

**Arranjo Produtivo Local de Confeção do Estado de Pernambuco: Utilização de Práticas Gerenciais de Custos e Formação de Preço para Tomada de Decisão**

**JULIANA GONÇALVES DE ARAÚJO**

*Universidade Federal de Pernambuco*

**UMBELINA CRAVO TEIXEIRA LAGIOIA**

*Universidade Federal de Pernambuco*

**JOÃO GABRIEL NASCIMENTO DE ARAÚJO**

*Universidade Federal de Pernambuco*

**LUCIVALDO LOURENÇO DA SILVA FILHO**

*Universidade Federal de Pernambuco*

**FRANCISCO DE ASSIS CARLOS FILHO**

*Universidade Federal de Pernambuco*

**RESUMO**

Este estudo tem o enfoque no Arranjo Produtivo Local (APL) de confecções situado no agreste pernambucano, que segundo Bezerra Filho, Suza e Baldi (2007), foi inicialmente composto pelas cidades de Toritama, Santa Cruz do Capibaribe e Caruaru. Tendo por base a quantidade de negócios existentes e atuantes, destaca-se a relevância da análise do processo de tomada de decisão adotada por estas empresas. Assim, este estudo tem como objetivo responder a seguinte indagação: Qual o nível de utilização das informações gerenciais relacionadas à gestão de custos e formação de preço pelos gestores do APL de confecção do Estado de Pernambuco no momento de tomada de decisões? A amostra foi composta por 52 empresas do APL e o instrumento de coleta foi elaborado com base em estudos anteriores. Os dados coletados foram tabulados e exportados para o *software* SPSS para a elaboração das frequências e dos testes inferenciais. Utilizou-se do Teste Qui-Quadrado para verificar associações entre as variáveis relacionadas ao custo e formação do preço de venda. Os resultados da pesquisa apontam uma tendência ainda insatisfatória dos procedimentos de gestão de custos, visto que o que está representado nessa pesquisa indica que a minoria, em média, utiliza da totalidade das ferramentas e as que adotam o fazem de maneira informal pelos gestores. As associações significativas encontradas entre as variáveis de análise foram relativas a não negociação de preço daqueles respondentes que afirmaram adotar estratégia de diferenciação (maior qualidade), e a utilização de métodos de custeio por aqueles respondentes que não adotam a estratégia de baixo custo. Verificou-se que aqueles que utilizam quaisquer modalidades de custeio tendem a não adotar a estratégia de baixo custo, haja vista que estes preferem não abrir mão de uma qualidade de produto elevada com vistas a obter uma diminuição dos custos.

**Palavras-Chave:** Arranjo Produtivo Local, Práticas Gerenciais, Tomada de Decisão

## 1. INTRODUÇÃO

As definições de Arranjo Produtivo Local são recentes, embora termos semelhantes tenham sido atribuídos às regiões têxteis e metalmeccânica da Alemanha, Inglaterra e França por Alfred Marshall (1982), desde o século 19. *Factory farms*, ou fazendas industriais, foram as denominações utilizadas pelo referido autor para definir aglomerações locais de pessoas físicas ou jurídicas que desempenham atividades em um mesmo ramo.

No Brasil, a Rede de Pesquisa em Sistemas Produtivos e Inovativos Locais (REDESIST) define o arranjo produtivo local como “aglomerações espaciais de agentes econômicos, políticos e sociais, com foco em um conjunto específico de atividades econômicas que apresentam vínculos e interdependência” (REDESIST, 2012). Especificamente no Estado de Pernambuco, pode ser citada a existência de alguns Arranjos Produtivos Locais identificados como: produção cultural e o de tecnologia da informação e comunicação (ambos no Recife), artesanato (vários municípios do estado), confecções (Caruaru e outras cidades), apicultura (região do Araripe), piscicultura (Agreste e Sertão de Itaparica), laticínios (Garanhuns), caprinovinicultura (Sertão), uva, vinho e derivados (Petrolina).

Este estudo tem o enfoque no Arranjo Produtivo Local (APL) de confecções situado no agreste pernambucano, que segundo Bezerra Filho, Suza e Baldi (2007), foi inicialmente composto pelas cidades de Toritama, Santa Cruz do Capibaribe e Caruaru. Posteriormente, outras cidades, como Riacho das Almas e Taquaritinga, vêm ocupando papel importante no contexto do referido arranjo.

A relevância e representação deste APL no âmbito nacional são elevadas, haja vista que ele é responsável por agregar cerca de 20 mil empresas de confecções e representou R\$ 3,9 bilhões no PIB no ano de 2009 (SEBRAE, 2013). Desta forma, tendo por base a quantidade de negócios existentes e atuantes, destaca-se a relevância da análise do processo de tomada de decisão adotada por estas empresas.

Neste sentido, autores como Carruthers e Espeland (1991) defendem que a contabilidade e as suas práticas fornecem, respectivamente, base para a formulação de alternativas de decisão e técnicas que auxiliam a tomada de decisão ideal. Burchell, Clubb, Hopwood, Hughes e Nahapiet (1980) relatam ainda que a contabilidade fornece um registro das decisões organizacionais que ajudam a racionalizar ou a justificar as decisões tomadas ou a serem tomadas.

Diante do exposto, este estudo tem como objetivo responder a seguinte indagação: *Qual o nível de utilização das informações gerenciais relacionadas à gestão de custos e formação de preço pelos gestores do APL de confecção do Estado de Pernambuco no momento de tomada de decisões?*

A presente pesquisa encontra-se estruturada da seguinte forma: após esta introdução, apresenta-se o referencial teórico, o qual trata da caracterização dos APLs e de pesquisas que versam sobre gestão de custos e formação de preços. Na sequência, tem-se a seção da metodologia, no qual se apresentam os estudos que serviram de base para a estruturação do instrumento de coleta de dados, bem como dos procedimentos metodológicos que foram adotados, seguida da seção de análise dos dados e da conclusão.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Arranjo Produtivo Local

O conceito de Arranjo Produtivo Local (APL) remonta ao final do século XIX, quando Marshall utilizou pela primeira vez o termo *factory farms* (Marshall, 1982).

Conforme Kukalis (2010), ao longo das duas últimas décadas, geógrafos e economistas, redescobriram ou reinventaram Marshall com o conceito de *cluster*. Como exemplos, citam-se os trabalhos de Krugman (1991); Rosenfeld, (1997) e Porter (1998). Corroborando com esta assertiva, Zen (2010, p. 48) relata que “as definições e as abordagens teóricas para as aglomerações são diversas. Dentre estas diferentes denominações, *cluster* é, possivelmente, a denominação mais difundida na literatura”.

Para Porter (1998), *clusters* são concentrações geográficas de empresas e instituições inter-relacionadas em uma determinada área que englobam uma série de indústrias ligadas e outras entidades importantes para a competição. Elas incluem, por exemplo, fornecedores de insumos especializados, como componentes, máquinas, e serviços, e os fornecedores de infraestrutura especializada.

Porém, apesar de passado tanto, tempo os APLs são vistos e tratados no Brasil como uma novidade ou uma nova forma estrutural. Dultra (2004) afirma que APL é um sistema de produção integrada que foi inspirado nos distritos industriais italianos e depois adaptado à realidade brasileira por um grupo de pesquisadores da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ), passando a ser adotado pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), a partir do redirecionamento estratégico 2003/2005, como prioridade de atuação.

Assim, o APL pode ser descrito como um grande complexo produtivo, geograficamente definido, caracterizado por um grande número de firmas envolvidas nos diversos estágios produtivos na fabricação de um produto, cuja coordenação, das diferentes fases e o controle da regularidade de seu funcionamento, é submetida ao jogo do mercado e a um sistema de sanções sociais aplicado pela comunidade (Becattini, 2002).

O desenvolvimento dos APLs ocorre por etapas e tem como objetivo criar uma estrutura que garanta sustentabilidade do mesmo. Gray, Harvey e Brimblecombe (2001) afirmam que cada APL é único e tem que ser estudado individualmente, porém o processo de desenvolvimento possui características similares, como suas fases de iniciação, desenvolvimento e melhoria dos serviços prestados.

## **2.2 Gestão de Custos e Formação de Preços**

Segundo Figueiredo e Caggiano (2008), os custos representam medidas monetárias dos sacrifícios com os quais uma organização tem que arcar para atingir seus objetivos e, portanto, sua análise é vital para uma gestão eficiente das empresas. A compreensão das relações existentes entre custos, produção e ponto de equilíbrio é fundamental para o monitoramento dos gastos e para o reconhecimento da rentabilidade do produto (Upchurch, 2000; Hong, 2006).

Neste sentido, pode-se afirmar que a gestão dos custos relaciona-se diretamente com questões voltadas à atividade-fim da entidade, fornecendo subsídios para o conhecimento dos gastos da produção e da aquisição de matéria-prima, conhecimento este que influencia as decisões sobre quanto e quando adquirir os estoques (Braga, 1995; Sanvicente, 1997; Weston & Brigham, 2000; Hansen & Mowen, 2001; Garrison & Norren, 2001; Gitman, 2002; Assaf Neto, 2003).

De acordo Callado e Callado (2011), a gestão dos custos é, pois, provedora de informações para que a empresa possa tomar as decisões mais corretas possíveis, permitindo a identificação de gastos redutores da lucratividade. Sua análise adquire uma função estratégica dentro da empresa, possibilitando o conhecimento da situação geral da empresa (Thompson &

Strickland, 2012). A exemplo, pode-se citar a elaboração orçamentária, ferramenta da contabilidade gerencial que fornece informações sobre a entidade e que, segundo Atkinson, Banker, Kaplan e Young (2000), reflete as condições quantitativas de como alocar recursos financeiros para cada subunidade organizacional, com base em suas atividades e nos objetivos de curto prazo, podendo ser considerado como expressão quantitativa das entradas de dinheiro para determinar se um plano financeiro atingirá suas metas organizacionais.

Contudo, a utilização dos métodos de custeio não se reduz apenas ao registro de informações passadas, com observância nos valores de aquisição. A gestão dos custos é fundamental para decisões preditivas relacionadas à margem de lucro, estimativa de resultados, ponto de equilíbrio e formação de preços.

A formação dos preços dos produtos, por exemplo, leva em consideração os aspectos de custos para a determinação da margem desejada. No entanto, neste processo, é necessário que também sejam levados em conta aspectos de mercado, pois nem sempre será possível estabelecer um preço pré-determinado para os produtos. Assim, além do conhecimento dos custos que ocorrem na aquisição dos produtos e durante o processo produtivo, os administradores da empresa devem ter o entendimento do setor de mercado o qual a entidade está inserida e alinhar tal entendimento à gestão de custos e às estratégias definidas pela mesma para a formação do preço de venda (Upchurch, 2000).

Sendo assim, a gestão de custos e a gestão de preço de venda não podem ser efetuadas isoladamente, e sim sistemicamente, pois as relações existentes entre ambas envolvem muitos fatores, alguns deles tratados neste estudo. A interdisciplinaridade da gestão, conforme descrita por Machado e Souza (2006), abarca uma gama de informações e é necessário que os gestores se mantenham informados desse grande conjunto de fatores para que possam gerir racionalmente as atividades empresariais.

### **3 METODOLOGIA**

Este estudo teve como universo as unidades produtivas do APL de Confeção do Estado de Pernambuco, que segundo relatório elaborado pelo SEBRAE (2013), compreende 10 municípios, quais sejam: Agrestina, Brejo da Madre de Deus, Caruaru, Cupira, Riacho das Almas, Santa Cruz do Capibaribe, Surubim, Taquaritinga do Norte, Toritama e Vertentes. Segundo o citado relatório, é estimado que haja cerca de 18.803 unidades produtivas nesses municípios.

No entanto, o relatório do SEBRAE (2013) também indicou que os municípios com maior concentração de unidades produtivas se encontravam em Santa Cruz do Capibaribe (38%), Caruaru (24%) e Toritama (15%). Dessa forma, o presente estudo voltou-se principalmente para essas cidades.

A amostra inicial da pesquisa foi composta pelas empresas que participaram do evento da Rodada de Negócios, realizado entre os dias 20 a 24 de agosto na cidade de Caruaru. Esse evento foi organizado pela Associação Comercial e Empresarial de Caruaru (ACIC) e pelo SEBRAE. Durante esse evento foi possível contatar 20 empresas.

Após esse evento, como a quantidade de empresas obtidas se apresentou de forma ainda insatisfatória, foi realizada mais uma visita a Caruaru e três visitas a cidade de Santa Cruz, que, por ser uma cidade menor que Caruaru, as empresas do ramo de confecções são mais acessíveis e próximas umas das outras. Nestas viagens conseguiu-se contatar mais 22 empresas.

A última visita feita a Santa Cruz do Capibaribe foi realizada durante as feiras realizadas em dias de segunda e terça-feira no Moda Center, que abriga um pátio para os *stands* das empresas, e que contém diversos dormitórios com grande capacidade de acomodação e ampla área de estacionamento. Neste local foram contatadas outras 10 empresas. Desta forma, ao final, conseguiu-se formar uma amostra com 52 empresas.

A construção do instrumento de coleta de dados foi baseada em estudos anteriores. A Tabela 1 apresenta as referências utilizadas para a elaboração e fundamentação de cada perquirição utilizada para caracterização das práticas gerenciais referentes aos custos e formação de preço de venda.

**Tabela 1: Matriz do Questionário**

Questão	Questões	Direcionadores	Autores
Q01	A empresa utiliza demonstrativos para registrar os custos das mercadorias	Custo das Matérias-Primas	Braga, Braga e Souza (2010).
Q02	A empresa adquire estoques de acordo com a necessidade ou preço baixo da mercadoria?		
Q03	Qual o prazo médio de estocagem praticado: curto, médio ou longo prazo?		
Q04	A empresa calcula os custos de produção?	Custos de Produção	Callado, Miranda e Callado (2003); Almeida, Machado e Panhoca (2012).
Q05	A empresa realiza elaboração de planos orçamentários?	Elaboração de Orçamentos	Souza, Lisboa e Rocha (2003); Chenhall e Langfield-Smith (1998); Guilding, Lamminmaki e Drury (1998); Machado e Souza (2006); Almeida, Machado e Panhoca (2012).
Q06	Que período é abrangido pelos planos orçamentários?		
Q07	Com que frequência a empresa realiza estudo sobre a variação dos valores orçados e reais?		
Q08	A empresa utiliza o Custo Padrão para predeterminação dos custos?	Utilização do Custo Padrão	Souza, Lisboa e Rocha (2003); Marie, Cheffi, Louis e Rao (2010); Badem, Ergin, Drury (2013); Guilding, Lamminmaki e Drury (1998); Joshi (2001).
Q09	Com que frequência a empresa realiza revisão do Custo Padrão?		
Q10	Qual a importância das funções de custos?		
Q11	Qual o método de determinação do preço de venda dos produtos?	Determinação do Preço de Venda	Braga, Braga e Souza (2010); Machado e Souza (2006)
Q12	O preço de venda praticado é o mesmo calculado?		
Q13	Qual a utilização efetiva do ponto de equilíbrio?	Ponto de Equilíbrio	Souza, Lisboa e Rocha (2003); Hofer, Rauber, Diesel e Wagner (2006)
Q14	Qual o método de custeio utilizado pela empresa?	Método de Custeio	Souza, Lisboa e Rocha (2003); Machado e Souza (2006)
Q15	Qual a utilização efetiva do cálculo da Margem de Contribuição?	Margem de Contribuição	Souza, Lisboa e Rocha (2003); Machado e Souza (2006); Hofer, Rauber, Diesel e Wagner (2006); Almeida, Machado e Panhoca (2012)
Q16	A estratégia da empresa é de diferenciação (procurando surpreender os clientes), mesmo que isso implique custos mais elevados?	Gestão Estratégica	Chenhall e Langfield-Smith (1998); Spencer, Joiner e Salmon (2009); Aksoylu e Aykan (2013); Cadez e Guilding (2008); Almeida, Machado e Panhoca (2012)
	A estratégia da empresa é de baixo custo, procurando oferecer os menores preços do mercado?		

Os dados coletados foram tabulados e exportados para o *software* SPSS para a elaboração das frequências e dos testes inferenciais. No que se refere a estes últimos, utilizou-se do Teste Qui-Quadrado para verificar associações entre as variáveis relacionadas ao custo e formação do preço de venda. Para a utilização do Teste Qui-Quadrado observou-se o atendimento dos seguintes pressupostos: (1) cada participante, item ou entidade constantes na

tabela cruzada não podem contribuir para mais que uma célula da tabela; e (2) as frequências esperadas devem ser maiores que 5 para cada célula da tabela cruzada, admitindo-se que elas tenham até 20% de frequência esperada e não sejam menores que 1 (Field, 2009).

Para fins desta pesquisa, foram apresentadas apenas as relações que apresentaram um nível de significância de 5%. Para a realização do teste foram utilizadas variáveis sem tratamento, ou seja, sem ajustes em sua apresentação, e também as variáveis adaptadas. Essa adaptação consistiu em transformar as variáveis testadas em variáveis binárias, a fim de serem apresentadas em um formato 2x2. Esses ajustes, por vezes, se tornaram necessários dada a restrição apresentada pelo Teste Qui-Quadrado haja vista que, em sua análise, todas as “caselas” apresentadas nas tabelas devem conter uma frequência esperada mínima de 5. Assim, se a frequência real for de 15 e a frequência esperada for menor que 5 o Teste Qui-Quadrado deixa de apresentar um grau de confiabilidade elevado.

## **4 ANÁLISE DOS DADOS**

### **4.1 Gestão de Custos e Formação do Preço de Venda**

Esse bloco foi composto pelos 16 questionamentos constantes no instrumento de pesquisa referente às práticas de gestão de custos e formação do preço de venda. As questões, na análise, foram agrupadas para melhor compreensão das práticas adotadas pelas empresas analisadas.

#### **4.1.1 Gestão de Custos**

A primeira questão deste bloco buscou verificar se as empresas utilizam demonstrativos para registrar os custos das mercadorias. A princípio, as alternativas dispostas eram a não utilização dos demonstrativos, ou a utilização trimestral, mensal, quinzenal ou semanal. No entanto, ao se aplicar os questionários, verificou-se que os respondentes afirmaram utilizar também outras análises temporais, quais sejam: semestralmente e anualmente. Desta forma, após a tabulação dos dados, verificou-se que a maioria dos respondentes (63,5%) afirmou que utiliza esse demonstrativo da seguinte maneira: 2% de forma anual, 10% de forma semestral, 21% de forma mensal, 13,5%, trimestral, 4% quinzenal e 13,5% semanal. Por outro lado, 37% dos entrevistados afirmaram que não utilizam demonstrativos para cálculos dos custos das mercadorias. Cabe ressaltar, entretanto, que os empresários não fazem a elaboração desses demonstrativos de maneira acurada e que a forma de acompanhar os custos é realizada através de notas pessoais.

Os respondentes também foram questionados quanto a apuração dos custos de produção, considerando não somente a mensuração dos custos da matéria prima, mas também dos processos realizados para produção da confecção. Quanto a este aspecto, verificou-se que 46% dos respondentes não realizam apuração dos custos de produção, e a maioria dos que fazem, apuram mensalmente (25%). Os gestores também afirmaram, durante a aplicação do questionário, que não há uma grande necessidade do reconhecimento dos custos de produção por trabalharem em uma atividade rotineira e por haver pouca variação no mercado em que atuam, sendo, na maioria das vezes, desnecessário documentar tais informações haja vista que os respondentes já conhecem o comportamento dos custos.

Outra ferramenta abordada no questionário foi relacionada ao conhecimento e realização da prática orçamentária. Em relação ao primeiro aspecto (conhecimento), foi verificado durante a aplicação do questionário que os respondentes não possuíam muito conhecimento a respeito do que era orçamento, ou ainda, da prática orçamentária. Quando perquiridos quanto à elaboração de planos orçamentários, ou de quaisquer informações

estruturadas que sejam equivalentes ao orçamento contendo estimativas de custos, foi verificado que apenas 31% dos respondentes realizam planos orçamentários. Esse comportamento, contudo, já era esperado, tendo em vista que as práticas relacionadas ao controle e mensuração dos custos não são relevantes para os gestores (haja vista que, conforme foi verificado, 46% dos respondentes não realizam apuração dos custos de produção).

Para aqueles que afirmaram realizar os planos orçamentários (31% dos respondentes), foi indagado o prazo de realização dos mesmos. Pela análise das respostas, verificou-se que estes são apresentados no prazo de um ano com detalhes mensais (53%), outros elaboram o orçamento no prazo de 1 ano detalhado mensalmente mais o ano subseqüente genericamente (13,3%). Outra opção indicada pelos respondentes, dentro das alternativas “outros”, foi a de elaboração semestral, representando 33,3% dos que elaboram orçamentos. Somente um indivíduo que elabora plano orçamentário não indicou como ele é realizado.

Comportamento semelhante foi encontrado quando observada a utilização do Custo Padrão, ferramenta que auxilia no acompanhamento dos custos traçados e os efetivamente incorridos, se assemelhando a um custo científico, calculado e determinado através de análises apuradas de condições relacionadas principalmente a produção. O Custo-Padrão, nesse estudo, tornou-se sinônimo de “Custo Estimado”, visto que os respondentes não utilizam efetivamente o que a literatura define como Custo Padrão. Durante a aplicação do questionário os respondentes afirmaram utilizar o "Custo Estimado" de maneira informal, por meio de cadernetas para definir os custos pré-definidos (75%). Eles também insistiram em afirmar que possuíam um conhecimento elevado sobre o negócio e sobre os valores das matérias primas e produção.

Arelada à utilização do Custo Padrão também está a sua revisão periódica, tendo em vista as mudanças ocorridas no ambiente interno e externo, fazendo com que ajustes predefinidos do custo sejam realizados de maneira a tornar os custos mais reais ou alcançáveis. Verificou-se no estudo que 25,6% dos que afirmaram adotar o Custo Padrão (nesse estudo, "Custo Estimado") não realizam a revisão periódica do mesmo. No entanto, a maioria dos respondentes, cerca de 31%, realizam a revisão anualmente, outros 13% realizam mensalmente, e 10% realizam a revisão semanalmente.

Os resultados mostraram uma concentração na revisão anual, porém, muitos dos respondentes indicaram alternativas não relacionadas ao prazo anual, como por exemplo, bianualmente (5,1%), trienalmente (2,6%), semestralmente (7,7%) e trimestralmente (5,1%). Os respondentes justificaram a utilização em um prazo curto através da realização semanal de grandes feiras, afirmando que o processo de produção e venda é muito dinâmico e que a análise dos custos acompanha a demanda e tendências da moda.

Os objetivos relacionados com a utilização dos custos também foram objeto de análise. Os objetivos indicados se referiam ao controle, avaliação de desempenho, estoque, orçamento, formação de preço de venda e promoção de melhorias. Nesta questão, os respondentes poderiam assinalar mais de uma alternativa.

Percebeu-se inicialmente que a formação inicial do preço de venda é o principal objetivo para a utilização dos custos pelas empresas, sendo indicado por 69% dos respondentes, encontrando-se em destaque em relação às outras assertivas. O segundo item mais elencado foi o controle, com o percentual de aproximadamente 31%, enquanto o controle dos estoques apresenta um percentual de 17,3%.

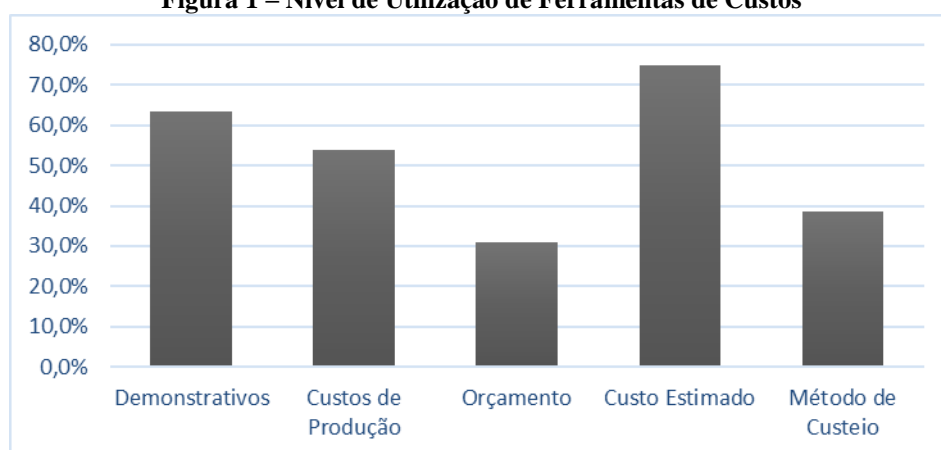
Os itens menos citados foram os relacionados com a avaliação de desempenho e outras aplicações (3,8%, ambos). A não utilização dos custos como ferramenta para avaliação de desempenho indica um comportamento que parece demonstrar pouca importância dos custos como mecanismo de acompanhamento da situação empresarial como um todo.

Ainda em relação aos custos, foi questionado ao respondente se o mesmo faz uso de algum método de custeio, como por exemplo o de absorção, ABC ou custeio variável. Na realização da pesquisa percebeu-se que tal pergunta seria de difícil atendimento, tendo em vista a não utilização de conceitos dos custos e de suas ferramentas gerenciais de maneira mais eficiente.

Para obtenção das respostas foi necessária uma breve explanação a respeito da metodologia empregada em cada método. O resultado dessa questão evidenciou que a maioria dos respondentes (61,5%) não utiliza nenhum método de custeio. Por outro lado, o custeio por absorção foi indicado por 17% dos respondentes, enquanto que 19% dos respondentes afirmaram fazer uso do método de custeio variável e apenas um respondente (2% da amostra) afirmou utilizar o custeio ABC.

A Figura 1 apresenta, em forma de gráfico, um resumo do nível de utilização de cada ferramenta tratada nesta análise, com exceção dos dados referentes aos objetivos dos custos.

**Figura 1 – Nível de Utilização de Ferramentas de Custos**



A Figura 1 demonstra que cerca de 75% dos respondentes utilizam-se do “Custo Estimado” (substituto do Custo Padrão) para o acompanhamento dos custos traçados e os efetivamente incorridos; enquanto que pouco mais de 60% dos perquiridos realizam a elaboração de demonstrativos para apuração dos custos de mercadorias. Por outro lado, a mensuração dos custos de produção é realizada por pouco mais de 50% das empresas estudadas. As práticas menos utilizadas pelos entrevistados se referiram a adoção de métodos de custeio, com quase 40% de utilização; e a prática de elaboração de planos orçamentários, realizada por apenas cerca de 30% dos respondentes.

#### **4.1.2 Estoques e Vendas**

Nesta segunda seção, os respondentes foram questionados sobre de que forma eles adquirem os estoques: se de acordo com a necessidade da demanda, se apenas quando o preço da matéria prima está baixo ou se periodicamente, independentemente da demanda e da baixa do preço.

De acordo com os dados analisados, a maioria dos respondentes adquire estoques de acordo com a necessidade da demanda (50%), enquanto aproximadamente 37% adquirem



estoques periodicamente, independentemente da demanda e do preço das mercadorias. Apenas 2 respondentes afirmaram comprar matéria prima no momento em que o seu preço está baixo. Os outros respondentes afirmaram comprar periodicamente mas, quando a demanda aumenta, adquirem mais estoques (5,8%), e dois entrevistados responderam que compram periodicamente mas, quando o preço da matéria prima está baixo, eles adquirem mais (3,8%).

Também a respeito do estoque, foi questionado qual o prazo médio de estocagem dos produtos. Neste aspecto, observou-se que 94% das empresas analisadas têm um prazo curto de estocagem (até 1 ano). Os respondentes afirmaram que no segmento de confecção é comum o prazo de estocagem ser de curto prazo, não permanecendo mais de algumas semanas em estoque por existir uma demanda elevada semanalmente.

Em relação à análise das vendas, observou-se que a formação inicial do preço de venda pode tanto se utilizar dos custos do produto e/ou da análise do mercado. A utilização do preço de venda baseado somente no custo pode ocasionar uma alocação de preço não condizente com a realidade de mercado, estando mais elevado que os produtos concorrentes e não vendendo a quantidade esperada, ou abaixo, em quaisquer dos casos não obtendo lucros suficientes.

Utilizando-se dessa premissa, buscou-se verificar como ocorre a formação do preço de venda nas empresas analisadas. A maioria dos participantes (48%) da pesquisa indicou utilizar a análise do custo acrescido da margem de lucro desejada, e os que consideram tanto as informações de custos e margem do lucro quanto o preço praticado no mercado é representado por 38,5% dos respondentes.

Observou-se ainda que apenas 9,6% dos entrevistados afirmaram utilizar somente o preço do mercado. Estes declararam que não utilizam os custos como formação do preço de venda porque não conseguem concorrer com o mercado baseado na margem de lucro discriminada e determinam seus ganhos através do comportamento do mercado.

Os que afirmaram utilizar como base de formação de preço apenas o mercado (9,6%), expressaram não considerar este o melhor método, mas o único que se adequa a realidade deles. Durante a realização da pesquisa foi percebido que a utilização do preço de mercado como parâmetro de definição é vista de forma negativa, e só se utiliza do preço de mercado quando o lucro desejado não é atingido e o nível de receitas estimadas dos gestores é reduzido.

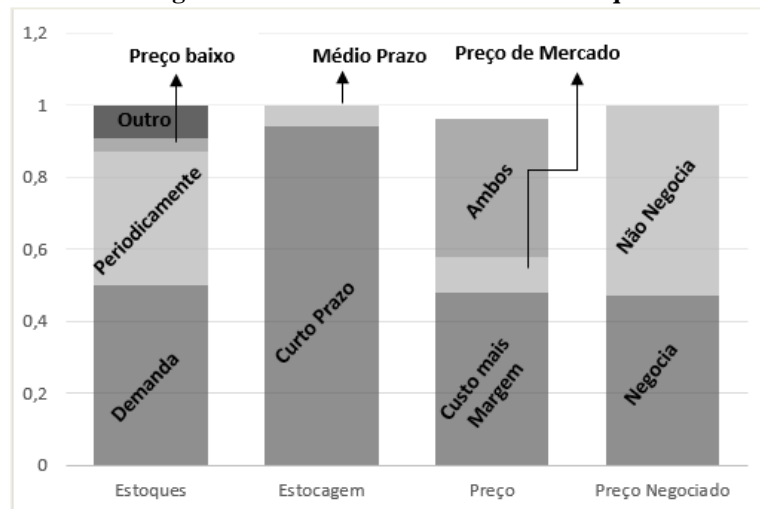
Em outro questionamento foi possível verificar se o preço obtido a partir do cálculo realizado pelos gestores é efetivamente aplicado no momento da venda ou se sofre alguma interferência do mercado ou cliente.

A maioria dos respondentes (47,1%) afirmou que o preço de venda real difere do preço de venda estimado previamente, posto que, durante a venda, o valor de venda sofre negociação com os clientes. Por outro lado, verificou-se que 27,5% dos perquiridos afirmaram que os preços de venda praticados são os mesmos que os estimados, haja vista que a venda de seus produtos não depende dos preços dos concorrentes. Já com um percentual de 15,7% das respostas válidas, outros respondentes afirmaram que os preços praticados são os mesmos que os estimados pois os seus produtos oferecem maior qualidade, não sofrendo, na maioria das vezes, negociação com os clientes. Apenas 2 pessoas assinalaram duas alternativas para justificar a prática do preço calculado, afirmando possuir maior qualidade de seus produtos e

fidelização dos clientes (3,9%), e somente um respondente alegou como justificativa da prática do custo calculado a utilização de bons prazos para pagamentos.

A Figura 2 apresenta, de forma resumida, as práticas referentes ao estoque e as vendas e, diferentemente da análise anterior, não apresenta o nível de atendimento de cada item analisado de forma binária (sim e não), mas o comportamento demonstrado para cada decisão e prática adotada em relação ao estoque e venda.

**Figura 2 – Práticas relacionadas ao Estoque e Vendas**



A Figura 2 demonstra, de forma resumida, que a maioria dos respondentes adquirem estoques baseados na demanda pelos produtos (50%), ou de forma periódica (37%), independentemente do preço da matéria prima ou da demanda observada. Quanto à estocagem, percebeu-se que esse mercado se caracteriza como de curto prazo, e que quase todas as empresas afirmaram que os produtos não chegam a passar mais de um ano dentro da empresa (94% das empresas analisadas têm um prazo curto de estocagem). Os respondentes também afirmaram que focam na produção semanal ou quinzenal, sendo as vendas realizadas em grande quantidade, semanalmente.

Já quanto à determinação do preço de venda, percebeu-se que os respondentes utilizam, na maioria das vezes, o cálculo do custo mais margem (48% dos entrevistados); e também de forma conjunta, o método de custo mais margem e o preço de venda de mercado (38,5% dos entrevistados). Percebeu-se que a minoria (9,6% dos entrevistados) utiliza apenas o preço de mercado para determinação do preço venda. Observou-se ainda que pouco menos da metade dos respondentes (47,1%) negociam o preço de venda do produto, não conseguindo vender pelo preço estimado.

#### **4.1.3 Ponto de Equilíbrio e Margem de Contribuição**

Segundo Bruni e Fama (2004), o ponto de equilíbrio da empresa tem sua representação através do volume de vendas necessário para cobrir todos os custos no qual o lucro é nulo. Para tanto, os dados sobre os custos são essenciais também para o manejo desta ferramenta.

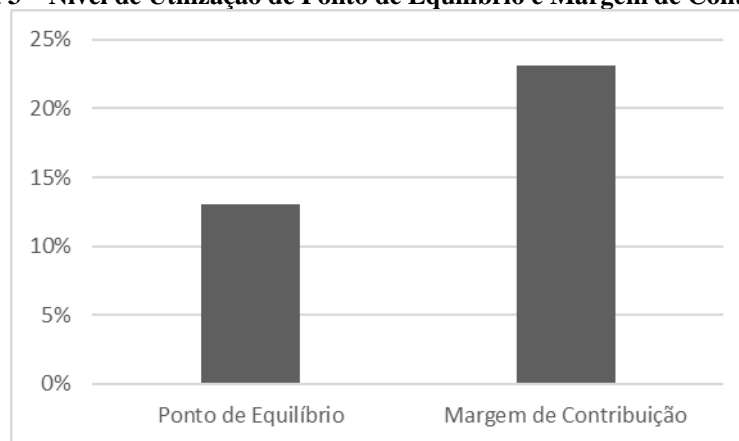
Em relação ao cálculo do ponto de equilíbrio, observou-se que aproximadamente 87% dos indivíduos afirmaram não calculá-lo, sendo que cerca de 10% calculam anualmente e 4% dos respondentes encontram-se divididos entre o cálculo mensal e semestral. Observou-se, também, que a maioria dos indivíduos desconheciam tal ferramenta e por isso não a utilizam, mas demonstraram interesse em entender melhor sua aplicação.

A margem de contribuição é uma ferramenta que possibilita ao usuário a análise do ganho advindo unitariamente, levando em consideração o custo variável unitário e a despesa variável. O conceito de margem de contribuição, na maioria das vezes, também teve de ser melhor explanado para que os respondentes pudessem afirmar se utilizavam de tal mecanismo. Como resultado da análise dos dados foi verificado que 76,9% das organizações não fazem uso dessa ferramenta, e, na maioria das vezes, até acham desnecessária. Por outro lado, 9,6% dos entrevistados afirmaram calcular a margem de contribuição anualmente, e 7,7% trimestralmente.

Foi verificado também a periodicidade do cálculo da margem de contribuição. Assim como em questões anteriores, os respondentes poderiam indicar o prazo de elaboração e acompanhamento da margem de contribuição, se anualmente, trimestralmente, bimestralmente, mensalmente ou outro período. As alternativas referentes ao cálculo realizado de forma bimestral, mensal e semestral foi apontada por um respondente cada.

A Figura 3 apresenta, graficamente, o nível de utilização das práticas de ponto de equilíbrio e margem de contribuição.

**Figura 3 – Nível de Utilização de Ponto de Equilíbrio e Margem de Contribuição**



De acordo com a Figura 3, observa-se que menos de 15% dos respondentes utilizam ponto de equilíbrio nas suas empresas, enquanto menos de 25% dos entrevistados utilizam a margem de contribuição. Constata-se que, apesar de o ponto de equilíbrio apresentar um menor percentual, ambas as práticas exibem baixa utilização.

#### **4.1.4 Estratégia**

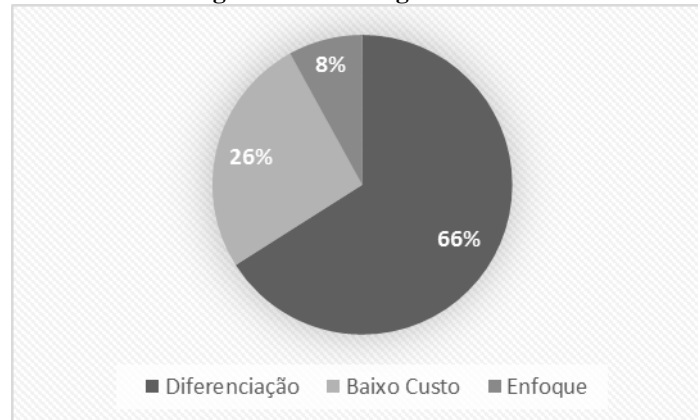
O último questionamento do bloco de gestão de custos e formação de preço de venda estava relacionado à estratégia adotada pela empresa, e entre as alternativas o respondente poderia optar por adotar uma estratégia de diferenciação, onde a empresa procura surpreender os clientes mesmo que isso implique em custos mais elevados. O respondente também pode indicar ser adepto à estratégia de baixo custo, onde a empresa procura reduzir os custos para oferecer os menores preços de mercado. A última alternativa se refere à estratégia de enfoque, onde a empresa procura atender uma demanda por produtos específicos.

Quando questionados a respeito da estratégia, a maioria dos respondentes afirmou preocupar-se sempre com a qualidade dos produtos oferecidos e que preferem aumentar os custos a reduzir a qualidade (66% das respostas válidas). Essa estratégia é adotada por muitas empresas pois, segundo os próprios respondentes, o mercado em que atuam é muito extenso e a quantidade demanda é grande e com grande frequência (no mínimo semanalmente, com a

realização das feiras). Em contrapartida, com 26% das respostas válidas, outros respondentes afirmaram ser adeptos à estratégia de baixo custo, oferecendo um menor preço aos clientes em detrimento de sua qualidade. Apenas 8% dos respondentes afirmaram se enquadrar melhor na estratégia de enfoque, e julgam atender a um mercado específico e 2 indivíduos não responderam a este questionamento.

A Figura 4 evidencia o comportamento apresentado pelas empresas acerca de sua estratégia adotada.

**Figura 4 – Estratégia Adotada**



A Figura 4 demonstra que a estratégia mais utilizada pelos respondentes em suas empresas foi a de diferenciação (66% dos entrevistados afirmaram aplicá-las), e em segundo lugar a estratégia de baixo custo (26%). Assim, a maioria das empresas tendem a adotar a prática de aumentar seus custos com vistas a obter uma maior qualidade do produto.

#### 4.2 Associações Estatísticas

Buscou-se, neste bloco, evidenciar possíveis associações entre as variáveis relacionadas ao custo e formação do preço de venda. Os resultados estão evidenciados na Tabela 2.

**Tabela 2: Associações Estatísticas Encontradas**

Variável	<i>p-valor</i>	Resultados
Utilização de Demonstrativos	0,000	72% daqueles que utilizam demonstrativos de custos das mercadorias também calculam os custos de produção
	0,000	57,6% daqueles que utilizam demonstrativos de custos das mercadorias também utilizam métodos de custeio
Orçamento	0,000	81,2% daqueles que afirmam elaborar orçamento utilizam algum método de custeio
Não Negocia Preço de Venda	0,090*	76,9% daqueles que mantém o preço de venda (esperado ou calculado) adotam a estratégia de diferenciação
Métodos de Custeio	0,006	95% daqueles que utilizam algum método de custeio não adotam a estratégia de baixo custo

Os dados constantes na Tabela 2 demonstram que a utilização de demonstrativos para apuração dos custos das mercadorias está associada com a elaboração dos custos de produção e com a adoção de métodos de custeio. Essas associações refletem um alinhamento entre relações esperadas entre os dados, a confiabilidade dos dados coletados.

A segunda variável analisada foi o orçamento, obtendo-se uma associação entre este e a adoção de método de custeio. Dessa forma, o fato de se elaborar orçamento está associado a adoção de algum método de custeio.

A terceira variável evidenciada na Tabela 2 se refere a negociação dos preços de venda, no entanto, essa relação apresenta um p-valor de 0,090\*, sendo superior ao nível de significância estabelecido para esse estudo (5%). Optou-se por ainda assim demonstrar essa associação visto que levanta uma sugestão para análise futura e mais aprofundada de que a adoção de uma estratégia de adoção pode favorecer a não negociação do preço de venda.

A última associação encontrada se refere a adoção de métodos de custeio e a estratégia de baixo custo. Assim, verificou-se que aqueles que utilizam quaisquer modalidades de custeio tendem a não adotar a estratégia de baixo custo, haja vista que estes preferem não abrir mão de uma qualidade de produto elevada com vistas a obter uma diminuição dos custos.

## 5 CONCLUSÃO

Este estudo teve como objetivo verificar qual o nível de utilização das informações gerenciais relacionadas à gestão de custos e formação de preço pelos gestores do APL de confecção do Estado de Pernambuco no momento de tomada de decisões.

Por meio dos dados coletados, verificou-se que 75% dos respondentes utilizam-se do “Custo Estimado” (substituto do Custo Padrão) para o acompanhamento dos custos traçados e os efetivamente incorridos; enquanto que pouco mais de 60% dos perquiridos realizam a elaboração de demonstrativos para apuração dos custos de mercadorias. Por outro lado, a mensuração dos custos de produção é realizada por pouco mais de 50% das empresas estudadas. As práticas menos utilizadas pelos entrevistados se referiram a adoção de métodos de custeio, com quase 40% de utilização; e a prática de elaboração de planos orçamentários, realizada por apenas cerca de 30% dos respondentes.

Já quanto ao aspecto relacionado à gestão dos estoques, percebeu-se que os entrevistados os adquirem baseados na demanda pelos produtos (50%), ou de forma periódica (37%), independentemente do preço da matéria prima ou da demanda observada. Quanto à estocagem, percebeu-se que esse mercado se caracteriza como de curto prazo, e que quase todas as empresas afirmaram que os produtos não chegam a passar mais de um ano dentro da empresa (94% das empresas analisadas têm um prazo curto de estocagem). Os respondentes também afirmaram que focam na produção semanal ou quinzenal, sendo as vendas realizadas em grande quantidade, semanalmente.

Quanto à determinação do preço de venda, percebeu-se que os respondentes utilizam, na maioria das vezes, o cálculo do custo mais margem (48% dos entrevistados); e também de forma conjunta, o método de custo mais margem e o preço de venda de mercado (38,5% dos entrevistados). Percebeu-se que a minoria (9,6% dos entrevistados) utiliza apenas o preço de mercado para determinação do preço venda. Observou-se ainda que pouco menos da metade dos respondentes (47,1%) negociam o preço de venda do produto, não conseguindo vender pelo preço estimado.

Observou-se, também, que menos de 15% dos respondentes utilizam o ponto de equilíbrio nas suas empresas, enquanto menos de 25% dos entrevistados utilizam a margem de contribuição. Constatou-se que, apesar de o ponto de equilíbrio apresentar um menor percentual, ambas as práticas exibem baixa utilização.

A última análise tratou das estratégias adotadas pelos respondentes em suas empresas, verificando-se que a estratégia mais utilizada foi a de diferenciação (66% dos entrevistados afirmaram aplicá-las), e em segundo lugar a estratégia de baixo custo (26%). Assim, a maioria das empresas tendem a adotar a prática de aumentar seus custos com vistas a obter uma maior qualidade do produto.

As associações significativas encontradas entre as variáveis de análise foram relativas a não negociação de preço daqueles respondentes que afirmaram adotar estratégia de diferenciação (maior qualidade), e a utilização de métodos de custeio por aqueles respondentes que não adotam a estratégia de baixo custo. Assim, verificou-se que aqueles que utilizam quaisquer modalidades de custeio tendem a não adotar a estratégia de baixo custo, haja vista que estes preferem não abrir mão de uma qualidade de produto elevada com vistas a obter uma diminuição dos custos.

Diante do exposto, os resultados da pesquisa apontam uma tendência ainda insatisfatória dos procedimentos de gestão de custos, visto que o que está representado nessa pesquisa indica que a minoria, em média, utiliza da totalidade das ferramentas e as que adotam o fazem de maneira informal.

Essa pesquisa apresenta como limitação a não realização de entrevistas com abordagem qualitativa e análise de discurso, o que enriqueceria mais os resultados encontrados. Além disso, a realidade aqui apresentada corresponde a análise da amostra composta por 52 empresas, sugerindo-se uma ampliação da amostra estudada.

## REFERÊNCIAS

- Aksoylu, S.; Aykan, E. (2013). Effects of Strategic Management Accounting Techniques on Perceived Performance of Businesses. *Journal of US-China Public Administration*, 10(10).
- Almeida, L. B.; Machado, E. A.; Panhoca, L. (2012). Práticas de Gestão de Custos e Perspectivas Estratégicas: um estudo na indústria da construção do Estado do Paraná. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, São Paulo, 14(44), 353-368.
- Assaf Neto, A.; Silva, C. A. T. (2009). *Administração do capital de giro*. 3 ed. São Paulo: Atlas.
- Atkinson, A. A.; Banker, R. D.; Kaplan, R. S.; Young, S. M. (2000). *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Badem, A. C.; Ergin, E.; Drury, C. (2013). Is Standard Costing Still Used? Evidence from Turkish Automotive Industry. *International Business Research*, 6(7).
- Becattini, G. (2002). *Os distritos industriais na Itália*. In COCCO et al (Org.). *Empresários e empregos nos novos territórios produtivos: o caso da Terceira Itália*. Rio de Janeiro: Editora Lamparina.
- Bezerra Filho, R.; Suza, I. I. L.; Baldi, M. (2007). *Inovação e Desenvolvimento no APL de Confecções de Pernambuco – Brasil a partir da Integração Universidade-Indústria-Governo*. Xii Seminario Latino Iberoamericano de Gestion Tecnologica. Asociación Latino Iberoamericano de Gestión Tecnológica – ALTEC.
- Braga, R. (1995). *Fundamentos e Técnicas de Administração Financeira*. 1º Ed, São Paulo: Editora Atlas.

- Braga, D.P.G.; Braga, A.X.V.; Souza, M.A. (2010). Gestão de Custos, preço e resultados: um estudo em indústrias conserveiras do Rio Grande do Sul. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 13(2), 20-35.
- Bruni, A.L.; Fama, R. (2004). Gestão de custos e formação de preços: com aplicação na calculadora HP12C e Excel. 3. ed. São Paulo: Atlas.
- Burchell, S.; Clubb, C.; Hopwood, A.; Hughes, J.; Nahapiet, J. (1980). The roles of accounting in organizations and society. *Accounting, Organizations and Society*, 5(1), 5-27.
- Cadez, S.; Guilding, C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 33(7-8), 836-863.
- Callado, A. A. C.; Callado, A. L. C. (2011). *Gestão de Custos no Agronegócio*. In: CALLADO, A. A. C. (Org.). *Agronegócio*. 3. ed. São Paulo: Atlas.
- Callado, A. L. C.; Miranda, L. C.; Callado, A. A. C. (2003). Fatores Associados à Gestão de Custos: um estudo nas micro e pequenas empresas do setor de confecções. *Revista Produção*, 13(1).
- Carruthers, B. G; Espeland, W. (1991). Accounting for rationality: double-entry bookkeeping and the rhetoric of economic rationality. *The American Journal of sociology*. 1, 31-69.
- Chenhall, R.H., Langfield-Smith, K. (1998). The Relationship between Strategic Priorities, Management Techniques and Management Accounting: an Empirical Investigation Using a Systems Approach. *Accounting, Organizations and Society*, 23(3), 243-264.
- Dultra, M. P. M. et al. (2004). *Arranjos Produtivos Locais como Política de Desenvolvimento Econômico e Social*. Disponível em: <<http://www.frb.br/ciente/ADM/ADM.%20UNIFACS.%20DULTRA.%20et%20al.F2..pdf>>. Acesso em: 19 dez 2012.
- Field, A. P. (2009). *Discovering statistics using SPSS*. London, England : SAGE.
- Figueiredo, S., Caggiano, P. C. (2008). *Controladoria - teoria e prática*. 4ª ed. São Paulo: Atlas.
- Garrison, R. H.; Noreen, E. W. (2001). *Contabilidade Gerencial*. 9º Ed., Rio de Janeiro: LTC Editora.
- Gitman, L. J. (2002). *Princípios de Administração Financeira*. 7º Ed, São Paulo: Editora Harbra.
- Gray, C. O.; Harvey. O.; Brimblecombe, P. (2001). Cluster classification and costing research. *Innovation & Systems*. Wellington, 1, 1-16.
- Guilding, C.; Lamminmaki, D.; Drury, C. (1998). Budgeting and Standard Costing Practices in New Zealand and the United Kingdom. *The International Journal of Accounting*, 33(1), 569-588.
- Hansen, D. R.; Mowen, M. M. (2001). *Gestão de Custos: Contabilidade e Controle*. Tradução 3º Ed. norte-americana, São Paulo: Editora Pioneira Thomson Learning Ltda.
- Hofer, E.; Rauber, A.J.; Diesel, A.; Wagner, M. (2006). Gestão de Custos Aplicada ao Agronegócio: culturas temporárias. *Contabilidade Vista e Revista*, 17(1), 29-46.
- Hong, Y. C. (2006). *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Pearson Prentice Hall.

- Joshi, P. L. (2001). The International Diffusion of New Management Accounting Practices: the case of India. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 10, 85-109.
- Krugman, P. (1991). History and industry location: the case of the manufacturing belt. *American Economic Review*, 81(2), 80-83.
- Kukalis, S. (2010). Agglomeration Economies and Firm Performance: The Case of Industry Clusters. *Journal of Management*, 36(2), 453-481.
- Machado, D. G.; Souza, M. A. (2006). Análise das relações entre a gestão de custos e a gestão do preço de venda: um estudo das práticas adotadas por empresas industriais conserveiras estabelecidas no RS. *Revista Universo Contábil*, Blumenau - SC, 2(1), 42-60.
- Marie, A.; Cheffi, W.; Louis, R. J.; Rao, A. (2010). Is Standard Costing Still Relevant? Evidence from Dubai. *Management Accounting Quarterly*, 11(2), 1-11.
- Marshall, A. (1982). *Princípios de Economia*. São Paulo, Abril S. A. Cultural e Industrial, 1.
- Porter, M.E. (1998). Clusters and the new economics of competition. *Harvard Business Review*. 76(6), 77-90.
- REDE DE PESQUISA EM SISTEMA E ARRANJOS PRODUTIVOS E INOVATIVOS LOCAIS. Rede de Pesquisa Interdisciplinar no Instituto de Pesquisa da Universidade Federal do Rio de Janeiro.
- Rosenfeld, S. (1997). Bringing business clusters into the mainstream of economic development. *European Planning Studies*, 5(1), 3-23.
- Sanvicente, A. Z. (1997). *Administração Financeira*. 3º Ed, São Paulo: Editora Atlas.
- SEBRAE. (2013). Estudo Econômico do Arranjo Produtivo Local de Confeções do Agreste Pernambucano. Relatório Final.
- Souza, M. A.; Lisboa, L.P.; Rocha, W. (2003). Práticas de Contabilidade Gerencial Adotadas por Subsidiárias Brasileiras de Empresas Multinacionais. *Revista de Contabilidade & Finanças – USP*, São Paulo, n. 32, 40-57.
- Spencer, X. S. Y.; Joiner, T.A.; Salmon, S. (2009). Differentiation Strategy, Performance Measurement Systems and Organizational Performance: Evidence from Australia. *International Journal of Business*, 14(1).
- Thompson, A.; Strickland, A. (2012). *Strategic Management: Concepts and Cases*. Irwin/McGraw-Hill, Alabama.
- Upchurch, A. (2000). *Management accounting: Principles & Practice*. Financial Times Management, London.
- Weston, J. F.; Brigham, E. F. (2000). *Fundamentos da Administração Financeira*. 10º Ed, São Paulo: Pearson Education do Brasil.
- Zen, A. C. (2010). *A influência dos recursos na internacionalização de empresas inseridas em clusters: uma pesquisa no setor vitivinícola no Brasil e na França*. 2010. 270 p. Tese (Doutorado em Administração) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul/UFRS, Porto Alegre.