

EVIDÊNCIAS DE ISOMORFISMO NA GESTÃO DE CUSTOS DE ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS DO BRASIL

ISOMORPHISM EVIDENCES IN THE COST MANAGEMENT OF NONPROFIT ORGANIZATIONS IN BRAZIL

DANILO JOSÉ CAMPOS COELHO

Universidade Federal Rural de Pernambuco. **Endereço:** Rua Dom Manoel de Medeiros, s/n, Dois Irmãos | 52.171.900 | Recife/PE | Brasil.

<http://orcid.org/0000-0003-2507-1529>

daniло.djcc@gmail.com

ANTÔNIO ANDRÉ CUNHA CALLADO

Universidade Federal Rural de Pernambuco. **Endereço:** Rua Dom Manoel de Medeiros, s/n, Dois Irmãos | 52.171.900 | Recife/PE | Brasil.

<http://orcid.org/0000-0002-5704-9265>

andrecallado@yahoo.com.br

RESUMO

Esta pesquisa objetivou analisar evidências de isomorfismo nos hábitos, rotinas e sistemas de custeio da gestão de custos das 100 melhores entidades sem fins lucrativos do Brasil em 2017, listadas pelo Instituto DOAR e pela Revista Época. O estudo caracteriza-se como exploratório-descritivo, de abordagem quantitativa. A coleta de dados deu-se mediante *survey*. Todas as 100 entidades foram contatadas e somente 30 destas responderam ao questionário. Analisou-se a relação entre as variáveis de agrupamento referentes ao perfil das entidades e dos respondentes, bem como as variáveis pertinentes aos sistemas de custeio dos hábitos e rotinas da gestão de custos e aos benefícios e dificuldades encontradas na gestão de custos, para encontrar evidências de isomorfismo. Os resultados do teste de correlação de *Spearman*, ao nível de confiança de 95%, apontam evidências de isomorfismo na gestão de custos das entidades analisadas.

Palavras-chave: Isomorfismo. Gestão de Custos. Entidades Sem Fins Lucrativos.

ABSTRACT

This research aimed to analyze the isomorphism evidence in the habits, routines and cost management systems among the 100 best Brazilian nonprofit entities in 2017, listed by the DOAR Institute and Época Magazine. The study is exploratory and descriptive, with a quantitative approach. Data was collected through a survey. All 100 entities were contacted and 30 of them answered the questionnaire. The relation between the grouping variables regarding the profile of the entities and of the respondents, and the tested variables related to costing

Artigo publicado nos anais do Congresso de Ciências Contábeis e Atuariais da UFPB. Evento realizado em João Pessoa - PB, nos dias 30 e 31 de agosto, e 01 de setembro de 2018.

Submissão em 11/09/2018. Revisão em 22/10/2018. Aceito em 10/12/2018. Publicado em 25/01/2019.

systems of the habits and routines of cost management, and the benefits and difficulties found in it were analyzed in order to find evidence of isomorphism. The results of the Spearman correlation test, at 95% confidence level, point to evidence of isomorphism in the cost management of the analyzed entities.

Keywords: *Isomorphism. Cost management. Nonprofit organizations.*

1 INTRODUÇÃO

A abordagem de custos é um tema relevante devido ao seu potencial de produzir informações gerenciais úteis para a tomada de decisão. A gestão estratégica de custos engloba os sistemas de custeio, hábitos e rotinas, que auxiliam gestores nas tarefas cotidianas das organizações. Dentre essas organizações, encontram-se as entidades sem fins lucrativos (ESFL), que compõem o terceiro setor e vêm recebendo atenção dos pesquisadores (Scarpin & Santos, 2012).

Apesar dessas entidades não visarem o lucro, necessitam de recursos financeiros para fornecerem serviços e atividades à sociedade, assim como para realizarem a manutenção dessas ações (Araújo, Salgado, Bonacim & Girioli, 2007). Assim, sofrem quando há escassez de recursos e d ajuda do poder público (Ramos, Policário, Gouveia & Deorce, 2017).

Esse problema se agrava porque as ESFL apresentam controle financeiro incipiente, principalmente relacionado à gestão de custos, pois ainda não há um consenso de como tal fato se aplica a essas entidades (Ribeiro *et al.*, 2015). Por isso as ESFL buscam nos modelos de gestão de empresas privadas uma referência gerencial para garantir a eficácia organizacional (Cunha, 2008).

Nesse contexto de incertezas, quando uma ESFL passa a incorporar um modelo eficiente e se torna bem-sucedida, outras entidades do mesmo setor podem se apropriar desse modelo legitimado e, dessa forma, surge o isomorfismo (Dimaggio & Powell, 2005).

A pesquisa de Callado e Pinho (2014) objetivou investigar evidências de isomorfismo em práticas de gestão de custos de micro e pequenas empresas comerciais e de prestação de serviços. Já o estudo de Callado, Callado e Almeida (2014) buscou investigar a presença de isomorfismo nos aspectos da gestão de custos de empresas do setor de informática localizadas no Porto Digital de Pernambuco.

Não foram encontradas pesquisas com a proposta de investigar evidências de isomorfismo nos hábitos, rotinas e sistemas de custeio da gestão de custos das ESFL, sendo um tema que apresenta relevância no contexto social e organizacional. Em 2017, o Instituto DOAR e a Revista Época elegeram as 100 ESFL com os melhores níveis de eficiência, qualidade de gestão, transparência e boa governança no Brasil (Instituto Doar, 2017).

Tendo em vista que ainda não existe um entendimento das questões relacionadas à gestão de custos nessas entidades, sustentado pelos argumentos anteriormente citados, o isomorfismo pode constituir um caminho para as ESFL estabelecerem a gestão de custos e fortalecer o campo organizacional em busca da legitimidade.

Dessa maneira, a pesquisa busca responder à seguinte questão: **quais são as evidências de isomorfismo nos hábitos, rotinas e sistemas de custeio da gestão de custos das 100 melhores entidades sem fins lucrativos do Brasil em 2017, listadas pelo Instituto DOAR e Revista Época?** O objetivo é analisar evidências de isomorfismo nos hábitos, rotinas e sistemas de custeio da gestão de custos das 100 melhores entidades sem fins lucrativos do Brasil em 2017, listadas pelo Instituto DOAR e Revista Época.

Justifica-se a pesquisa pela necessidade de se investigar como as organizações do terceiro setor estão estruturadas quanto à gestão de controles internos, principalmente a de custos (Scarpin & Santos, 2012), pois ainda se questiona sobre como aplicá-la nessas entidades. Desse

modo, pode contribuir para tal entendimento, já que apresenta relações que envolvem o perfil das entidades e dos respondentes na operacionalização da gestão de custos.

O estudo possui como delimitação a obtenção de dados das 100 melhores ESFL do Brasil, listadas pelo Instituto Doar e Revista Época em 2017 (Instituto Doar, 2017), e está estruturada em seis blocos, sendo este primeiro composto pela introdução. Em seguida são delineados dois blocos para o referencial teórico. Adiante constam a metodologia da pesquisa e a análise dos dados. Por fim é apresentada a conclusão.

2 TRANSIÇÃO DA ABORDAGEM DE CUSTOS: DA CONTABILIDADE DE CUSTOS À GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

A contabilidade de custos surgiu durante o período mercantilista – antes da Revolução Industrial – e tinha por objetivo a apuração de resultados e mensuração de estoques (Almada, Souza & Laia, 2016). Segundo Junqueira e Sousa Filho (1999), a grande preocupação das organizações estava relacionada à mensuração de estoques. O contador atribuía seu conhecimento na mensuração de estoques e contribuía pouco para outras decisões, pois a contabilidade de custos das organizações estava delimitada a fatores do ambiente interno.

Porém, com a institucionalização das máquinas, fábricas e indústrias – a partir da Revolução Industrial –, as necessidades dessas organizações passaram a exigir certa complexidade, modificando a estrutura social e econômica da sociedade (Shortridge & Smith, 2009). Nesse sentido, Major (2009, p. 44) argumenta que entre as décadas de 1950 e 1960 as investigações em contabilidade gerencial enfatizaram a ideia “de que a informação gerada por esta deve ser útil para os gestores e para apoiar os seus processos de decisão”.

Essa ênfase apresenta a característica que suscitou a transição da contabilidade de custos para a análise da gestão de custos descrita por Shank (1989): a tomada de decisão. A contabilidade de custos se preocupava com a prática e apresenta convergência com a perspectiva normativa da contabilidade, pois representa os conjuntos de técnicas utilizadas para indicar como deveria ser a prática contábil (Spessatto & Bezerra, 2008).

Dessa forma, Major (2009) explica que essa perspectiva não auxilia no entendimento dos acontecimentos relacionados à teoria e à prática das organizações que formalizam a tomada de decisão. Logo, a contabilidade de custos se desenvolveu para análise da gestão de custos a fim de permitir essa relação, auxiliando no controle e produção de informações para tomada de decisão (Almada, Souza & Laia, 2016).

Callado, Callado e Almeida (2014, p. 205) afirmam que a gestão de custos “consiste na identificação e ponderação dos principais aspectos relacionados a um determinado contexto de negócios e tem importante papel no processo de tomada de decisões, agindo como referência coletora de dados relevantes”.

A gestão de custos preocupa-se em analisar como informações contábeis e financeiras podem contribuir no processo da tomada de decisão da organização, assim como verificar se o preço praticado em seus produtos e serviços está de acordo com as expectativas de retorno financeiro e concorrência da organização (Vieira, Maciel & Ribas, 2009).

Esses aspectos relacionam-se com a perspectiva positivista ou dominante da contabilidade, pois possuem foco na predição do comportamento econômico agregado (Major, 2009). Apesar de se relacionar com a visão positivista, a análise da gestão de custos também considera elementos normativos da primeira fase da abordagem de custos.

Porém, a vantagem competitiva passou a exercer influência entre organizações quando se iniciou a implantação de ações estratégicas para gerar forças competitivas e moldar a estratégia das organizações (Porter, 1979). Segundo Langfield-Smith (2008), embora a contabilidade gerencial enfatizasse o papel da informação financeira na tomada de decisão, ela ainda não considerava explícita, ou mesmo implicitamente, o contexto de negócios.

Para atender essas demandas organizacionais, a análise da gestão de custos também recebeu essa nova abordagem estratégica, tornando-se a gestão estratégica de custos (GEC) (Shank, 1989). Na década de 70, estudos sobre “estratégia” começaram a ser publicados em livros e os principais periódicos e revistas acadêmicas de gestão estratégica (Shank, 1989). No entanto, livros de contabilidade gerencial e periódicos de contabilidade davam pouca atenção ao tema estratégia (Shank, 1989). Um dos autores precursores da temática sobre estratégia, Michael Porter, lançou em 1979 o artigo “*How competitive forces shape strategy*”, no qual apresentou o modelo das cinco forças competitivas que moldam as estratégias das organizações. De acordo com Langfield-Smith (2008), o primeiro estudo sobre contabilidade gerencial estratégica foi publicado em 1981.

Esses acontecimentos fizeram com que pesquisadores da área contábil considerassem o tema estratégia em suas pesquisas. Souza, Schnorr e Ferreira (2013, p. 4) asseveram que “as transformações no ambiente operacional das empresas, as mudanças econômicas impulsionadas pela globalização e os avanços tecnológicos fizeram com que as empresas direcionassem o foco da gestão estratégica para a melhoria dos seus processos funcionais”.

Essa necessidade é evidenciada por Diehl (2006, p. 69) ao afirmar que “o alinhamento entre os controles de gestão e a estratégia tem sido proposto como alternativa para elevação da competitividade das organizações, existindo inclusive evidências empíricas que corroboram isto”. A GEC alinha os recursos e a estrutura de custos da empresa, associada à estratégia de longo prazo e às táticas de curto prazo (Anderson & Dekker, 2009).

Para Lauschner e Beuren (2004, p. 57), a GEC “pretende fornecer informações de custos necessárias para apoiar adequadamente as decisões estratégicas e operacionais”. As práticas de GEC podem colaborar para utilização eficiente dos recursos produtivos e assegurar a vantagem competitiva (Souza, Silva & Pilz, 2010). Porém, a implantação da GEC em uma organização só ocorre se estiver integrada à dimensão interna, composta pelos aspectos organizacionais, e à externa, composta pelos clientes e fornecedores (Aguiar & Martins, 2006).

Shank (1989) descreve que a GEC também considera a abordagem de cadeia de valor, cujo conceito compreende um referencial para a tomada de decisões na gestão estratégica porque envolve acontecimentos externos à organização que impactam em suas operações e custos (Wrubel, Diehl & Ott, 2010).

De acordo com Lauschner e Beuren (2004, p. 62), “cadeia de valor de uma empresa é vista como um conjunto de atividades que uma empresa realiza nas diferentes áreas funcionais”. Nesse sentido, cadeia de valor significa o conjunto de atividades direcionadas aos produtos e serviços e não se confunde com geração de valor para empresa. Essa etapa é considerada uma consequência da realização da cadeia de valor.

Já o posicionamento estratégico de uma organização deve definir um plano de ação que irá norteá-la na busca por vantagem competitiva (Cavalcanti, Ferreira & Araújo, 2013). Shank (1989) descreve que a primeira estratégia do posicionamento estratégico compreende a escolha da empresa em competir com custos, enquanto a segunda deriva da escolha da organização em competir com a concorrência apresentando produtos ou serviços superiores e de melhor qualidade.

A GEC também considera o gerenciamento de custos pelos direcionadores estruturais e o gerenciamento de custos pelos direcionadores executórios (Shank, 1989; Henri, Boiral & Roy, 2015). Nesse sentido, Chua (1986) afirma que a informação contábil tende a se expandir nos setores da economia e, à medida que os contadores se envolvem mais com a formulação de políticas no nível macro, pode não mais ser útil distinguir o político/social dos efeitos econômicos dos números contábeis.

Diante disso, a GEC possui uma abordagem relacionada com a perspectiva alternativa ou crítica da contabilidade, pois por meio dessas práticas, a construção da realidade organizacional e social é promovida (Chua, 1986; Major, 2009). A GEC aglutina ainda elementos que possibilitam a abordagem positivista relacionada com a interação dos indivíduos, sistemas e

subunidades, e com aspectos da visão normativa que envolve os tópicos da consciência humana, permitindo o desenvolvimento da triangulação de informações das perspectivas, situação preconizada por Major (2009).

3 TEORIA INSTITUCIONAL E GESTÃO DE CUSTOS DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS

O ambiente interno das organizações e sua análise institucional, construída a partir de sistemas, hábitos e rotinas é abordado pela corrente da Velha Economia Institucional (*Old Institutional Economics* (OIE) (Burns & Scapens, 2000). A OIE rompe com a racionalidade verificada na visão neoclássica e tem como foco o ambiente interno organizacional e as características analisadas que envolvem o indivíduo, aspectos políticos, culturais e cognitivos (Cunha, Santos & Beuren, 2010).

Analisa-se hábitos que envolvem a tendência de se engajar em formas de ação anteriormente adotadas ou adquiridas cuja repetição transformar-se-á em rotinas orientadas por regras (Guerreiro, Pereira & Frezatti, 2008). Já um sistema de gestão para o controle interno é institucionalizado em uma organização quando os indivíduos se envolvem na operação e são capazes de interpretar e reproduzir regras ao longo do tempo (Cunha, Santos & Beuren, 2010).

Apesar da relevância de controles internos nas organizações, questões relacionadas à gestão de custos ainda são incipientes no contexto das ESFL (Ribeiro *et al.*, 2015). Segundo Martins, Pedrosa Neto e Araújo (2008, p. 67), um dos grandes problemas das ESFL “se refere aos conhecimentos técnicos e conceituais em administração e finanças, acarretando deficiências estruturais de planejamento e, conseqüentemente, de gestão”.

Nesse ambiente de incertezas, as organizações do terceiro setor passam a buscar alternativas nos modelos de gestão de empresas privadas para incorporar em seu contexto organizacional (Cunha, 2008). Dessa forma, as organizações desse setor passam a considerar esse modelo como uma oportunidade para suprir as lacunas que envolvem sua aplicação em contexto sem fins lucrativos.

Uma vez que essas organizações assemelham-se em processos de gestão, evidenciam-se fontes de isomorfismo, que pode ser considerado uma vantagem para este setor, visto que fortalece o campo organizacional em termos de definição de modelos de gestão e controle interno.

A nova sociologia institucional (*new insitutional sociology* – NIS), uma das vertentes da teoria institucional, aborda as características do isomorfismo institucional, que envolvem o isomorfismo coercitivo, normativo e mimético (Dimaggio & Powell, 2005).

O isomorfismo coercitivo resulta de pressões formais e informais exercidas sobre as organizações a partir de outras estruturas que possuem autoridade, havendo uma relação de dependência (Dimaggio & Powell, 2005). O isomorfismo normativo está relacionado com aspectos profissionalizantes, pois, de acordo com DiMaggio e Powell (2005, p. 79), representa “a profissionalização como a luta coletiva de membros de uma profissão para definir as condições e os métodos de seu trabalho”.

Já o isomorfismo mimético deriva do ambiente de incertezas em que as organizações tornam-se semelhantes pela adoção das mesmas práticas socialmente aceitas, de aspectos gerenciais e tecnológicos (Dimaggio & Powell, 2005). Callado, Callado e Almeida (2014) consideram que as características gerais das organizações representam fontes explicativas de isomorfismo.

Por outro lado, Hared, Abdullah e Huque (2013) argumentam que o papel dos fatores socioculturais no desenho e uso de sistemas de controles gerenciais é uma questão emergente e pouco estudada, uma vez que os sistemas de controle são produtos do contexto social. Dessa forma, aspectos sociais também podem representar fontes de isomorfismo.

A literatura internacional, por meio dos artigos de Leiter (2005), Ramanath (2009), Verbruggen, Christiaens e Milis (2011), Claeys e Jackson (2012), Alyahya, Hijazi e Harvey (2018) e Arvidson (2018), apresenta a discussão do isomorfismo na gestão das ESFL. As pesquisas apresentam resultados heterogêneos com relação à presença de isomorfismo nos campos organizacionais estudados. Além disso, não apresentam consenso sobre o impacto que o isomorfismo pode provocar nas ESFL, se benéfico ou maléfico à gestão. Nenhuma dessas pesquisas buscou analisar a presença de isomorfismo nos processos relacionados à gestão de custos.

Essa questão vem sendo investigada na literatura brasileira, principalmente no contexto de empresas privadas (Callado, Callado & Almeida, 2014; Callado & Pinho, 2014; Guidi, Morgan, Montebelo & Corrêa, 2017). Nesse sentido, algumas pesquisas que apontam características sobre a gestão de custos nas ESFL podem impulsionar a investigação do isomorfismo nessas entidades. O estudo de Oliveira, Pereira, Martins e Souza (2017) identificou que a ESFL brasileira do estudo de caso prioriza, em seu processo de gestão e controles internos, a contabilidade de custos, e também se utiliza de meios de controle que subsidiam a análise de viabilidade de projetos.

Para realizar tais atividades, as entidades podem utilizar sistemas de custeio. Limongi, Imeton e Laffin (2007) identificaram que algumas entidades utilizam o sistema de custeio variável, RKW e ABC. Ainda segundo os autores, grande parte das entidades analisadas não utilizam sistemas de custeio. De acordo com Barragan, Weffort e Aranha (2006), a não utilização de controles internos na gestão das ESFL pode estar relacionada, por exemplo, com a falta de capacitação das pessoas e o custo de implantação de tais sistemas.

Diante dessa escassez de pesquisas a respeito do tema, torna-se necessário discutir aspectos de isomorfismo na gestão de custos das ESFL, relacionados com os sistemas de custeio, hábitos, rotinas e benefícios e dificuldades que os gestores afirmam encontrar no estabelecimento de tais instrumentos de controle interno.

4 METODOLOGIA

Este estudo se caracteriza como exploratório-descritivo quanto ao seu objetivo. As pesquisas exploratórias apresentam como preocupação central identificar os fatores que determinam ou contribuem para a ocorrência dos fenômenos, enquanto as descritivas buscam descrever características de determinada população, mediante relações entre variáveis (Gil, 2002).

Quanto à abordagem do problema de pesquisa, configura-se como quantitativa. De acordo com Richardson (2009), o método quantitativo garante, em princípio, a precisão das análises e interpretações por meio de análises estatísticas, sendo “frequentemente aplicado nos estudos descritivos, naqueles que procuram descobrir e classificar a relação entre variáveis, bem como nos que investigam a relação de causalidade entre fenômenos”.

O procedimento técnico utilizado é o *survey*, técnica que, de acordo com Martins e Theóphilo (2009), configura-se pela utilização de questionário como instrumento de coleta de dados. O universo analisado é composto pelas 100 melhores ESFL do Brasil no ano de 2017, listadas pelo Instituto DOAR e Revista Época (Instituto Doar, 2017). Foram analisados os tipos de atividades que essas entidades desenvolvem, identificando-se que, em sua maioria, estão relacionados com assistência social. As variáveis investigadas na pesquisa estão descritas na Tabela 1.

Tabela 1
Variáveis analisadas na pesquisa

Grupos	Variáveis
Grupo 1 (variáveis de agrupamento referentes ao perfil dos respondentes).	Sexo (feminino ou masculino); idade (até 30 anos; de 31 até 45 anos; 46 até 65 anos); experiência profissional (até 10 anos; de 11 a 20 anos; de 21 a 35 anos; acima de 36 anos); função exercida na entidade (contador ou não contador).
Grupo 2 (variáveis de agrupamento referentes ao perfil das entidades).	Tempo de atuação (até 5 anos; de 6 a 15 anos; de 16 a 25 anos; acima de 26 anos); quantidade de funcionários (até 20 funcionários; de 21 a 40 funcionários; de 41 a 60 funcionários; mais de 61 funcionários); forma jurídica (Associação; Fundação; Organização Religiosa; Partido político).
Grupo 3 (variáveis testadas referentes aos sistemas de custeio).	Custeio direto/variável; conceito de unidade de esforço de produção (UEP); custo-padrão do produto; custeio por absorção; custeio ABC; custeio RKW). Todas essas variáveis foram definidas dicotômicas, admitindo-se apenas uma resposta.
Grupo 4 (variáveis testadas referentes aos hábitos e rotinas).	Cadeia de valor; direcionadores de custos; posicionamento estratégico; cálculo de custos pelos sistemas e não mais pelos indivíduos; margem de contribuição como indicador de rentabilidade; relatórios de ordens de serviço e atividades; relatórios de variação de custo; orçamentos flexíveis para controle de custos; monitoramento mensal de inventários e sistemas de relatórios de custos; relatórios de desempenho financeiro mensais; métodos quantitativos de análise de custos; controle de gastos e custos; fluxo financeiro para repasse diário à direção; envolvimento e prestação dos profissionais, incentivando a busca contínua de novas formas de desenvolver as atribuições; reuniões para definição de tarefas entre a equipe de gestão de custos. Todas as variáveis deste grupo foram medidas por meio de escala ordinal de quatro níveis (1 – Não incorporado; 2 – em fase de incorporação; 3 – parcialmente incorporado; 4 – totalmente incorporado).
Grupo 5 (variáveis testadas referentes aos benefícios da operacionalização da gestão de custos).	Combate a fraudes e erros; eficiência operacional; consolidação de políticas organizacionais. Todas as variáveis deste grupo foram medidas segundo a escala <i>Likert</i> , de 1 a 5 (1 – discordo totalmente; 2 – discordo parcialmente; 3 – não concordo e nem discordo; 4 – concordo parcialmente; 5 – concordo totalmente).
Grupo 6 (variáveis testadas referentes às dificuldades da operacionalização da gestão de custos).	Desinteresse da diretoria; desinteresse da equipe; resistência para convencer que a cultura de gestão de custos traz benefícios; falta de capacitação de pessoas; custo de implantação e manutenção dos controles da gestão de custos. Todas as variáveis desse grupo foram medidas segundo a escala <i>Likert</i> , de 1 a 5 (1 – discordo totalmente; 2 – discordo parcialmente; 3 – não concordo e nem discordo; 4 – concordo parcialmente; 5 – concordo totalmente).

Fonte: adaptado de Shank (1989), Barragan, Weffort e Aranha (2005), Guerreiro, Pereira e Rezende (2006), Limongi, Imeton e Laffin (2007) e Boff, Beuren e Guerreiro (2008).

Os grupos 1 e 2 representam as variáveis de agrupamento, pois se caracterizam como fontes de isomorfismo (Callado, Callado & Almeida, 2014; Hared, Abdullah & Huque, 2013). Já as variáveis dos grupos 3 a 6, apresentadas na Tabela 1, foram discutidas em pesquisas anteriores e adaptadas para a proposta desta pesquisa, que foi analisar evidências de isomorfismo na gestão de custos das ESFL. Logo, foram analisadas relações entre as variáveis de agrupamento (grupos 1 e 2) com as variáveis testadas (grupos 3 a 6).

A coleta de dados foi realizada por meio de questionário desenvolvido com a ferramenta *Google Forms* e endereçado aos e-mails das entidades que compõem o universo da pesquisa. Questionário é entendido como um instrumento de coleta de dados constituído por uma série ordenada de perguntas que envolvem as variáveis da pesquisa (Marconi & Lakatos, 2002). Apenas 30 entidades (30%) do cadastro responderam o instrumento de pesquisa, sendo esta a taxa de resposta de entidades analisada no estudo.

Considera-se essa situação uma das limitações da pesquisa. Porém, o percentual encontra-se próximo à média da taxa de retorno de pesquisas que tratam de gestão de custos, como afirmam Souza, Rasia e Almeida (2015). Na pesquisa de Marinho, Alberton, Goulart, Bittencourt e Mueller (2011) apenas 38 organizações de um total de 164 responderam à pesquisa,

correspondendo em 23% a taxa de retorno. Dessa forma, avalia-se que esse é um dos problemas recorrentes no uso de questionários.

As técnicas de análise quantitativa utilizadas foram as estatísticas descritivas e o teste de correlação não paramétrico de *Spearman*. A escolha desse teste estatístico é justificada por duas razões, a primeira em função da taxa de respostas das entidades. De acordo com Bruni (2008), para amostras grandes, em função do teorema do limite central, a premissa de normalidade dos dados pode ser relaxada, estando aptas aos testes paramétricos. Porém, quando as amostras são pequenas e não é possível verificar a normalidade dos dados do universo, a aplicação de testes estatísticos fica condicionada ao uso de modelos não paramétricos. Segundo Stevenson (2001), os pressupostos do teorema do limite central indicam que uma amostra com mais de 30 observações supõe normalidade na distribuição amostral. Portanto, como apenas 30 entidades responderam ao questionário, a análise estatística fica condicionada pelo teste não paramétrico.

Em segundo lugar, justifica-se pelas características das variáveis da pesquisa, medidas em escala nominal e ordinal. O teste de *Spearman* é apropriado quando se busca analisar relações entre variáveis medidas em escalas nominais ou ordinais (Hair Jr., Babin, Money & Samouel, 2005).

Os testes foram realizados ao nível de confiança de 95%, baseando-se no pressuposto de Callado, Callado e Almeida (2014), em que a presença de isomorfismo foi descartada quando p era igual ou menor do que 0,05. As tabulações das variáveis foram realizadas no SPSS 18, assim como a produção das estatísticas descritivas e dos testes estatísticos de correlação de *Spearman*.

5 ANÁLISE DOS DADOS

Este bloco de análise dos dados inicia-se pela estatística descritiva. Em seguida são apresentadas as análises das evidências de isomorfismo na gestão de custos das ESFL.

5.1 Estatística descritiva dos dados

Nesta seção apresentam-se as respostas das variáveis referentes ao perfil das entidades, perfil dos respondentes, sistemas de custeio, hábitos e rotinas e benefícios e dificuldades percebidos pelos respondentes sobre a gestão de custos nas ESFL.

Primeiramente foram identificadas nos sítios eletrônicos das organizações as atividades que desenvolvem, grande parte realiza mais de uma atividade. As ações relacionadas à assistência social são comuns na maioria das entidades do cadastro analisado, configurando, então, um campo organizacional e a validade da análise do isomorfismo.

Na Tabela 2 são evidenciados os resultados da variável referente ao sexo e da variável referente à função exercida.

Tabela 2

Respostas das variáveis referentes ao sexo dos respondentes e da função exercida

Sexo	Frequência	%	Função Exercida	Frequência	%
Feminino	13	43	Contador	8	27
Masculino	17	57	Não contador	22	73
Total	30	100	Total	30	100

Fonte: elaboração própria mediante dados da pesquisa (2018).

Diante dos dados obtidos e evidenciados na Tabela 2, identifica-se que 17 respondentes (57%) correspondem ao sexo masculino e 22 não são contadores (73%). Assim como esta pesquisa, Berner (2016) identificou que a maioria dos respondentes envolvidos na gestão de entidades do terceiro setor em Angola é do sexo masculino e não composta de contadores. Esse segundo resultado pode estar relacionado com a demanda que essas entidades buscam, necessitando de profissionais com perfil estratégico e não apenas com conhecimentos de

contabilidade (Pereira, Jones, Silva & Pereira, 2015). Em seguida, na Tabela 3, são evidenciados os resultados das variáveis referentes à idade dos respondentes e à experiência profissional.

Tabela 3

Respostas das variáveis referentes à idade dos respondentes e à experiência profissional

Idade	Frequência	%	Experiência Profissional	Frequência	%
Até 30 anos	6	20	Até 10 anos	10	33
De 31 até 45 anos	16	53	De 11 a 20 anos	11	37
De 46 até 65 anos	5	17	De 21 até 35 anos	5	17
Acima de 66 anos	3	10	Acima de 36 anos	4	13
Total	30	100	Total	30	100

Fonte: elaboração própria mediante dados da pesquisa (2018).

Os dados da Tabela 3 evidenciam que os respondentes da faixa etária de 31 até 45 anos são maioria entre os analisados. Esse resultado é distinto do encontrado por Berner (2016), em que a maioria dos respondentes responsáveis pela gestão das ESFL possui mais de 45 anos de idade. Com relação à experiência profissional, verifica-se que os profissionais que possuem de 11 a 20 anos de experiência são os mais representativos, com total de 11 respondentes (37%). Esse resultado é similar ao encontrado no contexto de Angola, evidenciado na pesquisa de Berner (2016).

Na sequência, são apresentados dados referentes às variáveis do perfil das entidades respondentes. Na Tabela 4 são evidenciados os resultados referentes ao tempo de atuação e quantidade de funcionários das ESFL.

Tabela 4

Respostas das variáveis referentes ao tempo de atuação e à quantidade de funcionários

Tempo de atuação	Frequência	%	Quantidade de funcionários	Frequência	%
Até 5 anos	4	13	Até 20 funcionários	8	27
Até 15 anos	9	30	Até 40 funcionários	4	13
Até 25 anos	9	30	Até 60 funcionários	5	17
Acima de 26 anos	8	27	Acima de 61 funcionários	13	43
Total	30	100	Total	30	100

Fonte: elaboração própria mediante dados da pesquisa (2018).

Observa-se que nove entidades (30%) atuam no setor há 25 anos, nove (30%) atuam há pelos menos 15 anos, oito (27%) estão ativas há mais de 26 anos, e apenas quatro possuem até 5 anos de atuação (13%). Com relação à quantidade de funcionários, 13 (43%) possuem mais de 61, oito (27%) afirmaram possuir até 20, cinco (17%) possuem até 60 e quatro (13%) possuem até 40 funcionários.

Os resultados da variável referente à forma jurídica mostraram que 27 entidades (90%) são associações privadas, duas (7%) são fundações privadas e apenas uma é constituída como organização religiosa (3%). Lopez (2018) descreve que as associações são as mais representativas no Brasil, de acordo com o último levantamento do Perfil das Organizações da Sociedade Civil. Berner (2016) também identificou que a maioria de entidades estudadas na pesquisa em Angola são associações.

Na Tabela 5 são apresentadas as respostas das variáveis referentes aos sistemas de custeio utilizados pelas ESFL.

Tabela 5

Respostas das variáveis referentes aos sistemas de custeio

Sistemas de custeio	Entidades que utilizam	%	Entidades que não utilizam	%
Custeio direto/variável	17	57	13	43
Unidade de esforço de produção (UEP)	4	13	26	87
Custo-padrão do produto	5	17	25	83
Custeio por absorção	10	33	20	67
Custeio ABC	3	10	27	90
Custeio RKW	1	3	29	97

Fonte: elaboração própria mediante dados da pesquisa (2018).

Os resultados da Tabela 5 apontam um dado relevante: grande parte das entidades ainda não utilizam sistemas de custeio para o controle dos seus recursos financeiros. Isso pode estar relacionado com as dificuldades de aplicação de sistemas de controle em entidades sem fins lucrativos, menção elucidada por Ribeiro *et al.* (2015). Apesar do custeio UEP e custeio padrão serem apropriadas para organizações com a finalidade lucrativa, alguns responsáveis pela gestão das ESFL afirmaram utilizá-los. Os respondentes podem ter confundido o uso do UEP com o procedimento de avaliação de estoques UEPS.

Em seguida são apresentados os dados referentes aos hábitos e rotinas da gestão de custos institucionalizados pelas entidades. Para efeito de análise, nesta pesquisa, duas colocações foram consideradas. Em primeiro lugar, considerou-se hábito o que está parcialmente incorporado, e rotina o que está totalmente incorporado nas entidades. As respostas das entidades a essas variáveis estão na Tabela 6.

Tabela 6

Respostas às variáveis referentes aos hábitos e rotinas

Hábitos e rotinas	Não incorporado	Em fase de incorporação	Parcialmente incorporado	Totalmente incorporado	Total
Cadeia de valor	17	4	6	3	30
Direcionadores de custos	19	3	3	5	30
Posicionamento estratégico	12	4	6	8	30
Cálculo de custos pelos sistemas	17	2	7	4	30
Margem de contribuição	16	6	4	4	30
Relatórios de ordens de serviços e atividades	11	4	3	12	30
Relatórios de variação de custo	15	4	6	5	30
Orçamentos flexíveis para controle de custos	5	8	6	11	30
Monitoramento mensal de inventários e sistemas de relatórios de custos	12	6	3	9	30
Relatórios de desempenho financeiro mensais	3	3	4	20	30
Métodos quantitativos de análise de custos	14	5	5	6	30
Controle de gastos e custos	2	3	6	19	30
Repasse do fluxo financeiro à direção	10	2	7	11	30
Envolvimento dos profissionais	4	5	9	12	30
Reuniões com a equipe de custos	5	7	8	10	30
Total	162	66	83	139	450

Fonte: elaboração própria mediante dados da pesquisa (2018).

A Tabela 6 aponta que alguns de hábitos e rotinas relacionadas à gestão de custos ainda não estão incorporadas no contexto institucional. Como mencionado, essas entidades não possuem ainda sistemas de custeio bem definidos e, conseqüentemente, alguns hábitos e rotinas não foram adotados. Entretanto, identificou-se que uma parcela de entidades pratica determinadas rotinas.

Pelos resultados, as entidades possuem um perfil básico de rotinas em que muitas práticas podem ser realizadas com auxílio de planilhas do Excel, como controles organizacionais. O que é semelhante ao encontrado por Limongi, Imeton e Laffin (2007): o propósito da gestão de custos dessas entidades está relacionado com o gerenciamento de custos, cálculo dos serviços, conhecimento do custo de projetos, preparação de demonstrações financeiras e para tomada de decisão.

Em seguida, na Tabela 7, são apresentadas as respostas às variáveis referentes a benefícios e dificuldades da gestão de custos percebidos pelos respondentes.

Tabela 7

Respostas das variáveis referentes aos benefícios e dificuldades da gestão de custos

Benefícios e dificuldades na operacionalização da gestão de custos	Discorda totalmente	Discorda parcialmente	Não concorda nem discorda	Concorda parcialmente	Concorda totalmente	Total
Combate a fraudes e erros	0	0	5	4	21	30
Eficiência operacional	0	0	2	6	22	30
Consolidação de políticas organizacionais	0	0	5	5	20	30
Desinteresse da diretoria	12	4	7	5	2	30
Desinteresse da equipe	7	6	9	6	2	30
Resistência à cultura da gestão de custos	7	2	9	5	7	30
Falta de capacitação de pessoas	4	2	6	14	4	30
Custo de implantação e manutenção dos controles	6	3	9	8	4	30
Total	36	17	52	53	82	240

Fonte: elaboração própria mediante dados da pesquisa (2018).

De acordo com a Tabela 7, 14 respondentes afirmaram concordar parcialmente que a operacionalização da gestão de custos é prejudicada quando há falta de capacitação de pessoas, evidência que pode estar relacionada com a questão da dificuldade do estabelecimento de controles nas ESFL (Ribeiro *et al.*, 2015).

5.2 Análises das evidências de isomorfismo na gestão de custos das ESFL

Nesta seção apresentam-se os resultados dos testes estatísticos realizados no SPSS 18 em busca de evidências de isomorfismo na gestão de custos das ESFL. Portanto, realizou-se o teste de correlação de *Spearman* ao nível de confiança de 95%, em que a presença de isomorfismo é descartada quando p é igual ou menor do que 0,05 (Callado, Callado & Almeida, 2014). O primeiro teste analisou a relação entre as variáveis das entidades *versus* variáveis de sistemas de custeio.

Tabela 8

Significâncias das relações entre o perfil das entidades e sistemas de custeio

Variáveis	Tempo de atuação	Quantidade de funcionários	Forma jurídica
Custeio direto/variável	$p=0,443$	$p=0,730$	$p=0,455$
Custeio UEP	$p=0,621$	$p=0,025$	$p=0,248$
Custeio padrão	$p=0,844$	$p=0,841$	$p=0,432$
Custeio por absorção	$p=0,982$	$p=0,252$	$p=0,934$
Custeio ABC	$p=0,460$	$p=0,669$	$p=0,000$
Custeio RKW	$p=0,770$	$p=0,307$	$p=0,000$

Fonte: elaboração própria mediante teste realizado no SPSS 18 (2018).

Pela Tabela 8 verifica-se que três resultados apresentaram p -valor menor ou igual a 0,05 (quantidade de funcionários x custeio UEP, forma jurídica x custeio ABC e forma jurídica x custeio RKW), descartando o isomorfismo. Esse resultado corrobora os achados que Limongi, Imeton e Laffin (2007) haviam identificado, segundo os quais algumas entidades utilizam o custeio ABC e RKW. Nesse sentido, as evidências descartam a similaridade devido à incipiente utilização desses sistemas de custeio. Por outro lado, as variáveis que apresentaram p -valor acima de 0,05 evidenciam indicativos de isomorfismo.

Em seguida, na Tabela 9, apresentam-se os resultados das relações entre as variáveis referentes ao perfil das entidades *versus* variáveis de hábitos e rotinas.

Tabela 9

Significâncias das relações entre o perfil das entidades e hábitos e rotinas

Variáveis	Tempo de atuação	Quantidade de funcionários	Forma jurídica
Cadeia de valor	$p=0,488$	$p=0,094$	$p=0,366$
Direcionadores de Custos	$p=0,496$	$p=0,139$	$p=0,293$
Posicionamento Estratégico	$p=0,248$	$p=0,048$	$p=0,884$
Cálculo de custos pelos sistemas	$p=0,221$	$p=0,795$	$p=0,260$
Margem de contribuição	$p=0,934$	$p=0,156$	$p=0,044$
Relatórios de ordens de serviços e atividades	$p=0,873$	$p=0,146$	$p=0,236$
Relatórios de variação de custo	$p=0,982$	$p=0,352$	$p=0,102$
Orçamentos flexíveis para controle de custos	$p=0,570$	$p=0,732$	$p=0,147$
Monitoramento mensal de inventários e sistemas de relatórios de custos	$p=0,849$	$p=0,801$	$p=0,367$
Relatórios de desempenho financeiro mensais	$p=0,118$	$p=0,585$	$p=0,222$
Métodos quantitativos de análise de custos	$p=0,227$	$p=0,404$	$p=0,414$
Controle de gastos e custos	$p=0,956$	$p=0,791$	$p=0,189$
Repasse do fluxo financeiro à direção	$p=0,563$	$p=0,841$	$p=0,946$
Envolvimento dos profissionais	$p=0,942$	$p=0,395$	$p=0,426$
Reuniões com a equipe de custos	$p=0,424$	$p=0,503$	$p=0,376$

Fonte: elaboração própria mediante teste realizado no SPSS 18 (2018).

Segundo os resultados evidenciados na Tabela 9, observa-se que há relação estatisticamente significativa entre a variável relacionada à quantidade de funcionários e a variável posicionamento estratégico, e também entre a forma jurídica e a variável relacionada à margem de contribuição, apresentando p -valores menores que 0,05 (0,048 e 0,044, respectivamente). Os outros valores acima de 0,05 indicam que pode haver isomorfismo nas relações evidenciadas. É possível que essa questão esteja relacionada com as conclusões de Verbruggen, Christiaens e Milis (2011), de que as organizações, se convencidas de que subsídios governamentais, doações públicas ou empréstimos financeiros estão vinculados ou dependem da conformidade dos relatórios financeiros, farão os esforços necessários para garantir essa

conformidade. Portanto, as entidades buscam realizar tais práticas de custos para descrever em seus relatórios os processos de gestão de recursos captados e revertidos em prol da sociedade.

A seguir, na Tabela 10, são apresentados os resultados da relação entre as variáveis referentes ao perfil das entidades *versus* variáveis de benefícios e dificuldades da gestão de custos.

Tabela 10
Significâncias das relações entre o perfil das entidades e benefícios e dificuldades da gestão de custos

Variáveis	Tempo de atuação	Quantidade de funcionários	Forma jurídica
Combate a fraudes e erros	$p=0,859$	$p=0,100$	$p=0,906$
Eficiência operacional	$p=0,111$	$p=0,305$	$p=0,894$
Consolidação de políticas organizacionais	$p=0,223$	$p=0,135$	$p=0,814$
Desinteresse da diretoria	$p=0,967$	$p=0,417$	$p=0,450$
Desinteresse da equipe	$p=0,858$	$p=0,733$	$p=0,603$
Resistência à cultura da gestão de custos	$p=0,104$	$p=0,205$	$p=0,983$
Falta de capacitação de pessoas	$p=0,033$	$p=0,810$	$p=0,611$
Custo de implantação e manutenção dos controles	$p=0,022$	$p=0,927$	$p=0,406$

Fonte: elaboração própria mediante teste realizado no SPSS 18 (2018).

Os resultados da Tabela 10 mostram que existe relação estatisticamente significativa entre as variáveis “falta de capacitação de pessoas” e “tempo de atuação”, assim como entre “custo de implantação e manutenção dos controles da gestão de custos” e “tempo de atuação”, pois apresentaram p -valores menores que 0,05 (0,033 e 0,022, respectivamente). Para as outras variáveis, as evidências estatísticas sugerem que pode haver isomorfismo, dado que os p -valores dos pares de variáveis foram maiores que 0,05.

Em seguida são apresentados os resultados das relações estatísticas da fonte de isomorfismo relacionada ao perfil dos respondentes. Autores como Hared, Abdullah e Huque (2013) argumentam que fatores socioculturais influenciam o desenho e uso de sistemas de controles gerenciais, pois são produtos constitutivos de relações de seu contexto social. O primeiro teste buscou analisar a relação entre variáveis do perfil do respondente *versus* variáveis de sistemas de custeio. Os resultados são apresentados na Tabela 11.

Tabela 11
Significâncias das relações entre o perfil dos respondentes e sistemas de custeio

Variáveis	Sexo	Idade	Experiência profissional	Função exercida
Custeio direto/variável	$p=0,794$	$p=1,000$	$p=0,700$	$p=0,670$
Custeio UEP	$p=0,782$	$p=0,974$	$p=0,685$	$p=0,208$
Custeio padrão	$p=0,428$	$p=0,101$	$p=0,090$	$p=0,723$
Custeio por absorção	$p=0,803$	$p=0,870$	$p=0,982$	$p=0,575$
Custeio ABC	$p=0,407$	$p=0,971$	$p=0,620$	$p=0,287$
Custeio RKW	$p=0,260$	$p=0,088$	$p=0,116$	$p=0,556$

Fonte: elaboração própria mediante teste realizado no SPSS 18 (2018).

Todos os pares de variáveis apresentados na Tabela 11 possuem p -valor acima de 0,05, o que indica evidências da presença de isomorfismo. Esses resultados conduzem ao entendimento de que os sistemas de custeio podem ser operacionalizados nas entidades por um profissional com características comuns, ou seja, identificou-se que dos 30 respondentes responsáveis pela gestão de custos, 22 afirmaram não ser contadores. A presença de isomorfismo no campo organizacional pode envolver essa situação, visto que as entidades parecem preferir um profissional que não seja contador para suprir questões que envolvem o controle interno, ou não ter condições para contratar um contador.

As organizações passaram a ter outras necessidades além das questões relacionadas à contabilidade e buscam profissionais responsáveis pelo controle interno capazes de atender a necessidades estratégicas (Pereira, Jones, Silva & Pereira, 2015), o que pode corroborar a evidência do isomorfismo. A segunda análise desta seção envolve a apresentação dos resultados da correlação entre as variáveis do perfil do respondente *versus* variáveis de hábitos e rotinas, descritas na Tabela 12.

Tabela 12
Significâncias das relações entre o perfil dos respondentes e hábitos e rotinas

Variáveis	Sexo	Idade	Experiência profissional	Função exercida
Cadeia de valor	$p=0,716$	$p=0,123$	$p=0,230$	$p=0,179$
Direcionadores de custos	$p=0,722$	$p=0,107$	$p=0,453$	$p=0,488$
Posicionamento estratégico	$p=0,343$	$p=0,970$	$p=0,738$	$p=0,129$
Cálculo de custos pelos sistemas	$p=0,410$	$p=0,704$	$p=0,443$	$p=0,139$
Margem de contribuição	$p=0,789$	$p=0,199$	$p=0,213$	$p=0,653$
Relatórios de ordens de serviços e atividades	$p=0,680$	$p=0,008$	$p=0,097$	$p=0,661$
Relatórios de variação de custo	$p=0,523$	$p=0,189$	$p=0,419$	$p=0,749$
Orçamentos flexíveis para controle de custos	$p=0,734$	$p=0,573$	$p=0,274$	$p=0,268$
Monitoramento mensal de inventários e sistemas de relatórios de custos	$p=0,797$	$p=0,932$	$p=0,894$	$p=0,141$
Relatórios de desempenho financeiro mensais	$p=0,696$	$p=0,735$	$p=0,746$	$p=0,082$
Métodos quantitativos de análise de custos	$p=0,486$	$p=0,959$	$p=0,931$	$p=0,327$
Controle de gastos e custos	$p=0,634$	$p=0,442$	$p=0,315$	$p=0,979$
Repasso do fluxo financeiro à direção	$p=0,830$	$p=0,663$	$p=0,520$	$p=0,647$
Envolvimento dos profissionais	$p=0,983$	$p=0,978$	$p=0,891$	$p=0,469$
Reuniões com a equipe de custos	$p=0,672$	$p=0,291$	$p=0,553$	$p=0,906$

Fonte: elaboração própria mediante teste realizado no SPSS 18 (2018).

De acordo com a Tabela 12, apenas as variáveis “relatórios de ordens de serviços e atividades” e “idade” apresentam relação estatisticamente significativa, pois apresentou p -valor menor que 0,05, descartando a presença de isomorfismo da função exercida nessa relação. Claeyé e Jackson (2012) argumentam que há um processo contínuo de internalização e adaptação do discurso gerencial por meio das lentes culturais, uma vez que surgem formas híbridas de gerenciamento que buscam reconciliar o foco gerencialista nos números com os objetivos humanistas das ESFL. Logo, os aspectos sociais atribuem valor às práticas utilizadas, o que pode gerar possíveis similaridades no campo organizacional.

Por fim, na Tabela 13 são apresentados os resultados da correlação entre as variáveis do perfil dos respondentes *versus* variáveis referentes aos benefícios e dificuldades mencionados pelos respondentes.

Tabela 13
Significâncias das relações entre o perfil dos respondentes e benefícios e dificuldades da gestão de custos

Variáveis	Sexo	Idade	Experiência profissional	Função exercida
Combate a fraudes e erros	$p=0,373$	$p=0,210$	$p=0,084$	$p=0,186$
Eficiência operacional	$p=0,916$	$p=0,437$	$p=0,424$	$p=0,003$
Consolidação de políticas organizacionais	$p=0,807$	$p=0,588$	$p=0,640$	$p=0,032$
Desinteresse da diretoria	$p=0,481$	$p=0,196$	$p=0,360$	$p=0,457$
Desinteresse da equipe	$p=0,769$	$p=0,276$	$p=0,135$	$p=0,436$

Continua

Tabela 13 (continuação)

Variáveis	Sexo	Idade	Experiência profissional	Função exercida
Resistência à cultura da gestão de custos	$p=0,659$	$p=0,103$	$p=0,060$	$p=0,101$
Falta de capacitação de pessoas	$p=0,158$	$p=0,629$	$p=0,446$	$p=0,771$
Custo de implantação e manutenção dos controles	$p=0,123$	$p=0,690$	$p=0,646$	$p=0,296$

Fonte: elaboração própria mediante teste realizado no SPSS 18 (2018).

Por meio da Tabela 13, observa-se que há relação estatisticamente significativa (p igual ou menor que 0,05) entre as variáveis “eficiência operacional” e “função exercida”. O mesmo acontece entre “consolidação de políticas organizacionais” e “função exercida”. Por outro lado, identificam-se evidências de isomorfismo nas relações com p -valor acima de 0,05. Essa questão pode relacionar-se com o que Arvidson (2018) elucida: os processos de mudanças e tensões originam-se de relações, interdependências e dilemas que são os fundamentos para reflexão e formação da identidade do indivíduo e da organização. Ou seja, as organizações estão inseridas em um ambiente típico que impõe dificuldades e benefícios similares relacionados ao estabelecimento de sistemas, hábitos e rotinas da gestão de custos.

6 CONCLUSÃO

O objetivo do estudo foi analisar evidências de isomorfismo nos hábitos, rotinas e sistemas de custeio da gestão de custos das 100 melhores entidades sem fins lucrativos do Brasil em 2017, listadas pelo Instituto DOAR e Revista Época. Para isso, foi necessário coletar dados por meio de *survey*, endereçando questionários às entidades do cadastro, com taxa de retorno de respostas de 30 entidades.

Com os resultados tabulados, realizou-se o teste de correlação de *Spearman*, ao nível de confiança de 95%, para analisar a presença de isomorfismo entre as variáveis estudadas. Houve evidências de isomorfismo nos sistemas de custeio, hábitos e rotinas da gestão de custos das entidades analisadas, pois, para a maioria das relações, os valores obtidos no teste foram acima da hipótese que descarta a presença de isomorfismo (p igual ou menor que 0,05). Esses resultados são semelhantes aos achados das pesquisas de Callado, Callado e Almeida (2014) e Callado e Pinho (2014), que investigaram a presença de isomorfismo nas práticas de custos em empresas privadas.

Os achados apresentam convergência com a teoria institucional no sentido de que o perfil das entidades e os fatores socioculturais, representados pelo perfil dos respondentes, representam fontes de isomorfismo (Callado, Callado & Almeida, 2014; Hared, Abdullah & Huque, 2013).

As pesquisas mostram que as entidades têm dificuldades em estabelecer controles internos (Ribeiro *et al.*, 2015) e, baseado nisso, observa-se que podem apresentar similaridades na gestão de custos como forma de legitimarem suas atividades. Diante disso, considera-se que o isomorfismo pode ser o caminho encontrado para fortalecer o campo organizacional investigado.

Como contribuição, a pesquisa apresenta detalhes da gestão de custos das ESFL e de características que suportam evidências de isomorfismo em sua operacionalização, podendo gerar debates na academia, assim como entre gestores dessas entidades, pois encaminha uma análise que pode fortalecer o campo organizacional estudado. Ou seja, como as ESFL ainda apresentam dificuldades com o estabelecimento da gestão de custos, esse fortalecimento pode ocorrer por meio de redes de comunicação entre as entidades, uma vez que os gestores podem trocar experiências positivas de práticas de custos.

Como limitação da pesquisa, indica-se o baixo retorno de questionários respondidos. Por essa razão, as informações evidenciadas na pesquisa são atribuídas às entidades analisadas e não podem ser generalizadas para outras situações. Avalia-se que essa limitação não inviabiliza a pesquisa, pois são apresentadas informações relevantes para a literatura.

Para futuras pesquisas, sugere-se investigar evidências de isomorfismo em ESFL de outros países e incrementar outras variáveis relacionadas com o perfil das entidades e dos respondentes, como receita obtida, nível de escolaridade, etc.

REFERÊNCIAS

- Aguiar, A. B. de, & Martins, G. de A. (2006). A teoria das estruturas organizacionais de mintzberg e a gestão estratégica de custos: um estudo nas ongs paulistas. *Revista Contabilidade & Finanças da USP*, Edição Comemorativa, 51-64.
- Almada, M. A. S., Souza, P. C., & Laia, A. O. (2016). Aplicação do custeio variável e análise custo-volume-lucro numa indústria de ração animal: um estudo de caso. *Custos e Agronegócio on line*, 12(4), 72-89.
- Alyahya, M., Hijazi, H., & Harvey, H. (2018). Explaining the accreditation process from the institutional isomorphism perspective: a case study of Jordanian primary healthcare centers. *The International Journal of Health Planning and Management*, 33(1), 102-120.
- Anderson, S. W. & Dekker, H. C. (2009). Strategic cost management in supply chains, part 1: structural cost management. *Accounting Horizons*, 23(2), 201-220.
- Araújo, A. M. P., Salgado, A. L., Bonacim, C. A. G., & Girioli, L. S. (2007). Controles internos e entidade do terceiro setor: a influência da estrutura organizacional. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, João Pessoa, PB, Brasil, 14.
- Arvidson, M. (2018). Change and tensions in non-profit organizations: beyond the isomorphism trajectory. *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, 29(5), 1-13.
- Barragan, L. G., Weffort, E. F. J., & Aranha, M. P. S. (2006). O processo de gestão de riscos e controles internos nas entidades sem fins lucrativos como uma ferramenta para redução de custos. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, Belo Horizonte, MG, Brasil, 13.
- Berner, C. C. A. (2016). *Práticas de gestão em organizações do terceiro setor: um estudo aplicado a Angola*. Dissertação de Mestrado, Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologias, Lisboa, Portugal.
- Beuren, I. M. (1993). Evolução histórica da contabilidade de custos. *Contabilidade Vista & Revista*, 5(1), 61-66.
- Boff, M. L., Beuren, I. M., & Guerreiro, R. (2008). Institucionalização de hábitos e rotinas da controladoria em empresas do Estado de Santa Catarina. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, Curitiba, PR, Brasil, 15.
- Bruni, A. L. (2008). *Estatística aplicada à gestão empresarial* (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- Burns, J. & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11(1), 3-25.
- Callado, A. A. C. & Pinho, M. A. B. de. (2014). Evidências de isomorfismo mimético sobre práticas de gestão de custos entre micro e pequenas empresas de diferentes setores de atividade. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, 25(2), 119-137.
- Callado, A. A. C., Callado, A. L. C., & Almeida, M. A. (2014). Isomorfismo e práticas de gestão de custos: um estudo empírico entre empresas do porto digital a partir da teoria institucional. *Perspectivas em Gestão & Conhecimento*, 4(1), 204-217.
- Cavalcanti, M. A. do N., Ferreira, H. M. C., & Araújo, A. O. (2013). Análise do posicionamento estratégico para implementação da gestão estratégica de custos: um estudo de caso em uma

- empresa do setor de beneficiamento de aço inoxidável. *Revista Ambiente Contábil*, 5(1), 75-92.
- Chua, W. F. (1986). Radical developments in accounting thought. *The Accounting Review*, 61(4), 601-632.
- Claeyé, F. & Jackson, T. (2012). The iron cage re-revisited: institutional isomorphism in non-profit organisations in south africa. *Journal of International Development*, 24(5), 602-622.
- Cunha, H. P. (2008). Gestão estratégica aplicada em organizações do terceiro setor: uma mudança de paradigma. *Sitientibus*, 39, 191-205.
- Cunha, P. R. da, Santos, V. dos, & Beuren, I. M. (2010). Traços de artigos que relacionam a teoria institucional com a contabilidade gerencial: estudos em periódicos internacionais. *Anais do Encontro da Anpad*, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 34.
- Diehl, C. A. (2006). Gestão estratégica de custos: identificando o alinhamento estratégico em uma empresa de segurança. *Contabilidade Vista & Revista*, 17(1), 69-97.
- Dimaggio, P. J., & Powell, W. W. (2005). A gaiola de ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. *Revista de Administração de Empresas*, 45(2), 74-89.
- Gil, A. C. (2002). *Como elaborar projetos de pesquisa* (4a ed.). São Paulo: Atlas.
- Guerreiro, R., Pereira, C. A., & Frezatti, F. (2008). Aplicação do modelo de burns e scapens para avaliação do processo de institucionalização da contabilidade gerencial. *Organizações & Sociedade*, 15(44), 45-68.
- Guerreiro, R., Pereira, C. A., Rezende, A. J. (2006). Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso. *Revista de Administração Mackenzie*, 7(2), 78-101.
- Guidi, A. C., Morgan, L., Montebelo, M. I., & Corrêa, D. A. (2017). Cost management in micro and small companies in the mining sector. *Revista de Negócios*, 22(2), 48-64.
- Hair Jr., J. F., Babin, B., Money, A. H., & Samouel, P. (2005). *Fundamentos de métodos de pesquisa em administração*. Porto Alegre: Bookman.
- Hared, B. A., Abdullah, Z., & Huque, S. M. R. (2013). Management control systems: a review of literature and a theoretical framework for future researches. *European Journal of Business and Management*, 5(26), 1-13.
- Henri, J.-F., Boiral, O., & Roy, M.-J. (2015). Strategic cost management and performance: the case of environmental costs. *The British Accounting Review*, 48(2), 269-282.
- Instituto Doar. (2017). *100 melhores ONGs do Brasil edição 2017*. Recuperado em 9 maio, 2018, de: <http://www.institutodoar.org/100-melhores-ongs-do-brasil-edicao-2017/>
- Junqueira, F. & Sousa Filho, R. de C. (1999). Custos: uma abordagem histórica. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis Da UERJ*, 4(1), 46-49.
- Langfield-Smith, K. (2008). Strategic management accounting: how far have we come in 25 years? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(2), 204-228.
- Lauschner, M. A. & Beuren, I. M. (2004). Gestão estratégica de custos. *Contabilidade Vista & Revista*, 15(2), 53-84.
- Leiter, J. (2005). Structural isomorphism in australian nonprofit organizations. *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, 16(1), 1-31.

- Limongi, B., Imeton, L. da S., & Laffin, M. (2007). Sistemas de custeio utilizados por organizações do terceiro setor: estudo de multicaseos em cidades catarinenses. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, João Pessoa, PB, Brasil, 14.
- Lopez, F. G. (2018). Perfil das organizações da sociedade civil no Brasil. Brasília: Ipea. Recuperado em 23 julho, 2018, de: <https://mapaossc.ipea.gov.br/pdf/publicacao-IPEA-perfil-osc-Brasil.pdf>
- Major, M. J. (2009). Reflexão sobre a investigação em contabilidade de gestão. *Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão online*, 8(1), 43-50.
- Malaquias, F. F. de O. & Malaquias, R. F. (2014). Gestão de custos e gestão logística: o papel dos sistemas de informação. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 4(2), 93-111.
- Marconi, M. de A. & Lakatos, E. M. (2002). *Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados* (5a ed.). São Paulo: Atlas.
- Marinho, S. V., Alberton, A., Goulart, M. A., Mueller, A., & Bittencourt, M. (2011). Gestão de custos em empresas de desenvolvimento de software de santa catarina: uma pesquisa exploratória. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (online)*, 16(3), 2-19.
- Martins, G. de A. & Theóphilo, C. R. (2009). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas* (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- Martins, O. S., Pedrosa Neto, C., & Araújo, A. O. (2008). A gestão estratégica de custos nas organizações do terceiro setor: um estudo de caso no estado da paraíba. *Contabilidade Vista & Revista*, 19(2), 61-84.
- Oliveira, C. E. de, Pereira, R. C. B., Martins, I., & Souza, R. (2017). Um estudo acerca da utilização de instrumentos da controladoria em entidade hospitalar do terceiro setor. *Revista Gestão, Inovação e Negócios*, 3(1), 22-38.
- Pereira, F. R., Jones, G. D. C., Silva, V. R. da., & Pereira, M. M. (2015). Perfil dos controllers e suas atribuições: um estudo em um grupo corporativo de referência no brasil. *Anais do Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade*, Florianópolis, SC, Brasil, 6.
- Porter, M. (1979). How competitive forces shape strategy. *Harvard Business Review*, 57(2), 137-145.
- Ramanath, R. (2009). Limits to institutional isomorphism examining internal processes in NGO-government interactions. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 38(1), 51-76.
- Ramos, A. F., Policário, S. M., Gouveia, A. G. P., & Deorce, R. B. (2017). Gestão de custos aplicada ao terceiro setor: estudo de caso na APAE de Governador Valadares. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, Florianópolis, SC, Brasil, 24.
- Ribeiro, R. R. M., Zagoto, A. C., Santos, A. M. F. dos, Gonçalves, M. N., Oliveira, N. C., & Mattiello, K. (2015). Gestão estratégica de custos em organização do terceiro setor: o caso do lar Escola da Criança de Maringá. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, Foz do Iguaçu, PR, Brasil, 22.
- Richardson, R. J. (2009). *Pesquisa social: métodos e técnicas* (3a ed.). São Paulo: Atlas.
- Scarpin, J. E. & Santos, A. C. dos. (2012). Práticas de custeio no terceiro setor: investigação sob a perspectiva da teoria da demanda, de sua adoção e relação com a accountability da organização. *Estudo & Debate*, 19(2), 7-27.

- Shank, J. K. (1989). Strategic cost management: new wine, or just new bottles? *Journal of Management Accounting Research*, 1(Fall), 47-65.
- Shortridge, R. T. & Smith, P. A. (2009). Understanding the changes in accounting thought. *Research in Accounting Regulation*, 21(1), 11-18.
- Souza, M. A. de., Rasia, K. A., & Almeida, L. B. de. (2015). Práticas de gestão estratégica de custos adotadas por empresas brasileiras de segmentos do agronegócio. *Custos e Agronegócio on line*, 11(3), 116-143.
- Souza, M. A., Schnorr, C., & Ferreira, F. B. (2013). Práticas de gestão de custos logísticos: estudo de caso de uma empresa do setor alimentício. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 10(19), 3-32.
- Souza, M. A., Silva, E. J., & Pilz, N. (2010). Práticas de gestão estratégica de custos: um estudo em uma empresa multinacional brasileira. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 4(9), 145-167.
- Spessato, G., & Bezerra, F. A. (2008). Utilização das abordagens positiva e normativa nas pesquisas em contabilidade. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, Curitiba, PR, Brasil, 15.
- Stevenson, W. J. (1981). *Estatística aplicada à administração*. São Paulo: Harbra.
- Verbruggen, S., Christiaens, J., & Milis, K. (2011). Can resource dependence and coercive isomorphism explain nonprofit organizations' compliance with reporting standards?. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 40(1), 5-32.
- Vieira, E. P., Maciel, E. R., & Ribas, M. (2009). A relevância da gestão de custos e sua efetividade no sistema de informações contábil gerencial. *ConTexto*, 9(16), 1-23.
- Wrubel, F., Diehl, C. A., & Ott, E. (2010). Informações sobre gestão estratégica de custos divulgadas por companhias abertas brasileiras. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 7(13), 127-150.