

A Influência da Cultura na Adoção das Práticas de Orçamento e Custeio: Estudo Comparativo entre os APLs de Colombo e Terra Roxa

Viviane da Costa Freitag (UFPR; SPEI) - vivifreitag@yahoo.com.br

Marinei Abreu Mattos (UFPR) - mariguarise@yahoo.com.br

Paulo Cesar Starke Junior (UFPR) - paulo.starke@gmail.com

Ademir Clemente (UFPR) - ademir@ufpr.br

Resumo:

O propósito deste artigo é investigar como a cultura influencia a opção por práticas da Contabilidade Gerencial, especificamente, na utilização de instrumentos como orçamento e custeio. São pesquisados dois arranjos produtivos locais - APLs. Desenvolveu-se aplicação de questionário a 43 grupos empresariais da Região Metropolitana de Curitiba e a 26 grupos empresariais localizados no Município de Terra Roxa, no Paraná. Considera-se que a utilização das ferramentas da Contabilidade Gerencial é a proxy que melhor evidencia a influência da cultura nas empresas. A investigação indica que a busca de melhores resultados por meio de instrumentos contábeis para gestão de custos e a utilização de orçamentos como forma de controle são características das empresas em que o gestor possui qualificação de nível superior na área de negócios. Também se constatou que a cultura predominante em cada região é decisiva para a adoção das práticas de orçamento e custeio. Na região de cal e calcário, de base econômica tradicional e rudimentar e de predomínio da etnia italiana, praticamente não são utilizados os instrumentos de Contabilidade Gerencial. Mas, no Município de Terra Roxa, onde se instalou recentemente o APL Moda Bebê, há diversificação de etnias, nível de instrução mais elevado, emprego de tecnologias mais sofisticadas e utilização muito mais intensa desses instrumentos.

Palavras-chave: Arranjo Produtivo Local. Custeio. Orçamento.

Área temática: Novas Tendências Aplicadas na Gestão de Custos

A Influência da Cultura na Adoção das Práticas de Orçamento e Custeio: Estudo Comparativo entre os APLs de Colombo e Terra Roxa

Resumo

O propósito deste artigo é investigar como a cultura influencia a opção por práticas da Contabilidade Gerencial, especificamente, na utilização de instrumentos como orçamento e custeio. São pesquisados dois arranjos produtivos locais - APLs. Desenvolveu-se aplicação de questionário a 43 grupos empresariais da Região Metropolitana de Curitiba e a 26 grupos empresariais localizados no Município de Terra Roxa, no Paraná. Considera-se que a utilização das ferramentas da Contabilidade Gerencial é a *proxy* que melhor evidencia a influência da cultura nas empresas. A investigação indica que a busca de melhores resultados por meio de instrumentos contábeis para gestão de custos e a utilização de orçamentos como forma de controle são características das empresas em que o gestor possui qualificação de nível superior na área de negócios. Também se constatou que a cultura predominante em cada região é decisiva para a adoção das práticas de orçamento e custeio. Na região de cal e calcário, de base econômica tradicional e rudimentar e de predomínio da etnia italiana, praticamente não são utilizados os instrumentos de Contabilidade Gerencial. Mas, no Município de Terra Roxa, onde se instalou recentemente o APL Moda Bebê, há diversificação de etnias, nível de instrução mais elevado, emprego de tecnologias mais sofisticadas e utilização muito mais intensa desses instrumentos.

Palavras-chave: Arranjo Produtivo Local. Custeio. Orçamento.

Área Temática: 16 Novas Tendências Aplicadas na Gestão de Custos.

1. Introdução

Os aglomerados, de acordo com Porter (1999, p. 211), são agrupamentos geograficamente concentrados, compostos por empresas inter-relacionadas e instituições correlatas, vinculadas por elementos comuns e complementares. Segundo o IPARDES (2005, p. 1), além das empresas e instituições correlatas, os arranjos também são formados “por órgãos governamentais de fomento, associações comerciais e entidades representativas que, buscam articulação, interação, cooperação e aprendizagem”

Ressalte-se que as empresas que compõem os aglomerados competem entre si, no entanto, também compartilham necessidades e oportunidades e enfrentam muitas limitações e obstáculos à produtividade que lhes são comuns. Segundo Wilhem e Zuanazzi *in* Wilhem e Amal (2005, p. 20), em meados da década de 90, o conceito de aglomerado passou a ser desenvolvido e fortalecido no Brasil sob diferentes perspectivas, como inovação e redes, inclusive com o apoio do Ministério da Ciência e Tecnologia, destacando-se a necessidade de desenvolvimento de uma política industrial diferenciada que estabelecesse novo papel para o Estado, visando estimular o desenvolvimento de fatores sistêmicos de acordo com os obstáculos e potencialidades de cada região.

Os APLs, objetos de estudo deste artigo, foram selecionados tendo em vista serem reconhecidos pelo Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico e Social - IPARDES, e considerando que estão em estágios distintos, um categorizado como vetor de desenvolvimento avançado e outro como embrião. A metodologia utilizada para essa categorização se baseia em indicadores que englobam informações como: (i) geração de renda e emprego; (ii) redução dos desequilíbrios regionais; (iii) aproveitamento das potencialidades e vocações locais; e, (iv) aumento da competitividade empresarial.

Buscou-se, por meio desta pesquisa, comparar um APL categorizado como embrião e localizado no município de Terra Roxa, Região Oeste do Paraná, conhecido como Moda Bebê, com um APL categorizado como vetor avançado, localizado na Região Metropolitana de Curitiba, concentrado em torno do Município de Colombo e denominado Cal e Calcário. Segundo o IPARDES, APLs em estágio de embrião representam um potencial para o desenvolvimento local, porém de importância setorial ainda reduzida, enquanto APLs em estágio de vetor avançado constituem importantes atividades econômicas para no cenário paranaense.

As empresas que compõem os APLs estudados encontram-se geograficamente concentradas, competem entre si, compartilham necessidades e oportunidades comuns, possuem similaridades no processo produtivo, nas relações trabalhistas, tributação, tecnologia, consumo de insumos adquiridos de terceiros e estrutura administrativa. Esses elementos puderam ser comprovados pela pesquisa em ambos os casos.

Entre os fatores comuns que os APLs compartilham, ocorrem também similaridades na necessidade de manter processos administrativos, como controles e planejamento, de forma a possibilitar o aumento da riqueza gerada. Nesse artigo, admite-se o pressuposto de que a utilização dos instrumentos da Contabilidade Gerencial podem contribuir para a maximização da riqueza gerada. Consideram-se os instrumentos orçamento e contabilidade de custos, pois esses possibilitam prever os fluxos de entrada e saída de recursos e reduzir custos de produção, respectivamente.

A justificativa mais geral deste trabalho reside tanto na importância econômica e social que os aglomerados possuem, seja como vetor de crescimento sustentado de certas regiões, seja como instrumento para geração de emprego e renda de forma direta e indireta, quanto na importância da utilização dos instrumentos ofertados pela Contabilidade Gerencial como forma de maximizar a utilização dos recursos produtivos e conseqüentemente a riqueza gerada pelas empresas.

A pesquisa foi desenhada a partir da questão: Quais os fatores que mais contribuem para explicar a diferença de utilização dos instrumentos orçamento e custeio no APL de Cal e Calcário e no APL Moda Bebê?

O objetivo geral consiste em levantar, analisar e avaliar a diferença nos níveis de utilização dos instrumentos da Contabilidade Gerencial, nessa investigação orçamento e custeio, no APL de Cal e Calcário e no APL Moda Bebê e identificar os fatores explicativos mais importantes. O primeiro objetivo específico é caracterizar o APL de Cal e Calcário e Moda Bebê, especialmente no que diz respeito à utilização dos instrumentos orçamento e custeio. O segundo é compará-los com respeito à diferença nos níveis de utilização de tais práticas. O terceiro é procurar identificar os fatores explicativos mais importantes.

Além desta introdução, este artigo compreende: i) a caracterização dos APLs estudados; ii) a apresentação do resultado da pesquisa bibliográfica quanto às origens culturais, cultura organizacional, fatores locais e étnicos e a caracterização histórica das regiões onde se localizam as empresas objeto de estudo; iii) os fundamentos teóricos de

sistemas de informação gerencial; iv) a metodologia da pesquisa empírica; v) a apresentação e análise dos resultados da pesquisa; e, por fim, a conclusão.

2 Caracterização Preliminar dos Arranjos Produtivos

Uma das formas de organização voluntária objetivando a maximização das oportunidades pode ocorrer por meio dos aglomerados ou arranjos produtivos locais. A evolução da competição, a globalização, o aumento da complexidade das operações na economia moderna e a crescente intensidade do conhecimento são os fatores considerados por Porter (1999, p. 218) como determinantes da profundidade e amplitude do papel dos aglomerados na atualidade. Ainda segundo Porter (1999, p 218), os antecedentes intelectuais da teoria dos aglomerados remontam a Alfred Marshall, que em 1890 publicou um capítulo dedicado aos aglomerados em sua obra *Principles of Economics*.

Os aglomerados, como já explicitado, são agrupamentos geograficamente concentrados, compostos por empresas inter-relacionadas e instituições correlatas estabelecidas em determinada área, vinculados por elementos comuns e complementares; a essas empresas somam-se os órgãos governamentais de fomento, associações comerciais e entidades representativas. Cumpre ressaltar outra característica: as empresas produtivas que compõem os aglomerados competem entre si, no entanto também compartilham necessidades e oportunidades comuns e enfrentam muitas limitações e obstáculos coletivos à produtividade.

O conceito de aglomerado foi evoluindo no decorrer do tempo, mas geralmente se refere a associações com políticas públicas próprias para o setor, como é o caso dos Arranjos estudados. Porém muitos Arranjos se organizam de forma autônoma, sem a necessidade de envolvimento de agentes governamentais.

Desde logo é necessário observar que a concentração de empresas produtoras de Cal e Calcário originou-se pelo fator natural de localização das minas de onde são extraídas a matéria-prima, e não da possibilidade de maximização de oportunidades, o que possibilitaria incremento da produtividade das empresas, podendo resultar em desenvolvimento sustentável. A tentativa de organização em forma de Arranjo Produtivo Local faz parte do esforço político de oportunizar obtenção de vantagens para as empresas envolvidas por meio da cooperação entre os agentes no que diz respeito às necessidades e oportunidades comuns.

O APL Moda Bebê caracteriza-se pela reunião de empresas especializadas na produção de roupas infantis de 0 a 1 ano, bordadas. A concentração se dá no Município de Terra Roxa e surgiu do comportamento empreendedor de uma produtora, que encontrou neste nicho um mercado promissor. A organização, em forma de arranjo, ocorreu por iniciativa dos produtores em busca de resolução de problemas comuns, como a falta de mão de obra treinada e especializada.

Entre os arranjos investigados, verifica-se duas realidades: na primeira, do APL de Cal e Calcário, os agentes envolvidos ainda não possuem a mentalidade de trabalho em cooperação, característica principal dos aglomerados; o trabalho de cooperação é desenvolvido por políticas de incentivo que reúne órgãos como IPARDES, Rede APL Paraná, SEBRAE e Associação dos Produtores, sendo que essa última não é legitimada por todos os produtores. Na segunda realidade, verificada no APL Moda Bebê, a iniciativa de trabalho em cooperação surgiu dos empresários que se reuniram para enfrentar dificuldades comuns; as políticas de incentivo só vieram a concretizar-se em 2001 com o apoio do SEBRAE-PR e da Associação Comercial, Industrial e da Agricultura de Terra Roxa (ACIATRA), ou seja, a observação permite inferir que no APL da Moda Bebê a cooperação se deu pela união dos produtores.

Cumpramos ressaltar a importância econômica destes aglomerados: a indústria de cal e calcário representa cerca de 40% do PIB mineral do Estado, o que a coloca como o segmento mais importante da mineração paranaense. Já a produção da Moda Bebê corresponde a 65% do total de empregos industriais formais em Terra Roxa.

Quanto à importância do desenvolvimento dos Arranjos Produtivos Locais, Porter (1999, p. 222) esclarece que: “a prosperidade de uma certa localidade depende da produtividade das atividades escolhidas pelas empresas nela atuantes. Essa produtividade determina os níveis salariais e o potencial de lucros sustentáveis.” É com base nessa afirmação que se observa a importância social dos aglomerados.

3 Origens Culturais, Cultura Organizacional e Fatores Locais e Étnicos

Motta e Caldas (1997, p. 18) inferem que a cultura pode ser produzida por raças e etnias, por classes sociais, por instituições, organizações, e a própria globalização tem interferido na diversidade cultural, porém, a sociedade, em maior ou menor medida, filtra e adiciona seu próprio “tempero” a idéias e tecnologias globalizantes, criando outras versões de costumes e valores. Segundo Motta *in* Motta e Caldas (1997, p. 25) a variação cultural refere-se primordialmente aos hábitos e comportamentos de um grupo ou sociedade para outros. Ocorre então que as situações administrativas são filtradas pelo conjunto de crenças, valores e atitudes de cada indivíduo que, por sua vez, influenciam as organizações e são influenciadas por essas.

No mundo gerencial, a influência da cultura nacional sobre a cultura organizacional adquire relevância ao ser analisada pela ótica dos modelos e práticas de gestão adotados por uma entidade (FREITAS *in* MOTTA e CALDAS, 1997, P. 38-39). Para Robbins (2002, p. 502-503), as diferenças nacionais, ou seja, a cultura do país, deve ser levada em consideração para que se possa prever mais precisamente o comportamento da organização. O autor apresenta pesquisas indicativas de que a cultura do país tem um impacto maior sobre os funcionários do que a própria cultura organizacional.

Freitas *in* Motta e Caldas ressalta que para entender a cultura da organização implica estabelecer uma interdependência entre as estruturas sociais, a história, a formação de seu povo, as leis, a moral, enfim todos os fatores formadores dos traços de seu povo (1997, p. 41). Entender a cultura nacional, as raízes e origens de determinado grupo social, é pressuposto para reconhecer a cultura organizacional e a partir deste ponto conceber práticas e modelos de gestão. Não cumpre a esse trabalho criar modelos, mas sim entender porque algumas práticas consagradas da Contabilidade Gerencial são utilizadas ou não por grupos distintos de empresários, localizados em ambientes diferentes, porém, inseridos em uma mesma realidade econômica, a organização em arranjos produtivos.

Para tanto, faz-se necessário buscar, na história dessas localidades, evidências que possam elucidar a influência da cultura na decisão em utilizar ou não os instrumentos disponibilizados pela Contabilidade Gerencial.

3.1 Características históricas dos APLs estudados

A produção de cal e calcário é herança cultural dos primeiros imigrantes italianos que se estabeleceram nessa região. A tecnologia de produção que é utilizada até hoje e a forma de gestão, predominantemente familiar, são transmitidas de pai para filho. Como grande parte dos negócios familiares, as empresas são de pequeno porte e geralmente ocupam como mão-de-obra a própria família, tanto no setor produtivo como no administrativo.

O município de Colombo tem sua origem datada em 1878, a localidade foi colonizada

por imigrantes italianos, a maioria vieram de Gênova, Itália (FERRARINI, 1992, p. 111). A princípio os imigrantes foram alocados na região do atual município de Piraquara, contudo por razões desconhecidas recusaram-se a se fixar naquele local, migrando para a região hoje denominada como município de Colombo.

O desenvolvimento econômico do município de Colombo tem como atividade principal a exploração da indústria extrativa mineral, que data de 1880, e teve seus precursores, “[...] nas pessoas de Eduardo do Moppoy e Joao Ceccon. O primeiro solicita à intendência de Colombo ‘explorar mármore e carvão mineral na região’, o segundo pode ser considerado o mentor da indústria de cal: No dia 26 fevereiro de 1890 queimou a primeira fornada de cal de pedra [...]” (FERRARINI, 1992, p.454).

O forno utilizado por João Ceccon era do tipo escavado no barranco. Apesar de ser a forma mais primitiva de calcaria, esta ainda é soberana na grande maioria das indústrias de calcário na região de Colombo. No início do século XX, as calcarias evoluíram proporcionalmente em número e modernidade. Colombo passou por grande impulso econômico em meados da década de 40, alicerçado na exploração do minério de calcário.

A exploração do Calcário foi estimulada pelos avanços tecnológicos na área agrícola, onde a aplicação desse mineral tem sido o corretivo para o solo mais utilizado no Brasil. Conforme Ferrarini (1992, p. 456), “o município de Colombo é rico em calcário, industrializando-o em diferentes tipos corretivos, é especialmente usado nos estados do Paraná, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, São Paulo, Mato Grosso do Sul, Goiás e outros”. Além das aplicações agrícolas, atualmente as empresas têm se especializado na produção de cal e calcário para diversos fins, como indústrias químicas de fins diversos e a própria construção civil.

Em se tratando das origens da localidade que abriga o APL da Moda Bebê, a ocupação do território onde se situa o município de Terra Roxa, fez parte de um esforço do governo Vargas entre 1937 e 1954 conhecido como “marcha para o oeste”. Esse programa visava ocupar o território nacional, integrando e alargando esse. Antes disso, na última década do século XIX, a primeira referência histórica que indica a preocupação do ponto de vista da segurança nacional foi a fundação da Colônia Militar de Foz do Iguaçu em 1888, motivada pelo elevado número de estrangeiros que naquela região haviam se estabelecido em função da atividade obreira (FREITAG, 2001, p. 28-46).

Empresas, como a *Compañia Matte Laranjeiras*, que explorava os ervais da região desde 1882, exerceram “a hegemonia econômica do comércio, bem como o monopólio de uma força de trabalho maciçamente estrangeira” (FREITAG, 2001, p. 53). Em 1920, com o recenseamento geral, foi revelada a presença significativa de estrangeiros na região oeste do Paraná, onde foi constatada a presença em Foz do Iguaçu de 2.282 brasileiros, e 4148 estrangeiros (FREITAG, 2001, p. 61). Nesse contexto, o governo Vargas instituiu o programa de ocupação da região oeste do país, essa medida viria a garantir a tomada de posse desse território por brasileiros.

Wachowicz (1987), pesquisando questões referentes a procedência da população na região, estabelece uma tipologia para explicar as origens de seus moradores (a pesquisa efetuada com dados primários englobava os períodos entre 1930 a 1975). Segundo o autor, a frente populacional oriunda do norte do Paraná, recebendo o estímulo da economia cafeeira, após se estabelecer naquela região, avança em direção ao oeste paranaense. Composto tal frente estiveram mineiros, paulistas, nordestinos, baianos, dentre outros. Há ainda uma elevada presença de populações nascidas na região Norte do Paraná. Essa frente, constata Wachowicz (1987, p. 183) “[...] ocupou os municípios de Guaira, Terra Roxa, Assis

Chateaubriand, Formosa do Oeste, Nova Aurora, [...] Ouro Verde, [...] Vera Cruz do Oeste, etc”.

Quanto ao Município de Terra Roxa, os percentuais de população por estado de nascimento entre 1930-1975, estão assim dispostos:

Estados	Percentual
Paraná	29,80%
Santa Catarina	2,20%
Rio Grande do Sul	1,30%
São Paulo	24,60%
Minas Gerais	22,40%
Espírito Santo	1,60%
Não encontrado	16,8%
Outros	1,20%

Quadro 1 - Procedência da População de Terra Roxa entre 1930-1975

Em 1970, a crise do café gerou a gradativa substituição da cultura cafeeira pela produção de soja e trigo, altamente mecanizada, elevando os níveis de desemprego na região; com isso, foi gerado um esvaziamento da região Oeste do Paraná. Nesse cenário econômico a população buscou novas alternativas para geração de emprego e renda, entre as opções de produção, a Moda Bebê representa uma atividade relativamente nova. A indústria considerada pioneira é a Paraíso Bordados, fundada em 1995 por Celma Rossato, uma dona de casa, que por problemas financeiros necessitou confeccionar o enxoval de seu primeiro filho em 1989. Suas vizinhas tornaram-se suas primeiras clientes.

Com o crescimento dos pedidos, uma de suas irmãs (atual proprietária da empresa Berço de Ouro) e uma vizinha (atual proprietária da empresa Chik-Chik Bordados) vieram ajudá-la. Nesta época, 1989, o trabalho de confeccionar roupas infantis bordadas era artesanal e a estratégia de vendas adotada, era participar de 'chás de fraldas' para mostrar as peças bordadas (WILLERS 2006, p. 137).

Com o tempo, alguns trabalhadores destas indústrias, uma vez que já tinham aprendido o ofício, se desligavam da empresa para montar seus próprios negócios. Cumpre ressaltar que estes empreendedores não possuíam histórico de trabalho na indústria, a maioria era nascida ou residente há mais de vinte anos no município e suas ocupações em grande maioria incluíam o serviço na agricultura ou no lar.

Por meio dos resultados de Willers (2006, p. 142) constata que

[...] 50% dos empresários investiram diante do “crescimento econômico” da Paraíso Bordados, fato de que os convenceu que o setor era lucrativo e rentável; 34% se decidiram por necessidade de sobrevivência pois em Terra Roxa não havia trabalho e a agricultura, mecanizada não absorvia mais mão-de-obra. Assim, era preciso encontrar outro meio de vida e os bordados de roupas infantis foram uma maneira de 'fugir' da crise; e, 16%, por já deter algum capital, decidiram investir no setor que “estava tomando conta da cidade [...]”.

Uma vez estabelecida a nova atividade econômica no município, o processo de viabilização do “APL de moda bebê de Terra Roxa” resultou da iniciativa de alguns empresários, do trabalho realizado pelo SEBRAE-PR e da ACIATRA. O APL fundado em 2001, inicialmente priorizou ações alinhadas aos anseios da maioria dos empresários, como a

ampliação da estrutura física da unidade de treinamento de cursos profissionalizantes da escola do trabalho. Era primordial para o sucesso da atividade treinar a mão de obra.

Pode-se observar que, em relação ao surgimento dessas atividades produtivas, a produção de Cal e Calcário faz parte da cultura local de etnia italiana, enquanto que a produção da Moda Bebê, é originária do esforço da população em criar uma atividade sustentável que permitisse a fixação dos trabalhadores, sem a necessidade de migrar para outra região em busca de oportunidade de trabalho.

Observando a história dessas localidades, percebe-se que, em relação ao processo de formação da população, da etnia, dos recursos naturais, da condição social dessas localidades, estabelece-se características ímpares que influenciam de forma diversa a cultura organizacional das empresas que compõem os arranjos estudados.

4 Sistema de Controle Gerencial

O sistema de controle gerencial é aquele que a empresa utiliza para controlar as atividades da organização. Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 300) conceituam sistema de controle gerencial como uma integração lógica das técnicas para reunir e usar informações a fim de tomar decisões de planejamento e controle, motivar o comportamento de empregados e avaliar o desempenho. Brignall (1997, p. 326) define sistemas de informações gerenciais como: um sistema que permite informação interna e externa a ser relatada em níveis operacionais, táticos e estratégicos. Que englobam dimensões como qualidade, flexibilidade e inovação, assim como finanças, dentro de um modelo apropriado de controle.

Para nortear os sistemas de controle, são utilizados instrumentos que possibilitam a coleta de informações; entende-se por instrumentos de controle, os recursos ou meios utilizados para alcançar objetivos. Dentro deste conceito, os sistemas de controle utilizam-se destes recursos para possibilitarem sua efetiva atuação, que seria exercer o controle sobre determinada operação, visando corrigir possíveis distorções daquilo que fora planejado.

Segundo Kloot (1997, p. 51), sistemas de controle gerencial são usados por gestores para ajudar no desempenho das funções de controle do planejado, na tomada de decisão, motivando, coordenando, comunicando os objetivos, provendo avaliação e integrando atividades dentro de organizações complexas, indicando a natureza e amplitude do controle, não limitado à contabilidade e sistemas de orçamento.

Visando prestar suporte aos usuários internos, a Contabilidade Gerencial, enquanto sistema de informações, utiliza alguns instrumentos, como orçamento e custeio. São objetos de estudo nesse artigo, a utilização desses dois instrumentos.

Orçamento definido por Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 09) é uma expressão quantitativa de um plano de ação. Os autores inferem ainda que os orçamentos não apenas limitam gastos mas também destacam antecipadamente problemas potenciais e vantagens. Assim, os gestores podem utilizar os orçamentos para avaliar o que aconteceu no passado, prevenindo-se para o futuro. Orçamento também pode ser utilizado como *benchmark* permitindo comparar o desempenho real com o desempenho estimado ou desejado (2004, p. 230). Pode prover indicação de problemas potenciais e auxiliar a encontrar soluções para os mesmos.

O sistema de orçamentos “[...]é um instrumento de planejamento e controle dos resultados econômicos e financeiros. É um modelo de mensuração que avalia e demonstra, por meio de projeções, os desempenhos econômicos e financeiros da empresa, bem como das unidades que a compõem” (HOJI, 2001,p.362).

A utilização de orçamentos possibilita às empresas controlar seus gastos, estabelecer seus padrões, proporcionando o estudo das variâncias em busca de maior eficiência e eficácia. Considerando as semelhanças que existem entre as empresas envolvidas na pesquisa, um orçamento padrão poderia ser utilizado. A adoção de práticas orçamentárias relacionadas ao controle, permite um acompanhamento mais efetivo dos recursos que estão à disposição das empresas. O orçamento apresenta-se como meio de alocar recursos escassos. Nesse sentido, o orçamento pode ser utilizado para controle de custos, onde possibilita a aferição entre os custos orçados vezes o efetivamente realizado.

Quanto à contabilidade de custos, essa se destina ao estudo minucioso dos componentes dos produtos ou serviços que a entidade dispõem. Sua utilização auxilia nas funções de avaliação de desempenho, planejamento, controle de operações e de tomada de decisão objetivando a eficácia das entidades. Segundo Atkinson *et alli* (2000, p. 125), o cálculo do custo influencia as decisões dos preços e *mix* de produtos. Além disso, a utilização de um sistema de custeio possibilita o monitoramento dos custos dos processos operacionais, objetivando a manutenção do controle de forma que a empresa utilize os recursos eficientemente. Os sistemas de custeios também são úteis em decisões não rotineiras, por esse motivo é necessário a utilização de um sistema apropriado para atender uma ampla variedade de propósitos de decisão e de controle.

Portanto, para auxiliar o administrador a manter suas atividades produtivas em condições de conquistar e manter espaço no mercado é necessária a utilização de um eficiente método de apuração e gerenciamento de custos nas atividades desenvolvidas.

Considerando a atividade de produção de Cal e Calcário e Moda Bebê, verifica-se que os preços dos produtos são ditados pelo mercado. A utilização de um sistema de custeio apropriado possibilita às empresas conhecerem em profundidade sua atividade, não impondo uma concorrência predatória com as demais. Outra oportunidade gerada pela utilização de um sistema de custeio, é que esse evita que as entidades trabalhem com margens de contribuição negativas.

5 Metodologia

A metodologia adotada consistiu em uma postura positiva, onde se utilizou raciocínio indutivo e pesquisa de campo. Optou-se pela abordagem positiva pois essa vem explicar como os procedimentos ocorrem na prática e não os prescreve em uma ótica de como deveriam ser. Será utilizado o raciocínio indutivo, pois parte-se de uma realidade específica na tentativa de formular padrões que possam ser generalizados. A estratégia de pesquisa adotada é pesquisa de campo, sendo que essa permite ao pesquisador coletar os dados por meio de questionários e favorece as interpretações e conclusões pela observação.

A pesquisa empírica apresentada neste trabalho se deu em duas fases: na primeira os formulários foram aplicados diretamente aos empresários ou responsáveis pela administração das empresas produtoras de Cal e Calcário da Região Metropolitana de Curitiba, em junho de 2006. As cidades pesquisadas foram Colombo, Bocaiúva do Sul, Campo Largo, Almirante Tamandaré e Itaperuçu, resultando em cinquenta e cinco entrevistas, o que significa que a amostra compreende 61% das empresas que compõem o APL, conforme dados da Rede APL Paraná. Porém, agrupou-se aquelas empresas, em que na prática, pertencem aos mesmos donos, e, que por razões diversas e não determinadas, trabalham organizadas em várias unidades, os dados consolidados resultantes somam 43 empresas distintas. Esse arranjo é categorizado em estágio de vetor avançado. A segunda fase, foi realizada em junho de 2007, onde o mesmo formulário foi aplicado no APL da Moda Bebê em Terra Roxa, de igual forma,

direcionado aos empresários ou responsáveis pela administração das indústrias componentes do APL. Também foram encontradas empresas de um mesmo proprietário, organizada sob outra razão social; o mesmo procedimento de consolidação foi efetuado, à exemplo do realizado nas produtoras de Cal e Calcário. Desta forma os dados consolidados no APL Moda Bebê foram de 45 indústrias distintas deste arranjo, categorizado em estágio de embrião. Consta como registro no sítio do APL Terra Roxa a inserção de 48 empresas nesta atividade.

O universo da pesquisa deste estudo foi definido por APL, assim iniciou-se a pesquisa com as 39 empresas listadas pela Associação dos Produtores de Cal e Calcário de Colombo. Como o estudo envolveu uma pesquisa de campo, a medida em que as visitas foram sendo realizadas, e como as empresas se localizam geograficamente concentradas, algumas visitas originaram outras entrevistas com empresas distintas, não vinculadas à associação dos produtores. O universo do APL Moda Bebê foi composto pelas as indústrias produtoras da moda bebê cadastradas pelo APL Terra Roxa e correspondem a 48 entidades, assim sendo a amostra da pesquisa representa 94% das empresas que compõem o APL Moda Bebê.

O instrumento utilizado para a coleta de dados foi um formulário direcionado a funcionário da administração, ou o próprio administrador. Visando a verificação no quesito clareza e precisão das questões e alternativas de resposta, o formulário foi previamente testado por dois funcionários da administração de uma empresa produtora de Cal e Calcário que não participaram da entrevista, e cujas proposições de melhorias foram incorporadas à pesquisa. Quanto à aplicação do formulário no APL Moda Bebê o teste não foi necessário.

Para responder ao problema - verificar quais são os fatores que contribuem para explicar a diferença entre os níveis de utilização dos instrumentos da contabilidade gerencial, orçamento e custeio, em Arranjos Produtivos, categorizados em estágios de desenvolvimento distintos - assume-se que a decisão do administrador em utilizar essas práticas gerenciais é a *proxy* que melhor evidencia a percepção influenciada pelo elemento cultural.

Na tentativa de explicitar a interferência cultural na percepção desses grupos distintos de empresários quanto à decisão de manutenção dos instrumentos de Contabilidade Gerencial, optou-se por verificar a escolaridade destes gestores como meio para discriminar as diferenças entre os grupos. Os dados sofreram tratamento estatístico, por meio de técnicas descritivas. Para Hair *et alli*, as técnicas de estatísticas descritivas são baseadas em mensurações de amostras que descrevem a população, e são usadas para testar hipóteses (2005, p. 87). A utilização desse tipo de técnica estatística possibilita apresentar dados sintetizados por meio de métodos tabulares, gráficos ou resultados numéricos facilitando a visualização do leitor.

6 Apresentação e Análise dos Resultados

O estudo abrange os dados coletados de 43 empresas do setor de Cal e Calcário da Região Metropolitana de Curitiba, e também os dados das 26 indústrias da Moda Bebê de Terra Roxa. As produtoras de Cal e Calcário, são empresas, por origens históricas, predominantemente familiares, concentradas geograficamente pela disponibilidade de matéria prima, consideradas como aglomerado por políticas públicas e órgãos de incentivo do estado, utilizam mão-de-obra familiar na produção e administração, e podem ser classificadas como micro e pequenas empresas. Já as participantes do APL Moda Bebê apresentam-se como familiares, estão concentradas geograficamente pela estrutura proporcionada pelos empresários pioneiros, utilizam mão-de-obra familiar na produção e administração e também enquadram-se como micro e pequenas empresas.

Para representar o porte da empresa optou-se adotar como parâmetro o número de empregados da área produtiva. A tabela 1 evidencia como estão distribuídas as empresas

segundo o porte. As observações tomadas por base foram as do APL de Cal e Calcário e foram segregadas em classes conforme fórmula de Sturges:

$$Sturges = 1 + 3,3 \text{ LOG}(n)$$

Onde: n = número de observações.

Tabela 1 – Porte das empresas segundo o número de empregados na área produtiva

Número de empregados na área produtiva		Número de empresas	
De	Até	Cal e Calcário	Moda Bebê
3	49	34	23
50	96	5	2
97	143	3	1
144	190	0	0
191	237	0	0
238	Mais	1	0

Fonte: Elaboração dos autores.

Mais de 79% das empresas produtoras de cal e calcário possuem até 49 empregados trabalhando na produção e 9 delas possuem mais de 50 empregados. Adotando esta divisão para classificar as empresas em pequeno e grande porte, temos que 34 delas são de pequeno porte e as demais são de grande porte. Mais de 88% das indústrias de confecção da Moda Bebê estão classificadas como pequeno porte, enquanto apenas três empresas, por esta classificação enquadram-se como grande porte. Não há diferença significativa de porte das empresas que constituem cada um dos APLs estudados. A maioria está categorizada como pequeno porte.

Quanto à forma de gestão da empresa, o critério selecionado foi o nível de escolaridade dos gestores. A pesquisa identificou duas formas diferenciadas que para fins de pesquisa foram categorizadas em profissional e familiar. A primeira forma caracteriza-se pela presença de profissional formado pelas áreas contábil ou administrativa de nível superior, independente desse profissional fazer parte do grupo familiar que controla a empresa ou não, e a segunda forma é gerida por membros do grupo familiar que controla a empresa e que a administram baseados em suas experiências, sem uma formação técnica ou universitária.

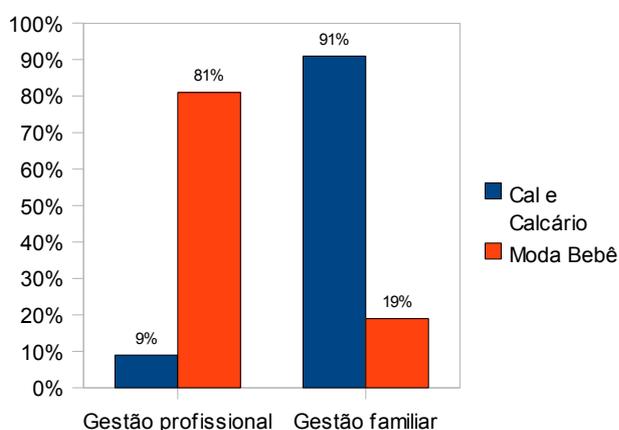


Figura 1 - Escolaridade dos Gestores

Percebe-se claramente a diferenciação entre os dois APLs estudados. No APL Moda Bebê 81% das empresas têm à sua frente um profissional graduado na área de negócios, enquanto que a predominância no APL de Cal e Calcário é de empresas consideradas familiar, sendo que apenas 9% das empresas têm um profissional qualificado à sua frente. Cumpre ressaltar que praticamente todas as entidades pesquisadas, nos dois arranjos, são familiares. Essa categorização foi utilizada objetivando ressaltar o nível de especialização destas gestões.

Em referência à forma de manutenção dos serviços contábeis, a pesquisa revelou que a predominância da preferência dos empresários participantes dos APLs estudados é pela terceirização do serviço contábil. Dentre as pesquisadas no APL de Cal e Calcário, 37 terceirizam os serviços de contabilidade e 6 possuem departamento contabilidade interno. No APL da Moda Bebê, das 26 pesquisadas, 24 terceirizam o serviço, enquanto apenas duas mantêm o serviço contábil interno.

Tabela 2 – Porte das empresas e a terceirização da contabilidade

	Porte das empresas Cal e Calcário		Obs.	Porte das empresas Moda Bebê		Obs.
	Grande	Pequeno		Grande	Pequeno	
Empresas que terceirizam a contabilidade	7	30	37	2	22	24
Empresas que possuem próprio departamento de contabilidade	2	4	6	1	1	2
Total	9	34	43	3	23	26

Fonte: Elaboração dos autores.

A primeira conclusão a partir dos dados já relatados é que a decisão de manter departamento próprio de contabilidade não é exclusiva das grandes empresas, tampouco é exclusivamente orientada pela escolaridade dos gestores. No APL de Cal e Calcário, das 9 empresas enquadradas neste porte, somente 22,2% não terceirizam os serviços contábeis. Entre as empresas de pequeno porte este percentual também não é significativo: 11,7%. No APL da Moda Bebê somente uma empresa de grande porte e uma de pequeno possuem departamento interno de contabilidade, enquanto a prevalência das demais está na terceirização. Por meio da Figura 2 pode-se visualizar melhor essa opção.

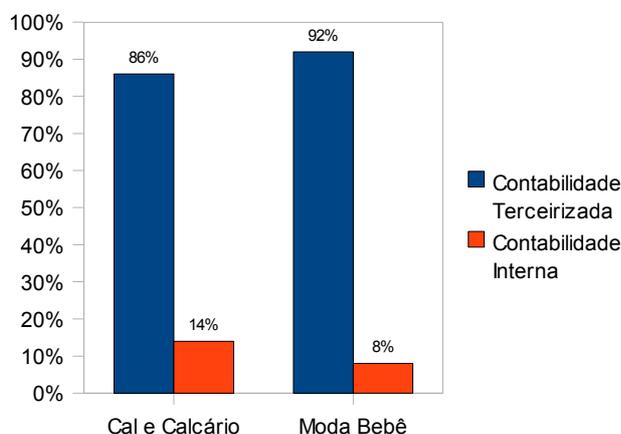


Figura 2 – Contabilidade Interna x Terceirizada

No que se trata da opção de utilização dos instrumentos, orçamento e custeio. Os resultados podem ser visualizados por meio da Figura 3.

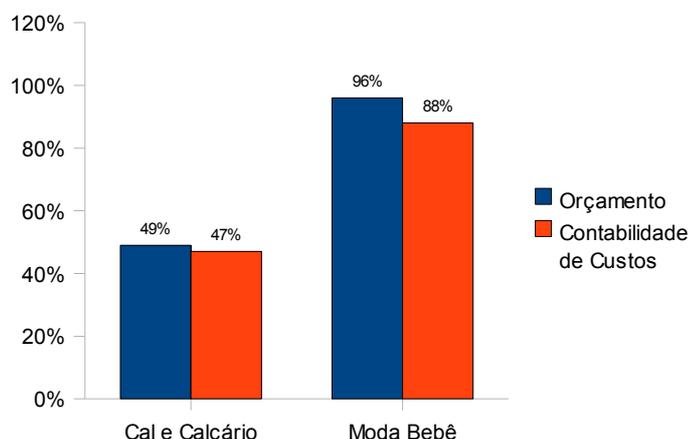


Figura 3 - Utilização dos Instrumentos de Contabilidade Gerencial por APL

É possível visualizar com clareza que a utilização dos instrumentos orçamento e custeio, é mais presente nas empresas que atuam no APL da Moda Bebê. Considerou-se como utilização dos instrumentos de Contabilidade Gerencial, representadas pelo orçamento e contabilidade de custos, a indicação de pelo menos uma destas. Cruzando os dados é possível verificar que as empresas do APL Moda Bebê, por possuir gestores qualificados, ou seja, gestores com formação de nível superior na área de negócios - 96% do total dos empresários, utilizam orçamentos enquanto que 88% utilizam a contabilidade de custos como instrumentos gerenciais. Cumpre ressaltar que esse percentual engloba inclusive empresas consideradas familiares. A tabela 3 demonstra essa relação entre escolaridade dos gestores e a utilização de pelo menos um desses instrumentos.

Tabela 3 – Escolaridade dos Gestores e a Utilização dos Instrumentos da Contabilidade Gerencial

	Gestores Cal e Calcário		Obs.	Gestores Moda Bebê		Obs.
	Profissional	Familiar		Profissional	Familiar	
Empresas que utilizam instrumentos de Contabilidade Gerencial	5	19	24	20	5	25
Empresas que não utilizam instrumentos de Contabilidade Gerencial	0	19	19	1	0	1
Total	5	38	43	26	5	26

Fonte: Elaboração dos autores.

Pode-se inferir, portanto, que a percepção de utilidade dos instrumentos pelos gestores é afetada pelo meio empresarial onde está inserido. Já a baixa utilização das ferramentas pelos gestores do APL de Cal e Calcário se dá mais visivelmente pela escolaridade onde, os gestores qualificados percebem em 100% a utilidade desses instrumentos gerenciais, enquanto

o restante dos empresários ficam equitativamente segregados naqueles que utilizam ao menos uma das ferramentas elencadas pela pesquisa. Esses dados evidenciam que a escolaridade influencia na opção pela utilização dos instrumentos propostos pela pesquisa. Destaca-se que a escolaridade dos gestores do APL de Cal e Calcário é inferior ao ser comparada com o APL da Moda Bebê, conforme pode ser visualizado pela Figura 1. Ressalta-se que o nível de escolaridade é determinado pela cultura local, e ao mesmo tempo é fator determinante da cultura organizacional enquanto definidora das práticas de gestão.

O quadro 2 apresenta um resumo das características dos APLs estudados, em relação a fatores de ordem cultural que interferem na cultura organizacional, obtidos pela pesquisa de campo.

Características/APL	Cal e Calcário	Moda Bebê
Etnia	Italiana	Predominantemente Nacional, oriunda de diversos estados brasileiros
Desenvolvimento da Atividade	Sua prática faz parte da tradição italiana	Surge como alternativa para sobrevivência da população local
Investimento Inicial	Alto em ativos específicos (minas e maquinários de mineração)	Baixo (máquinas de costura e materiais de confecção)
Rentabilidade	Alta desde 1890	Complemento de renda e sobrevivência, profissionalizando-se a partir de 1995
Especialização da atividade	Alta	Baixa
Escolaridade dos Gestores	Não houve necessidade de especialização já que a atividade era facilmente administrada e produzia alta renda	Houve necessidade de especialização pois para o incremento da renda era necessário reduzir custos para melhorar a competitividade

Fonte: Elaborado pelos autores.

Quadro 2 – Resumo das Características que Interferem na Cultura dos Arranjos

Destaca-se que a tradição italiana da produção de Cal e Calcário, sempre trouxe renda significativa para região, assim os produtores e seus descendentes não precisaram se qualificar, pois a atividade era altamente lucrativa. Já a produção da Moda Bebê, surge como alternativa de renda e obriga a qualificação de seus gestores para obtenção de maior retorno.

Por fim, é importante ressaltar que o número de empresas de cada APL estudado que possuem práticas de gestão profissional é inversamente proporcional à tipologia categorizada pelo IPARDES, ou seja, no APL de Cal e Calcário, categorizado como vetor avançado, um menor número de empresas adota gestão profissional e mais de 50% não utilizam nenhum dos instrumentos de Contabilidade Gerencial eleitos para este estudo. Por outro lado, no APL Moda Bebê, categorizado como embrião, 81% das empresas são consideradas como de gestão profissional e praticamente todas adotam ao menos um dos instrumentos da Contabilidade Gerencial. Isto significa que a categorização adotada pelo IPARDES não é explicativa das diferenças de práticas de gestão encontradas nos arranjos estudados.

7 Conclusão

Em princípio, acreditava-se que o tamanho do APL, bem como sua classificação de acordo com a tipologia adotada pelo IPARDES, deveria ser um indicador de Arranjo mais desenvolvido e, por conseguinte, poderia se pensar que quanto maior o grau de desenvolvimento estivesse o arranjo, mais evidente seria a percepção dos gestores em termos de benefícios gerados pela utilização das práticas de orçamento e custeio.

Porém, os resultados indicaram que o tamanho e o fato de ser classificado como

estágio de embrião ou vetor avançado de desenvolvimento não constituem referência para a utilização dos instrumentos investigados. Cumpre ressaltar que, dentre os critérios de classificação utilizados pelo IPARDES, estão a importância econômica que a atividade representa, quantidade de atividades inter-relacionadas, vendas, empregos gerados, número de estabelecimentos participantes e compras de insumos no Estado.

Também não é fator explicativo da utilização dos instrumentos orçamento e custeio, o tempo de desenvolvimento das atividades produtivas, pois a extração de Cal e Calcário remonta o final do século XIX, enquanto a produção da Moda Bebê surgiu há pouco mais de dez anos. Tampouco o porte das empresas e a forma de manutenção da contabilidade, se interna ou terceirizada, são variáveis explicativas da opção pela utilização desses instrumentos da Contabilidade Gerencial.

Assim, os resultados da pesquisa foram apontando outras possibilidades explicativas para a utilização dos instrumentos orçamento e custeio, entre esses a cultura organizacional, que é fortemente influenciada pela cultura local. Esta evidência é reforçada ao se observar o nível de escolaridade dos gestores, já que as empresas dos arranjos estudados possuem o mesmo padrão estrutural: empresas familiares, predominantemente de pequeno porte e terceirização dos serviços de contabilidade. Conclui-se que a escolaridade dos gestores constitui influência básica na percepção de utilidade desses instrumentos investigados; a cultura local é fator determinante para que essa opção seja disseminada pelo APL, com reflexos indelévels na cultura organizacional das empresas estudadas. A cultura local, portanto, é fator explicativo para a opção quanto a utilizar os instrumentos orçamento e custeio.

Sugere-se que o reflexo da utilização dos instrumentos de Contabilidade Gerencial no resultado das empresas inseridas em ambientes de arranjos produtivos, tema de grande interesse e relevância para a formulação de políticas de fomento, seja objeto de pesquisas futuras.

Referências

ATKINSON, Antony A . BANKER, Rajiv D. KAPLAN, Robert S. YOUNG, S. Mark. **Contabilidade Gerencial**. Tradução de André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. São Paulo: Atlas, 2000.

BRIGNALL, Stan. A Contingent Rationale for Cost System Design in Services. **Management Accounting Research**. Amsterdam: Academic Press, n. 8, 1997, p. 325-346.

FERRARINI, Sebastião. **O Município de Colombo**. Curitiba: Editora Universitária Champagnat, 1992.

FREITAG, Liliane da Costa. **Fronteiras Perigosas. Migração e brasilidade no extremo-oeste paranense**. Cascavel: EDUNIOESTE, 2001.

HAIR, Joseph F. et al. **Análise Multivariada de Dados**. Tradução de Adonai Schlup Sant'anna e Anselmo Chaves Neto. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HOJI, Masakazu. **Administração Financeira: Uma abordagem prática**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

HORNGREN, Charles T. SUNDEM, Gary L. STRATTON, William O. **Contabilidade Gerencial**. Tradução de Elias Pereira. 12º ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

IPARDES. Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico e Social, Secretaria de Estado do Planejamento e Coordenação Geral. **Identificação, Caracterização, Construção de Tipologia e Apoio na Formulação de Políticas para os Arranjos Produtivos Locais (APLS) do Estado do Paraná: etapa 1 - identificação, mapeamento e construção da tipologia das aglomerações produtivas**. Curitiba: IPARDES, 2005.

KLOOT, Louisie. Organizational Learning and Management Control Systems: responding to environmental change. **Management Accounting Research**. Amsterdam: Academic Press, n. 8, 1997, p. 47-73.

LOPES, Jorge. e Col. **O Fazer do Trabalho Científico em Ciências Sociais Aplicadas**. Recife: Editora Universitária, 2006.

MOTTA, Fernando C. Prestes. CALDAS, Miguel P. Org. **Cultura Organizacional e Cultura Brasileira**. São Paulo: Atlas, 1997.

PORTER, Michael E. **Competição = on Competition**. Tradução de Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

REDE APL PARANÁ. Disponível em: <<http://www.redeapl.pr.gov.br/modules/wfdownloads/viewcat.php?cid=5>>. Acesso em: 01/12/2006.

ROBBINS, Stephen Paul. **Comportamento Organizacional**. Tradução de Reynaldo Marcondes. 9 ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

WILHELM, Pedro Paulo Hugo. AMAL, Mohamed. Org. **Arranjos Produtivos Locais: estratégias de cooperação e desenvolvimento**. Blumenau: Nova Letra, 2005.

WACHOWICZ, Rui C. **Obrageiros, mensus e colonos: História do oeste paranaense**. Curitiba: Vicentina, 1987.

WILLERS, Ednilse Maria. Estratégia de desenvolvimento econômico local: o caso do Município de Terra Roxa-PR. Toledo, 2006. (Dissertação de Mestrado) - Universidade Estadual do Oeste do Paraná – Campus de Toledo.