a importância do tópico, maior a nota atribuída a ele. O item redução de custo recebeu nota 5,8, enquanto aumento da transparência dos custos obteve 4,7. A identificação dos determinantes de custo e reforço do conhecimento da formação de custo ficaram empatados com 4,6. Outro aspecto relevante da pesquisa é que as empresas atribuem grande importância à análise interna dos custos e declaram fazer isso de maneira muito intensiva (4,6). É praticada com menos frequência a análise dos custos dos principais competidores (3). Quanto aos instrumentos de custos utilizados, 55% das empresas relatam utilizar *Target Costing*.

É importante ressaltar que, de acordo com Souza et al. (2003), nenhuma das 49 empresas entrevistadas utilizam esse instrumento, sendo que 46% empregam o chamado “*Prozesskostenrechnung*”⁸. Conforme ainda Kajüter (2005), é analisada ainda a eficiência do sistema de custos, ou seja, se este cumpre seu objetivo, se os gestores consideram que ele oferece informações de qualidade e suporte adequado à tomada de decisões, se tal indicador é formulado de maneira indireta, utilizando a frequência com que a empresa alcança os quatro principais objetivos do sistemas de custos gerenciais (determinado anteriormente), se ele oferece suporte de qualidade ao alcance desses objetivos e se há efetividade nas medidas tomadas para que tais objetivos sejam atingidos. Utilizando análise quantitativa, o autor evidencia que o objetivo de redução de custos tem maior probabilidade de ser conseguido em empresas que realizam a análise de custos interna e a análise de custos de fornecedores de maneira intensiva. Assim, fica evidente que quanto maior o trabalho de otimização de processo dentro da própria empresa, maior o alcance da meta de redução de custos. O trabalho de Kajüter (2005) oferece um complemento ao trabalho de Souza et al. (2003), principalmente em relação aos objetivos do sistema de custos e à eficiência do mesmo. Além de trazer outras formas de custeio para a discussão, como o *Prozesskostenrechnung* e o *Target costing* (também conhecido como custo meta ou ainda custeio alvo).

Kajüter e Schröder (2013) estudaram subsidiárias de empresas americanas instaladas na Alemanha e empresas alemãs com estrutura semelhante, instaladas na própria Alemanha. Seu objetivo foi analisar as características, determinantes e performance do sistema de custos das subsidiárias americanas instaladas na Alemanha e empresas de origem alemã, efetuando uma comparação entre os dois grupos. O método empregado foi *survey*, com 109 subsidiárias de empresas anglo-fônicas instaladas na Alemanha, e com 104 empresas alemãs componentes do grupo de controle. Entre os achados, destaca-se o fato de 63% das subsidiárias possuírem um

⁸ *Prozesskostenrechnung* é o termo em alemão para o custeio baseado em atividades – Custeio ABC.

sistema de custo menos complexo que a média do grupo de controle e pelo fato de os respondentes do grupo das subsidiárias perceberem como menos eficientes sistemas de custo que refletem as tradições anglo fônicas. Foi investigado o objetivo do sistema de custos, com as opções de: (a) facilitar decisões sobre preço; (b) promover o planejamento de produção; (c) estimular decisões sobre melhora de processos; (d) monitorar os funcionários para agir de acordo com a estratégia da empresa; (e) monitorar funcionários para realizar redução de custos; (f) manter os funcionários responsáveis por suas ações; e (g) determinar o valor de ativos para relatórios financeiros. Nos dois grupos, foi constatado que a utilização do sistema de custo é intensa. Abordando ainda outros pontos não investigados anteriormente, de acordo com os autores, em relação ao grupo de subsidiárias, 70% do suporte ao gerenciamento de custos é dado por ERP e 30% por tabelas. Das empresas pesquisadas, 85,5% declararam seguir ao menos uma imposição da matriz no que tange ao sistema de gerenciamento de custos.

Conforme Berry, Coad, Harris, Otley e Stringer (2009), as pesquisas recentes em contabilidade gerencial não destacam o papel desempenhado pelas novas tecnologias da informação e seu impacto no design de sistemas de controle. Outros autores, como Kaplan (1995), Cooper (1996a,b,c) e Evans e Ashworth (1996, citados por Coad, 1999), sugerem ainda que a participação do profissional de contabilidade no design e implementação de tais sistemas é fundamental. Como resposta a essa questão, Berry et al. (2009) incluem o suporte provido pelo ERP em uso nas organizações como uma das características do SCG.

Integrando o tema de sistema de informação (ERP) à área de gerenciamento contábil, destaca-se a pesquisa realizada por Teo, Wei e Benbasat (2003), sobre a intenção de adoção de “financial electronic data interchange (FEDI)” com seus parceiros comerciais, considerando as pressões isomórficas em suas formas coercitivas, miméticas e normativas. O estudo foi realizado com 538 executivos de alto escalão de empresas listadas nas bolsas de Singapura. A fim de operacionalizar o formato da pressão coercitiva, foram desenhados três subconstrutos: a pressão exercida por fornecedores que tivessem adotado tal sistema; a pressão exercida por clientes; e, por fim, a pressão exercida pela empresa matriz. Foi constatado que os gestores possuíam uma grande tendência a acatar as políticas e práticas sugeridas pela empresa matriz, provavelmente porque as avaliações de performance e carreira dos mesmos estavam diretamente ligadas a esse agente de pressão, mostrando que a empresa matriz desempenha papel importante quanto à adoção ou não de sistemas integrados de informação (ERP).

Brandau, Endenichm Trapp & Hoffjan (2013), em pesquisa realizada por meio de entrevistas com gestores de empresas alemãs e suas respectivas subsidiárias no Brasil. A pesquisa estuda

os indícios de isomorfismo em suas três formas, coercitiva, mimética e normativa. O ERP é apontado pelos gestores como uma evidencia importante do isomorfismo mimético que se dá entre as empresas e seus pares, evidencia deste fato é a adoção pela maioria das empresas do software alemão SAP, mesmo após curtos períodos de análise sobre a adequação do mesmo as necessidades brasileiras – acreditando que este refletia as melhores práticas de gestão, e que desta forma daria uma resposta ao mercado de que a empresa está atenta a isto.

Foi averiguado ainda que ERP (softwares de gestão) facilitam a execução e melhoram a compreensão dos sistemas de contabilidade analítica complexa (Krumwiede, 1998). De acordo com Krumwiede e Suessmair (2008), em pesquisa realizada com 286 *controllers* de empresas operantes em país de língua alemã, a utilização do método de análise por margem de contribuição (GPK) – amplamente difundido em empresas alemãs – funciona melhor quando empregado em conjunto com sistema de informação (ERP) altamente integrado e utilizado com outros métodos complementares de custeio (como custeio ABC).

Com base na revisão de literatura apresentada anteriormente, é possível constatar que embora existam diversas pesquisas na área sobre as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas empresas, não há um padrão de práticas sendo pesquisado, nem mesmo em relação à nomenclatura das mesmas. São usados termos como método de custeio, ferramentas de gerenciamento de custos, práticas estratégicas de contabilidade gerencial, práticas de contabilidade gerencial. Além disso, ainda que as pesquisas investiguem as práticas em contabilidade gerencial, em muitas delas não há a conexão com nenhuma teoria (questão consistente com achados de Van der Stede, Young & Chen, 2005 e Berry et al., 2009). Ademais, mesmo que o sistema de informação e o uso de novas tecnologias possuam importância reconhecida na área das práticas de contabilidade gerencial, a inclusão do seu estudo quanto ao design das pesquisas ainda é bastante rara.

A fundamentação teórica efetuada apresenta a investigação de diversas práticas da contabilidade gerencial em países como o Brasil, Alemanha, Áustria, Reino Unido, Nova Zelândia, Estados Unidos, Malásia, China e Índia. As seguintes práticas são abordadas:

- Método de custeio: absorção, variável, direto;
- Ferramentas de gestão de custo: Orçamento, Custeio ABC, Custo Padrão, Custeio Alvo, Custo-volume-lucro (CVP), método de análise por margem de contribuição (GPK), Custo do ciclo do produto (CPLC), Custo total de propriedade (TCO), Custo do ambiente, Custos

intangíveis, Custo logístico, análise dos determinantes de custo, Custo dos atributos do produto, Custo da qualidade, Custo da estratégia e Precificação estratégica;

- Ferramentas de gestão: *Balanced Score Card* (BSC), EVA, *Benchmarking*, *Total Quality Management* (TQM), *Activity based management* (ABM), Indicadores de performance, Custo ligado aos competidores, Avaliação da marca, Sistema de simulação, *Kaizen* e *Just in Time*;

- Medidas de retorno: RONA, ROS, ROI.

Considerando o escopo da pesquisa – características do sistema de custos gerenciais – analisou-se a utilização das práticas de gerenciamento de custos as quais se demonstraram mais difundidas conforme pesquisas anteriores, combinando práticas tradicionais e contemporâneas, assim como práticas especialmente difundidas na Alemanha, tendo em vista que a amostra pesquisada refere-se a subsidiárias de empresas alemãs. As ferramentas de análise de desempenho e de gestão logística não foram inclusas, devido ao foco da presente pesquisa, e a necessidade de limitar o tamanho do instrumento de coleta.

Desta forma, é possível afirmar que existe um conjunto de conceitos e de instrumentos que possibilitam o gerenciamento de custos nas empresas, considerando as pesquisas realizadas anteriormente, este estudo foca nos seguintes itens: método de custeio, por absorção, variável e custeio ABC (Coad, 1999; Souza et al., 2003; Frezatti, 2005; Friedl et al., 2005; Major, 2005; Gosselin, 2006; Wegmann & Nozile, 2009; Reginato & Guerreiro, 2011); ferramentas de gestão de custos, sendo custo padrão, custeio alvo, margem de contribuição e orçamentos (Noreen & Garrison, 2001; Hansen & Mowen, 2001; Souza et al., 2003; Wernke, 2004; Kajüter, 2005; Eldenburg & Wolcott, 2007; Atkinson, Banker, Kaplan & Young, 2008; Warren, Reeve & Fess, 2008). Esse trabalho considera ainda que, a fim de delinear as características do sistemas de custos gerenciais, faz-se necessário analisar os objetivos do sistema de custos (Kajüter, 2005; Kajüter & Schröder, 2013), e o ERP (software) em uso (Brandau, Endenich, Trapp & Hoffjan, 2013, Krumwiede & Suessmair, 2008).

A investigação dessas características visa a atender o primeiro objetivo específico desse estudo, o qual consiste em um detalhamento das características do SCG de subsidiárias de empresas alemãs operantes no Brasil.

2.2 Nova teoria institucional: posicionamento teórico

A fim de atender ao segundo objetivo específico dessa pesquisa, no âmbito matriz-subsidiária, em relação à adoção de sistemas gerenciais de custos, busca-se identificar a pressão institucional isomórfica, por meio de evidências da prática do isomorfismo coercitivo, mimético e normativo, sendo necessário delinear a teoria em que o isomorfismo está inserido. Dessa forma, a Nova teoria institucional é apresentada e o conceito de isomorfismo detalhado, havendo a conexão entre as práticas de gerenciamento de custos pesquisadas e percepção do isomorfismo, conforme a sugestão de Berry et al. (2009), sobre a importância de conectar práticas à teoria em trabalhos sobre contabilidade gerencial.

A teoria institucional teve sua origem com os trabalhos seminais de Thorstein (1898) e Veblen (1899) e surgiu como oposição à teoria econômica, predominante na época (Moll, Burns & Major, 2006).

Conforme Burns e Scapens (2000) e Moll et al. (2006), há três vertentes da teoria institucional influentes significativamente na pesquisa em contabilidade, conhecidas como: Velho Institucionalismo Econômico – VIE (*Old Institutional Economics* – OIE), Novo Institucionalismo Econômico – NIE (*New Institutional Economics* – NIE) e Nova teoria institucional – NIS (*New Institutional Sociology* – NIS). Embora diferentes, as três vertentes importam-se com a “instituição”, não sendo este conceito unificado entre as abordagens.

Conforme Scarpens (2006, apud Oyadomari et al., 2008), a vertente NIE utiliza razões econômicas para explicar a diversidade dos arranjos institucionais, já a vertente OIE estuda as práticas contábeis como hábitos e rotinas institucionalizadas e a NIS, aplicada nesta pesquisa, tem o foco em como as organizações são similares em determinados aspectos, motivadas por comportamentos miméticos, normativos e coercitivos.

A teoria institucional tem sido aplicada em diversos estudos de ciências sociais e em contabilidade gerencial tais como: Meyer & Rowan, 1977; Zucker, 1977; Wilber e Harrison, 1978; Nelson e Winter, 1982; DiMaggio e Powell, 1983; Covalski e Dirsmith, 1988; Oliver, 1992; Scapens, 1994; Covalski, Dirsmith e Samuel, 1996; Tolbert e Zucker, 1996; Kellermanns e Islam, 2004; Guerreiro, Frezatti e Casado, 2006a; Berdejo, 2009; Zuccolotto, Silva e Emmendoerfer, 2010; Marques, 2012; e Aillón, 2013.

A Nova teoria institucional surge como contraponto à abordagem apresentada até então que focava na racionalidade das decisões, e sua vertente é explorada dentro do conceito de estudos organizacionais, ou seja, enfocam-se as organizações, suas práticas e sistemas. Foi inicialmente desenvolvida na década de 1970, por pesquisadores americanos que tinham como objeto de pesquisa o sistema educacional dos EUA (Ribeiro & Scapens, 2006).

De acordo com Scott (1995), instituições são estruturas cognitivas, normativas e regulamentais e atividades que proveem estabilidade e significado para o comportamento social. Elas são transportadas por vários agentes: culturas, estruturas e rotinas e operam sob diferentes níveis de jurisdição.

Considera-se que as estruturas e procedimentos organizacionais sejam moldados predominantemente por fatores externos e não por fatores de minimização de custo (Palmer, Biggart & Dick, 2008). As ações e decisões que ocorrem nas organizações não possuem objetividade e racionalidade, ou seja, estão muito mais ligadas às relações sociais nas quais estão imersas. Dessa maneira, o paradigma central da teoria neoclássica da constante busca por eficiência não é vigente na teoria institucional.

Como as decisões não são objetivas ou racionais, autores como Meyer e Rowan (1977) e DiMaggio e Powell (1983) constroem o paradigma da teoria institucional fortemente baseados no fato de que organizações operando em ambientes similares são submetidas a demandas comparáveis considerando o que ocorre como comportamento esperado, incluindo-se o formato dos controles gerenciais e dos procedimentos. Machado da Silva, Fonseca e Fernandes (1999) destacam ainda a importância de as empresas submeterem-se a ambientes macroeconômicos equivalentes, citando o exemplo do caso do banco Bamerindus, no qual as unidades atuantes no exterior não transmitiam suas práticas às unidades nacionais, pois aquelas não eram compatíveis com altas taxas de inflação e ambiente macroeconômico incerto. De acordo com Machado da Silva e Fonseca (2010), o ambiente, sob o enfoque da teoria institucional, é percebido como um setor social formado por organizações que proporcionam produtos e serviços semelhantes e interagem estipulando regras de funcionamento. Os autores acrescentam ainda que as organizações de um mesmo setor adequam-se a determinados procedimentos gerenciais para obter legitimidade.

Carmona e Macias (2001) pesquisaram sobre a obrigatoriedade legal do uso de sistema de custos e orçamentos na “Royal Tobacco Factory of Seville (1820-1887)”, fábrica real de tabaco de Sevilha, na Espanha, detentora de monopólio sobre o tabaco. Os autores exploraram duas frentes: primeiro, a motivação do Estado em pressionar a instituição pela adoção do orçamento

e do sistema de custo; segundo, a análise das diferentes respostas institucionais a pressões diversas oriundas de um mesmo órgão. São encontradas três motivações principais para o Estado pressionar a adoção de tais práticas: a procura por legitimidade, a intenção de “sindicatos” manterem os pacotes de compensação dos funcionários às vésperas da privatização da indústria e, por último, o possível interesse da agência regulatória em introduzir o isomorfismo mimético no sistema de monopólio. Destaca-se ainda que a RTF respondeu de maneira diferentes às pressões por reportar custos e orçamento, ocasionando três respostas principais: há uma expectativa do impacto institucional das regras e normas sobre as metas da empresa; existe uma extensão da consistência das demandas recebidas; e percebe-se a expectativa da difusão da não conformidade da empresa dentro da área institucional.

Fiss e Zajac (2006), buscando identificar como as empresas estruturam mudanças estratégicas, examinaram corporações alemãs e identificaram os seguintes aspectos: a linguagem utilizada para estruturar a mudança é específica e adequada às necessidades dos *stakeholders*; a linguagem separa a mudança atual de estratégia da situação anterior; e ainda, a linguagem realiza respostas positivas para institucionalizar novas estruturas de mudança. Conforme os autores, a dissociação ocorre no tocante à linguagem utilizada, a fim de sinalizar para todas as partes envolvidas uma mudança das práticas e da estratégia e a institucionalização de novas práticas.

Conforme Ribeiro e Scapens (2006) e Moll et al. (2006), há diversas vertentes teóricas na NIS, como por exemplo os estudos do processo de institucionalização (Tolbert & Zucker, 1996), fatores e processo de desinstitucionalização (Oliver, 1992), pressões isomórficas (DiMaggio & Powell, 1983; Tolbert & Zucker, 1996), legitimidade, *decoupling* e *loose coupling* (Meyer & Rowan, 1977; Carruthers, 1995) e respostas às pressões institucionais (Oliver, 1991).

Pesquisas que abordam tais vertentes em contabilidade gerencial são escassas. O presente trabalho aprofunda-se em duas subdivisões da NIS: a que estuda as pressões isomórficas e a que explora o *decoupling*, a escolha desta base teórica deve-se ao fato da mesma dar sustentação ao objetivo deste trabalho, que trata justamente das pressões isomórficas exercidas pela matriz e outros agentes a subsidiária, e a análise da mesma e da não aderência de padrões estabelecidos pela matriz, sendo esta não aderência explicada pelo *decoupling*.

2.3 Pressões isomórficas

Conforme mencionado anteriormente, a teoria institucional investiga o impacto de regras, normas sociais e conceitos racionais nas estruturas formais das organizações, em suas práticas e procedimentos (Meyer & Rowan, 1977; Scott, 2008), demonstrando que as decisões não são sempre racionais, mas buscam alcançar legitimidade. Considerando este contexto, de acordo com DiMaggio e Powell (1983), as organizações operam dentro de uma certa “uniformidade” para buscar legitimidade de suas práticas de negócio. Esses autores identificaram três fatores-chaves que conduzem essa busca por “uniformidade”, conhecidos como fatores de pressão isomórfica: a pressão coercitiva, normativa e mimética. Estas são exercidas para homogeneizar as práticas das empresas, dirigindo-se de certa forma, em sentido oposto à Teoria da Contingência, segundo a qual fatores externos determinam de maneira exógena particularidades de cada empresa, conforme o ambiente em que a mesma se encontra. As pressões isomórficas institucionais de convergência levariam subsidiárias a adotar os mesmos modelos gerenciais de sua matriz, mesmo quando tais modelos não fossem eficientes (Meyer & Rowan, 1977; Scott, 2008; Portz & Cloud, 2010).

A busca por **legitimidade** é apontada como a essência da Teoria Institucional (Carruthers, 1995). Meyer & Rowan (1977) destacam que as organizações buscam aumentar sua legitimidade por meio da adoção de práticas institucionalizadas na sociedade, sendo o isomorfismo uma das formas adotadas pelas empresas a fim de alcançar legitimidade.

Kostova e Zaheer (1999) sintetizam a busca por legitimidade como “As suggested by institutional theorists, organizations may achieve legitimacy by becoming ‘isomorphic’ with the institutional environment – that is, by adopting organizational forms, structures, policies, and practices that are similar to the ones institutionalized in their environment⁹” (p.71).

De acordo com Scott (2001), destacam-se pilares que sustentam as instituições, havendo uma conexão entre eles e as pressões isomórficas de DiMaggio e Powell (1983), conforme a tabela 1.

⁹ Como sugerido por teóricos da teoria institucional, as organizações possivelmente alcancem legitimidade tornando-se “isomórficas” com o ambiente institucional - ou seja, adotando as mesmas formas, estruturas, políticas e práticas que outras organizações institucionalizadas no mesmo ambiente (traduzido pela autora).

	Pilar Regulatório	Pilar Cognitivo-Cultural	Pilar Normativo
Mecanismo	Coercitivo	Mimético	Normativo
Base da submissão	Utilidade	Crença Entendimento Compartilhado	Obrigação Social
Base da demanda	Regras regulatório	Esquema constitutivo	Expectativas de sustentação
Lógica	Instrumentalidade	Ortodoxia	Apropriação
Indicadores	Regras Leis Sanções	Crenças comuns Lógicas compartilhadas da ação	Certificação Acreditação
Bases da legitimidade	Legalmente sancionada	Compreensível Reconhecível Culturalmente suportada	Moralmente governada

Tabela 1 – Trs pilares institucionais
 Fonte: Adaptado de Scott, 2011, p. 52.

Essa busca por legitimidade pode ser observada nos trs pilares institucionais desenvolvidos por Scott (1995, 2001), conforme evidenciado na tabela 1, no pilar regulatrio, a busca ocorre por meio do cumprimento das leis, regras e sanes, mesmo que a empresa normalmente no possua, em longo prazo, maneiras de influenciar tais legislaes (Scott, 1995; Kostova & Zaheer, 1999). A legitimao no pilar cognitivo-cultural advm por meio da aceitao das estruturas cognitivas pr-estabelecidas na sociedade e conformismo com as mesmas. Dessa forma, o que legitimado nesse pilar o que possui a “*taken for granted*” status (Aldrich & Fiol, 1994 e Suchman, 1995, citados por Kostova & Zaheer, 1999). Por ltimo, a legitimao no pilar normativo abrange os valores sociais, ou seja, quanto maior a congruncia entre os valores da organizao e os valores da sociedade, maior a legitimao de tal instituio.

Conforme Kostova e Zaheer (1999), pode ser mais desafiador para uma subsidiria de empresa multinacional obter legitimidade, na medida em que mais distante for o ambiente institucional da subsidiria, em comparao ao de sua matriz.

2.3.1 Pressões Isomórficas: Coercitiva

As empresas estariam sujeitas a pressões coercitivas quando dependem de recursos escassos como capital, clientes e fornecedores e pode-se afirmar o mesmo para relações entre matriz e subsidiárias (Mizruchi & Fein, 1999). O isomorfismo coercitivo é descrito por Scott (2008) como a pressão formal exercida por instituições governamentais, instituições internacionais e que emerge de forças sociais. Pfeffer e Salancik (1978) realizaram uma pesquisa sob a perspectiva de recursos escassos e investigaram a influência de uma organização sobre outras que são dependentes de seus recursos, em relação ao desenho corporativo das mesmas. Conforme os autores, essa perspectiva é especialmente importante, pois fornece argumentos indicativos de que a pressão coercitiva não é apenas exercida pela legislação internacional (Björkman, Fey & Park, 2007), mas também por detentores de recursos escassos (Mizruchi & Fein, 1999; Teo et al., 2003; Brandau et al., 2013), o que pode ser transposto para relação entre matriz e subsidiária, justamente o ambiente de pesquisa do presente trabalho.

Brandau et al. (2013), em pesquisa realizada com dez empresas brasileiras e dez empresas alemãs, por meio de entrevistas, encontraram a adoção do padrão das normas contábeis IFRS no Brasil como principal fator coercitivo. É possível verificar que a pressão exercida na contabilidade financeira e gerencial pelo IFRS contribuiu significativamente para a convergência transnacional das estruturas da contabilidade gerencial e de informação nos países que adotaram o IFRS. As pressões coercitivas estão no pilar regulatório e possuem como indicadores regras, leis e sanções. Em pesquisa realizada com 49 empresas multinacionais brasileiras (Souza et al., 2003), constatou-se que 79,6% das empresas possuíam seu método de custeio determinado pela matriz, logo tais subsidiárias sofriam pressões coercitivas, tendo seu método de custeio arbitrado pela matriz.

2.3.2 Pressões Isomórficas: Miméticas

As pressões miméticas podem ocorrer devido à adoção e disseminação de *best practices* (Dimaggio & Powell, 1983; Haveman, 1993), integrando o pilar cognitivo-social e sendo encontradas como crenças comuns ou lógicas compartilhadas de ação (Scott, 2001). O isomorfismo mimético faz referência à cópia (Dimaggio & Powell, 1983) e, conforme Brown (2011), ocorre quando corporações adotam práticas bem sucedidas que foram disseminadas por organismos reconhecidos pelo seu conhecimento na área (consultorias, por exemplo). A adoção de tais práticas visa a responder a incertezas ou a expectativas sociais. Brandau et al. (2013)

destacam que o isomorfismo mimético tem feito empresas brasileiras e alemãs adotarem ferramentas de gestão parecidas, algumas delas importadas do mundo anglo-fônico, como indicadores baseados em fluxo de caixa e em receita residual.

As empresas brasileiras ressaltam a importância do *benchmarking* e algumas percebem esse processo como chance, outras como uma necessidade. A visão alemã atribui ao *benchmarking* um importante fator de convergência das práticas gerenciais contábeis. Outro indício atribuído ao isomorfismo mimético é a ampla adoção do mesmo ERP pelas empresas, o que, no caso brasileiro tem sido impulsionado pelo fator da competitividade, mas também tem causado alguns problemas de falta de adaptação à realidade brasileira e falta de treinamento dos profissionais. Brown (2011) e Haveman (1993) ressaltam que, em pesquisas realizadas considerando a teoria institucional, verifica-se a caracterização do isomorfismo mimético pela mentalidade “siga o líder”, pensamento observado em programas de remuneração, estrutura corporativa e programa de corte de gastos. De acordo ainda com Haveman (1993), estudos têm mostrado que empresas seguem outras bem sucedidas, lucrativas e similares em novos mercados e outras análises, como custo de transação, exercem papel secundário. Brandau et al 2013 resumizam como fontes do isomorfismo mimético o *benchmarking*, a difusão de “melhores práticas” gerenciais realizadas por empresas de consultoria e adoção de mesmo ERP por corporações similares/subsidiárias.

De acordo com Russo, Parisi, Megliorini e Almeida (2012), quanto maior o número de empresas que adotam determinadas práticas, maior a chance de os gestores perceberem os benefícios de tal decisão. Dessa forma, isso contribui para equilibrar o custo-benefício de tal implantação.

Em pesquisa realizada com 27 empresas brasileiras pelo método de survey (Oyadomari, Neto, Cardoso & Lima, 2008), foram analisados quais fatores influenciavam as empresas a adotarem novas ferramentas de controle gerencial. O isomorfismo mimético foi o fator mais relevante na amostra, mostrando-se decisivo para a adoção de novas práticas de gerenciamento. Para a identificação desse isomorfismo, as empresas foram questionadas quanto aos fatores preponderantes para a adoção de uma nova prática de contabilidade gerencial, na escala de 0 a 5. Os itens com isomorfismo mimético receberam 4,78 e 4,48 respectivamente. Conforme Dimaggio & Powell (1983), consultorias são responsáveis pela difusão de novas práticas de gestão e pelo isomorfismo mimético, sendo que 41% das empresas revelaram ter utilizado serviços de consultoria nos últimos três anos. O isomorfismo coercitivo foi avaliado sob o ponto de vista da influência exercida pelos acionistas da empresa na adoção de tais práticas, conduta

que se mostrou limitada, sendo prerrogativa do corpo diretivo da empresa a escolha da adoção (ou não) das novas práticas de contabilidade gerencial. Os autores analisaram o uso de 18 ferramentas de contabilidade gerencial e as mais utilizadas foram o ROI, EBITDA e o planejamento estratégico, com pontuações acima de 4, em escala de 0 a 5. A utilização de custo ABC, custo padrão e custeio alvo atingiu entre 2,9 e 3,4. Quanto ao retorno do investimento obtido pela adoção de novas ferramentas, 70% dos respondentes considerou que o retorno foi superior ao esperado e, de acordo com os autores, pode haver viés nesta resposta, tendo em vista que os respondentes são da área financeira/controle.

Oyadomari, Neto, Cardoso & Frezzati (2008), em ensaio sobre o processo de institucionalização do *Value Based Management*, à luz da Teoria Institucional com foco na vertente da Nova teoria institucional, constataram indícios do processo de institucionalização da VBM pela prática do isomorfismo mimético, ou seja, a legitimação da ação dos gestores perante os acionistas, sendo que a mídia especializada e consultorias desempenharam papel fundamental.

2.3.3 Pressões Isomórficas: Normativas

Pressões normativas são atribuídas principalmente ao profissionalismo e à criação de padrões nas redes de relacionamento. DiMaggio & Powell (1983) definem profissionalização como “o ajuntamento coletivo de membros de uma ocupação para definir condições e métodos para seus trabalhos” (p. 152). Scott (2001) apresenta como indicadores para o pilar normativo certificação e acreditação. Para esses autores, universidades e treinamentos profissionais são importantes fontes do isomorfismo normativo, por criarem expectativas de boas práticas comuns entre os profissionais.

Em busca de legitimidade, empresas tendem a empregar profissionais certificados os quais receberam sua educação secundária em universidades de renome, dividindo os mesmos valores e opiniões. Siegel e Agrawal (1997) pesquisaram sobre o isomorfismo no contexto dos profissionais da contabilidade e constataram que ele existe na área e ocorre muitas vezes através da contratação pelas empresas de profissionais formados em apenas algumas universidades ou ainda pela admissão de profissionais atuantes em apenas um setor produtivo. Brandau et al. (2013) encontraram, por meio de entrevistas com gestores, que o isomorfismo normativo nas empresas acontece através da crescente formação profissional de seus gestores e por treinamentos em padrões internacionais. Dos gestores entrevistados, 25% possuíam formação

no exterior e consideraram este fator decisivo em suas carreiras. Os autores ainda ressaltam que na Alemanha o isomorfismo normativo se dá também por meio de processos de feedbacks constantes entre indústria e academia, devido à forte integração entre ambas, proporcionadas por amplo programa de estágio.

A presente pesquisa investiga o isomorfismo nas três formas apresentadas: coercitiva, mimética e normativa. Conforme evidenciado na figura 1, o isomorfismo em sua forma coercitiva, investiga na relação matriz-subsidiária a adoção por meio da coerção do método de custeio, ferramentas de gestão e ERP (Software de gestão) utilizados para tomada de decisão. Para identificar o isomorfismo mimético, são investigados a presença de consultorias na empresa com finalidade de implementação de novas técnicas, assim como a utilização do mesmo ERP que seus pares/concorrentes. E por último, visando identificar o isomorfismo em sua forma normativa, são pesquisados se os profissionais (respondentes desta pesquisa) possuem formação no exterior, a utilização de treinamentos unificados, assim como a presença de expatriados na área de controladoria e contabilidade da empresa.

2.4 *Decoupling* (Dissociação)

O terceiro objetivo específico dessa pesquisa consiste em explorar a existência de dissociação das práticas de gerenciamento de custo entre as ações para satisfazer requerimentos da empresa matriz e os procedimentos para a tomada de decisões locais. Para atingir tal finalidade, é preciso elucidar o conceito de *decoupling* assim como apresentar as principais pesquisas relacionadas ao tema.

Conforme Carruthers (1995), estudos em contabilidade sobre a perspectiva da NIS utilizam o conceito de *decoupling* como uma “resposta organizacional” à pressão externa para implementar novas rotinas contábeis.

Meyer e Rowan (1977, citado por Carruthers, 1995) apresentam o conceito de *decoupling*, porém sem uma definição específica: “A central claim within Meyer and Rowan’s argument is that formal organizational structure, with its highly rationalized appearance, is decoupled from actual organizational practice¹⁰” (p. 3).

¹⁰ Um ponto central do argumento de Meyer e Rowan é que a estrutura formal da organização, com sua aparência altamente racional, é dissociada da prática organizacional real (traduzido pela autora).

A estrutura formal da organização está ligada à sua apresentação ao mundo exterior, mas não à maneira como as coisas de fato acontecem. Assim, pode-se afirmar que é despendido muito mais esforço em divulgar novos procedimentos, do que em realmente aderir aos mesmos (Carruthers, 1995).

Meyer e Rowan (1977, citados por Siti-Nabiha & Scapens, 2005), mencionam que sistemas adotados para assegurar a legitimidade de instituições externas podem tornar-se dissociados dos sistemas internos (Weick, 1976).

Contudo, para Scott (2001), além de uma resposta a pressões externas, a dissociação faz parte do processo de estabilidade e alteração e as questões da mudança e da dissociação são de natureza empírica. O autor considera ainda que mudanças ocorridas a partir de processos impositivos nos quais a autoridade é exercida como por exemplo, no relacionamento matriz-subsidiária, fazem com que a dissociação esteja propensa a ser menor, pois tais mudanças são mais profundas (Scott, 1987).

Conforme Meyer e Rowan (1977, citados por Marques, 2012), “as organizações se adaptam às mudanças ambientais (especialmente em ambientes altamente institucionalizados) adotando determinados mitos institucionalizados, mas podendo responder com o *decoupling* quando a nova estrutura adotada não condisser com os requisitos de eficiência” (p. 85). É possível, desse modo, reconhecer que as organizações têm a habilidade de responder as demandas externas por legitimidade, porém sem afetar seus mecanismos internos. Assim, a organização seria capaz de responder as pressões externas por adoção de novas técnicas contábeis e por manter a eficiência técnica interna de suas operações.

Utilizando o construto teórico fornecido pela NIS, autores como Meyer e Rowan (1977) e Scott (2008) constataam que a separação entre imagem externa, estruturas e procedimentos internos pode ocorrer intencionalmente ou não. Porém esta visão da dissociação de práticas é criticada por autores como Tolbert e Zucker (1996):

(...) a definição de institucionalizado contradiz por si mesma a proposta de que estruturas institucionalizadas podem estar descoladas do comportamento. Para *ser* institucional, estruturas devem gerar ações. Como Guiddens (1979) argumenta, estrutura que não é traduzida em ações, não pode ser considerada de forma fundamental uma estrutura “social” (p. 179, ênfase no original).

Siti-Nabiha e Scapens (2005) elucidam que esse conceito de dissociação também foi questionado por outros autores, conforme as seguintes apreciações:

(1) Há simples dicotomia entre instituição e sistemas técnicos (Scott & Myer, 1991);

- (2) O técnico pode realmente ser dissociado do institucional (Powell, 1991);
- (3) Existe um tratamento simplista do papel exercido pelo poder e pela política (Perrow, Meyer, Scott, Rowan & Deal, 1985; Perrow, 1986).

Como contraponto às análises expostas, apresentam-se as seguintes pesquisas:

- (1) Para ser institucional, estruturas devem gerar ações, logo esse conceito de institucionalizado não seria condizente com o processo de dissociação (Tolbert & Zucker, 1996);
- (2) A dissociação é apresentada como produto da resistência à mudança dentro das organizações, sendo tais alterações impostas pela matriz à sua subsidiária (Oliver, 1991; Siti-Nabiha & Scapens, 2005);
- (3) Cruz et al. (2009) afirmam, por meio de estudo de caso, que a dissociação dos sistemas gerenciais pode ocorrer mesmo em ambientes onde há baixa resistência de institucionalização do sistema imposto, devido a “diferentes lógicas” de gerenciamento.

Para Carruthers (1995, citado por Dalmácio, 2012), quando a dissociação da imagem externa frente ao cotidiano da empresa é significativa, este fato pode ser oriundo de:

propagação de procedimentos e regras racionalizados pela cultura, em vez de processos técnicos, pois eles não são capazes de melhorar o desempenho organizacional. Eles podem, no entanto, reforçar a aparência da organização, criando uma imagem de escolhas racionais, em vez da realidade. A dissociação de uma nova prática contábil, que obteve pouco ou nenhum efeito sobre as operações corporativas, segundo o novo institucionalismo, serviria para justificar ação do gestor que utilizou um procedimento racional e, assim, obteria uma boa imagem perante seus investidores (Dalmácio, 2012).

Conforme a teoria NIS, práticas adotadas para assegurar a legitimidade externa são apenas simbólicas, sendo sempre dissociadas dos sistemas de operação interna, porém pesquisas demonstram que essa afirmação é passível de questionamento (Zucker, 1987; Mouritsen, 1994; Carruthers, 1995; Abernethy & Chua, 1996, citados por Yazdifar, Zaman, Tsamenyi & Askarany, 2008)

Johansson e Siverbo (2009) ressaltam, em sua revisão sobre pesquisas em “management accounting change”, a dissociação como uma resposta à disparidade entre as normas e a rotina cotidiana, prática das corporações, chamando a atenção para um ponto importante: a intencionalidade da dissociação, que ocorre como uma consequência entre as grandes organizações com seus *stakeholders*, devido à incongruência de determinadas normas, é

apontada ainda como uma consequência do nível de conflitos internos e da falta de confiança nos contadores.

Diante das diferentes abordagens sobre o conceito de *decoupling* apresentadas, essa pesquisa adota o conceito apresentado por Meyer e Roman (1977), de que a estrutura formal das organizações, com sua aparência altamente racional, é dissociada da sua prática organizacional, ou seja, a subsidiária pode utilizar ferramentas de gestão por solicitação da matriz, sem efetivamente incorporá-las na sua rotina local de trabalho. Emprega-se tal definição por se considerar que ela reflete melhor o relacionamento entre matriz e subsidiária.

O *decoupling* pode ocorrer porque a subsidiária apresenta resistência a mudanças (Oliver, 1991; Siti-Nabiha & Scapens, 2005), especialmente no caso de fusões e aquisições, devido a diferentes lógicas de gerenciamento (Cruz et al., 2009), resultado da propagação de regras de procedimentos inerentes à cultura (Carruthers, 1995), ou ainda visando à obtenção de legitimidade (Carruthers, 1995, citado por Dalmácio, 2012).

É importante ressaltar que a presente pesquisa não tem o objetivo de investigar a causa da ocorrência da dissociação, mas sim, de diagnosticar se a dissociação ocorre e qual a intercessão desta com as pressões isomórficas.

Aprofundando o estudo sobre o *decoupling* em empresas, a pesquisa de Siti-Nabiha e Scapens (2005), realizada por meio de um estudo de caso longitudinal, enfoca a maneira cerimonial através da qual o *Valued Based Management System* (VBM) foi implementado em uma subsidiária, por determinação da matriz. Do mesmo modo, os indicadores chave de performance tornaram-se dissociados das atividades diárias do negócio, criando uma estabilidade que possibilitou a mudança. Utilizando a NIS e a OIE, a principal contribuição dos autores está em contestar a percepção normal de que a dissociação é uma resposta organizacional a pressões externas. Eles demonstram também de que modo a dissociação pode surgir como resultado de um processo complexo de resistência à alteração contábil, envolvendo-se mudança e estabilidade. Os autores também pontuam que, embora o novo sistema tenha sido implementado e os relatórios gerados rotineiramente, não se alcançou o objetivo de o sistema servir de base para o processo decisório e maximizar valor. Tal fato aconteceu porque, mesmo com o sistema em operação, os valores que o mantém são institucionalizados na organização, impossibilitando que um novo paradigma seja instalado, logo o processo de dissociação é caracterizado pela implantação das novas rotinas, mas não pela institucionalização das mesmas, ou seja, elas não cumprem a finalidade proposta. Assim, embora o VBM tenha sido implementado com sucesso,

e a mudança contábil tenha ocorrido, não houve alterações na maneira de pensar ou gerir a empresa devido à essa implementação.

Souza et al. 2003 constata, em pesquisa com 49 empresas, que cinco destas possuem *decoupling* entre o método de custeio praticado para utilização da matriz e para a tomada de decisão local. Apesar de o artigo não abordar esse fenômeno sob a ótica da NIS, tal retrato demonstra, através do isomorfismo coercitivo, que a subsidiária utiliza o método de custeio imposto pela matriz, porém devido à sua “ineficiência” para a tomada de decisões locais, outro método é praticado para esse fim.

Covaleski, Dirsmith e Michelman (1993) ampliam a visão sobre o procedimento legal chamado “Case-mix accounting systems of Diagnostic-related groups (DRG)”, analisando-o sob a perspectiva da teoria institucional. Primeiramente é importante compreender que *case mix accounting systems of DRGs* tratam-se de sistemas de reembolsos desenvolvidos pelos hospitais e pelo governo federal americano, visando a classificar os pacientes em grupos de diagnósticos a fim de que hospitais sejam reembolsados por despesas com esses pacientes, conforme tais classificações. Estas consideram o diagnóstico principal, tratamento aplicado, espaço físico necessário para tratamento, idade, diagnóstico secundário, entre outros. Dessa forma, tipos de casos ou “linhas de produto” têm padrão similar de pagamento realizado pelo governo federal e também, de maneira ideal, padrão similar de consumo de recursos. Os autores direcionam duas questões de pesquisa: a primeira refere-se à questão envolvendo interesses ocultos, em particular do Estado, como sendo a motivação do desenvolvimento, implementação e modificação de práticas organizacionais institucionalizadas (como o sistema de pagamento); e a segunda avalia até que ponto práticas legitimadas e institucionalizadas (o sistema de pagamentos, por exemplo) penetram e influenciam práticas internas (neste caso, dos hospitais). De acordo com os autores, práticas disciplinares e de vigilância são uma maneira sutil e eficaz de exercer controle. Por meio desse sistema, em um instante o Estado tolera que os hospitais não tenham realizado corte de custos, porém, no instante seguinte, motiva-os a realizarem esses cortes de custos “voluntariamente”. Fica claro o poder exercido por meio do governo, considerando a forma de administrar o consumo de recursos dentro dos hospitais. Também se evidencia que o *decoupling* entre imagem externa e procedimentos internos pode ocorrer, principalmente em hospitais lucrativos que possivelmente realizam a triagem/escolha de pacientes para fomentar este *decoupling*.

Averiguando as pressões institucionais para a adoção de um novo sistema de custos baseado em custeio por atividades ABC em dois hospitais finlandeses por meio de estudo de caso

longitudinal, Jarvinen (2006) pontua que ser eficiente não é a única forma encontrada pelas corporações para sobreviver. A legitimidade no ambiente exterior exerce papel fundamental e pode ser obtida por meio do Estado, Governo, Empresa Matriz e órgãos externos, o que seria uma outra forma de assegurar a sobrevivência (Carruthers, 1995). Essa congruência de estrutura e processos denomina-se isomorfismo institucional, o qual, como mencionado anteriormente, consiste no fato de as organizações serem baseadas na ideia do coletivo, do ambiente em que estão inseridas, das demandas externas e das expectativas (DiMaggio & Powell, 1983; Oliver, 1991).

Na pesquisa de Jarvinen (2006) são estudados dois tipos de motivação principal para a adoção do sistema de custeio baseado em atividades: a motivação econômica e a motivação institucional. A partir de um estudo de caso em dois hospitais diferentes, é evidenciado que no hospital “Oulu”, a implementação é voluntária, sendo uma resposta econômica e tendo como argumento o benefício da precificação adequada e apurada e o fim da cooperação cruzada entre as unidades, gerando uma pressão institucional baixa e oriunda de consultores e do administrador do software. Uma situação bem diferente é observada no hospital “Tampere”, onde a implementação ocorre de maneira coercitiva, como uma resposta a pressões institucionais oriundas da mídia, auditores e área financeira da institucional. A implementação é principalmente uma resposta às críticas externas recebidas principalmente quanto à precificação dos procedimentos, buscando-se, dessa forma, legitimidade. No caso deste último hospital, os achados estão em concordância com a pesquisa realizada por Brignall & Modell (2000), evidenciando-se que, embora hospitais declarem verbalmente a importância de obter eficiência monetária de suas operações, na prática, há *decoupling* dos indicadores financeiros de suas operações cotidianas.

Pesquisando sobre a mudança gerencial contábil em subsidiárias, Yazdifar et al. (2008) realizaram um estudo de caso longitudinal sobre uma empresa química inglesa que impunha suas regras e normas a uma nova subsidiária. São analisados três aspectos: a extensão das regras, procedimentos e normas impostas pela matriz à subsidiária (gestão contábil); o papel desempenhado pela cultura, política e fatores institucionais (locais) no delineamento das novas implementações na subsidiária; e, por fim, como novos sistemas e práticas tornam-se aceitos e criam raízes, como opiniões e crenças, e como eles complementam normas antigas. Conforme esses autores, a subsidiária é influenciada por forças inter-relacionadas de dentro e de fora da organização, considerando questões de poder, política e cultura. Dessa forma, as instituições existentes na subsidiária são mantidas e alteradas pelo contexto socioeconômico local e práticas

organizacionais que visam a obter legitimidade externa não estão sempre dissociadas (*decoupled*) das práticas operacionais internas. Observa-se que o *decoupling* pode ocorrer se a subsidiária tiver conflitos ou demandas inconsistentes a respeito das práticas e estruturas a serem utilizadas para manter a legitimidade. Assim, os autores sugerem que pesquisadores da NIS deveriam considerar esse fato para o desenvolvimento da teoria.

Apesar de Scott (1987) defender que mudanças impostas pela autoridade são menos superficiais e menos sujeitas à dissociação dos participantes em tais atividades (conforme exposto anteriormente), no estudo de Yazdifar et al. (2008) fica demonstrado que, embora um sistema tenha sido imposto pelas duas matrizes da empresa, este era dissociado (*decoupled*) das atividades organizacionais da subsidiária. Desse modo, é possível alegar que mesmo as mudanças impostas por autoridade (relação matriz-subsidiária) podem ser dissociadas das rotinas da corporação, adicionando novos paradigmas à NIS, além do desenvolvido por Scott (1987).

Kury (2007, citado por Rezende & Guerreiro, 2012), em sua pesquisa sobre o *decoupling* do resultado, analisa as consequências da política de maximizar o valor do investidor sob o foco da teoria institucional e constata que:

Quando a performance organizacional (lucro) não reúne o padrão de legitimação, isso representa um distanciamento entre estrutura e atividades. Neste caso, as contas estão dissociadas do resultado, por meio do gerenciamento do lucro. Assim, torna-se difícil manter as aparências, pois a dissociação entre a estrutura formal e a prática organizacional real torna-se demasiadamente transparente. Por exemplo, uma corporação pode inflar o lucro em favor dos acionistas ou apresentar uma imagem imprecisa aos seus trabalhadores sindicalizados. Uma vez que as contas podem significar coisas diferentes para diferentes públicos, dependendo da forma como elas são utilizadas (Carruthers, 1995), as práticas contábeis de correção monetária representam um exemplo de dissociação entre a aparência e a realidade dos fatos. A ausência de correção (da informação contábil) pode ser entendida como um exemplo de *decoupling* nas contas apresentadas pelos gestores. A adoção da referida prática pode ser justificada por refletir um desempenho inferior (p. 36).

A revisão conceitual e bibliográfica evidencia que o tema do *decoupling* é relevante para as questões contábeis gerenciais, mas foi pouco explorado e não apresenta um conceito sedimentado. Esta pesquisa considera desta forma que o *decoupling*, conforme apontado por Meyer&Rowan (1977) é uma resposta da organização quando a nova estrutura adotada não condisser com os requisitos de eficiência. Aqui pode-se surgir o questionamento se o *decoupling* falseia a NIS. Considerando que os procedimentos podem estar institucionalizados e serem utilizados de maneira cerimonial, buscando o alcance de legitimidade, *decoupling* é

justamente a resposta organizacional a falta de eficiência deste instrumento, não questionando, contudo, a adoção (ainda que parcial) do mesmo.

Esta pesquisa investiga o decoupling dos métodos de custeio e das ferramentas de gestão utilizadas para tomada de decisão por solicitação da matriz e por solicitação da gestão local da subsidiária.

3 PLANEJAMENTO DA PESQUISA

Conforme mencionado anteriormente, nesse estudo apresenta-se a seguinte questão de pesquisa: Quais as relações existentes entre as principais características do SCG, as pressões institucionais isomórficas e o *decoupling*?

As principais características do SCG disponíveis na literatura contábil-gerencial já foram definidas, assim como foi efetuada uma conceituação e revisão bibliográfica sobre as pressões institucionais isomórficas (coercitivas, miméticas e normativas) e ainda o conceito de *decoupling* e pesquisas recentes sobre o tema. A seguir, é realizado o planejamento dos itens a serem investigados por essa pesquisa, ou seja, é feito o detalhamento das principais características do sistemas de custos gerenciais e, na sequência, desenvolvidas as relações existentes entre tais características que serão objeto de estudo desta pesquisa.

3.1 Apresentação dos sistemas gerenciais de custos

3.1.1 Principais métodos de custeio

Faz-se necessário uma definição que contemple o que é o método de custeio, neste sentido, apresenta-se a seguinte definição: “o método de custeio se refere à composição do valor de custo de um evento, atividade, produto, atributo, etc., ou seja, de uma entidade objeto de custeio de interesse do gestor” Martins&Rocha (2010, p. 44). Pode-se afirmar ainda que os métodos de custeio são conhecidos por estabelecer a forma de registro e de alocação interna de custos, sendo passíveis de receber classificações no tocante à mecânica de acumulação, por ordem ou por processo, ou ainda por grau de absorção (Bruni & Famá, 2002).

A presente pesquisa delimita a investigação de dois métodos de custeio tradicionais, o custeio por absorção, o custeio variável e um método contemporâneo, o custeio baseado em atividades, denominado custeio ABC, conforme Figura 2:

Figura 2 – Principais métodos de custeio. Fonte: Elaborado pela autora.

3.1.1.1 Método de custeio por absorção: parcial

O custeio por absorção parcial atende as exigências legais, societárias e tributárias em vigência no Brasil (para mais informações consulte Lei nº 6.404/76 e CPC nº 16 /2009), sendo desta forma empregado para fins do cálculo do imposto de renda de pessoa jurídica e prestação de contas ao fisco, e também é utilizada pela contabilidade societária.

O custeio por absorção computa, no custo dos produtos, todos os custos da área de produção, sejam estes definidos como custos diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, de estrutura ou operacionais (Martins, 2003). Segundo esse método, todos os custos de fabricação, variáveis e fixos, são inventariáveis (Horngren, Foster & Datar, 2000). Para que os gastos sejam atribuídos aos produtos fabricados (ou serviços), é comum a prática do rateio dos custos indiretos. As despesas são deduzidas do resultado do período, contudo, somente os custos dos produtos vendidos são lançados contra o resultado. Os custos dos produtos em fase de produção e acabados, mas não vendidos, são ativados no estoque (Crepaldo, 2005), assim como ocorre nos demais métodos de custeio.

Na utilização do custeio por absorção parcial, a Demonstração de Resultados do período proporciona uma visão de margem bruta dos produtos, conforme Figura 3:

	Produto 1	Produto 2	Produto <i>n</i>	Total \$
Receita Bruta				
Impostos				
Receita Líquida				
Custos Variáveis				
Custos Fixos				
Margem Bruta				
Despesas Variáveis				
Despesas Fixas				
Margem Operacional				

Figura 3 – Demonstração de Resultados: Método absorção parcial. Fonte: Martins&Rocha (2010, p.104)

Martins & Rocha (2010), apresentam como principal fragilidade do método a necessidade do uso de rateio para a mensuração do custo do produto. Tendo em vista que nenhum método de rateio está imune a críticas, a qualidade da apuração do custo do produto está diretamente ligada a qualidade do método de rateio escolhido. Outro ponto relevante é o fato do custo total da empresa não poder ser analisado pela multiplicação de volume de produção x custo unitário do produto, tendo em vista que os custos fixos rateados variarem em função do volume.

Além do custeio por absorção parcial (explorado anteriormente), há ainda o custeio por absorção integral ou pleno. A principal diferenciação está no fato desta modalidade incorporar aos custos do produto, além dos custos de produção, os gastos fixos de administração e de vendas, sendo que no custeio por absorção parcial, estes são tratados como despesas do período. É imponente considerar ainda, que para a versão externa, este método incorpora ainda aos custos dos produtos os encargos financeiros ocorridos e os juros sobre capital próprio (imputado) este método é conhecido como RKW. Conforme destacado por Martins&Rocha (2010), a inclusão dos encargos financeiros e juros sobre capital próprio são considerados incorretos sob a perspectiva contábil, tendo em vista que não são itens operacionais, não correspondem ao consumo ou transformação de recursos e não representam remuneração de capital. Contudo, o tal cálculo permite obter-se custo total pleno, tendo em vista que inclui além do custo de produzir, administrar e vender, também o custo de financiar.

Ressalta-se que esta pesquisa, conforme explicação incluída no instrumento de coleta apresentado aos respondentes, questiona o mesmo sobre o uso do método de custeio por absorção parcial para tomada de decisão.

3.1.1.2 Método de custeio variável

O custeio variável tem sua utilização limitada ao aspecto gerencial, tendo em vista que seus procedimentos de cálculo não atendem ao fisco, e a principal vantagem de sua utilização é o cálculo da margem de contribuição de cada produto, pois os custos fixos são tratados como despesas, ficando de fora do cálculo da margem de contribuição de cada produto (Martins, 2003). Como o próprio nome sugere, no método de custeio variável, todos os custos de produção e despesas são separados em variáveis e fixos e apenas os custos variáveis são considerados como custo de fabricação no período analisado (Santos & Ninin, 1999). Adota-se a lógica de que os custos fixos ocorrem independente da produção e, assim, devem ser lançados diretamente contra o resultado do período, permitindo que o estoque e o custo final dos produtos vendidos contenham apenas o valor do custo variável dos produtos. Os custos são considerados variáveis quando oscilam frente a variação do nível de atividade. Dessa forma, esse método de custeio permite o cálculo, (que consiste na receita do produto menos o custo variável do produto) da margem de contribuição marginal de cada produto e é apontado como sendo um dos procedimentos mais utilizados para o gerenciamento de custos nas empresas (Guerreiro, 2011). Esse processo é conhecido como “Direct costing” e é praticado por 56% das empresas alemãs (Krumwiede & Suessmair, 2008).

Abaixo segue exemplo de demonstração de resultado utilizando método de custeio variável:

	Produto 1	Produto 2	Produto n	Total \$
Receita Bruta				
Impostos				
Receita Líquida				
Custos Variáveis				
Despesas Variáveis				
Margem de Contribuição				
Custos Fixos				
Despesas Fixas				
Margem Operacional				

Figura 4 – Demonstração de resultados: Método de custeio variável. Fonte: Martins&Rocha (2010 p. 67).

A figura 4 evidencia que o custeio variável apura a margem de contribuição, que pode ser interpretada como a contribuição dada por cada produto para cobrir as despesas e custos fixos. Considerando que os custos fixos e despesas fixas não sofrem rateios, afetam direto o resultado total da empresa no período. Este fato elimina uma das principais desvantagens do método de custeio por absorção.

Martins&Rocha (2010), destacam que embora somente os custos variáveis são considerados para apuração do custo dos produtos, os custos fixos identificáveis de cada produto deve ser deduzido da receita para fins de apuração, demonstração e análise de resultado de cada produto. Enquanto o custeio por absorção, o valor do custo fixo debitado do resultado depende da variação do nível de estoque (relação volume de vendas e de produção), no custeio variável o custo fixo do período é debitado integralmente no resultado deste período. Logo a diferença na apuração de custo nos dois métodos será o valor de custos fixos contidos no estoque inicial (que será debitado ao resultado no método absorção) e ao valor de custo fixo contido no estoque final (que não será debitado no resultado no método absorção).

Na utilização deste método, o gestor deve optar por alternativas que maximizem o valor da margem de contribuição total da empresa, podendo este ser utilizado tanto em cenários que acarretem alteração de custos e despesas fixas, como em situações onde estes se mantêm estáveis (Martins e Rocha, 2010).

3.1.1.3 Método de custeio por atividades (Custeio ABC)

O custeio por atividades (custeio ABC) é uma resposta contemporânea à crescente competitividade e complexidade dos produtos e da produção e visa a uma maior precisão à

atribuição dos custos fixos aos produtos, realizando tal distribuição por meio de atividades, a fim de minimizar a principal crítica feita aos métodos tradicionais, acusados de não ter precisão ao atribuir os custos fixos aos produtos (Kaplan & Cooper, 1998). O custeio ABC possui grande apelo internacional e é conhecido por permitir o cálculo do custo de produtos e serviços, baseando-se nas atividades da empresa e em direcionadores de custos pré-estabelecidos. É um dos procedimentos com foco no *overhead* e no conceito de processo, atividades e direcionadores de custos (Martins & Rocha, 2010), adotando a premissa de que são as atividades e não os produtos que consomem recursos e, assim, formam os custos dos produtos (Kaplan & Cooper, 1998).

Desta forma, para compreender a essência do custeio ABC é necessário abordar três conceitos: o de overhead, o de atividades e o de direcionadores de custo. Neste método, overhead engloba todos os custos administrativos, mesmo que estes seja oriundos de apoio a produção (controle de produção, planejamento, contabilidade, etc).

Atividade corresponde ao consumo de inputs (materiais, serviços, etc), para gerar outputs (bens e/ou serviços). Logo, os processos são formados por um conjunto de atividades, o processo de admissão de pessoal é composto por processo seletivo, exame admissional, cadastro documental e bancário, semana de treinamento interno, início no posto de trabalho. Martins&Rocha (2010), destacam que o custeio ABC fornece um bom input para a análise do custo por meio das atividades, tendo em vistas que estas são menos amplas que os centros de custo tradicionais (do custeio por absorção, por exemplo) e mais amplas e simples atividades.

Direcionadores de custo são elemento que alteram o custo do produtos, “o direcionador é a variável que representa a relação de causa e efeito entre seu próprio volume e o consumo de recursos; o valor final do custo é explicado tanto pelo volume do respectivo direcionador, como pelo preço dos insumos” (Martins&Rocha, 2010). Gosselin (2006), apresenta direcionadores de custo como indicadores das atividades consumidas por qualquer produto ou serviço. Martins&Rocha (2010), definem direcionadores de custo como o fator que determina ou influencia o custo de cada grupo de recursos. Um possível direcionar de custos da atividade de Seleção de pessoal pode ser a quantidade de processos seletivos, caso fica estabelecido que esta quantidade esta diretamente ligada ao custo do processo que pode ser mensurado por recursos humanos (tempo dedicado das pessoas), materiais utilizados nos processos, etc.

Conforme apresentado por Gosselin (2006), o custeio ABC, consiste na mensuração dos custos por meio de dois estágios. No primeiro a corporação deve identificar atividades significativas (contemplando o conceito de atividade já abordado), e alocar custos indiretos a estas atividades,

considerando para tanto a maneira como os recursos são consumidos para realização desta. Em um segundo estágio, o custo alocado para estas atividades, são alocados aos produtos ou serviços. Logo, quanto mais atividades um produto ou serviço consumir, mais custos serão alocados a este produto/serviço.

Enquanto o custeio por absorção e o custeio variável tem o foco na valoração de estoques, mensuração do custo individual de produtos ou serviços e apuração da lucratividade de cada produto ou serviço assim como a margem de contribuição de cada um. Já o custeio ABC não considera todos os custos de produção nem todas as despesas (característica do custeio por absorção) e também não considera custos fixos em relação ao volume de produção (característica do custeio variável).

Conforme o exposto acima, é importante destacar que não há um método de custeio melhor ou superior ao outro – todos possuem vantagens e fragilidades e devem ser empregados de acordo com a necessidade de cada gestor afim de dar suporte a tomada de decisão. Muitos podem considerar que por ser o método de custeio estabelecido pela legislação brasileira, apenas o custeio por absorção esta inserido nas empresas – contudo diversas pesquisas já demonstraram que esta afirmação esta incorreta (Souza et al., 2003, Kajuter, 2005, Kajuter, 2013).

Shank e Govindarajan (1997) apontam diversas qualidades desse processo, como a melhoria da gestão de processos e eliminação de atividades que não agregam valor. Contudo, os primeiros dois autores a questionar esta nova metodologia de custeio apontam duas fragilidades significantes do método: a primeira que o foco estabelecido pelo custeio ABC no custo de overhard não ajudaria as empresas a alcançarem seus objetivos (Nanni, Miller & Vollmann, 1988 apud Gosselin, 2006). A segunda crítica foi realizada por Merchant e Shields (1993, apud Gosselin, 2006), ao defender que em determinadas circunstâncias as corporações podem utilizar informações de custos menos acuradas, defendendo que um dos benefícios do sistema de custos é ter informações de custos aproximadas mais relevantes, ao invés de acuradas mas irrelevantes. Este fator é apontado em pesquisas posteriores como um dos principais para a baixa aderência das empresas a este método de custeio.

No tocante ao método de custeio, as empresas participantes desse estudo foram questionadas quanto:

- quais dos métodos de custeio apresentados são utilizados para tomada de decisão;
- esta utilização é feita de maneira voluntária pela subsidiária ou determinada pela matriz

(Isomorfismo coercitivo);

- à utilização de cada método de custeio para a tomada de decisão local e para reporte à matriz, visando à identificação da existência de *decoupling* entre as práticas;
- à finalidade de alocação dos custos fixos e despesas aos produtos;
- à realização, por parte do sistema, da classificação dos custos entre fixo e variável, direto e indireto, controlável e não controlável.

3.1.2 Ferramentas de gerenciamento de custos

São tratados como ferramentas de gerenciamento de custo o custo padrão, o custeio alvo (também conhecido como Meta ou *Target Costing*), a análise de margem de contribuição (também como referência ao método alemão de custeio GPK) e o orçamento. Estas duas últimas ferramentas também podem ser conhecidas como ferramentas de gerenciamento de resultado, tendo em vista que englobam outros elementos além do custo. Nesta pesquisa, por uma questão de operacionalização as quatro ferramentas de gestão fazem parte do mesmo bloco de pesquisa, conforme figura 5.

Figura 5 – Ferramentas de gerenciamento de custo. Fonte: Elaborado pela autora.

Conforme apresentado no referencial teórico, há diversas outras ferramentas de gestão disponíveis na literatura e em uso nas empresas (Balanced Score Card, EVA, Activity Based Mmanagement, entre outros) que não são o foco desta pesquisa, que optou por pesquisar um mix de ferramentas tradicionais e contemporâneas que se destacaram em pesquisas anteriores.

3.1.2.1 Custo Padrão

O custo padrão trata da prefixação de valor, com base em um modelo teórico de produção, resultado do custo teórico de cada item multiplicado pelo volume teórico de produção,

refletindo, normalmente, as metas a serem perseguidas pela empresa. Esse método de custeio tende a ser utilizado no planejamento de atividades de exercício futuro da empresa e posteriormente comparado com o custo real, a fim de que possíveis distorções entre planejado e realizado possam ser identificadas (Guerreiro, 2011). É importante destacar que esse procedimento é utilizado pela contabilidade gerencial e pode também ser empregado pela contabilidade de prestação de contas, desde que seja ajustado periodicamente às variações ocorridas de acordo com o custo por absorção¹¹.

Martins (2010) apresenta como objetivo principal do custo padrão fixar uma base de comparação entre o que ocorreu de custo e que deveria ter ocorrido. Monden (1999), define custo padrão como o valor que a empresa fixa como meta para o próximo período para um determinado produto ou serviço. Esta ferramenta pode ser utilizada durante a fase de produção, afim de comparar custos previamente estabelecidos, com custos efetivamente incorridos.

Atkinson, Banker, Kaplan e Young (2000) enumeram entre outras cinco vantagens de aplicação do método: promover e medir eficiência, verificando se as áreas responsáveis atingem o padrão; disponibilidade antecipada de dados, visando prever os custos que iram ocorrer com base nos padrões estabelecidos; controlar e reduzir os custos além de auxiliar no calculo e determinação do preço de venda. Martins (2010), destaca ainda que o método pode ter um efeito psicológico sobre os funcionários, e que este pode ser positivo ou negativo, dependendo da forma que este é implantado. Atkinson et al. (2000), considera também que este último item pode gerar motivação ou desmotivação, caso os padrões sejam fixados como inatingíveis.

3.1.2.2 Custeio Alvo

O custeio alvo, também conhecido como custeio meta, ou como *Target Costing*, é a estratégia que adota o preço dado pelo mercado a determinado produto como parâmetro para avaliação da viabilidade da margem de lucro desejada para a definição do custo permitido para o produto em questão (Souza, Zanella & Nascimento, 2005), desenvolvida pelo japoneses na década de 60. Horngren, Sundem e Straton (1996) expressam esse mesmo conceito e acrescentam ainda que o custeio meta deve ser estabelecido na fase de planejamento e desenvolvimento do produto ou serviço, com atributos que atendam as expectativas dos clientes.

¹¹ Conforme estabelecido na Resolução 750/93 do CFC, item 37 da NPC 2 – Pronunciamento do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON nº 2, de 30/04/1999.

Scarpin e Rocha (2000), definem o custeio alvo como um modelo de gerenciamento de custos desenvolvimento prioritariamente para produtos novos, ou que tenham seus projetos alterados, visando a trazê-los para uma situação de mercado com preço de venda competitivo, proporcionando um retorno de investimento durante todo o seu ciclo de vida a um custo aceitável (custo-alvo), determinado pelo seu preço de venda e pelo mercado. Sakurai (1997) considera como característica importante do custeio alvo, o fato do mesmo ser voltado para o mercado, tendo em vista que analisa as necessidades dos clientes, a demanda, as ações dos concorrentes, e as ações governamentais frente ao setor.

Scarpin e Rocha (2000), classificam como princípio elementar ao custeio alvo, o custo guiado pelo preço, ou seja, o custo alvo é função do preço competitivo de mercado subtraído a margem de lucro desejada. E exposto ainda como principal diferença entre o custeio alvo e as abordagens de custo tradicionais o fato de no primeiro o preço determinar o custo e no segundo o custo determinar o preço.

Uma das principais vantagens de utilização do método é o fato deste analisar o custo viável para o produto, ou seja, o custo aceito pelo mercado, interagindo com elementos externos ao sistema de custos tradicionais (que são fechados). Contudo, este fato também pode ser apontado como fragilidade, tendo em vista que pode provocar acomodação da empresa, que poderia buscar níveis mais otimizados de custo e não o faz em vista da aceitação custo atual pelo mercado.

A utilização do mesmo nas empresas pode ser ilustrada por meio da pesquisa de Dekker & Smidt (2003) realizada com empresas holandesas e indicam que 59% das empresas de manufatura listadas na bolsa de valores declararam utilizar o método de custeio alvo. A adoção desta ferramenta está ligada ao ambiente altamente competitivo e imprevisível. O principal objetivo das empresas ao utilizá-lo é alcançar redução de custos.

3.1.2.3 Margem de Contribuição

Além dos dois métodos de custeio apresentados, faz-se necessária a inclusão na pesquisa do método de custeio conhecido como “Grenzplankostenrechnung”, sendo utilizada a tradução *Marginal Planned Cost Accounting* (Friedl et al., 2005) e no português, como método de custeio por margem de contribuição (tradução livre). Esse procedimento, amplamente adotado por empresas alemãs (Friedl et al., 2005; Portz & Cloud, 2010), consiste simplificada na adoção do cálculo de quatro margens de contribuição para auxiliar na tomada de decisão

gerencial. Há a doação do conceito de centro de custo primário e secundário. No centro de custo primário, são alocados os custos diretamente ligados aos produtos, enquanto nos centros de custos secundários, são destinados custos e despesas indiretamente ligados aos produtos. O demonstrativo de resultados é elaborado através do nível do produto, de um grupo de produtos e da empresa como um todo. O cálculo da margem de contribuição ocorre em quatro estágios, conforme a tabela 2.

	Produto 1	Produto 2	Produto n	Total \$
Receita Total				
(-) Despesas variáveis				
(-) Custo Variável				
Margem de Contribuição I				
(-) Custos Fixos (Produto)				
Margem de Contribuição II				
(-) Custos dos centros de custos ligados aos produtos				
Margem de Contribuição III				
(-) Custos fixos comuns a empresa				
Margem de Contribuição IV				

Tabela 2 – Análise por margem de contribuição. Fonte: Elaborado pela autora.

Esta forma de cálculo permite aos gestores da empresa visualizar quais produtos e grupos de produtos contribuem mais para a cobertura dos custos totais da companhia (Friedl et al., 2005).

3.1.2.4 Orçamento

Há diversas definições para o termo orçamento, para Hofstede (2001), “orçamentos são baseados em padrões, financeiros e pré-financeiros, tais como: quantidades, horas, percentagens, níveis de qualidade. Padrões são os tijolos sobre os quais a estrutura orçamentária é construída” (p. 15). É possível verificar, dessa forma, que o autor limita o termo ao orçamento utilizado em padrões correntes (Mucci, 2014). Ainda há definições como orçamento flexível, *rolling forecast*, orçamento base zero (Frezatti, 2004; Lunker, 2010). O presente estudo não enfatiza os diversos tipos de orçamento, mas analisa a utilização ou não do mesmo e se este é um instrumento de controle e coerção por parte da matriz à subsidiária.

Sendo estas ferramentas mais tradicionais para controle de custos, o orçamento objeto de diversos estudos da área de controle gerencial, por se tratar de uma ferramenta ampla e bastante

usada pelas empresas (Ekholm & Wallin, 2000; Merchant & Van der Stede, 2007; Chapman & Kihn, 2009; Libby & Lindsay, 2010, citados por Mucci, 2014).

Em relação às ferramentas e gerenciamento de custos, as empresas participantes dessa pesquisa foram questionadas quanto:

- à sua utilização destas ferramentas para a tomada de decisão local e para reporte à matriz, visando a identificar se ocorre *decoupling* entre as práticas;
- à sugestão (ou não) do seu uso pela matriz (Isomorfismo coercitivo);
- à frequência com que a matriz acompanha o resultado da sua utilização;
- à questão do seu uso agregar ou não valor ao business local.

3.1.3 Principais objetivos do sistema de gerenciamento de custos

Os objetivos do sistema de custos são muito amplos, e podem variar de organização para organização. Conforme literatura abordada, os objetivos dos sistemas de custos podem ser: formação de preço, fomentar melhorias, transparência, redução de custos, produzir ou comprar, dar suporte a análise de desempenho, suporte a decisão produzir ou comprar, entre muitos outros (Kajuter, 2005; Schoute, 2009, Martins e Rocha, 2010, Schroder e Kajuter, 2013). Esta pesquisa foca nos seguintes objetivos:

Figura 6 – Principais objetivos do sistema de custos gerenciais. Fonte: Elaborado pela autora.

Considerando os objetivos do sistema de custos gerenciais, o modelo racional defende que as práticas gerenciais são universais, transpondo fronteiras nacionais, em busca da maior eficiência econômica, por outro lado, a teoria institucional é sensível à possibilidade de diferenças institucionais entre nações, gerando, conseqüentemente, distinções significativas

entre as práticas gerenciais (Scott, 1995; Gooderham, Nordhaug & Ringdal, 2014). Dessa maneira, a teoria institucional posiciona-se como adequada para explicar possíveis diferenças entre as práticas gerenciais utilizadas na Alemanha e no Brasil, sendo possível, assim, admitir que a administração local possa ter objetivos relacionados ao sistema de custos gerenciais diferentes das finalidades obtidas pela matriz. Essas desigualdades podem acontecer devido a diversos fatores, como diferentes normas e valores, distintas necessidades de gestão e ainda diferentes culturas, entre outras questões. Na pesquisa de Schoute (2009), a finalidade do sistema de custo é investigada sob o rótulo de propósito de uso do sistema de custo, sendo que dois objetivos são admitidos, o de utilizar o sistema para o planejamento de preço do produto, ou para a administração dos custos em si. A partir desse fim estabelecido pelo sistema de custo, o autor analisa as suas características, e sob qual formatação o procedimento é mais eficiente. De acordo com Kajüter (2005), a gestão de custos é um meio para o alcance de um fim, o qual seria, por exemplo, a meta principal da corporação, de garantir a sua existência e aumentar o seu valor em longo prazo. O autor constatou ainda que as empresas consideram a redução de custo, assim como o aumento da transparência e a identificação de determinantes de custo, os principais objetivos do sistema de custos.

A partir do entendimento do objetivo do sistemas de custos gerenciais estabelecido pelas empresas, pode-se compreender as ferramentas empregadas, ou ainda as possíveis divergências da subsidiária local em relação à matriz.

Busca-se então investigar os principais objetivos do sistemas de custos gerenciais, tais como: formar o preço, fomentar melhorias, aumentar a transparência e reduzir custos (Kajüter, 2005; Kajuter, 2011; Kajüter & Schröder, 2013). São identificadas as principais finalidades das empresas participantes na visão da subsidiária local e na visão da matriz, assim como quanto (em %) desse fim foi atingido no ano anterior.

3.1.4 Suporte promovido pelo ERP no gerenciamento de custos

Finalmente, a fim de completar as quatro características do sistema de custos gerenciais, esse trabalho investiga quatro aspectos principais do ERP em uso nas organizações, conforme figura 7:

Figura 7 – Suporte promovido pelo ERP (software). Fonte: Elaborado pela autora.

As quatro características investigadas são: a satisfação do gestor quanto ao suporte fornecido pelo ERP à operação, o atendimento do ERP quanto às obrigações legais da empresa, se o ERP é integrado com a matriz e foi sugerido por ela, e se há necessidade de software complementar para o desenvolvimento das análises gerenciais de custos (Schoute, 2009; Brandau et al., 2013).

Conforme Chapman & Kihn (2009), abordagens de sistemas de informação integrados, como Enterprise Resource Planning (ERP), estão geralmente ligados a processos da contabilidade. Considerando as possíveis implicações sobre performance dos sistemas integrados de informações (como, por exemplo, ERP), estes oferecem o potencial de aumentar a performance, mas a efetividade dessa capacidade depende da maneira como as pessoas trabalham.

De acordo com Krumwiede (1998), Vikas (2006) e Krumwiede e Suessmair (2008), é evidente que a utilização de ERP facilita a execução e melhora a compreensão de sistemas gerenciais complexos de custos.

O ERP também atua como um elemento do isomorfismo em sua forma coercitiva, quando este é determinado pela matriz, e em sua forma mimética, quando este corresponde ao mesmo software utilizado por grande parte dos concorrentes/pares da empresa, desta forma o mesmo ocupa um papel relevante no sistema de gerenciamento de custos, além de ser um elemento importante na caracterização das pressões isomórficas.

3.2 Identificação das pressões isomórficas

Com base na revisão de literatura realizada, a figura 8 apresenta as pressões isomórficas em suas três vertentes, assim como os elementos pesquisados em cada uma delas, no âmbito dessa pesquisa.

Figura 8 – Pressões isomórficas (I). Fonte: Elaborado pela autora.

Para atingir o segundo objetivo específico de pesquisa, de identificar a existência de pressão isomórfica, esta foi analisada em suas três vertentes: coercitiva, mimética e normativa.

Para identificar a pressão coercitiva, trabalhou-se com a imposição da matriz (ou não), em relação ao método de custeio, às ferramentas de gestão e ao ERP em uso (Meyer e Rowan, 1977; Carmona e Macias, 2001; Scott, 2008; Portz e Cloud, 2010; Brandau et al., 2013).

Segundo DiMaggio & Powell (1983), Haveman (1993), Scott (1995; 2001), Siegel e Agrawal (1997), Brown (2011) e Brandau et al. (2013), emprega-se como evidência de pressão isomórfica mimética a presença de consultorias e a utilização do mesmo ERP usado pelos concorrentes. Conforme pesquisa realizada por Oyadomari et al. (2008), a adoção de novas ferramentas de gestão deve-se principalmente ao isomorfismo mimético, desta forma, esta pesquisa busca verificar se as empresas fazem uso das mesmas ferramentas que seus concorrentes.

A pressão isomórfica no pilar normativo ainda foi averiguada por meio da formação no exterior dos executivos que participam dessa pesquisa (Siegel e Agrawal, 1997), assim como da unificação de treinamentos por parte da empresa a seus funcionários e da presença de

expatriados no departamento de controladoria/financeiro (Dimaggio & Powell, 1983; Scott, 2001).

3.3 Existência ou não do *decoupling*

O *decoupling* de práticas gerenciais ligadas ao sistema de custos gerenciais foi investigado com base na não aderência da subsidiária em relação à tomada de decisão local referente aos requerimentos da matriz para reporte, no que tange o método de custeio e as ferramentas de gerenciamento de custos e no suporte provido pelo ERP. Os elementos investigados estão estruturados na figura 9:

Figura 9 – *Decoupling*. Fonte: Elaborado pela autora.

Segundo Carruthers (1995), a dissociação da imagem externa frente ao cotidiano da empresa é significativa e esse fato pode ser oriundo da propagação de procedimentos e regras racionalizados pela cultura, em vez de processos técnicos, pois estes não são capazes de melhorar o desempenho organizacional.

A teoria NIS assume ainda que práticas adotadas para assegurar a legitimidade externa são apenas simbólicas, sendo sempre dissociadas dos sistemas de operação interna, porém outras pesquisas demonstram que essa afirmação é passível de questionamento (Zucker, 1987; Mouritsen, 1994; Carruthers, 1995; Abernethy & Chua, 1996, citados por Yazdifar et al., 2008).

No presente estudo, o *decoupling* é medido pela aderência ou não aderência de práticas gerenciais de custos, por exemplo, no momento em que a empresa pesquisada relata não utilizar o mesmo método de custeio determinado pela matriz para reportar informações para a tomada de decisão local, é considerada então a existência do *decoupling*, pois há uma prática para legitimidade externa, frente à matriz, e outra para a gerência do dia-a-dia da empresa e tomada de decisão local. É verificada então a aderência do método de custeio, das ferramentas de gestão de custos, dos objetivos do SCG e do suporte provido pelo ERP.

3.4 Relações entre SCG, pressões isomórficas e *decoupling*

Uma vez que foram identificados todos os elementos de pesquisa e o caminho para alcançar os três objetivos específicos foram delineados, é possível estabelecer o percurso para verificar a existência de um relacionamento entre os elementos pesquisados.

As posições teóricas incitadas por Yazdifar et al. (2008) contrariam as considerações de Scott (1987; 2001) e, a partir disso, essa pesquisa visa verificar se o *decoupling* é menor, quanto maior o isomorfismo em sua forma coercitiva. De acordo com Yazdifar et al., (2008), em uma subsidiária de empresa química inglesa com seus controles impostos pela matriz, observou-se o *decoupling* em duas situações: na primeira, quando esses controles não estavam ligados à rotina da empresa; e na segunda, quando não havia consistência na solicitação, deixando a subsidiária insegura sobre como exatamente obter legitimidade. Esta pesquisa busca contudo demonstrar que em subsidiárias estabelecidas, o *decoupling* será menor, quanto maior a pressão em sua forma coercitiva. Com base nos trabalhos desenvolvidos pelos autores (Scott, 1987; 2001 e Yazdifar et al., 2008, Cruz et al., 2009), elabora-se então as seguintes hipóteses:

H1: Quanto maior o isomorfismo em sua forma coercitiva, menor o *decoupling* apresentado pela subsidiária frente às práticas do SCG impostas pela matriz.

Se esta hipótese demonstrar ser verdadeira, é possível primeiramente observar a presença de indícios consistentes de que os postulados de Scott (1987, 2001) sobre esse tema podem ser consolidados. Além disso, empresas matrizes teriam evidências de que a pressão coercitiva reduz o *decoupling* de processos ligados ao SCG.

Segundo pesquisas anteriores, o *decoupling* pode ocorrer por diversos motivos. Ele pode ser uma resposta a resistência a mudança (Oliver, 1991), uma resposta ao fato da nova estrutura proposta não condizer com os requisitos de eficiência desejados (Meyer & Rowan, 1977; Marques, 2012), ou ainda o *decoupling* pode ocorrer em situações nas quais há baixa resistência a mudança, porém diferentes lógicas gerenciais coexistem (Cruz et al., 2009). Considerando especialmente esta última suposição, pode-se constatar que se as mesmas lógicas gerenciais são praticadas, há um baixo nível de *decoupling*. Busca-se então verificar a ocorrência de convergência entre os objetivos da matriz e os da subsidiária no que tange ao SCG, proporcionando então um menor nível de *decoupling*.

H2: Quanto menor a divergência dos objetivos do SCG estabelecidos pela matriz e pela administração local à subsidiária, menor o nível de *decoupling* do SCG.

Se acontece tal convergência, os achados de Cruz et al. (2009) podem ser estendidos também para essa questão, auxiliando a sua consolidação, ou seja o *decoupling* pode ocorrer por diferentes lógicas de gestão, e não apenas por resistência a mudanças, por exemplo.

A existência do *decoupling* tem sido objeto de diversas pesquisas na área de controladoria/contábil. Contudo, destaca-se que os estudos, em sua maioria, têm o objetivo de identificar o *decoupling* e as razões que o originam, mas não investigam quais são as consequências desse fenômeno. Neste sentido, o presente estudo objetiva investigar se o *decoupling* interfere ou não no desempenho do SCG. É então formulada a seguinte hipótese:

H3: Quanto menor o *decoupling* (das práticas do SCG entre matriz e subsidiária), maior o desempenho (alcance dos objetivos do sistemas de custos gerenciais).

Caso esta relação possa ser observada por meio dos dados coletados, haveria indícios de que a empresa matriz deve esforçar-se em conjunto com a subsidiária, para desenvolver práticas gerenciais que atendam a ambas simultaneamente, a fim de evitar o *decoupling* e aumentar o desempenho do seu SCG. Caso o teste demonstre não haver indícios de que o *decoupling* afeta negativamente o desempenho, é possível constatar que a matriz não deve considerar esse fenômeno, e deve encará-lo apenas como uma resposta a fim de atender aos requisitos locais de eficiência (Meyer & Rowan, 1977; Marques, 2012).

4 DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA

Esse capítulo apresenta a definição do método e amostra, estruturação do questionário e a conexão deste com referencial teórico e, por último, análise de dados coletados. O método de pesquisa utilizado é o empírico-analítico de caráter quantitativo, aplicado através de questionário à população alvo, formada pelas subsidiárias de empresas alemãs operantes no Brasil, sendo estas delimitadas ao ramo automobilístico e de máquinas e equipamentos

4.1 Método

Conforme Van der Stede et al. (2005), cerca de 30% das pesquisas publicadas em *top journals* com o tema de contabilidade gerencial de 1982 a 2001 utilizavam o método de *survey*. Martins e Teófilo (2009) definem que a técnica de *survey* “consiste de perguntas a respeito de variáveis que se pretende medir ou descrever” (p. 93). Em contabilidade gerencial, o mesmo procedimento é utilizado predominantemente com a finalidade de testar teorias e ou ainda com propósitos descritivos. Embora o método apresente algumas desvantagens (Smith, 2003), mesmo seus críticos mais severos reconhecem o poder das opiniões coletivas sob os indivíduos, organizações e sociedade e consideram as maiores vantagens do método a alta validade externa e utilização como fonte de coleta de dados de grandes populações (Van der Stede et al., 2005).

Conforme Brownell (1995), apesar das críticas, principalmente quanto à validade interna, elas podem ser minimizadas com um bom design de pesquisa, enfatizando-se a necessidade de teoria consistente para possibilitar a inferência de relações causais. Atendendo a solicitações de Martins e Theófilo (2009) e Brownell (1995), o referencial teórico é usado para a construção de tal instrumento. Young (1996) realizou levantamento em quatro dos principais *journals* de contabilidade no período de 1985 a 1994, utilizando o método de *survey* e destacou seis pontos passíveis de melhoras, considerados na realização desta pesquisa: pequenas populações alvo (207, em média); baixa taxa de resposta; poucos estudos com emprego e procedimento de follow-up; não realização de análise de viés de não respondentes; lacuna de estudos que medem performances objetivas e subjetivas; falha em coletar dados reais e psicológicos com o mesmo instrumento. Estudos não permitem a ligação da prática com variáveis psicológicas.

4.2 População alvo, amostra e respondentes

Tendo em vista o interesse de investigar a relação matriz-subsidiária, foi selecionada a população de subsidiárias alemãs operantes no Brasil. Essa escolha deve-se a dois fatores preponderantes: a Alemanha é reconhecida pela importância concedida às práticas de gestão de custos e o Brasil é o maior parque de empresas alemãs fora da Alemanha, suscitando, por si só, questões sobre possíveis práticas de isomorfismo. Conforme publicações recentes, estima-se que cerca de 1.300 empresas alemãs operam no Brasil. A presente pesquisa enfoca os ramos automobilísticos e de máquinas e equipamentos, por serem indústrias de bens de capital as quais tendem a apresentar sistemas de custos mais complexos, sendo mais frequente o uso de instrumentos de gerenciamento de custo.

Bruns e Waterhouse (1975) e Merchant (1981) sugerem que a sofisticação em contabilidade gerencial está diretamente ligada ao tamanho da empresa. Conforme Guerreiro e Rocha (2010), e Cohen e Kaimenaki (2011), apenas em indústrias pode-se encontrar a aplicação de determinadas ferramentas contábeis de gestão, tendo em vista que o uso destas faz sentido apenas se há um certo nível de complexidade de produção. Por exemplo, o uso do Custeio ABC é indicado para empresas que produzem artigos com um volume razoável de custo indireto (Gosselin, 2006). Dessa maneira, a amostra escolhida para essa pesquisa é de grandes e médias empresas, indústrias em sua maioria. Outro fator decisivo na escolha da amostra foi o fato de a literatura indicar que o isomorfismo tende a ocorrer em empresas que atuam no mesmo ambiente. Assim, foi necessária ainda a delimitação por setor, unindo-se tamanho e complexidade de produção, com a escolha dos setores automotivos e de máquinas e equipamentos.

Na falta de conhecimento a priori, o processo de identificação de potenciais empresas que se encaixassem no perfil desejado para participação no presente estudo teve início com a publicação da Câmara de Comércio Brasil-Alemanha de associados dos setores de máquinas e equipamentos e automobilístico. O cadastro inicial possuía 273 empresas de ambos ramos de atividades. Efetuou-se então contato telefônico através do qual duas perguntas foram direcionadas: 1 - se a empresa em referência possuía matriz na Alemanha; 2 - qual o contato do responsável pelo departamento de controladoria, financeiro ou contábil. Foi informado que se tratava de uma pesquisa e o responsável receberia um e-mail com convite para participar dela. Das 273 empresas, 119 não eram alemãs e 17 estavam repetidas na listagem inicial (sendo consideradas apenas uma vez).

É importante salientar que embora a população de empresas alemãs atuantes no Brasil seja estimada em 1.300 (conforme dados da Câmara de Comércio Brasil-Alemaña), apenas uma parte é de indústrias, que correspondente à população alvo desse estudo. Com base nos dados obtidos em conjunto com a Câmara de Comércio Brasil-Alemanha, constatou-se que 137 empresas se encaixavam na população desejada.

Desse modo, foram coletados os contatos das 137 empresas aptas a participar da pesquisa. Para tais empresas, realizou-se o convite para participação da pesquisa por meio de e-mail, com *link* do questionário direcionado ao contato obtido através de contato telefônico anterior. Após esse e-mail, foi enviado um outro de acompanhamento, assim como uma segunda ligação, seguida de contato via rede social empresarial (*linkedin*) com respondente alvo, e encaminhado posteriormente um e-mail de lembrança e, por último, um de agradecimento. Todos os respondentes ainda foram convidados a participar do workshop em fevereiro/2017 para divulgação do resultado dessa pesquisa, assim como a ter a possibilidade de consolidar *network* com as empresas envolvidas nesse trabalho.

Para preservar a identidade das respondentes, não se fez necessário nenhum tipo de identificação da empresa no preenchimento do questionário. A Tabela 3 detalha o passo a passo da coleta de dados.

Tabela 3

Cronograma da coleta de dados

1	Câmara de Comércio Brasil-Alemanha: empresas potenciais	04/2015.
2	Validação de perfil da empresa e dados de contato dos gestores	05/2015.
3	Envio de E-Mail Convite com link questionário aos gestores	06/2015.
4	Envio de E-Mail lembrança	06/2015.
5	Contato por telefone com gestores	07/2015.
6	Contato via rede social com gestores (<i>linkedin</i>)	07/2015.
7	Último E-Mail lembrança	08/2015.
8	Agradecimento	09/2015.
9	Workshop e divulgação de resultado da pesquisa	02/2017.

Fonte: Elaborado pela autora.

4.3 Instrumento de pesquisa

O questionário foi elaborado com o objetivo de captar a prática gerencial da empresa em questão e a opinião dos gestores quanto a essas práticas em um determinado momento. O pré-teste foi realizado em três etapas. Após a formulação inicial do questionário, este foi validado por acadêmico da área de controladoria e contabilidade a fim de verificar a relevância das questões quanto aos objetivos e hipóteses dessa pesquisa. Em uma segunda fase, o questionário foi testado por dois profissionais da área de controladoria e contabilidade de empresa alemã de grande porte, com sede em São Paulo, do setor de máquinas e equipamentos. Nesta etapa, a finalidade foi checar se todas as questões seriam claramente compreendidas pelos respondentes. Após alterações propostas, em um terceiro estágio, o questionário foi enviado a um grupo de quatro acadêmicos da área para avaliação final, no tocante à compreensão das questões e conexão entre elas e o alicerce teórico da pesquisa. Após a realização das mudanças sugeridas, o formulário foi encaminhado a todos os contatos da amostra (Dillmann, 2000). A plataforma utilizada para gerar as questões foi a Questback EFS 10.9 e o formulário completo encontra-se no Apêndice B.

A consolidação de todas as alterações indicadas resultou em um questionário dividido em cinco seções, além de página introdutória e página de agradecimento, conforme a estrutura a seguir:

- Introdução: o primeiro contato do respondente com a pesquisa; o objetivo desta é apresentado, assim como um termo de compromisso de confidencialidade.
- Parte I: 8 questões com o objetivo de traçar um perfil do respondente e da empresa.
- Parte II: seção sobre o método de custeio (7 questões), diretamente ligada ao primeiro objetivo da pesquisa, de identificar os métodos de custeio e o objetivo desse sistema de gerenciamento de custos; essa parte também visa a possibilitar o teste das hipóteses desenvolvidas.
- Parte III: 8 questões sobre planejamento e controle, diretamente conectadas às ferramentas utilizadas no planejamento e controle do gerenciamento de custos, englobando o uso (ou não) do custo padrão, custeio alvo e margem de contribuição; nesse caso, as questões também indagam sobre o emprego de tais ferramentas estar voltado somente para o processo de decisão local, utilização pela matriz ou ambos. Essa seção relaciona-se ao primeiro

objetivo da pesquisa, sobre as principais características dos sistemas gerenciais de custo, e fornece indícios sobre possível *decoupling*, terceiro objetivo do trabalho.

- Parte IV: 7 questões sobre características gerais do sistema e da área de gerenciamento de custos, com o objetivo principal de evidenciar se os gestores respondentes têm alguma percepção de um (ou mais) dos três tipos de isomorfismo abordados (coercitivo, mimético e normativo), assim como da existência do *decoupling* no que tange às práticas gerenciais ligadas ao gerenciamento de custos.
- Parte V: 2 questões sobre objetivos e performance do gerenciamento de custos, com a finalidade de evidenciar se há convergência ou divergência entre os desígnios da matriz e da gestão local quanto ao sistema de custos, assim como captar a importância deste para a organização.
- Agradecimento: ao concluir o preenchimento das 32 questões, os respondentes têm acesso à página de agradecimento pela participação na pesquisa.

4.4 Taxa de resposta e informações descritivas dos respondentes

A totalidade das respostas do questionário foi fornecida por 29 empresas, correspondendo a uma taxa de resposta de 21,17%. Contudo, dois respondentes indicaram não possuir contato com a matriz, tendo, dessa forma, seus questionários invalidados, perfazendo uma taxa de resposta de 19,71%. Das 27 empresas consideradas, 77% possuem receita anual superior a 90 milhões de reais e 30% mais de 500 funcionários operando no Brasil. Apenas três empresas operam no país há menos de uma década.

Tabela 4 - *Ramo de atividades – Respondentes válidos*

Ramo de Atividades			
	Amostra	Respondentes	% Respondentes
Máquinas e Equipamentos	95	20	74%
Automobilístico e peças	42	7	26%
Total	137	27	100%

Fonte: Elaborada pela autora.

Quanto aos profissionais que responderam o questionário, todos atestaram possuir contato regular e frequente com a matriz, todos são brasileiros, 81% estão a, no máximo, dois níveis

hierárquicos do executivo principal da empresa no Brasil e 26% possuem formação acadêmica principal ou complementar no exterior.

Assim, é possível afirmar que os respondentes refletem as características da população alvo, tendo em vista a combinação dos requisitos de seleção e as respostas de *cross check* obtidas através do formulário, confirmando questões essenciais para a presente pesquisa como: ser subsidiária de empresa alemã; ter porte de grande empresa; e possuir operações consolidadas no Brasil. Para a consolidação da pesquisa, também era fundamental que o respondente detivesse contato regular e frequente com a matriz, além de atuar na área financeira, a fim de ter os conhecimentos necessários para responder o questionário.

5 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Em seguida, são apresentados e discutidos os resultados obtidos por meio da aplicação do instrumento de coleta, divididos em três seções, análogas aos objetivos de pesquisa: principais características do sistema de custos gerencial; pressões institucionais isomórficas; e a relação entre as principais características SCG, as pressões institucionais e o *decoupling*.

5.1 Quanto às características do sistema de gerenciamento de custos, a identificação das pressões isomórficas e o decoupling

A figura 10 expõe uma visão geral dos resultados sobre as características do sistema de custos gerenciais obtidos nesta pesquisa:

Figura 10 – Resultado: características do sistema de custos gerenciais. Fonte: Elaborado pela autora.

Esta visão geral e a discussão que se segue, visa atender ao primeiro objetivo específico desta pesquisa, que consiste em averiguar as principais características do sistema de gerenciamento de custos utilizado em subsidiárias de empresas alemãs instaladas no Brasil, com foco no método de custeio, nas ferramentas de gestão de custos, nos objetivos do sistema de custos e no suporte provido pelo ERP empregado para gerenciamento de custos, segue discussão contemplando cada um destes itens.

5.1.1 Método de custeio

Conforme a pesquisa realizada, visando a tomada de decisão, 77% dos respondentes declararam utilizar o método de custeio por absorção, 33% usam também o método de custeio variável e 15% utilizam o método de custeio ABC, conforme exposto na figura 11, abaixo.

A questão em análise é a 2.1 do instrumento de coleta, disponível no apêndice B.

		TDL	Matriz
Método de custeio	Absorção	77%	74%
	Variável	33%	26%
	Custeio ABC	15%	15%

TDL: Tomada de decisão local

Matriz: Utilização para report a Matriz

Figura 11 – Método de custeio, taxa de utilização. Fonte: Elaborado pela autora.

Observa-se que praticamente em todos os casos, as subsidiárias utilizam o mesmo método de custeio para tomada decisão local e para reporte a matriz. É possível considerar que o método de custeio utilizado para a tomada de decisão é um instrumento do isomorfismo em sua forma coercitiva, sendo determinado por agente privilegiado, detentor de recursos escassos (Dimaggio & Powell, 1983; Scott, 2001; Dorminey, Fleming, Kranacher, & Riley, 2012). Na amostra analisada a aderência do método de custeio para tomada de decisão local e do método de custeio para reporte a matriz ocorre em quase 100% dos casos, havendo baixo decoupling. Nota-se ainda que 10% das empresas analisadas declaram utilizar os três métodos para a tomada de decisão. Na sequência são discutidos os resultados obtidos e os aspectos peculiares de cada método de custeio os aspectos relacionados a cada método de custeio.

5.1.1.1 Custeio por absorção

O custeio por absorção foi indicado por 77% das empresas como sendo o método utilizado para a tomada de decisão. Pesquisas internacionais apontam que o nível de empresas que empregam o custeio por absorção para tomada de decisão local é similar ao apresentado na pesquisa de Souza et al. (2003). Estes analisaram multinacionais operando no Brasil, as quais, por sua vez, empregam o método de absorção (65%) no mesmo nível utilizado por empresas americanas de manufatura, conforme Hughes e Gjerde (2003).

A principal fragilidade do método pode ser apontada como a base definida para rateio dos custos fixos aos produtos. Para assegurar a qualidade dos custos mensurados, é fundamental que a base utilizada para rateio seja a mais adequada possível – tendo em vista que todas as bases serão passíveis a críticas. 48% das subsidiárias pesquisadas indicam que o rateio também é um mecanismo utilizado para atender a padronização de mensuração dos custos sugerida pela matriz (Questão 2.3 do instrumento de coleta, apêndice B), podendo ser desta forma identificado como uma forma do isomorfismo em sua forma coercitiva.

O método de custeio por absorção, pode ser considerado ainda um item do isomorfismo normativo, tendo em vista que integra o pilar regulatório desenvolvido por Scott (2001), pelo fato de ter seu uso obrigatório as empresas que operam no Brasil para prestação de contas ao fisco. O mesmo integra ainda o pilar coercitivo, quando analisado sobre a perspectiva de utilização para a tomada de decisão, que pode ser imposta pela matriz destas subsidiárias. Sob este enfoque, a amostra demonstra que esta ferramenta, em 77% das empresas analisadas não possui seu uso limitado apenas a prestação de contas ao fisco, mas também ao gerenciamento de custos, demonstrando que o postulado defendido por Scott (2001, 2011), encontra lastro nestes dados.

Embora o custeio por absorção parcial (aqui analisado) não prevê a alocação aos produtos dos gastos administrativos, de vendas e encargos financeiros, 59% das empresas que utilizam o custeio por absorção para a tomada de decisão, declaram alocar estes custos aos produtos para fins de análise gerencial (questão 2.2 do instrumento de coleta, apêndice B), utilizando desta forma o custeio por absorção em sua modalidade plena, que pode integrar ainda ao seu cálculo o custo do capital próprio – mesmo que este seja um custo imputado e não incorrido.

Considerando um impacto mais amplo na utilização deste método para a tomada de decisão, um ponto que merece ser contemplado é a necessidade de atentar para o fato que a demonstração de resultados de um período, caso a produção tenha superado as vendas do período, conterà apenas parte dos custos fixos diretos, tendo em vista que a parte correspondente aos produtos produzidos e não vendidos estará no estoque. Assim como em períodos que as vendas superam a produção, o valor de custo fixo alocado no resultado corresponde aos produtos vendidos naquele período e ao a produção do mesmo.

5.1.1.2 Custeio variável

O custeio variável, utilizado de maneira gerencial pelas empresas, tendo em vista o fato de não ser aceito, atribui aos produtos, apenas os custos variáveis. As despesas variáveis (como despesas comerciais, royalties, etc) são subtraídas da receita líquida. Este método foi apontado como em uso para tomada de decisão local por 33% das subsidiárias.

Figura 12 – Taxa de utilização de custeio variável ao redor do mundo. Fonte: Elaborada pela autora.

Em pesquisa de Hughes e Gjerde (2003), 26% das empresas americanas utilizam o mesmo já em empresas alemãs, a utilização sobe para 56% (Krumwiede & Suessmair, 2008), e o processo parece ser ainda mais empregado no universo de indústrias de grande porte operantes no Brasil, sendo de 62%, conforme Reginato e Guerreiro (2011). Em contrapartida, apenas 20% das multinacionais de grande porte instaladas no Brasil empregam esse procedimento (Souza et al., 2003). Fica evidente que o custeio variável é difundido em uma ampla gama de indústrias, de diversos portes. Este método é menos utilizado entre as subsidiárias de empresas alemãs em operação no Brasil do que em empresas alemãs atuantes na Alemanha (56%), contudo, parte dessa diferença pode estar ligada ao porte das empresas pesquisadas, diferentes nas pesquisas mencionadas.

Fica evidenciado desta forma, que empresas de subsidiárias alemãs operando no Brasil tem taxa de utilização do método superior as empresas americanas e ainda mais superior as demais multinacionais que operam no país. O que demonstra uma influência por parte da matriz. Contudo, esta utilização poderia ser superior quando comparada com empresas alemãs (56%), demonstrando que outros fatores, como diferentes lógicas de gestão, fatores culturais podem estar exercendo influencia e contendo o avanço deste método. É importante contudo ressaltar que a utilização da margem de contribuição – que por sua vez é obtida por meio do custeio variável – é utilizada por 52% dos participantes – o que praticamente igualaria o uso do método de custeio variável entre as subsidiárias brasileiras e as empresas alemãs de pequeno porte.

A principal vantagem deste método consiste na apuração da margem de contribuição por produto, ou seja, quanto cada produto contribui para a cobertura dos custos e despesas fixas da empresa – esta interpretação visa então a tomada de decisão que prioriza a maximização dos lucros, ou seja, que opta sempre pela priorização de produtos que tenham maior margem de contribuição total.

5.1.1.3 Custeio ABC

O custeio baseado em atividades (custeio ABC) é considerado uma ferramenta contemporânea de gestão de custos, auxiliando as empresas a precificarem seus produtos mais adequadamente, em especial quando estes possuem uma larga porção de custos de *overhead* (Sulaiman et al., 2004). Friedl et al. (2005) destaca o fato do custeio ABC privilegiar decisões de longo prazo, devido o seu método de alocação dos custos, enquanto o custeio variável é mais indicado para decisões de curto prazo, que levem em consideração a margem de contribuição de cada produto. A popularidade do custeio ABC na literatura é notória, contudo, esta não é experimentada na taxa de utilização do custeio por atividades em empresas espalhadas ao redor do mundo (Gosselin, 2006). A Figura 13 demonstra a taxa de utilização do custeio ABC ao redor do mundo:

Figura 13 – Taxa de utilização Custeio por Atividades (ABC) ao redor do mundo. Fonte: Elaborada pela autora.

A figura 13 demonstra que especialmente em países da Ásia (Sulaiman et al., 2004), a taxa de utilização é inferior (2% na China, 20% na Índia, 28% na Malásia) quando comparado aos Estados Unidos, por exemplo. Os autores apontam como possíveis fatores o fato do método ser contemporâneo e os asiáticos preferirem técnicas que sejam tradicionais, tendo em vista que o

conhecimento para estas apurações já está amplamente difundido nas universidades. O número de empresas alemãs que empregam o custeio por atividades (Krumwiede & Suessmair, 2008) é mais significativo (25%), seguido de empresas americanas, lugar de origem do custeio por atividades, com 38% das empresas pesquisadas empregando o método (Hughes & Gjerde, 2003). Já nas indústrias brasileiras de grande porte pesquisadas por Reginato e Guerreiro (2011), a taxa de aplicação do custeio ABC alcança 64%, superando o de empresas americanas – onde espera-se maior aderência tendo em vista serem os criadores deste método.

As subsidiárias de empresas alemãs instaladas no Brasil, apontam taxa de utilização de 15%, ainda mais inferior que a utilização deste na Alemanha. Comparando este dado com a taxa utilização de multinacionais instaladas no Brasil (64%), é possível dizer que há espaço para futura implementações deste método seja pelo isomorfismo em sua parte coercitiva (matriz-subsidiária), seja pelo isomorfismo em sua forma mimética (concorrentes-subsidiária).

5.1.2 Ferramentas de gerenciamento de custos

Quanto as ferramentas de gerenciamento de custos, foram pesquisadas quatro ferramentas: custo padrão, custeio alvo, margem de contribuição e orçamento (sendo que os dois últimos são conhecidos também como ferramentas de gerenciamento de resultado).

A questão em análise é a 2.3 do instrumento de coleta, disponível no apêndice B, a Figura 14 demonstra a % de subsidiárias que utilizam a ferramenta em questão:

Figura 14 – Ferramentas de gerenciamento de custos, taxa de utilização. Fonte: Elaborado pela autora.

As ferramentas de gestão de custos além de serem consideradas como parte integrante das características do sistema gerencial de custos, também são fonte de análise para constatação do isomorfismo e de decoupling (conforme Figura 1). Estes dois itens, assim como aspectos singulares de cada ferramenta serão analisados a seguir.

5.1.2.1 Custo Padrão

Esta pesquisa investigou quatro aspectos de utilização do custo padrão, sendo eles: a empresa utiliza ou não o custo padrão; para quais subitens integrantes do custo o custo padrão é calculado; qual a frequência de análise das variações entre custo incorrido e custo padrão; o mesmo é utilizado para qual finalidade e por último se o mesmo é considerando uma ferramenta importante na gestão de custos da empresa. Estes aspectos foram obtidos por meio das questões: 3.5, 3.6, 3.7 e 3.8 do instrumento de coleta, disponível no apêndice B, e são apresentados e discutidos abaixo.

O custo padrão é utilizado por 63% das empresas respondentes. Considerado como uma ferramenta tradicional no controle dos custos, esta taxa de utilização pode ser comparada com a obtida por Souza et al. (2003), pesquisa na qual 83,7% do universo de multinacionais pesquisadas declaram fazer uso desta ferramenta. Sulaiman et al. (2004) apontam ainda que o custo padrão é usado nos três países pesquisados da Ásia (Malásia, Índia e China), por se tratar de uma ferramenta contemporânea de conhecimento consolidado. Retornando ao universo de empresas instaladas no Brasil, o custo padrão também demonstra ter grande aplicabilidade entre as empresas do setor de *agrobusiness* (Souza et al., 2012).

Dentro do universo de subsidiárias que declararam utilizar o custo padrão (63% do total), praticamente todas calculam o custo padrão para matéria-prima, mão de obra direta e despesas gerais da fábrica. Uma minoria de 41% das empresas empregam o custo padrão também para controle das despesas administrativas e comerciais.

Com o objetivo de verificar se o custo padrão estava institucionalizado nas empresas, ou seja, se seu uso não era apenas cerimonial, foi questionado as mesmas qual a frequência de acompanhamento entre o custo real incorrido e o custo padrão. Observou-se que em 12% das subsidiárias o custo padrão é utilizado de forma cerimonial, não institucionalizada, tendo em vista que elas declararam não acompanhar o desvio entre o custo padrão e o custo incorrido, ou acompanhá-lo apenas anualmente, indicando que a ferramenta, embora esteja em uso na empresa, não faz parte do cotidiano da mesma. Para a grande maioria (76%), a comparação entre custo padrão e custo incorrido é realizada mensalmente.

Praticamente todas as subsidiárias fazem uso desta ferramenta para a tomada de decisão local, e 48% da amostra também reporta a matriz utilizando a mesma. Observou-se ainda que 71% dos usuários da ferramenta de custo padrão consideram a mesma importante para o controle de custos. O isomorfismo em sua forma coercitiva está presente 76% das subsidiárias que utilizam

e neste caso Scott (2008, 2011) tem seu paradigma aqui confirmado que onde o isomorfismo em sua forma coercitiva está presente, o decoupling é menor, tendo em vista que as subsidiárias que fazem uso desta ferramenta para reportar a matriz, também a utilizam para tomada de decisão local e ainda a consideram importante para o controle dos custos.

O custo padrão foi indicado como em uso por 63% dos respondentes, este pode ser considerado um indicio do isomorfismo em sua forma mimética, demonstrando que esta ferramenta esta em uso por subsidiárias líderes no mercado e pela maioria de seus pares no setor automobilístico e peças e máquinas e equipamentos.

5.1.2.2 Custeio Alvo

O custeio alvo, assim como o custo padrão é considerado uma ferramenta de gestão de custos contemporânea, sendo o conhecimento do mesmo consolidado pela maioria das empresas (Sulaiman et al., 2004). Esta pesquisa investigou quais subsidiárias aplicam o cálculo do custeio alvo, e para as aderentes a ferramenta, três aspectos foram questionados: se o mesmo é calculado para produtos novos por solicitação da matriz e/ou para tomada de decisão local, se está em fase de implantação; e por fim, se é considerado uma ferramenta essencial para o controle e gerenciamento dos custos. Estes questionamentos foram realizados por meio da questão 3.4 e suas alternativas (consulte apêndice B para verificar questões na integra).

Das subsidiárias pesquisadas, 52% utilizam o custeio alvo. Em pesquisa realizada por Souza et al. (2003), nenhuma das multinacionais operantes no Brasil, participantes da pesquisa, utilizavam o custeio alvo. Porém, no estudo de Kajüter (2005), em universo de empresas alemãs, 55% declararam utilizar a metodologia. Em empresas do Reino Unido, Nova Zelândia e Estados Unidos, o processo do custeio alvo aparece entre os mais adotados, com nota 4,3, em escala de 1 a 7 (Guilding et al., 2000). Desta forma, é possível afirmar a percepção do isomorfismo em sua forma coercitiva na aderência das subsidiárias alemãs ao uso desta ferramenta. Esse fato fica ainda mais evidente por meio do questionamento se as mesmas se a aplicação do custeio alvo a produtos novos é realizada por solicitação da matriz, sendo que 21% declaram que sim, e 15% afirmam também utilizar esta informação para o processo de decisão local.

Por último, desejava-se saber se as subsidiárias que aplicavam esta ferramenta, consideravam a mesma essencial para o controle e gerenciamento dos custos, a resposta foi sim, em 86% das empresas usuárias, caracterizando desta forma o uso institucionalizado.

O *decoupling* desta ferramenta fica evidenciado em apenas 6% das subsidiárias, que realizam o custeio alvo por solicitação da matriz, mas não aplicam o mesmo no processo de decisão local.

5.1.2.3 Margem de Contribuição

A análise de margem de contribuição é uma das características mais marcantes da contabilidade de custos alemã (Krumwiede & Suessmair, 2008). Assim, ao pesquisar o SCG de subsidiárias alemãs operando no Brasil, é essencial averiguar a utilização da análise de margem de contribuição. Embora esta tenha sido incluída no item ferramenta de gerenciamento de custos, a mesma é apontada também como uma ferramenta de gerenciamento de resultado (Friedl et al., 2005). Este autor destaca o fato da mesma ter sido criado nas décadas de 1950 e 1960, com o objetivo de ser usada na tomada de decisões, e por este motivo, o custo fixo não deveria compor a análise da margem de cada produto, assim este não influenciaria decisões de custo prazo, como aceitar ou rejeitar um pedido adicional baseado na margem de contribuição dos produtos em questão.

Três aspectos sobre a utilização da margem de contribuição foram questionados: se a empresa utiliza margem de contribuição (rotineiramente ou esporadicamente); qual o nível de cálculo (CM I, II ou mais) e qual a finalidade do mesmo (tomada de decisão local/report a matriz/ambos). As questões 2.5, 2.6 e 2.7 foram utilizadas, conforme instrumento de pesquisa aplicado.

Das subsidiárias respondentes, 52% declararam adotar a análise de margem de contribuição regularmente, sendo que, destas, 50% calculam no nível de CM II ou mais. Das empresas americanas estudadas por Hughes e Gjerde (2003), 26% afirmaram utilizar a análise de margem de contribuição. Por sua vez, quanto às empresas de grande e médio porte do estado do Paraná, 16% delas atestaram utilizar a ferramenta. Desta forma, é possível considerar que há influência da matriz na utilização desta ferramenta, tendo em vista seu uso ser mais expressivo nesta população que em outros estudos. Outro fator importante que corrobora para a caracterização do isomorfismo coercitivo, sem a presença do *decoupling* é o fato de praticamente todas as empresas que empregam essa ferramenta o fazem na tomada de decisão local e no reporte a matriz.

Friedl et al. (2005), destaca que parte da popularização desta método deve-se ao fato do ERP SAP utilizar a lógica de análise de margem de contribuição em seu software, 57% das empresas

que declaram utilizar análise de margem de contribuição utilizam o SAP como software de gestão.

A utilização da margem de contribuição e do custeio variável é esperada para ser similar, tendo em vista que é necessário utilizar o custeio variável para realiza o cálculo das margens de contribuição de cada produto. Contudo, enquanto 33% das subsidiárias declaram utilizar o custeio variável, 52% utilizam a margem de contribuição. Desta forma dois fatores são possíveis: em 19% das subsidiárias que empregam a margem de contribuição, o fazem, porém não de maneira integral, realizando o cálculo mediante a um evento novo, como o desenvolvimento de um produto – e por isso declararam não utilizar o custeio variável. Outra possibilidade, é o fato de na prática, 52% dos respondentes utilizarem o custeio variável, mas não estarem cientes que é por meio dele que se calcula a margem de contribuição.

Abordamos na sequencia o uso do Orçamento, quase uma unanimidade nas empresas pesquisadas.

5.1.2.4 Orçamento

Esta pesquisa inqueriu as empresas participantes sobre a utilização da ferramenta de gestão orçamento, considerando três aspectos: realiza/ou não orçamento (Budget); qual a finalidade (tomada de decisão local, reporte a matriz, ambos), e qual a intensidade que a empresa matriz acompanha os desvios entre custos planejados e incorridos (escala linkert de 1 a 5). As questões 3.1, 3.2 e 3.3 do instrumento de coleta disponível no apêndice B foram utilizadas para pesquisar sobre esta ferramenta.

O Orçamento é quase ferramenta unânime entre as subsidiárias, 96% realizam orçamento anual, este é considerado uma ferramenta ampla e bastante difundida conforme estudos anteriores (Mucci, 2014). O orçamento pode ser considerado um indicio do isomorfismo coercitivo e mimético, e também de decoupling na amostra analisada.

O isomorfismo coercitivo fica perceptível pelo fato de 31% das subsidiárias realizarem o orçamento apenas devido a solicitação da matriz e 69% realizarem devido a solicitação da matriz e também para a tomada de decisão local.

É possível ainda sugerir estudos sobre o papel do isomorfismo mimético quanto à proliferação da utilização do orçamento para controle de custos nas subsidiárias, tendo em vista a alta taxa de utilização desse tipo de isomorfismo, mesmo diante de diversas críticas (Carmona & Macias,

2001; Frezatti, 2004; Frezatti et al., 2007a). Mesmo em pesquisas anteriores, a taxa de utilização de orçamentos não supera os 62% (Souza et al., 2003; Reckziegel & Diehl, 2007), enfatizando ainda mais o potencial de futuros estudos sobre o tema.

O decoupling na utilização desta ferramenta também fica evidente devido ao fato de parte da amostra realizar o orçamento apenas devido a necessidade de reporta-lo a matriz, ou seja, não aplicando o mesmo no processo decisório local.

Fica evidente ainda que a empresa matriz, quase em sua totalidade, acompanha de maneira frequente os desvios que ocorrem entre o custo apresentado no orçamento e o custo real, sendo a maior frequência de acompanhamento possível o nível 5 (escala *likert* de 1 a 5) e a média desta resposta foi 4, demonstrando que a ferramenta não possui uso apenas cerimonial, mas está institucionalizada na rotina das empresas.

5.1.2.5 Demais considerações sobre as ferramentas de gestão de custos

Foram pesquisados ainda três aspectos gerais quanto a percepção dos gestores em relação ao sistema de custos gerenciais e o relacionamento matriz-subsidiária (Kajüter e Schröder, 2013). O gestor foi questionado se o reporte a matriz das informações de controle de custos e planejamento agregam valor ao business local - escala linkert 1 a 5 (Questão 3.3). Foi solicitado ainda que o gestor indica-se a convergência entre as informações demandadas pela matriz e utilizadas para a tomada de decisão local sobre custos – escala linkert 1 a 5 (Questão 4.4). E por fim, o gestor foi indagado sobre sua percepção importância das ferramentas de gestão de custos utilizadas em sua empresa quanto ao: resultado econômico, controle da utilização de recursos, análise de desempenho de gestores, atender as demandas da matriz – escala linkert 1 a 5 (Questão 5.2, instrumento de coleta, apêndice B).

- Agregar valor: o reporte a matriz das informações de controle de custos e planejamento agregam valor ao business local? Em escala linkert de 1 a 5, sendo 1 não agrega valor e 5 essencial, a média obtida foi de 3,66. Sendo que 59% das subsidiárias consideram esta atividade essencial (escala linkert 4 e 5), e 26% delas acreditam que esta atividade não agrega valor.
- Convergência de informações: indique na escala ao lado a convergência das informações de custos demandadas para a tomada de decisão local e as solicitadas pela matriz. 26% das subsidiárias consideram que as informações são convergentes (escala linkert 1 e 2) e 56%

consideram que são divergentes em formato e conteúdo (escala linkert 4 e 5). A media obtida foi de 3.3).

- Importância das ferramentas: as subsidiárias foram inqueridas quanto a importância das ferramentas de gerenciamento e controle de custo sob cinco focos distintos, por meio de escala linkert, sendo 1 não relevante e 5 muito importante. Sob o foco: Resultado econômico média 4,6; Controle e utilização de recursos média 4,5; Análise de desempenho de gestores, média 4; Atender as demandas da matriz, média 4; Assegurar um posicionamento diferenciado da empresa no mercado, média 4,3.

Os resultados acima demonstram que a maioria das subsidiárias consideram que a atividade de reportar informações de planejamento e controle de custos a matriz agrega valor ao business local, mesmo que estas informações tenham conteúdo e formato diferentes das informações utilizadas para tomada de decisão local (56% consideram que não há convergência nas informações). A atividade preparação e reporte de dados pode fomentar o conhecimento dos determinantes de custos, da atividade produtiva e desta forma dar suporte para o controle efetivo de custos. Quase todas as empresas veem a atividade de planejamento e controle de custos, parte integrante do sistema de custos gerenciais, como essencial para assegurar o resultado econômico da empresa, assim como para controlar a utilização de recursos. Outro papel importante do planejamento e controle de custos é a utilização de suas informações para análise de desempenho de gestores (não objeto desta pesquisa). As empresas também enxergam que estas informações tem papel importante para assegurar o posicionamento diferenciado da empresa no mercado, além de ser essencial para reportar os dados solicitados pela matriz. Desta forma o sistema de custos gerenciais se mostra indispensável para a gestão das empresas e para o controle da matriz a subsidiária. A seguir analisa-se os principais objetivos do sistema de custos gerenciais.

5.1.3 Principais objetivos do SCG

Kajüter (2005) pesquisou os objetivos do SCG em empresas alemãs e constatou que a redução de custos e o aumento da transparência são os objetivos principais do SCG nas corporações pesquisadas. Na Figura abaixo, pode-se observar, conforme a visão da subsidiária, os principais objetivos do sistema de custos gerenciais estabelecidos pela subsidiária e pela matriz (corresponde a questão 5.1 do instrumento de coleta, disponível no apêndice B).

Figura 15 – Principais objetivos do SCG. Fonte: Elaborada pela autora.

No presente estudo, é possível observar que subsidiária e matriz possuem objetivos diferentes para o SCG, sob a visão do respondente local. Por exemplo, 100% das subsidiárias apontaram reduzir custos como um dos objetivos principais do SCG, porém, para elas, apenas 89% das empresas matrizes veem a redução de custos como um objetivo principal. Dessa forma, é possível afirmar que, em relação aos objetivos principais do SCG, foi encontrada a maior não conformidade entre a visão da subsidiária e a visão que esta alega ter da matriz. Outra diferença interessante sobre esses dois pontos de vista relaciona-se ao alcance desses propósitos; por exemplo, 88% dos respondentes afirmam ter atingido entre 50% e 100% do objetivo de facilitar a formação de preço, porém, sob a perspectiva da matriz, apenas 68% dos respondentes asseguram ter atingido entre 50% e 100% da meta. Essa diferença se mantém para todos os objetivos do SCG.

Assim, é possível constatar que, sob a perspectiva local, os objetivos do SCG diferem em prioridade e em grau de realização, ao se compararem a administração local e a visão da matriz, sendo que o item com maior consenso, mostrando-se de fato como um objetivo principal para todos, tendo sido alcançado pela maioria, foi o item de redução de custos.

5.1.4 Suporte provido pelo ERP

Em diversas pesquisas, o item ERP não é visto como uma característica do SCG, contudo Krumwiede (1998) destaca a importância fundamental do ERP na difusão de métodos de custeio, como o que conta com a análise de margem de contribuição, tendo em vista a necessidade de sistemas integrados, viabilizadores de diversos tipos de análise. A Figura 18 apresenta os softwares em uso nas corporações (sobre ERP questões 4.1, 4.2 e 4.3 do instrumento de coleta, disponível no apêndice B).

Figura 16 – ERP em uso nas subsidiárias de empresas alemãs operando no Brasil. Fonte: Elaborada pela autora.

Nesse sentido, nesse trabalho, considera-se que o ERP desempenha um papel fundamental no SCG e, por isso, não poderia ser ignorado. O software alemão SAP obteve maior taxa de utilização com 41%, possivelmente por se relacionar a subsidiárias de empresas alemãs, enquanto a TOTVS obteve 22%. A ERP é apontado por Brandau et al. (2013) como uma das principais evidências do isomorfismo mimético. Este fato é aqui reafirmado, ao verificar que duas empresas de ERPs abrangem 63% das subsidiárias pesquisadas. Foi questionado ainda, se a subsidiária acreditava que o ERP em uso na empresa, era utilizado por outras empresas do mesmo ramo, metade dos usuários de SAP declararam que sim – evidenciando o mimetismo.

A figura 17 demonstra todos os aspectos do ERP que foram pesquisados:

Figura 17 – ERP aspectos pesquisados. Fonte: Elaborado pela autora.

Além de ser um indicio do isomorfismo em sua forma mimética, o ERP pode ser considerado também como produto do isomorfismo coercitivo. Em 44% das subsidiárias o ERP é integrado com a matriz e em 41% das subsidiárias o ERP foi determinado pela matriz.

Das empresas investigadas, 63% consideram como eficiente o suporte provido pelo ERP a operação. Este número sobe para 85% quando é questionado sobre o suporte dado para cumprir com obrigações fiscais e tributárias. É interessante observar ainda que em 100% das subsidiárias é necessário o uso de software complementar (Excel, por exemplo) para gerir e planejar os custos.

5.2 Pressões institucionais isomórficas

O segundo objetivo específico desta pesquisa consiste em no âmbito matriz-subsidiária, no tocante à adoção de sistemas gerenciais de custos, identificar a pressão institucional isomórfica em sua forma coercitiva. Dados adicionais são coletados ainda afim de evidenciar o isomorfismo mimético e normativo, que pode estar presente em empresas do mesmo ramo de atividades e que operam no mesmo ambiente.

A figura 18, pressões isomórficas resume os resultados encontrado para cada forma de pressão, demonstrando que há evidências substanciais das pressões isomórficas atuantes no sistema de custos gerenciais. A forma de mensuração e resultados são expostos e analisados no itens a seguir.

Figura 18 – Pressões isomórficas (II). Fonte: Elaborada pela autora.

5.2.1 Pressão isomórfica coercitiva

Considerando as pesquisas desenvolvidas por Pfeffer e Salancik (1978) e DiMaggio e Powell (1983), é possível afirmar que o isomorfismo em sua forma coercitiva é operacionalizado por um construto formado por três subconstrutos: a influência exercida por fornecedores, por clientes e pela empresa matriz. Contudo, conforme Teo et al. (2003), esses subconstrutos não necessariamente possuem alguma correlação entre si e uma organização possivelmente experimente diferentes níveis de pressões oriundos desses atores. Observa-se ainda que a literatura disponível sobre análise de isomorfismo em sua forma coercitiva mensura-o de maneira idiossincrática (Covaleski & Dirsmith, 1988; Ginsberg & Buchholz, 1990; Rao & Nielsen, 1992; Greening & Gray, 1994; Lehrman, 1994; Sulton et al., 1994, citados por Mizruchi & Fein, 1999; Konrad & Linneran, 1995; Teo et al., 2003; Yazdifar et al., 2008; Brandau et al., 2013; Kajüter & Schröder, 2013) e o presente trabalho pautou-se na definição literária para buscar a mensuração desse tipo de isomorfismo.

De acordo com Meyer e Rowan, 1977, Scott, 2008 e Portz e Cloud, 2010, as pressões isomórficas institucionais de convergência levariam subsidiárias a adotar os mesmos modelos gerenciais de sua matriz, mesmo quando tais modelos não fossem eficientes.

Para a análise do nível de pressão isomórfica em sua forma coercitiva, esta pesquisa propõe a construção de um score que agrupe todas as evidências coletadas de isomorfismo coercitivo, identificados no âmbito do sistema de custos gerenciais. Conforme discutido no item 5.1.1, três métodos de custeio utilizados para a tomada de decisão foram pesquisados: custeio por absorção, custeio variável e custeio ABC. Fica evidenciado que todas as subsidiárias possuem ao menos um método de custeio utilizado para a tomada de decisão que é solicitado pela matriz, neste critério todas recebem 1 ponto.

No âmbito das ferramentas de gerenciamento de custo, foram pesquisadas a utilização do custo padrão, do custeio alvo, da margem de contribuição e do orçamento. A empresa recebeu um ponto para cada ferramenta que é utilizada por solicitação da matriz, desta forma, neste item cada empresa poderia ter no máximo 4 pontos, caso utiliza-se todas as ferramentas. Quanto a empresa fazia uso de apenas duas ferramentas, e ambas foram determinadas pela matriz, esta recebia a nota máxima, ou seja 4, tendo em vista que a coerção era a máxima, pois duas ferramentas não eram utilizadas sob nenhum contexto.

Por último, foi considerado ainda um fator de coerção quando o ERP utilizado pela subsidiária foi determinado pela matriz, e neste caso a empresa recebia mais 1 ponto. Desta forma, o score de coerção máximo é 6, sendo formado pelas questões: 2.1, 3.4, 3.5, 3.8 e 4.3, disponíveis no instrumento de coleta, apêndice B.

A figura 19 apresenta a distribuição das subsidiárias, de acordo com o nível de coerção:

Pressão Isomórfica: coercitiva

Figura 19 – Pressão isomórfica: coercitiva. Fonte: Elaborada pela autora.

O isomorfismo coercitivo foi encontrado em 100% das empresas pesquisadas. Sendo que em 52% delas ele está presente em nível alto (ou seja, estas empresas receberam entre 5 a 6 pontos), em 41% em nível médio e em 7% em nível baixo. A amostra apresenta média de 4,35 e desvio padrão de 1,3. É possível afirmar desta forma, que há evidências significativas da presença das pressões isomórficas em sua forma coercitiva no sistema de custos gerenciais de empresas alemãs operando no Brasil.

Em 100% das subsidiárias analisadas, ao menos um dos métodos de custeio utilizado para a tomada de decisão apresenta conformidade com a solicitação da matriz, 89% delas atestam que um dos papéis centrais das ferramentas do SCG é atender às demandas da matriz e 74% reconhecem que a empresa matriz realiza um acompanhamento frequente dos custos e planejamentos realizados pela subsidiária. O método de custeio para tomada de decisão é responsável por mensurar o custo de cada produto, sendo um elemento central na contabilidade gerencial. O isomorfismo coercitivo aparece de maneira determinante neste item.

Dentre as quatro ferramentas de gestão de custos analisadas, a que demonstrou maior aderência foi o orçamento. Este por sua vez, quase que por unanimidade (93%) é realizado por solicitação da empresa matriz, enquanto 96% da amostra declara utilizar esta ferramenta. Na ferramenta custo padrão, também demonstrou ser um elemento do isomorfismo em sua forma coercitiva, dentre as subsidiárias que a utilizam, 76% o fazem por solicitação da empresa matriz (ou seja, 48% da amostra total). A margem de contribuição, dentre as subsidiárias que fazem sua aplicação, 83% a realizam também por solicitação da matriz (ou seja, 44% da amostra total). O custeio alvo possui taxa de utilização inferior ao orçamento e ao custo padrão, e 45% da amostra utilizam este por solicitação da matriz e tomada de decisão (ambos) enquanto 52% é a taxa de utilização no total (matriz+tomada de decisão local)

O terceiro elemento utilizado para calcular o score do isomorfismo em sua forma coercitiva foi o ERP. Este conforme mencionado anteriormente foi determinado pela matriz em 41% dos casos da amostra, e conforme sua própria natureza, segundo a qual a entidade detentora dos recursos escassos influencia as outras para utilizar um determinado padrão de ferramentas e recursos (Dimaggio & Powell, 1983; Scott, 2001; Dorminey, Fleming, Kranacher, & Riley, 2012).

5.2.2 Pressão isomórfica mimética

O isomorfismo em sua forma mimética é considerado como a tendência das empresas em relação ao acompanhamento do mercado (ou da empresa líder desse mercado), adotando-se as

mesmas práticas de procedimentos de tais empresas (Dimaggio & Powell, 1983; Carruthers, 1995; Scott, 2008).

Desta forma, é possível afirmar que enquanto o isomorfismo em sua forma coercitiva é analisado nesta pesquisa em elementos obtidos do relacionamento matriz-subsidiária, o isomorfismo mimético é analisado com base no relacionamento subsidiária-mercado, ou ainda de maneira mais específica, subsidiária e seus concorrentes (pares), empresas que atuam no mesmo ramo de atividade e local (pais) da mesma.

Para Brandau et al. (2013), o isomorfismo mimético tem levado empresas brasileiras e alemãs a adotarem ferramentas de gestão parecidas, algumas delas importadas do mundo anglo-fônico, como indicadores baseados em fluxo de caixa e em receita residual. Outro indicio atribuído ao isomorfismo mimético é a ampla adoção do mesmo ERP pelas empresas, o que, no caso brasileiro, tem sido impulsionado pelo fator competitividade, mas também tem causado alguns problemas relativos à falta de adaptação à realidade brasileira e escassez de treinamento dos profissionais. Haveman (1993) e Brown (2011) destacam que, em pesquisas realizadas sobre a teoria institucional, verifica-se a caracterização do isomorfismo mimético pela mentalidade “siga o líder”. Conforme utilizado por Brandau et al. (2013), essa pesquisa também considerou o uso do mesmo ERP das demais empresas do próprio ramo de atividade como um fator de mimetismo. Autores como Dimaggio e Powell (1983), Carruthers (1995), Scott (2008) e Brandau et al. (2013) consideram que o mimetismo acontece também por meio da difusão de práticas gerenciais bem sucedidas por meio de consultorias.

Desta forma três elementos foram considerados para mensurar o isomorfismo em sua forma mimética: a presença de consultorias, a utilização do mesmo ERP que o mercado e a utilização das mesmas ferramentas de gerenciamento de custos que o mercado.

A construção do score de mimetismo, considerou a atribuição de pontos para os elementos considerados como evidências de mimetismo. A pontuação máxima possível é 4, que é obtida caso a subsidiária utilize custo padrão e orçamento (2 pontos), opere por meio do ERP SAP ou TOTVs (1 ponto), e que a área de gerenciamento e controle de custos tenha contrato consultoria nos últimos 5 anos (1 ponto). Considerou-se como ferramentas de gestão de custo, o custo padrão e o orçamento como elementos que indicam a presença do isomorfismo em sua forma mimética devido a alta taxa de utilização destas ferramentas nas empresas analisadas. Este mesmo critério foi utilizado para o ERP, onde as empresas que fazem uso do SAP e TOTVS (que são os mais utilizados por seus pares) receberam um ponto na formação do score.

Respostas obtidas por meio das questões 3.1, 3.5, 4.1, 4.7 do instrumento de coleta disponível no apêndice B.

A figura 20, pressão isomórfica: nível de mimetismo demonstra que 56% das empresas demonstraram alto nível de mimetismo quanto aos elementos do sistema de gerenciamento de custo, com notas entre 3 e 4. 37% das subsidiárias apresentaram nível médio de mimetismo, com nota 2, e apenas 7% demonstram baixo nível de mimetismo, sendo que nestes casos apenas 0 ou 1 elemento foi encontrado.

Pressão Isomórfica: Nível de mimetismo

Figura 20 – Nível de mimetismo apresentado pelas empresas. Fonte: Elaborada pela autora.

Conforme Brown (2011), o isomorfismo mimético ocorre quando corporações adotam práticas bem sucedidas disseminadas por organismos reconhecidos pelo seu conhecimento na área (consultorias, por exemplo), sendo que 44% das empresas respondentes contrataram consultorias nos últimos cinco anos. A adoção de tais práticas pretende responder a incertezas ou a expectativas sociais e uma das ferramentas que possivelmente tenha sido difundida por meio do isomorfismo mimético é o orçamento, o qual visa a controlar os custos e foi disseminado em praticamente todas as subsidiárias pesquisadas, assim como o custo padrão, presente em 63% das empresas analisadas.

Desta forma é possível afirmar, que assim como o isomorfismo coercitivo, há elementos no sistema de custos gerenciais destas empresas que indicam das pressões isomórficas em sua

forma mimética, tendo em vista que os pré requisitos para esta análise foram respeitados - as empresas possuem o mesmo país de origem (Alemanha), atuam no mesmo local (Brasil), no mesmo ramo de atividade (automobilístico e máquinas e equipamentos), 44% declaram ter feito uso dos serviços de consultoria nos últimos 5 anos, dois ERPs são responsáveis por atender 63% da amostra, 63% utiliza custo padrão e 96% faz uso do orçamento anual.

5.2.3 Pressão isomórfica normativa

A pressão isomórfica no pilar normativo foi investigada de maneira tríplice: por meio da formação feita no exterior pelos executivos que fizeram parte dessa pesquisa; pela unificação de treinamentos por parte da empresa a seus funcionários; e através da presença de expatriados no departamento de controladoria/financeiro (Dimaggio & Powell, 1983; Haveman, 1993; Scott, 1995 e 2001; Siegel & Agrawal, 1997; Brown, 2011; Brandau et al., 2013).

Logo, se o isomorfismo em sua forma coercitiva foi investigado por elementos na relação matriz-subsidiária, o isomorfismo em sua forma mimética foi investigado por elementos subsidiária-concorrentes, o isomorfismo em sua forma normativa foi investigado com base no relacionamento subsidiária-sociedade, ou mais especificamente elementos que evidenciem acreditação/certificação, subsidiária-certificação, conforme Scott (2011) destaca na construção dos pilares institucionais.

As questões sobre estes três elementos construíram o “score”, com total máximo possível igual a 3, as questões utilizadas foram: 1.8, 4.5 e a 4.6 do instrumento de coleta, disponível no apêndice B.

A Figura 10, pressão isomórfica: nível do normativismo, demonstra que 7% da amostra demonstrou 3 elementos do isomorfismo normativo (presença de expatriados, formação do executivo, treinamentos em instituições de classe ou padronizados). 41% da amostra demonstraram 2 elementos e 52% apresentaram um elemento ou nenhum (11% nenhum e 41% apenas um). Logo é possível afirmar que o isomorfismo em sua forma normativa foi evidenciado em 89% das subsidiárias, sendo identificados nesta ao menos um elemento do mesmo. Do score de máximo de 3, a média obtida é de 1,44, e o desvio padrão de 1, sendo que esta média, indica a presença mais restrita dos elementos para esta forma de isomorfismo na amostra.

Nível de pressão normativa

Figura 21 – Nível de pressão normativa. Fonte: Elaborada pela autora.

Um dos indicadores do isomorfismo normativo é a certificação e acreditação (Scott, 2001), item presente em 78% das subsidiárias participantes da pesquisa. Outro indicativo, também apontado por Endenich et al. (2011), do isomorfismo normativo é a presença recente de expatriados na área de contabilidade e controladoria, ressaltando-se que 41% das subsidiárias tiveram a presença de expatriados nos últimos dois anos. Os indícios do isomorfismo normativo foram localizados em 89% das subsidiárias.

As pressões isomórficas em suas formas coercitiva, mimética e normativa foram identificadas na amostra, sendo a primeira no âmbito matriz-subsidiária com elementos do sistema gerencial de custos, a segunda no âmbito subsidiária-concorrentes/pares com elementos do sistema gerencial de custos e a presença de consultorias, e o último no âmbito subsidiária-acreditações/certificações, com elementos de treinamento e formação de executivo atuante na subsidiária.

No próximo item, será discutido a da presença ou não do decoupling.

5.2.4 Decoupling

O terceiro e último objetivo específico consiste na verificação da existência de *decoupling* (dissociação) das práticas de gerenciamento de custo, entre as ações para satisfazer requerimentos da empresa matriz e as práticas para decisões locais.

O *decoupling* das práticas gerenciais ligadas ao SCG foi mensurado pela não aderência da administração local às práticas gerenciais de reporte requeridas pela matriz. A aderência a tais práticas foi questionada no âmbito das características dos sistemas de custos gerenciais: método de custeio, as ferramentas de gerenciamento de custos e aderência ao ERP, ou seja, os mesmos elementos utilizados para construir o score do isomorfismo em sua forma coercitiva. Os instrumentos requeriam respostas que correspondessem às práticas utilizadas para a tomada de decisão local e para reporte à matriz. Sempre que o respondente indicou que não havia conformidade entre essas práticas, esta não conformidade/aderência foi considerada um *decoupling* e atribuído 1 ponto na formação do “score” de nível de *decoupling*. Desta forma, a aderência dos seguintes itens foram consideradas: método de custeio (absorção, variável e ABC), ferramentas de gerenciamento de custos (custo padrão, custeio alvo, margem de contribuição e orçamentos) assim como a aderência ao ERP, para medir este último, questionou-se se o suporte fornecido pelo ERP era adequado a operação e ao cumprimento das obrigações fiscais – caso o respondente tenha declarado que o ERP não fornece o suporte operacional adequado, 1 ponto é atribuído, e se o suporte fiscal também não for adequado, mais 1 ponto. Logo, caso uma empresa utilize todos os mecanismos para reporte a matriz, mas não para a tomada de decisão local (e vice versa), atingirá a nota máxima, 9 pontos. Contudo, supondo que a mesma empresa utiliza apenas o custeio por absorção, e este não seja aderente, neste item, esta empresa alcançou o *decoupling* máximo pela não aderência e recebe desta forma a nota 3, que será somada ao item ferramentas de gerenciamento de custo e principais objetivos do sistema de custos gerenciais.

As questões 2.1, 2.7, 3.1, 3.4, 3.8 e 4.3 do instrumento de coleta (disponível no apêndice B) foram utilizadas na construção do score do nível de *decoupling*.

Conforme já analisado nos itens 5.1.1 e 5.1.2, o *decoupling* dos métodos de custeio e das ferramentas gerenciais de custos é baixo, enquanto o isomorfismo em sua forma coercitiva é alto. O suporte fornecido pelo ERP a operação é considerado adequado para 63% da amostra e ao suporte fiscal é atribuído taxa ainda mais alta, 85%, conforme apresentado no item 5.1.4. Desta forma, espera-se que os níveis de *decoupling* encontrados na amostra também seja baixo.

Não por acaso, mas mesmas variáveis utilizadas para medir o isomorfismo em sua forma coercitiva, são utilizadas para mensurar o *decoupling*. Scott (2011) considera que em casos da presença do isomorfismo em sua forma coercitiva, o *decoupling* tende a ser reduzido. Utilizando as mesmas variáveis, faz-se possível verificar se esta afirmação se aplica também as características do sistema de custos gerenciais.

A Figura 22, nível de *decoupling*: empresas da amostra, demonstra o nível de *decoupling* considerando os três elementos mencionados acima:

Nível de *decoupling*: empresas da amostra

Figura 22 – Nível de *decoupling*: empresas da amostra. Fonte: Elaborada pela autora.

É possível verificar que 97% da amostra apresenta de nenhum a até no máximo três elementos de *decoupling*. A média da amostra é de 1,1, sendo que a nota máxima possível seria 9.

Conforme discutido anteriormente, tendo em vista o baixo *decoupling* dos itens aqui analisados, - método de custeio, ferramentas de gerenciamento de custos e o ERP em uso – o nível de *decoupling* apresentado é baixo. Isto mostra que o postulado de Scott (2011) que quando as pressões isomórficas em sua forma coercitiva são altas, o *decoupling* é baixo.

No próximo item será apresentado o resultado para o objetivo principal da pesquisa.

5.3 As principais características do SCG, as pressões institucionais e o *decoupling*

O objetivo principal consiste em investigar as relações existentes entre as principais características do SCG, as pressões institucionais isomórficas e o *decoupling*.

Uma vez que as características do sistema de custos gerenciais das subsidiárias alemãs operando no Brasil já são conhecidas, e obteve-se a constatação da presença de pressões isomórficas em sua forma coercitiva (alta), mimética (alta), normativa (baixa), assim como a constatação do

baixo nível de decoupling, objetiva-se então verificar os relacionamentos entre tais características.

O *decoupling* é considerado uma resposta a pressões externas sofridas pelas organizações para a aderência de novas normas ou procedimentos. Quando estes não são compatíveis com os níveis internos de eficiência, pode ocorrer o *decoupling*, ou seja o procedimento é praticado na empresa, porém não faz parte da sua rotina, do processo decisório local (Meyer & Rowan, 1977; Yazdifar et al., 2008; Marques, 2012).

A primeira hipótese construída nesse trabalho estima que quanto maior o isomorfismo em sua forma coercitiva, menor o *decoupling* apresentado pela subsidiária diante das práticas do SCG impostas pela matriz.

Para testar essa hipótese, primeiramente foram mensurados o nível de pressão isomórfica em sua forma coercitiva e o nível de *decoupling* de cada empresa participante da pesquisa¹², estes dados podem ser observados na Figura 23:

Figura 23 – Nível de pressão coercitiva x Nível de *decoupling*. Fonte: Elaborada pela autora.

Os dados demonstram que 92% das empresas apresentam um nível baixo de *decoupling*, e apenas 4% nível médio de decoupling, considerando processos relativos aos SCG e, nessas empresas, o grau de pressão isomórfica em sua forma coercitiva foi considerado alto em 70% delas e médio em 32% destas. Considerando o número reduzido da amostra, optou-se por uma análise utilizando a estatística descritiva, dado a impossibilidade de aplicar testes estatísticos.

¹² Detalhes sobre a construção desse indicador no item 5.2.1 e 5.2.4

Graficamente (figura 21), é possível visualizar que o alto nível de pressão isomórfica em sua forma coercitiva, está ligado ao baixo nível de *decoupling*, possivelmente porque, em subsidiárias onde a pressão coercitiva é alta, não há espaço/flexibilidade para a utilização de métodos de custeio ou ferramentas de gestão de custos diferentes daquelas sugeridas pela empresa matriz. Desta forma, é possível afirmar que conforme previsto por Scott (1987, 2001), onde a pressão isomórfica em sua forma coercitiva é mais elevada, o *decoupling* é menor.

Esta pesquisa busca averiguar se há relação entre a divergência dos objetivos do SCG e o nível de *decoupling*, retomando a H2: quanto menor a divergência dos objetivos do SCG estabelecidos pela matriz e pela administração local à subsidiária, menor o nível de *decoupling* do SCG.

A divergência de objetivos foi mensurada por meio da questão 5.1 do instrumento de coleta disponível no Apêndice B. O respondente foi solicitado para indicar quais dos 4 objetivos principais listados se enquadravam nos objetivos do sistema de custos gerenciais de sua empresa, primeiro sob a ótica da administração local, e depois sobre a ótica da matriz. Foi solicitado ainda que o respondente indicasse em quantos % cada objetivo havia sido atingido sob cada perspectiva (matriz e administração local), conforme demonstração de resultados no item 5.1.3. Para cada objetivo imputado a matriz e não a subsidiária, a empresa ganhou um ponto (e vice versa). Logo a pontuação máxima neste item é de 4 pontos, as empresas que obtiverem entre 0-1 ponto foram consideradas como “baixa” divergência, 2-3 pontos média e 4 pontos alta. 30% das subsidiárias apresentam divergência de ao menos um objetivo principal do SCG em relação a matriz. A Figura 24 apresenta a relação entre a divergência de objetivos no SCG versus o *decoupling*:

Figura 24 – Divergência de objetivos do SCG x Nível de *Decoupling*. Fonte: Elaborada pela autora.

Fica evidenciado que a maioria da amostra, 74% das subsidiárias se concentra no campo baixo decoupling e baixa divergência dos objetivos do SCG. Enquanto 15% da amostra possui divergência média baixo decoupling, 7% divergência alta e baixo decoupling e 4% divergência e decoupling médios. Desta forma é possível afirmar que há indícios entre o baixo nível de decoupling e a baixa divergência entre os objetivos do SCG. Possivelmente esta baixa divergência possa estar conectada com o isomorfismo, ocasionando está uniformidade nas metas a serem alcançadas.

Uma vez que constatou-se que a maioria das empresas se concentra no campo baixa divergência de objetivos e baixo decoupling, deseja-se verificar se esta relação tem conexão com o alcance destes objetivos no último exercício, ou seja, se as empresas que apresentam baixo decoupling, também cumpriram um nível maior das metas quando comparado com as demais, conforme H3: quanto menor o *decoupling* (das práticas do SCG entre matriz e subsidiária), maior o desempenho (alcance dos objetivos do sistemas de custos gerenciais).

Para verificar o desempenho do SCG foi solicitado as subsidiárias que indicassem em % qual nível do objetivo haviam atingido, exemplo: reduzir custos, objetivo atingido no último exercício em > 10%, 10%-49% (baixo) 50%-79% (médio) e 80%-100% (alto) – tendo em vista que o item “reduzir custo” foi considerado o mais relevante pelos respondentes, o desempenho do SCG foi medido pelo alcance do mesmo. A Figura 25 apresenta esta distribuição:

Figura 25 – Desempenho do SCG x Nível de *Decoupling*. Fonte: Elaborada pela autora.

É possível verificar que em 37% dos casos, há alto atingimento das metas e baixo decoupling, em 33% dos casos médio atingimento das metas e baixo decoupling, e em 26% baixo

atingimento da meta e baixo decoupling. O decoupling é médio em 4% da amostra sendo o alcance de meta alto nestes casos.

Pela ampla distribuição da amostra, a relação entre baixo decoupling e alto desempenho não pode ser caracterizada.

Tendo em vista as três relações verificadas nesta pesquisa, é possível afirmar que há indícios que a presença do isomorfismo em sua forma coercitiva está ligada ao baixo decoupling implicando que os postulados de Scott (1987, 2001) podem ser aplicados quanto as características do sistema de custos gerenciais de subsidiárias alemãs operando no Brasil. Há evidências ainda que demonstram que o baixo decoupling encontrado no método de custeio utilizado para tomada de decisão e nas ferramentas aplicadas na gestão de custos, está ligado a baixa divergência nos principais objetivos do sistema de custos gerenciais sob a perspectiva da matriz e da subsidiária, podendo ser demonstrado uma concordância com os achados de Cruz et al. (2009), considerando que onde há as mesmas lógicas gerenciais há um baixo nível de decoupling, sendo o termo lógicas gerenciais traduzidos para esta pesquisa em termos de objetivos do sistema de custos gerenciais. Contudo, observa-se pela distribuição da amostra que não é possível estabelecer relação entre o baixo nível de decoupling e o alto atingimento das metas do SCG, demonstrando que o atingimento das metas do SCG possui variáveis mais determinantes que a aderência ao método de custeio para tomada de decisão por parte da subsidiária a matriz, ou ainda no que tange a utilização das mesmas ferramentas de gerenciamento de custos.

CONCLUSÃO E CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em relação ao primeiro objetivo específico dessa pesquisa, o de investigar as principais características do sistema de gerenciamento de custos utilizados em subsidiárias de empresas alemãs instaladas no Brasil, constatou-se que o método de custeio mais utilizado para tomada de decisão é o custeio por absorção, seguido do custeio variável e, por último, o custeio ABC. A utilização do custeio por absorção é de 77% na amostra, compatível com de outras pesquisas. Contudo, o custeio variável apresenta utilização superior a de outras pesquisas com empresas brasileiras, mas inferior a utilização de empresas alemãs – podendo desta forma haver espaço para uma maior aderência ao mesmo nas subsidiárias. A aplicação do custeio ABC fica abaixo do esperado, com 15%, considerando a popularidade deste método na Alemanha, que alcançou a aplicação de 25% em outra pesquisa neste país. O método de custeio é evidenciado como um elemento do isomorfismo coercitivo dado que o mesmo é determinado pela empresa.

O orçamento, no âmbito de ferramentas de gestão, desponta quase como uma unanimidade entre as subsidiárias, demonstrando, assim, forte indício do isomorfismo em sua forma mimética na sua (já consolidada) disseminação. A ferramenta de gestão conhecida como custo padrão é utilizada por 63% dos participantes, sendo que 71% deles a consideram muito importante no controle dos gastos. O custeio alvo é aplicado em 52% das subsidiárias e o *decoupling* está presente em 14% das subsidiárias que empregam essa ferramenta apenas de maneira cerimonial para atender a matriz, pois não a incorporam no seu dia-a-dia. Esse resultado associa-se aos achados da pesquisa de Siti-Nabiha e Scapens (2005), apontando que o *decoupling* pode surgir não somente como uma resposta a pressões externas, mas também como resultado de um processo complexo de resistência à mudança contábil. A ferramenta de análise de margem de contribuição, muito difundida entre as empresas alemãs, apresenta taxa de utilização de 52% entre as subsidiárias, demonstrando haver espaço para a aderência deste método para a tomada de decisão, tendo em vista a popularidade do mesmo na Alemanha, país de origem das subsidiárias.

A terceira característica de custos analisada considerou os objetivos do SCG, sendo bastante relevante o fato de todas as empresas considerarem que a administração local e a empresa matriz atribuem relevância diferenciada a esses propósitos, havendo claramente um *decoupling* entre elas. Enquanto 92% dos respondentes consideram que facilitar a formação de preço é um objetivo relevante, 70% dos respondentes concebem que esse mesmo propósito é relevante do

ponto de vista da matriz. Em 30% das empresas é constatado um decoupling entre os principais objetivos do sistema de custos gerenciais estabelecidos pela administração local e os estipulados pela matriz. A quarta e última característica estudada demonstra que o ERP em uso pelas subsidiárias é ao mesmo tempo produto do isomorfismo coercitivo e mimético. Para 41% das empresas, o ERP foi determinado pela matriz e, em todos esses casos, o software possui integração com a mesma. Dois softwares de gestão respondem por atender mais da metade das subsidiárias participantes, sendo considerado desta forma um indicio do isomorfismo em sua forma mimética.

O segundo objetivo específico dessa pesquisa consiste em evidenciar a presença das pressões isomórficas em suas formas coercitiva, mimética e normativa. O isomorfismo em sua forma coercitiva foi investigado no relacionamento matriz-subsidiária obtendo como indícios de sua presença a determinação do método de custeio para tomada de decisão, ferramentas para gestão de custos e ERP em uso. Constatou-se que o isomorfismo coercitivo este presente em todas as subsidiárias de maneira marcante, obtendo nota média de 4,3 quando máximo possível foi 6. O isomorfismo em sua forma mimética, foi pesquisado no âmbito subsidiária-concorrentes, sendo percebido por meio da presença de consultorias, a utilização do mesmo ERP que o mercado e a utilização das mesmas ferramentas para gerenciamento de custos que o mercado. Foram encontrado elementos do isomorfismo mimético em todas as subsidiárias, sendo que em 52% em nível elevado. A média do isomorfismo mimético foi de 2,7 de um total de 4, demonstrando desta forma a relevância do mesmo nas organizações. O isomorfismo em sua forma normativa foi pesquisado no âmbito subsidiária-acreditação/certificações, e foram considerados como evidências do mesmo a formação de executivo no exterior, a aplicação de treinamentos padronizados e a presença de expatriados na área de controlling/contabilidade. Constatou-se que 89% das subsidiárias possuem ao menos um dos elementos que evidenciam a presença do isomorfismo normativo, contudo, este aparece de maneira mais relevante em 7% da amostra, e obteve média 1,4 de 3, sendo desta forma o isomorfismo no qual menos elementos foram encontrados, ressaltando que o mesmo foi pesquisado nos limites da área da contabilidade e controle, não envolvendo na pesquisa outros departamentos da empresa.

O terceiro objetivo específico consistiu em explorar a existência da dissociação das práticas de gerenciamento de custo entre as ações para satisfazer os requerimentos da matriz e as práticas para decisões locais. O decoupling foi mensurado pela não aderência de instrumentos determinados pela matriz, são eles: método de custeio para tomada de decisão, ferramentas de gestão de custos e ERP – sendo que neste ultimo considerou-se se o suporte do mesmo era

adequado a operação e as obrigações fiscais/legais. Em 97% da amostra foi encontrado um nível baixo de *decoupling*, a nota máxima possível para o *decoupling* foi de 9, sendo a média da amostra 1,1. Os elementos utilizados para mensurar o *decoupling* são os mesmos do isomorfismo em sua forma coercitiva, nota-se portanto a presença marcante de um, e a quase ausência do outro.

Após o mapeamento das características do sistema de custos gerenciais, da constatação da presença marcante das pressões isomórficas de convergência e da presença leve do *decoupling*, buscou-se então, responder à questão de pesquisa: Quais as relações existentes entre as principais características do Sistema de Custos Gerenciais, as pressões de convergência isomórficas e o *decoupling*? Neste sentido, foram analisadas três relações: 1) a primeira relação investigada buscou verificar se quanto maior o isomorfismo em sua forma coercitiva, menor o *decoupling* apresentado pela subsidiária diante das práticas do SCG impostas pela matriz. Assim, constatou-se que, em 70% dos casos nos quais o *decoupling* de práticas gerenciais é baixo, o nível de pressão isomórfica em sua forma coercitiva é alto, consolidando os postulados de Scott (1987, 2001), considerando que um alto nível de pressão isomórfica coercitiva, fomenta um baixo nível de *decoupling*. 2) a segunda relação analisada considera que quanto menor a divergência dos objetivos do SCG estabelecidos pela matriz e pela administração local à subsidiária, menor o nível de *decoupling* do SCG. 74% da amostra encontra-se posicionada no campo baixo nível de *decoupling* e baixo nível de divergência dos principais objetivos do sistema de custos gerenciais. Logo, há indícios que os achados de Cruz et al. (2009) podem ser expandidos também para esta pesquisa, auxiliando na consolidação do fato de que mesmas lógicas gerenciais fomentam um baixo nível de *decoupling*. 3) A terceira relação investigada admite que quanto menor o *decoupling* (das práticas do SCG entre matriz e subsidiária), maior o desempenho (alcance dos objetivos do sistema de custos gerenciais). 37% das subsidiárias apresentam alto atingimento de meta e baixo nível de *decoupling*, enquanto 33% apresentam nível médio no atingimento e meta do SCG e baixo *decoupling*, desta forma não é possível caracterizar que o *decoupling* é um dos elementos chave no alcance dos objetivos estabelecidos para o sistema de custos gerenciais.

Dessa maneira, conclui-se, respondendo a questão de pesquisa que as relações existentes entre as características do SCG, as pressões institucionais isomórficas e o *decoupling* são expressivas observando-se um alto grau do isomorfismo em sua forma coercitiva e baixo nível de *decoupling*, sendo constatado ainda um baixo nível de *decoupling* nas subsidiárias onde há uma

maior convergência dos principais objetivos do sistema de custos gerenciais estabelecidos pela matriz e subsidiária.

Uma limitação importante do presente trabalho e de estudos que utilizam a técnica de questionário relaciona-se à dimensão resumida da amostra, tendo em vista o reduzido tamanho da população alvo, composto por cerca de 140 indústrias. Outra restrição significativa diz respeito à confiabilidade das respostas. Visando a aumentar essa credibilidade, questões de *cross-check* foram acrescentadas ao questionário, assim como contatos telefônicos, por e-mail ou ainda por meio de rede social, prezando sempre pela confirmação da aptidão dos critérios necessários para responder a pesquisa. Ainda sobre o tema respondente, outra limitação é o fato de este se basear em percepções do respondente sobre os temas abordados.

Tendo em vista o tamanho limitado da amostra, testes quantitativos como a aplicação do teste de Fisher ou teste do chi-quadrado não são indicados.

Acredita-se que pesquisas futuras possam se dedicar a explorar a presença do isomorfismo e da eficiência no âmbito da contabilidade gerencial e do sistema de custos gerenciais, buscando alcançar populações maiores, tornando-se viável a aplicação de testes quantitativos. Sugere-se ainda o estudo das práticas da contabilidade gerencial em uma pesquisa que combine a teoria do isomorfismo com a teoria da contingência, possibilitando assim uma visão mais ampla sobre o tema, e um debate interessante do mesmo.

As contribuições da pesquisa propostas inicialmente foram alcançadas, provendo a academia e os profissionais da área com uma ampla visão das características do sistema de gestão de custos, assim como com a constatação da presença do isomorfismo em suas três formas e da ocorrência do *decoupling*, auxiliando a consolidação e amplificação de alguns paradigmas da teoria institucional no âmbito das pressões isomórficas de convergência postulados por Scott (1987, 2001) e Cruz et al. (2009).

REFERÊNCIAS

- 6.404/76, L. nº _____. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Lex: Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/>>. Acesso em: 13.5.2016.
- Ahmed, M. N., & Scapens, R. W. (2003). The Evolution of Cost-based Pricing Rules in Britain: An institutionalist perspective. *Review of Political Economy*, 15(2), 173–191. doi:10.1080/0953825032000064878
- Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2007). Management accounting as practice. *Accounting, Organizations and Society*, 32(1-2), 5–31. doi:10.1016/j.aos.2006.09.013
- Ahrens, T., & Mollona, M. (2007). Organisational control as cultural practice-A shop floor ethnography of a Sheffield steel mill. *Accounting, Organizations and Society*, 32(4-5), 305–331. doi:10.1016/j.aos.2006.08.001
- Aillón, H. S. (2013). *A desinstitucionalização do custeio baseado em atividades sob a ótica da Nova teoria institucional*. Universidade de São Paulo.
- Angrist J. D. and J. S. Pischke. (2008). Mostly Harmless Econometrics : An Empiricist ' s Companion. *Massachusetts Institute of Technology and The London School of Economics*, (March), 290. doi:10.1017/CBO9781107415324.004
- Atkinson, A. A.; Banker, R. D.; Kaplan, R. S.; Young, S. Contabilidade gerencial. 2.Ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- Berdejo, L. (2009). *Fatores de resistência ao processo de implementação de um centro de serviços compartilhados: uma abordagem segunda a teoria institucional*.
- Berry, a. J., Coad, a. F., Harris, E. P., Otley, D. T., & Stringer, C. (2009). Emerging themes in management control: A review of recent literature. *The British Accounting Review*, 41(1), 2–20. doi:10.1016/j.bar.2008.09.001
- Bhimani, A. (2003). A study of the emergence of management accounting system ethos and its influence on perceived system success. *Accounting, Organizations and Society*, 28(6), 523–548. doi:10.1016/S0361-3682(02)00025-9
- Bjornenak, T. (1997). Conventional wisdom and costing practices. *Managem*, (January), 367–382.
- Brandau, M., Endenich, C., Trapp, R., & Hoffjan, A. (2013). Institutional drivers of conformity – Evidence for management accounting from Brazil and Germany. *International Business Review*, 22(2), 466–479. doi:10.1016/j.ibusrev.2012.07.001
- Brignall, S., & Modell, S. (2000). An institutional perspective on performance measurement and management in the “new public sector.” *Management Accounting Research*, 11(June 1999), 281–306. doi:10.1006/mare.2000.0136
- Brown, R. S. (2011). DOES INSTITUTIONAL THEORY EXPLAIN FOREIGN LOCATION CHOICES IN FRAGMENTED INDUSTRIES ? *Journal of International Business Research*, 10(1), 59–79.
- Brownell, P. (1995). *Research methods in management accounting*. (C. and L. and A. A. of A. and N. Zealand, Ed.).
- BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. (2002). *Gestão de custos e formação de preços: com aplicação à calculadora HP 12C e Excel*. São Paulo: Atlas.
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change : an institutional framework, (November 1998), 3–25.
- Carmona, S., & Macias, M. (2001). Institutional Pressures, Monopolistic Conditions and the Implementation of Early Cost Management Practices: The Case of the Royal Tobacco Factory of Seville (1820-1887). *Abacus*, 37(2), 139–165. doi:10.1111/1467-6281.00080
- Carruthers, B. G. (1995). ACCOUNTING , AMBIGUITY , AND THE NEW INSTITUTIONALISM. *Accounting, Organizations and Society*, 2, 313–328.

- Chapman, C. S., & Kihn, L. A. (2009). Information system integration, enabling control and performance. *Accounting, Organizations and Society*, 34(2), 151–169. doi:10.1016/j.aos.2008.07.003
- Chenhall, R. H., & Euske, K. J. (2007). The role of management control systems in planned organizational change: An analysis of two organizations. *Accounting, Organizations and Society*, 32(7-8), 601–637. doi:10.1016/j.aos.2006.09.007
- Chenhall, R. H., & Morris, D. (2009). The Impact of Structure , Environment , Perceived on the Interdependence Usefulness of Management Systems Accounting, 61(1), 16–35.
- Coad, A. F. (1999). Some survey evidence on the learning and performance orientations of management accountants. *Management Accounting Research*, 10(2), 109–135. doi:10.1006/mare.1998.0083
- Covaleski, M. A., & Dirsmith, M. W. (1988). An Institutional Perspective on the Rise , Social Transformation , and Fall of a University Budget Category, 33, 562–587.
- Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W., & Samuel, S. (1996). Managerial Accounting Research : The Contributions of Organizational and Sociological Theories.
- Covaleski, M., Dirsmith, M., & Michelman, J. (1993). An institutional theory perspective on the DRG framework, case-mix accounting systems and health-care organizations. *Accounting, Organizations and Society*, 18 n. 1, 65–80. Retrieved from <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0361368293900252>
- Crepaldo, S. A. (2005). *Curso Básico de Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas.
- Cruz, I., Major, M., & Scapens, R. W. (2009). Institutionalization and practice variation in the management control of a global/local setting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(1), 91–117. doi:10.1108/09513570910923024
- Dalmácio, A. J. R. R. G. F. Z. (2012). Uma análise do processo de desinstitucionalização de práticas contábeis de correção monetária em empresas brasileiras. *Revista Contabilidade & Finanças*, (ISSN 1808-057X), 33–51.
- Dekker, H., & Smidt, P. (2003). A survey of the adoption and use of target costing in Dutch firms. *International Journal of Production Economics*, 84(3), 293–305. doi:10.1016/S0925-5273(02)00450-4
- Dimaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). THE IRON CAGE REVISITED : INSTITUTIONAL ISOMORPHISM AND COLLECTIVE RATIONALITY IN ORGANIZATIONAL FIELDS *. *American Sociological Review*, 48(2), 147–160.
- Distefano, C., Zhu, M., & Mîndrilă, D. (2009). Understanding and using factor scores: Considerations for the applied researcher. *Practical Assessment, Research & Evaluation*, 14(20), 1–11. doi:10.1.1.460.8553
- Dorminey, J., Fleming, A. S., Kranacher, M., & Riley, R. A. (2012). The Evolution of Fraud Theory, 27(2), 555–579. doi:10.2308/iace-50131
- Drury, C., & Tayles, M. (2005). Explicating the design of overhead absorption procedures in UK organizations. *The British Accounting Review*, 37(1), 47–84. doi:10.1016/j.bar.2004.08.003
- Endenich, C., Brandau, M., & Hoffjan, A. (2011). Two Decades of Research on Comparative Management Accounting - Achievements and Future Directions. *Australian Accounting Review*, 21(4), 365–382. doi:10.1111/j.1835-2561.2011.00149.x
- Fiss, P. C., & Zajac, E. J. (2006). The symbolic management of strategic change: Sensegiving via framing and decoupling. *Academy of Management Journal*, 49(6), 1173–1193. doi:10.5465/AMJ.2006.23478255
- Frezatti, F., de Aguiar, A. B., & Rezende, A. J. (2007). Strategic responses to institutional pressures, and success in achieving budget targets: A survey at a multinational company. *International Journal of Accounting and Information Management*, 15(2), 50–66., 15(2), 50–66.

- Frezatti, F. (2004). Além do orçamento: existiria alguma chance de melhoria do gerenciamento? *Brazilian Business Review*, 1(2), 122–140.
- Frezatti, F. (2005). Management accounting profile of firms located in Brazil: a field study. *Revista de Administração Contemporânea*, 9(February), 95–109. doi:10.1590/S1415-65552005000600008
- Frezatti, F., Guerreiro, R., Aguiar, A. B. De, & Gouvêa, M. A. (2007). Análise do relacionamento entre a contabilidade gerencial e o processo de planejamento das organizações brasileiras. *Revista de Administração Contemporânea*, 11(spe2), 33–54. doi:10.1590/S1415-65552007000600003
- Frezatti, F., & Roberto, A. (2009). Desenvolvimento da pesquisa em Contabilidade Gerencial : as restrições da abordagem monoparadigmática de Zimmerman Management accounting research development : the restrictions of Zimmerman ' s monoparadigm approach. *Revista Contabilidade&Finanças, USP, São Paulo*, v 20, n. 4(2001), 6–24.
- Friedl, G., Küpper, H.-U., & Pedell, B. (2005). Relevance Added: Combining ABC with German Cost Accounting. *Strategic Finance*, 86(June), 56–61.
- Gooderham, P. N., Nordhaug, O., Ringdal, K., & Gooderham, P. N. (2014). Institutional and Rational Determinants of Organizational Practices : Human Resource Management in European Firms Institutional and Rational Determinants of Organizational Practices : Human Resource Management in European Firms Odd Nordhaug Kristen Ringda, 44(3), 507–531.
- Gosselin, M. (2006). A Review of Activity-Based Costing : Technique , Implementation , and Consequences. *Handbooks of Management Accounting*, 2(2006), 641–671. doi:10.1016/S1751-3243(06)02008-6
- Goto, E. Parisi , C.e Slomski, V. (2014). the Influence of Contingency Factors in the Area of Divisional Controllorship in Foreign Subsidiaries of a Multinational Organization. *Business Management Review*, 4(3), 367–382.
- Guerreiro, R. (2011). *Estruturação de sistemas de custos para a gestão da rentabilidade*. São Paulo, Atlas.
- Guerreiro, R., Frezatti, F., & Casado, T. (2006). EM BUSCA DE UM MELHOR ENTENDIMENTO DA CONTABILIDADE GERENCIAL ATRAVÉS DA INTEGRAÇÃO DE CONCEITOS DA PSICOLOGIA , ACCOUNTING BY INTEGRATING CONCEPTS FROM PSYCHOLOGY ,. *Contabilidade E Finanças. USP.*, Edição Com, 7–21.
- Guerreiro, R., Pereira, C. A., & Frezatti, F. (2006). Evaluating management accounting change according to the institutional theory approach: A case study of a Brazilian bank. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 2(3), 196–228. doi:10.1108/18325910610690063
- Guilding, C., Cravens, K. S., & Tayles, M. (2000). An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research*, 11(1), 113–135. doi:10.1006/mare.1999.0120
- Hansen, S. C., & Stede, W. a. Van Der. (2004). Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. *Management Accounting Research*, 15(4), 415–439. doi:10.1016/j.mar.2004.08.001
- Haveman, H. a. (1993). Follow the Leader: Mimetic Isomorphism and Entry Into New Markets. *Administrative Science Quarterly*, 38(4), 593. doi:10.2307/2393338
- Jarvinen, J. (2006). Institutional Pressures for Adopting New Cost Accounting Systems in Finnish Hospitals: Two Longitudinal Case Studies. *Financial Accountability and Management*, 22(1), 21–46. doi:10.1111/j.0267-4424.2006.00391.x
- Johansson, T., & Siverbo, S. (2009). Why is research on management accounting change not explicitly evolutionary? Taking the next step in the conceptualisation of management

- accounting change. *Management Accounting Research*, 20(2), 146–162.
doi:10.1016/j.mar.2008.12.001
- Kajüter, K. (2011). Kostenrechnungssysteme im internationalen Vergleich. *Controlling Und Rechnungslegung*, 89.
- Kajüter, P. (2005). Kostenmanagement in der deutschen Unternehmenspraxis. *Wissenschaft Und Praxis - Gedankenaustausch Zu Aktuellen Fragen*, 79–100.
- Kajüter, P., & Schröder, M. (2013). The characteristics , determinants and performance of cost-systems in sub- sidiaries of Anglophone multinationals – empirical evidence from Germany. *Doctoral Thesis*.
- Kaplan, R. S., & Cooper, R. (1998). *Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*. Harvard Business School Press. Retrieved from <http://books.google.com.br/books?id=SP4ziJkv3yQC>
- Kaufmann, L. (2006). *Brazilian Brilliance: Sucess Strategies of Foreign Companies in Brazil*. Europ. Management Publ.
- Kellermanns, F. W., & Islam, M. (2004). US and German activity-based costing: A critical comparison and system acceptability propositions. *Benchmarking: An International Journal*, 11(1), 31–51. doi:10.1108/14635770410520294
- Kostova, T.; Zaheer, S. . (1999). ORGANIZATIONAL LEGITIMACY UNDER CONDITIONS OF COMPLEXITY : THE CASE OF THE MULTINATIONAL ENTERPRISE. *Academy of Management Review*, 24(1).
- Krumwiede, K.; Suessmair, A. (2008). A Closer look at German Cost Accounting Methods. *Management Accounting Quarterly*, 10(1), 37–51.
- Krumwiede, K. (1998). The implementation steps of activity-based costing and the impact of contextual and organizational factors. *Journal of Management Accounting Research*, 10, 239–277. doi:10.2139/ssrn.117855
- Krumwiede, K. R. (2014). The Implementation Stages of Activity-Based Costing and the impat of contextual and organizational factors.
- Kury, K. W. (2007). Decoupled earnings: An institutional perspective of the consequences of maximizing shareholder value. *Accounting Forum*, 31(4), 370–383.
doi:10.1016/j.accfor.2007.09.003
- Lee, B. B. B. (2002). The incompatibility of standard costing systems and modern manufacturing: Insight or unproven dogma? *Journal of Applied Accounting Research*, 6(3), 1–24.
- Machado-da-Silva, C., Fonseca, V. S. . (2010). Conversação entre Abordagens da Estratégia em Organizações : Escolha Estratégica , Cognição e Instituição. *RAC Curitiba, Edição Esp*, 51–75.
- Major, M. (2005). Managers divided : Implementing ABC in a Portuguese telecommunications company, 16(2), 205–229. doi:10.1016/j.mar.2005.01.004
- Marques, K. C. M. (2012). *Custeio alvo à luz da teoria da contingência e da Nova teoria institucional: Estudo de Caso sobre sua adoção, implementação e uso*.
- Martins, E. (1978). *Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas.
- Martins, E. (2003). *Contabilidade de Custos* (9.ed. ed.). São Paulo: Atlas.
- Merchant and Shields, 1993 K.A. Merchant, M.D. Shields. When and why to measure costs less accurately to improve decision making *Accounting Horizons*, 7 (1993), pp. 76–81
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations : Formal Structure as Myth and Ceremonyl, 83(2), 340–363.
- Mizruchi, M. S., & Fein, L. C. (1999). The Social Construction of Organizational Knowledge: A Study of the Uses of Coercive, Mimetic and Normative Isomorphism. *Administrative Science Quarterly*, 44(4), 653-683.
- Moll, J., Burns, J., & Major, M. (2006). Institutional theory. In *Methodological Issues in*

- Accounting Research: Theories* (pp. 183–205).
- Nanni et al., 1988 A.J. Nanni, J.G. Miller, T.E. Vollmann What shall we account for? *Management Accounting*, 69 (1988), pp. 42–48
- Nelson, R.Winter, S. . &. (1982). *An Evolutionary Theory of Economic Change*. Belknap Press of Harvard University Press: Cambridge, MA.
- Oliver, C. (1991). STRATEGIC RESPONSES TO, 16, 145–179.
- Oliver, C. (1992). The antecedents of deinstitutionalization. *Organization Studies*, 13/4, 563–588.
- Oyadomari, José; Neto, Octavio; Cardoso, Ricardo; Lima, M. (2008). Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras. Um estudo exploratório sob a ótica da teoria institucional. *RCO - Revista de Contabilidade E Organizações*, (8), 55–70.
- Portz, K., & Cloud, S. (2010). Cost Center Practices in Germany and the United States : Impact of Country Differences on Managerial Accounting Practices A Review of German, 25(1), 45–52.
- Rechziegel, V.; Souza, M., Diehl, C. (2007). Práticas de Gestão de Custos Adotadas por Empresas Estabelecidas nas Regiões Noroeste e Oeste do Estado do Paraná. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios (São Paulo)*, 9(January 2007), 14–27. Retrieved from 18064892
- Reginato, L., & Guerreiro, R. (2011). an Study About the Association Between the Management Model and Management Controls of Brazilian Industries. *Revista Universo Contábil*, 6–27. doi:10.4270/ruc.2011210
- Ribeiro, J. a., & Scapens, R. W. (2006). Institutional theories in management accounting change: Contributions, issues and paths for development. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 3(2), 94–111. doi:10.1108/11766090610670640
- Ronald A. Fisher. (1970). *Statistical Methods for Research Workers* (14th editi.).
- Russo, P. T., Parisi, C., Meglioni, E., & Almeida, C. B. D. (2012). Evidências de elementos de institucionalização do Balanced Scorecard na obra “ A estratégia em ação ”: um olhar baseado na teoria institucional. *Revista Contabilidade & Finanças*, 7–18.
- Sakurai, M. Gerenciamento integrado de custos. São Paulo: Atlas, 1997.
- S.B.Hughes; Gjerde, K. A. P. (2003). Do Different Cost systems make a difference? *Management Accounting*, 5(1), 22–30.
- Scapens, R. W. (1994). Never mind the gap: towards an insitutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, 5, 301–321.
- Scapens, E.W. (2006). Understanding management practices: a personal journey. *The British Accounting Review*, v.38, p.1-30, 2006
- Scarpin, J. E.; Rocha, W. Target costing: abordagem conceitual e histórica. VIII Congresso Brasileiro de Custos, Anais. Recife de 03 a 05 de outubro de 2000.
- Schoute, M. (2009a). The relationship between cost system complexity, purposes of use, and cost system effectiveness. *The British Accounting Review*, 41(4), 208–226. doi:10.1016/j.bar.2009.10.001
- Schoute, M. (2009b). The relationship between cost system complexity, purposes of use, and cost system effectiveness. *The British Accounting Review*, 41(4), 208–226. doi:10.1016/j.bar.2009.10.001
- Scott, W. R. (1995). Institutions and organizations.
- Scott, W. R. (2001). *Institutions and Organizations*. California: Sage.
- Scott, W. R. (2008). Approaching adulthood : the maturing of institutional theory. *Theory & Society - Renewal and Critique in Social Theory*, 1–24.
- Shields, M. D. (1998). Management accounting practices in Europe: a perspective from the States. *Management Accounting Research*, 9(4), 501–513. doi:10.1006/mare.1998.0081

- Siegel, Agrawal, R. (1997). Organizational and professional socialization : Institutional isomorphism in an accounting context. *The Mid - Atlantic Journal of Business*, p. 49.
- Siti-Nabiha, a. K., & Scapens, R. W. (2005). Stability and change: an institutionalist study of management accounting change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18(1), 44–73. doi:10.1108/09513570510584656
- Smith, M. (2003). Research methods in accounting. *SAGE Publications*.
- Souza, M. A. D., Lisboa, L. P., & Rocha, W. (2003). PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL ADOTADAS POR SUBSIDIÁRIAS BRASILEIRAS DE EMPRESAS MULTINACIONAIS. *Revista Contabilidade&Finanças*, 40–57.
- Souza, Marco Antonio; Rasia, K. A. (2012). *Strategic Cost Management Practices Adopted by Segments of Brazilian Agribusiness*.
- Souza, M. A., Zanella, F. C., & Nascimento, A. M. Do. (2005). Utilização do custo-meta por empresas brasileiras como estratégia de gestão: alguns estudos setoriais utilizando o método da causalidade de Granger. *Revista Contabilidade & Finanças*, 16(Xxviii), 33–46. doi:10.1590/S1519-70772005000300004
- Sulaiman, M., Nik Ahmad, N. N., & Alwi, N. (2004). Management accounting practices in selected Asian countries: A review of the literature. *Managerial Auditing Journal*, 19(4), 493–508. doi:10.1108/02686900410530501
- Teo, H. ., Wei, K. ., & Benbasat, I. (2003). predictiong intention to adopt interorganizational linkages: An intitutional perspective. *MIS Quarterly*, 27(1), 19–49. doi:30036518
- Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. (1996). The Institutionalization of Institutional Theory The Institutionalization of Institutional Theory. *Theory & Method. London, Thousand Oaks, New Delhi*, 169–184.
- Van der Stede, W. a. (2003). The effect of national culture on management control and incentive system design in multi-business firms: evidence of intracorporate isomorphism. *European Accounting Review*, 12(2), 263–285. doi:10.1080/0963818022000009859
- Van der Stede, W. a., Young, S. M., & Chen, C. X. (2005). Assessing the quality of evidence in empirical management accounting research: The case of survey studies. *Accounting, Organizations and Society*, 30(7-8), 655–684. doi:10.1016/j.aos.2005.01.003
- Vikas, K. U. R. T. (2006). Relevance Lost–Relevance Confirmed–Die Renaissance des German Management Accounting. In *Jahrbuch für Controlling und Rechnungswesen*, (pp. 27–42.).
- Wegmann, G., & Nozile, S. (2009). The activity-based costing method developments : state-of-the art and case study, 1, 7–22.
- Wilber, C. K., & Harrison, R. S. (1978). The methodological basis of institutional economics: pattern model, storytelling, and holism. *Journal of Economic Issues*, 61–89.
- Wooldridge, J. M. (2002). *Econometric Analysis of Cross Section and Panel Data*. *booksgooglecom* (Vol. 58). doi:10.1515/humr.2003.021
- WR., S. (1987). The adolescence of institutional theory. *Administrative Science Quarterly*, 32, 493–511.
- Yazdifar, H., Zaman, M., Tsamenyi, M., & Askarany, D. (2008). Management accounting change in a subsidiary organisation. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(3), 404–430. doi:10.1016/j.cpa.2006.08.004
- Zuccolotto, R., Silva, G., & Emmendoerfer, M. (2010). Limitações e possibilidades de compreensão da utilização das práticas de contabilidade gerencial por perspectivas da teoria institucional. *Base – Revista de Administração E Contabilidade Da Unisinos*, 7(3), 233–246. doi:10.4013/base.2010.73.05
- Zucker, L. G. (1977). The role of institutionalization in cultural persistence. *American Sociological Review*, 726–743.

APÊNDICE A – E-mail convite para participação na pesquisa

Prezado Sr.(a) #u_firstname#,

Boa tarde,

Meu nome é Letícia D.F. Ramalho e sou pesquisadora da Universidade de São Paulo, Faculdade de Economica, Administração e Contabilidade - FEA.

O seu nome foi indicado pela sua empresa como contato para participar da pesquisa sobre "Características de sistema de custos gerenciais em subsidiárias de empresas alemãs operando no Brasil". O objetivo da pesquisa é mapear as principais características do sistema de gerenciamento de custos das empresas do setor automobilístico, de auto-peças, máquinas e equipamentos.

O tempo estimado para responder o questionário integralmente é de até 15 minutos.

Você pode respondê-lo pelo link: #code_complete#

Às empresas participantes será oferecido ao término da pesquisa um Workshop com o Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro do Departamento de Contabilidade e Controladoria da FEA-USP - referência na área de gerenciamento de custos, com diversos cursos e publicações a respeito assim como um relatório com os resultados obtidos.

Ressaltamos que todas as informações coletadas são confidenciais, sendo que a empresa ou marca não serão identificados na pesquisa, e os dados serão utilizados apenas de maneira agregada.

Agradecemos sua contribuição para o desenvolvimento da pesquisa na área de Controlling,

Atenciosamente,

Letícia D.F.Ramalho
Leticia.ramalho@usp.br
Fone: (11) 9.7223-3865

Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro
reiguerr@usp.br
Fone: (11) 3091-5820

APÊNDICE B – Instrumento de pesquisa

1 Introdução

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE – FEA**

CARACTERÍSTICAS DO SISTEMA DE GERENCIAMENTO DE CUSTOS DE SUBSIDIÁRIAS DE EMPRESAS ALEMÃS OPERANDO NO BRASIL

Motivação:

Esta pesquisa é conduzida pelo departamento de contabilidade e controlling da FEA - USP. Tem por objetivo mapear as principais características do sistema de gerenciamento de custos de subsidiárias alemãs operando no Brasil.

Conteúdo:

- Parte I - Perfil da empresa e do respondente
- Parte II - Método de custeio
- Parte III - Planejamento e Controle
- Parte IV - Características gerais da área e do sistema de gerenciamento de custos
- Parte V - Objetivos do sistema de gerenciamento de custos

Importante:

Esta pesquisa é completamente confidencial. Os dados deste questionário serão agregados com os demais respondentes e utilizados apenas para fins estatísticos. Todo e qualquer dado que permita a identificação da sua empresa ou marca, serão eliminados antes da publicação.

Se você possuir dúvida não hesite em contatar-me:

Letícia Ramalho
leticia.ramalho@usp.br
Fone: 9.7223-3865

2 Parte I – Perfil da empresa e do respondente

1.1. Qual o ramo de atividade no qual sua empresa opera?

Por favor, escolha uma alternativa

Máquinas e equipamentos
Automóveis e peças
Metalurgia e Siderurgia
Alimentos e Bebidas
Mecânica de precisão
Materiais plásticos e borracha
Textil
Fornos industriais
Vidros
Outros

1.2. Qual a receita bruta anual da sua empresa (considerando apenas operação no Brasil)?

Pequeno, receita anual bruta de até R\$ 16 milhões
Médio, receita anual bruta de até R\$ 90 milhões
Médio Grande, receita anual bruta de até R\$ 300 milhões
Grande, receita anual bruta de até R\$ 1 bilhão
Muito Grande, mais de R\$ 1 bilhão

1.3. Quantidade de funcionários da sua empresa trabalhando no Brasil?

Até 19
De 20 a 99
De 100 a 499
Mais de 500

1.4. Há quantos anos sua empresa opera no Brasil como subsidiária de uma empresa alemã?

Indique abaixo

1.5. Indique à quantos níveis hierarquicos você se encontra do executivo principal da empresa (no Brasil):

1 Nível
2 Níveis
3 Níveis
4 ou mais níveis

1.6. Você possui contato regular com a matriz?

Sim, diariamente
Sim, semanalmente
Sim, mensalmente
Sim, esporadicamente
Não

1.7. Qual sua nacionalidade?

Brasileira
Alemã
Outra

1.8. Você possui formação acadêmica (principal/complementar) no exterior?

Sim, na Alemanha
 Sim, em país de língua inglesa
 Sim, em outros países
 Não

3 Parte II – Método de Custeio

2.1. Em relação ao método de custeio indicado abaixo, marque o status que o mesmo possui na sua empresa, de acordo com a finalidade proposta.

Absorção: consiste na na apropriação de todos os custos (diretos e indiretos, fixos e variáveis) causados pelo uso de recursos da produção aos bens produzidos. Caracteriza-se pela utilização de rateio para apropriação dos custos indiretos, ser o critério legal utilizado no Brasil e por ser diretamente afetado pelo volume de produção;

Variável: “É o método de custeio que consiste em apropriar aos produtos somente os custos variáveis, sejam diretos ou indiretos.” (MEGLIORINI, 2007, p.113). Custos variáveis são aqueles que variam proporcionalmente à produção, por exemplo: matérias-primas. Os custos fixos são atribuídos diretamente contra o resultado do período por ocorrerem independentemente da existência de produção;

Custeio por atividades ABC: método no qual os custos indiretos da empresa são atribuído a atividades/processos que esta realiza. Um determinado produto para ser fabricado consome “N” atividades. Logo, no custeio por atividades o rateio tradicional, dá lugar ao mapeamento das atividades da empresa, e de quais produtos consomem determinadas atividades;

	Absorção	Variável	Custeio por atividades ABC
Tomada de decisão local	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Reporte a matriz	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>

2.2. Quais elementos incorporam o custo do produto para fins gerenciais?

Escolha quantas opções forem adequadas a sua empresa.

Observe a diferenciação sob o aspecto de tomada de decisão local e reporte a matriz.

	Tomada de decisão local	Reporte a matriz
Matéria prima	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Mão de obra direta	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Despesas gerais de fábrica	<input type="text"/>	<input type="text"/>

Despesas administrativas

Despesas financeiras

Despesas comerciais

**2.3. Qual a finalidade da alocação de custos e despesas (rateio) aos produtos?
Escolha quantas afirmativas forem adequadas.**

- ☐ Padronização contábil sugerida pela matriz ☐ Viabilizar análise de margem de contribuição de cada produto ☐ Viabilizar comparações entre custo planejado e custo incorrido ☐ Outros

2.4. Marque abaixo as afirmações que reflitam a realidade sobre seu sistema de gerenciamento de custos:

Explicação: custos controláveis estão sob a responsabilidade de determinado gestor, que pode direcionar suas ações na fase de planejamento e controle para influenciar o comportamento do fato gerador do mesmo;

Escolha quantas opções forem necessárias.

- ☐ O sistema efetua a classificação em custo fixo ou custo variável ☐ O sistema efetua a classificação em custo direto ou custo indireto ☐ O sistema permite a diferenciação entre custo controlável e custo não-controlável

Método de custeio - Margem de contribuição (GFK)

"O cálculo da margem de contribuição pode facilitar análises da lucratividade de cada produto. Tradicionalmente a margem de contribuição consiste nas vendas deduzidos os custos variáveis e as despesas variáveis.

Os custos fixos são subtraídos em conjunto posteriormente. Desta forma, pode-se calcular apenas uma margem de contribuição (CM I) (exemplo de MC tradicional), ou é possível considerar os custo fixo por níveis, como produtos e planta (veja exemplo MC refinada), gerando desta forma mais níveis de margem de Contribuição."

Exemplo de Margem de Contribuição

Tradicional

	Produto A	Produto B	Total \$
Vendas	120.000	100.000	220.000
(-) Custo variável	80.000	50.000	130.000
(=) CM I	40.000	50.000	90.000
(=) Custo fixo			70.000
(=) Resultado			20.000

Exemplo de Margem de Contribuição Refinada

	Produto A	Produto B	Total \$
Vendas	120.000	100.000	220.000
(-) Custo variável	80.000	50.000	130.000
(=) CM I	40.000	50.000	90.000
(-) Custo Fixo nível do produto			30.000
(=) CM II			60.000
(=) Custo Fixo nível da planta			40.000
(=) Resultado			20.000

2.5. Sua empresa utiliza a análise de margem de contribuição (GFK)?

2.6. Por favor, indique até qual nível de Margem de contribuição é utilizado:

2.7. Esta informação é utilizada para:

☐

Tomada de decisão local

☐

Report a Matriz

4 Parte III – Planejamento e Controle

3.1. Sua empresa realiza planejamentos anuais (Business Plan/Orçamentos)?

3.2. Com qual intensidade a empresa matriz exige / acompanha os desvios dos custos planejados versus custos incorridos:

1 = não acompanha; 5= acompanha intensamente/frequentemente

1	2	3	4	5

3.3. A atividade de reporte a matriz das informações de custo e planejamento agregam valor ao business local?

1= não agrega valor; 5= é essencial para o negócio

1	2	3	4	5

3.4. Em relação a utilização do custeio alvo em sua empresa: Escolha quantas opções forem adequadas.

Glossário: custeio alvo ou target costing engloba um processo de redução de custos na fase de desenvolvimento e design de um novo produto diferindo, portanto, do sistema de controle de custos tradicional que ocorre apenas na fase de produção. A razão para que este processo ocorrer nesta fase prende-se com o fato de ser nela que é possível tomar decisões e efetuar alterações que terão maior impacto nos custos fixos.

- ☐ Não é utilizado
 ☐ É calculado para novos produtos - por solicitação da matriz
 ☐ É calculado para novos produtos - por solicitação da administração local
 ☐ Esta em fase de implantação
 ☐

3.5. Referente a utilização do custo padrão para efeito de planejamento:

O custo padrão é um custo pré-atribuído, tomado como base para o registro da produção antes da determinação do custo efetivo. Em sua concepção gerencial, o custo-padrão indica um "custo ideal" que deverá ser perseguido, servindo de base para a administração mediar e eficiência da produção e conhecer as variações de custo. Esse custo ideal seria aquele que deveria ser obtido pela indústria nas condições de plena eficiência e máximo rendimento.

Sim, a empresa utiliza	▼
------------------------	---

3.6. O custo padrão é calculado para:

Escolha quantas respostas forem adequadas

☐ Materia Prima
 ☐ Mão de obra direta
 ☐ Despesas gerais de fabrica
 ☐ Despesas administrativas
 ☐ ☐

Despesas financeiras Despesas comerciais

3.7. As variações entre o custo incorrido e o custo padrão são analisadas:

3.8. Em relação a utilização do custo padrão em sua empresa:

Escolha as afirmações adequadas a sua realidade.

☐ É utilizado para reportes à matriz
 ☐ É utilizado pelo gerenciamento local
 ☐ Mostra-se uma ferramenta importante de controle de custos
 ☐ Nenhuma das anteriores

5 Parte IV – Características gerais do sistema e da área de gerenciamento de custos**4.1. Qual software ERP é utilizado para realizar/dar apoio a contabilidade de custos?**

Escolha quantas opções forem necessárias.

☐ SAP
 ☐ Totvs
 ☐ Oracle
 ☐ Desenvolvido Internamente
 ☐ Excel
 ☐

4.2. No trabalho realizado pela contabilidade gerencial, incluindo o gerenciamento dos custos, quanto desta atividade é realizada por software secular (Excel ou similar)?

☐ Indique ao lado em % quanto desta atividade é realizada em Excel (ou similar)

4.3. Referente ao ERP em uso, quais das afirmações abaixo podem ser aplicadas ao mesmo?

Escolha quantas opções forem necessárias.

☐ Fornece o suporte necessário para o desempenho das atividades operacionais

☐ Fornece o suporte necessário para o atendimento das obrigações fiscais, conforme legislação local

☐ Foi implementado por meio de uma consultoria

☐ É integrado com a matriz do grupo

☐ Foi sugerido pela matriz

☐ Embora em operação, não fornece o suporte adequado a nenhuma das atividades da empresa

☐ Acredita-se que diversas empresas do mesmo ramo que a sua utilizem este ERP

4.4. Indique na escala ao lado a convergência entre as informações de custos demandadas para tomada de decisão local e as solicitadas pela matriz:

1= não a convergência de conteúdo ou formato; ...; 5= conteúdo e formato são similares

4.5. Houve a presença de expatriados na área de contabilidade gerencial/controllers da sua empresa nos últimos dois anos?

Expatriado: funcionário designado pela matriz para trabalhar em subsidiária por período determinado.

☐ Sim

☐ Não

4.6. Considerando os funcionários da área de gerenciamento de custos e área do controlling no geral, onde COM MAIOR FREQUENCIA eles adquirem o conhecimento necessário para desempenhar suas atividades:

1 = não se aplica;; 5= recorremos com frequência;

Instituições profissionais (Ex.: Fipecafi, FIA, FIPE, etc)

Treinamento Interno

Treinamento Interno padronizado pela matriz

No trabalho, "learning by doing"

4.7. No que tange a contratação de consultorias para prestação de serviço na área de gerenciamento de custo, escolha as afirmações que melhor descrevem a prática da sua empresa.

Escolha quantas afirmações forem adequadas.

☐ Nos últimos 5 anos, não houve a contratação de consultorias

☐ Os serviços prestados por consultorias são contratados voluntariamente pela subsidiária

☐ Os serviços prestados por consultorias são contratados pela subsidiária, indicados pela matriz

☐ Os serviços prestados por consultorias são contratados em sua maioria para adequar o padrão local ao padrão da matriz

☐ A empresa considera importante o contato com consultorias para manter suas práticas de gerenciamento de custos atualizadas

6 Parte V – Objetivos e Performance do gerenciamento de custos

5.1 Sob a perspectiva da administração local e da matriz de sua empresa, pede-se que você identifique as afirmações que representam os objetivos do sistema de gerenciamento de custos de sua empresa. Escolha então quantos % do mesmo foi atingido no último período.

	Administração Local
Facilitar a formação de preço	<input type="text"/>
Fomentar a melhoria de processos	<input type="text"/>
Tornar a destinação de recursos da empresa mais transparente	<input type="text"/>
Reduzir custos	<input type="text"/>

Perspectiva da matriz – (mesmas opções da administração local)

5.2. Considerando sua percepção a respeito da importância das ferramentas de gerenciamento de custos utilizadas em sua empresa.

Assinale 1 para itens não importantes, e 5 para itens essenciais.

São fundamentais para que a empresa otimize seu resultado econômico

São fundamentais para que a empresa controle a utilização de seus recursos

Escala linkert 1-5 replicada para demais itens

São fundamentais para análise de desempenho de gestores

São fundamentais para atender as demandas da matriz

São fundamentais para assegurar um posicionamento diferenciado da empresa no segmento que esta atua

Continuar

Final page

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE - FEA**

Muito obrigada, você concluiu a pesquisa.

Gostaria de reinterar nosso compromisso de confidencialidade das informações.

Obrigada por contribuir com o avanço da pesquisa e das práticas gerenciais na área de controlling.

APÊNDICE C – E-mail de lembrança de participação

Prezado Sr.(a) #u_firstname#,

Não deixe de concluir o preenchimento da pesquisa sobre características do sistema de custos de subsidiárias alemãs operando no Brasil.

Sua participação é muito importante, e irá aumentar a confiabilidade da pesquisa e os participantes em workshop sobre o tema na FEA-USP.

Segue link do questionário: #code_complete#

Contamos com sua participação,

Atenciosamente,

Letícia Ramalho & Reinaldo Guerreiro