

Custo de oportunidade: uma pesquisa empírica sobre sua percepção e aplicabilidade na contratação de serviços contábeis

Viviane da Costa Freitag
Paulo Cesar Starke Junior
Marinei Abreu Mattos

Resumo:

O propósito deste artigo é verificar a percepção do conceito de custo de oportunidade na contratação de uma empresa de prestação de serviços de contabilidade ou na manutenção de um departamento de contabilidade próprio nas empresas produtoras de cal e calcário do Paraná, organizadas na forma de arranjo produtivo local. Considerando a premissa assumida de que os empresários devem optar por uma forma ou outra de desenvolvimento desta atividade, desenvolveu-se pesquisa empírica através de questionário aplicado a 43 grupos empresariais da região metropolitana de Curitiba. Assumiu-se que a decisão do administrador em manter ou não o serviço terceirizado de contabilidade é a proxy que evidencia a aplicação do conceito estudado. Não cumpre a esse trabalho discutir a opção mais indicada para o desenvolvimento dos serviços contábeis, se terceirizados ou internos. Essa decisão é utilizada para representar a aplicação do conceito de custo de oportunidade sob as diferentes abordagens dadas pelos teóricos das áreas econômica e contábil. Pode-se verificar que são aplicadas as duas formas teorizadas: como melhor alternativa abandonada e como sacrifício de receita.

Área temática: *Novas Tendências Aplicadas na Gestão de Custos*

Custo de oportunidade: uma pesquisa empírica sobre sua percepção e aplicabilidade na contratação de serviços contábeis

Viviane da Costa Freitag (UFPR) – vivifreitag@yahoo.com.br

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

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

Resumo

O propósito deste artigo é verificar a percepção do conceito de custo de oportunidade na contratação de uma empresa de prestação de serviços de contabilidade ou na manutenção de um departamento de contabilidade próprio nas empresas produtoras de cal e calcário do Paraná, organizadas na forma de arranjo produtivo local. Considerando a premissa assumida de que os empresários devem optar por uma forma ou outra de desenvolvimento desta atividade, desenvolveu-se pesquisa empírica através de questionário aplicado a 43 grupos empresariais da região metropolitana de Curitiba. Assumiu-se que a decisão do administrador em manter ou não o serviço terceirizado de contabilidade é a *proxy* que evidencia a aplicação do conceito estudado. Não cumpre a esse trabalho discutir a opção mais indicada para o desenvolvimento dos serviços contábeis, se terceirizados ou internos. Essa decisão é utilizada para representar a aplicação do conceito de custo de oportunidade sob as diferentes abordagens dadas pelos teóricos das áreas econômica e contábil. Pode-se verificar que são aplicadas as duas formas teorizadas: como melhor alternativa abandonada e como sacrifício de receita.

Palavras-chave: Custo de Oportunidade. Arranjo Produtivo Local. Serviços Contábeis.

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

1 Introdução

Os aglomerados, definidos por Porter, são agrupamentos geograficamente concentrados, compostos por empresas inter-relacionadas e instituições correlatas, vinculadas por elementos comuns e complementares (1999, p. 211). As instituições correlatas são: órgãos governamentais de fomento, associações comerciais e entidades representativas que, buscam “articulação, interação, cooperação e aprendizagem” (IPARDES, 2005, p. 1), originando o chamado Arranjo Produtivo Local (APL).

Ressalte-se que as empresas produtivas dos aglomerados competem entre si, no entanto também compartilham necessidades e oportunidades comuns e enfrentam muitas limitações e obstáculos coletivos à produtividade.

Segundo Wilhem e Zuanazzi in Wilhem e Amal (2005, p. 20), em meados da década de 90, o conceito de aglomerados passou a ser desenvolvido e fortalecido no Brasil sob diferentes perspectivas como inovação e redes, inclusive com o estímulo do Ministério da Ciência e Tecnologia, destacando-se a necessidade de desenvolvimento de uma política industrial diferenciada que estabelecia um novo papel para o Estado visando estimular o desenvolvimento de fatores sistêmicos em função de cada realidade regional e suas vocações.

O APL do calcário e cal, objeto de estudo desse artigo, é composto por empresas geograficamente localizadas na região metropolitana de Curitiba, estado do Paraná, que apesar de concorrentes entre si, compartilham necessidades e oportunidades comuns, possuindo similaridades no processo produtivo, nas relações trabalhistas, tributação,

tecnologia, consumo de insumos adquiridos de terceiros e estrutura administrativa, sendo estes elementos comuns e verificados por essa pesquisa.

A justificativa desse trabalho reside na importância social que os aglomerados possuem e na percepção do conceito de custo de oportunidade para a tomada de decisão.

Desta forma a pesquisa foi delimitada a partir do seguinte problema: como os gestores das empresas participantes do APL do calcário e cal no estado do Paraná utilizam o conceito do custo de oportunidade na decisão de terceirizar ou não os serviços contábeis?

O objetivo geral reside em caracterizar o APL do calcário e cal do Paraná e verificar a percepção do conceito de custo de oportunidade como balizador nas tomadas de decisão. Como objetivo específico faz-se necessário pesquisar os fundamentos teóricos dos aglomerados, do custo de oportunidade e da terceirização de serviços. A investigação empírica é realizada por meio de questionário aplicado aos empresários, onde se pretende captar a percepção do conceito de custo de oportunidade por meio de perguntas elaboradas de forma indireta que nos remetem à conclusão sobre qual forma o conceito é utilizado.

Cumpramos ressaltar que não faz parte do escopo do trabalho eleger a melhor forma com que a contabilidade pode ser desenvolvida, tampouco discutir vantagens ou desvantagens da terceirização. Mas sim evidenciar a percepção do conceito de custo de oportunidade diante dessa decisão, que é terceirizar os serviços contábeis ou não.

O artigo está estruturado da seguinte forma: 1 Introdução; 2 Caracterização do Arranjo Produtivo Local do Calcário e Cal; 3 Conceito de custo de oportunidade; 4 Formas de aplicação do conceito de custo de oportunidade; 5 Metodologia, esta organizada em dois sub-tópicos: 5.1 Caracterização da pesquisa e 5.2 Métodos e técnicas; 6 Apresentação e análise dos resultados; 7 Conclusão e Referências.

2 Caracterização do Arranjo Produtivo Local do Calcário e Cal

Uma forma de organização voluntária objetivando a maximização das oportunidades pode se dar 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.

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, definidos por Porter (1999, p. 211) 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.

Cumpramos 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.

Os conceitos de aglomerados foram evoluindo no decorrer do tempo, mas geralmente se referem a associações com políticas públicas próprias para o setor, como é o caso do Arranjo Produtivo Local – APL do Calcário e Cal no estado do Paraná. Porém muitos Arranjos se organizam de forma autônoma, sem a necessidade de envolvimento de agentes governamentais.

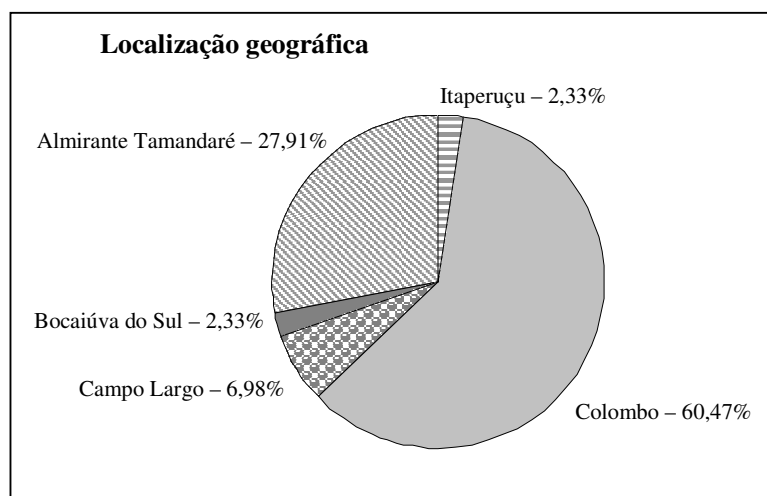
A concentração de empresas produtoras de cal e calcário, objeto de estudo desse artigo, se originou pelo fator natural de localização das minas onde são extraídos os minérios,

e não pela possibilidade de maximização de oportunidades que acarretaria no incremento da produtividade das atividades das empresas atuantes, alavancando o 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 nos quesitos necessidades e oportunidades comuns.

Isso significa que em essência os agentes envolvidos ainda não possuem a mentalidade de trabalho em cooperação, característica principal dos aglomerados. O que existe é um trabalho desenvolvido por políticas de incentivo que reúne órgãos como Instituto Paranaense de Pesquisa Econômica – IPARDES, Rede APL Paraná, SEBRAE e Associação dos Produtores, sendo que essa última não é legitimada por todos os produtores.

Atualmente, segundo levantamento realizado pela Rede APL Paraná, o APL do Calcário e Cal é formado por 90 empresas situadas em Colombo, Almirante Tamandaré, Rio Branco do Sul, Castro, Campo Largo, Bocaiúva do Sul, Ponta Grossa e Itaperuçu. A indústria de cal e calcário representa, por sua vez, cerca de 40% do PIB mineral do Estado, o que a coloca como o segmento mais importante da mineração paranaense.

A pesquisa empírica apresentada neste trabalho se deu por meio de questionários aplicados em junho de 2006 diretamente aos empresários ou responsáveis pela administração das empresas produtoras de cal e calcário da região metropolitana de Curitiba. 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, dentre estas, foram agrupadas aquelas empresas que, na prática, pertencem aos mesmos proprietários, e que, por razões diversas e não determinadas, trabalham organizadas em várias unidades, sendo que os dados consolidados resultantes somam 43 empresas distintas. A concentração geográfica destes grupos empresariais pode ser contemplada no gráfico 1.



Fonte: Elaboração dos autores

Figura 1 – Localização das empresas pesquisadas

3 Conceito de custo de oportunidade

Segundo Burch & Henry in Vatan (1995 p. 01) o conceito de custo de oportunidade originou-se com Frederick Von Wieser (1851-1926). O conceito foi aplicado na determinação do valor dos fatores de produção. Ele definiu o valor de um fator de produção em qualquer situação como o seu custo de oportunidade, sendo tal custo de oportunidade definido como “a

renda líquida gerada pelo fator em seu melhor uso alternativo”. Porém, coube ao economista Herbert Joseph Davenport (1861-1931) a divulgação do conceito, por meio de sua obra: “The Economics of Enterprise” publicada em 1936.

O custo de oportunidade é um conceito econômico inseparável da escassez de recursos. Desta forma, tendo em vista que os recursos são escassos, sua aplicação em determinado fator exclui sua aplicação em outro. Há que se considerar também que o uso alternativo dos mesmos recursos pode propiciar diferentes resultados.

Neste sentido, o princípio do custo de oportunidade incorpora a noção de que sempre se enfrenta uma situação de escolher entre duas ou mais opções e tem-se que optar por apenas uma das alternativas (um produto, por exemplo) em detrimento de outra, visto que os recursos são limitados e podem ser utilizados sob diferentes formas. Assim, o custo de oportunidade de algo é o que se sacrifica para conseguir (MENDES, 2004, p. 9)

Zimmerman (1997, p.27) defende que o custo de oportunidade não precisa ser apenas financeiro quando expõe que “o custo de oportunidade não são necessariamente o mesmo que pagamentos”. Para o autor, “o custo de oportunidade de ir ao cinema envolve tanto o desembolso de caixa para o ingresso e a pipoca quanto a renúncia de passar seu tempo estudando ou assistindo a um concerto”. Desta forma, nem tudo o que é sacrificado tem um custo financeiro, assim como também, nem todas os ganhos constituem-se necessariamente em receitas monetárias.

Mas afinal, o custo de oportunidade representa a receita renunciada ou o custo da alternativa abandonada?

Para o ganhador do prêmio Nobel, economista Ronald Coase *apud* Zimmerman (1997, p.26) “o custo de fazer qualquer coisa consiste nas receitas que poderiam ser obtidas se aquela decisão particular não tivesse sido tomada”. No contexto da utilização dessa afirmação, esse conceito diz respeito à receita renunciada por ter sido tomado um curso de ação ao invés de outro.

Entretanto, para Troste & Mochon (1999, p. 12) o “custo de oportunidade de um bem ou serviço é a quantidade de bem ou serviço a que se deve renunciar para obtê-lo”. Neste sentido, esse conceito diz respeito ao custo da alternativa abandonada. Mas, há alguma diferença entre essas afirmações?

Zimmerman (1997, p.26) expõe que “o custo é um sacrifício de recursos”, no qual o recurso destinado a um propósito evita usá-lo em outro. Para o autor, “o retorno abdicado de seu uso em outro lugar é o custo de oportunidade de seu uso atual”. Desta forma, ao se manifestar que o custo de oportunidade diz respeito ao retorno abdicado refere-se às receitas abdicadas, ou seja, aos benefícios renunciados.

Há, no entanto, um ponto importante a destacar nesta análise que é a concepção monetária ou não ligada ao termo “custo de oportunidade”. Ao se tratar o custo de oportunidade como receita abdicada, está-se referindo a um conceito monetário de custo de oportunidade, enquanto que, ao se tratar de benefícios ou retornos abdicados, o termo está sendo generalizado, podendo essa renúncia de benefício ser monetário ou não. Desta forma, ao se tratar o custo de oportunidade como o sacrifício da melhor alternativa por uma dada ação, diz respeito à renúncia de qualquer benefício, não se limitando a questão das receitas, nem a excluindo.

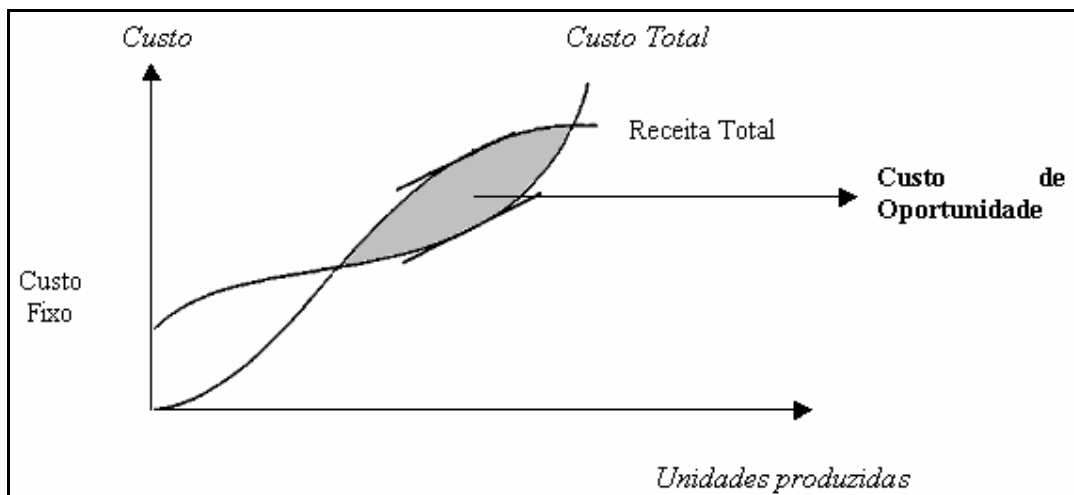
Apesar destes economistas clássicos definirem custo de oportunidade como sacrifício de receita da melhor alternativa renunciada, o conceito atual e freqüentemente apresentado na teoria econômica para uma de suas bases pode ser resumido como custo alternativo a uma decisão, ou seja, custo de oportunidade representa o custo da alternativa abandonada e não o sacrifício de receita.

A visão do custo de oportunidade apresentada pelos teóricos da área contábil, corresponde à mesma dos economistas clássicos citados, ou seja, o custo de oportunidade é

apresentado como a quantia que se deixa de ganhar com a melhor alternativa desprezada quando de uma decisão. Isto implica em escolher o nível de produção não em relação ao custo médio, mas sim em relação à maximização do lucro.

Considerando que a amplitude de análise da eficiência produtiva se restrinja aos custos de produção, a melhor alternativa entre as possíveis é a que apresenta menor custo médio, ou seja, em relação à quantidade produzida, as opções de menor custo médio possuem custo de oportunidade equivalentes. Esta alternativa, segundo a teoria econômica, corresponderá à maximização do lucro em um mercado de concorrência perfeita.

Porém, esta condição nem sempre se verifica, sendo então falsa a nomeação do custo total de produção como custo de oportunidade. Portanto, a melhor alternativa não é a de menor custo marginal, mas a que maximiza o lucro. Assim sendo, a melhor medida para o custo de oportunidade não é o custo total, mas o lucro por unidade.



Fonte: Adaptado de Zimmerman (1997, p. 42)

Figura 2 – Relação entre custo econômico e curvas de receita e análise de custo-volume-lucro

Diante do exposto faz-se o seguinte questionamento: Custo de Oportunidade representa o custo da alternativa abandonada ou o sacrifício de receita?

4 Formas de aplicação do conceito de custo de oportunidade

Buscando compreender como os custos de oportunidade estão relacionados com os fatores de produção, faz-se necessário entender como o custo de oportunidade está relacionado com a escassez e com a análise marginal.

Para Wessels (1998, p.2) “o que determina a escassez não é o fato de existir muito pouco de um determinado bem, mas sim, se este bem é desejável ou não”. Há bens em pouquíssima quantidade na natureza e não são escassos por não serem desejáveis. Para o autor, o teste para determinar a escassez de um bem é se a maior parte dele fizer com que alguém fique em melhor situação ou, se o bem for gratuito, se as pessoas querem mais do que se dispõe do bem. O que não se enquadra nesta regra, é considerado bem livre.

Desta forma, a areia no deserto é um bem livre, mas a areia na cidade, usada na construção civil, é um bem escasso. A areia no deserto não é considerada livre pela abundância, mas sim, por não ser desejável. Um bem livre não é escasso.

Assim, a escassez ocorre sempre que as pessoas querem mais de um bem do que existe. Quando o bem é escasso, as pessoas precisam escolher a maneira em que esse bem será utilizado. A escassez torna-se a fonte de todas as escolhas.

Entender o conceito de escassez é primordial para entender o que fundamenta o custo de oportunidade. O custo de oportunidade é a alternativa mais valorizada que as pessoas sacrificam como consequência de suas decisões. O custo de oportunidade implica a realização de uma troca, assim, a obtenção de um bem significa a restrição de outro bem.

As escolhas têm um custo, esse representa o que foi deixado de ganhar caso outra alternativa fosse a escolhida. A busca é sempre orientada a saber qual será a vantagem em utilizar os recursos em outro fim. Assim, o custo de oportunidade representa o que foi deixado de ganhar. Há que considerar também, como anteriormente citado, que as oportunidades deixadas de lado não são sempre mensuradas monetariamente.

5 Metodologia

5.1 Caracterização da pesquisa

A metodologia adotada consiste em uma postura positiva, onde se utiliza raciocínio indutivo e pesquisa bibliográfica e empírica de caráter exploratório-descritivo.

A amostra inicial da pesquisa deste estudo foi definida como sendo 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.

5.2 Métodos e Técnicas

A pesquisa empírica utiliza-se do levantamento de dados com foco na relação entre as variáveis, e não na causa-efeito, ou seja, não se quer explicar o comportamento de uma variável a partir de outras. O instrumento utilizado para a coleta de dados foi um questionário direcionado a funcionário da administração, ou o próprio administrador. Visando a verificação no quesito clareza e precisão das questões e alternativas de resposta, o questionário 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 no questionário foram incorporadas à pesquisa.

Para responder ao problema que reside em verificar a percepção do conceito de custo de oportunidade pelos gestores das empresas produtoras de calcário e cal da região metropolitana de Curitiba, o instrumento escolhido para levantamento de dados priorizou a ótica da empresa, assume-se que a decisão do administrador em manter ou não o serviço terceirizado de contabilidade é a *proxy* que evidencia a utilização do conceito de custo de oportunidade. Assim, a hipótese que surge é de que os gestores fazem uso do conceito de custo de oportunidade ao eleger a forma que a contabilidade da empresa será mantida; segundo a hipótese, o fato de optar por desenvolver a contabilidade internamente ou terceirizar implica a utilização do conceito de custo de oportunidade, como: receita renunciada ou o custo da alternativa abandonada.

Na tentativa de explicitar a aplicação desse conceito por esses empresários, para essa decisão, por meio de técnicas da estatística descritiva, buscou-se demonstrar os fatores que influenciam nessa tomada de decisão e por fim qual é a expectativa do gestor ao optar pela utilização interna ou terceirizada da contabilidade.

Para Hair *et al*, 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 calcário da Região Metropolitana de Curitiba (RMC), geograficamente concentradas pela disponibilidade de matéria prima.

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.

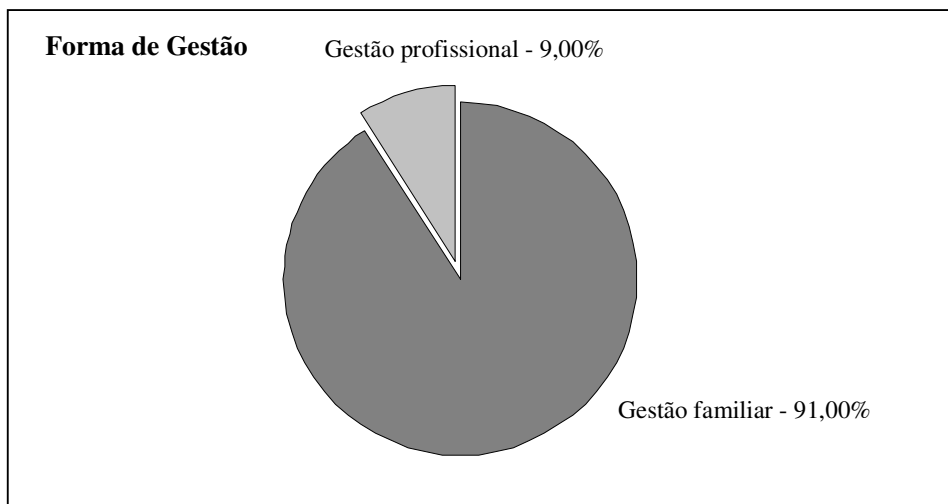
Tabela 1 – Porte das empresas segundo o número de empregados na área produtiva

Número de empregados na área produtiva		Número de empresas
De	Até	
3	49	34
50	96	5
97	143	3
144	190	0
191	237	0
238	Mais	1

Fonte: Elaboração dos autores.

Mais de 79% das empresas 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.

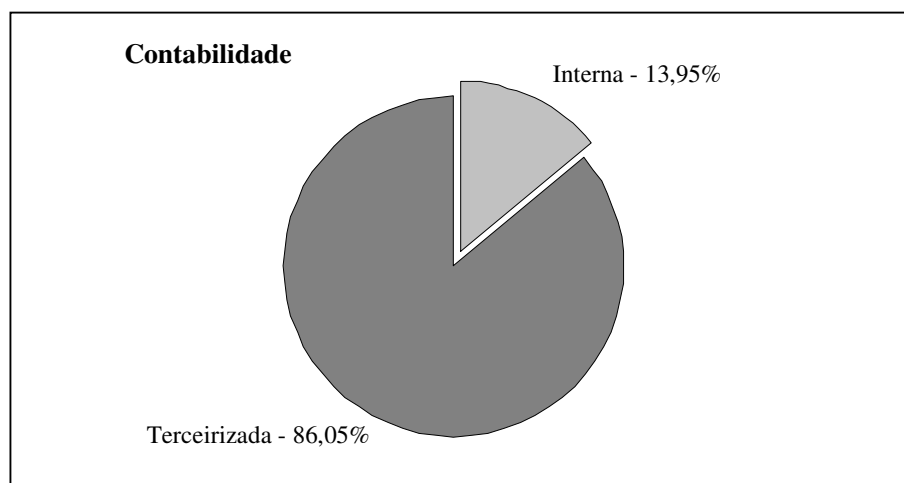
Quanto à forma de gestão da empresa, a pesquisa identificou duas formas diferenciadas que para fins de pesquisa foram categorizadas em profissional e familiar. A primeira forma caracteriza-se pela presença de profissional formado nas áreas contábil ou administrativa de nível superior, independente desse 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.



Fonte: Dados da pesquisa

Figura 3 – Forma de Gestão das Empresas Pesquisadas

Outro dado importante a ser visualizado, consiste na quantidade de empresas produtoras que optam por manter a contabilidade terceirizada ou desenvolvida internamente.



Fonte: Dados da pesquisa

Figura 4 – Forma de desenvolvimento da contabilidade

Quanto à relação entre as empresas que terceirizam ou não os serviços de contabilidade, de acordo com o porte, as observações ficam distribuídas conforme a tabela 2.

Tabela 2 – Porte das empresas e a terceirização da contabilidade

	Porte das empresas		Número de Observações
	Grande	Pequeno	
Empresas que terceirizam a contabilidade	7	30	37
Empresas que possuem próprio departamento de contabilidade	2	4	6
Total	9	34	43

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. 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%.

A relação entre porte da empresa e forma de gestão é observada por meio da tabela a seguir.

Tabela 3 – Porte das empresas e a forma de gestão

	Forma de Gestão		Número de Observações
	Profissional	Familiar	
Empresas que terceirizam a contabilidade	1	36	37
Empresas que possuem próprio departamento de contabilidade	4	2	6
Total	5	38	43

Fonte: Elaboração dos autores.

A segunda conclusão a partir dos dados explicitados é que a decisão de manter departamento próprio de contabilidade, apesar de não ser exclusiva das empresas consideradas como gestão profissional, é significativa neste grupo. Das 5 empresas enquadradas nesta categoria, 80% possuem departamento próprio de contabilidade. Entre as empresas enquadradas como gestão familiar este percentual corresponde a 5%. Ao efetuar as comparações verifica-se que o percentual de empresas de gestão familiar que mantém contabilidade própria é inexpressivo.

Cumpramos ressaltar os valores praticados pelos escritórios de contabilidade da região, que fornecem esse serviço para as trinta e sete empresas produtoras de calcário e cal da amostra.

Tabela 4 – Porte das empresas e o valor cobrado para a terceirização da contabilidade

	Porte das empresas / Valor do Serviço		Número de Observações
	Número de empresas	Valor em R\$	
Empresas que terceirizam a contabilidade de grande porte	7	1.500,00 – 3.000,00	7
Empresas que terceirizam a contabilidade de pequeno porte	30	150,00 – 800,00	30
Total	37		37

Fonte: Elaboração dos autores.

Verifica-se que os valores cobrados para prestar o serviço para as pequenas empresas oscilam muito, essa variação se dá pela quantidade de funcionários registrados, e pelo enquadramento fiscal que a empresa optou. Questionando os contadores sobre os relatórios fornecidos incluídos na prestação desse serviço, estes esclareceram que se tratam dos relatórios exigidos pela lei, e apuração dos tributos.

Buscando maiores subsídios para consubstanciar a explicação de determinada escolha, dirigiu-se mais uma questão aos empresários que mantêm a contabilidade própria. Qual é o valor em média gasto para a manutenção da contabilidade internamente?

Não se referindo a valores mas observando os praticados pelos profissionais da área contábil, os empresários que mantêm a contabilidade interna declararam gastar o triplo da tabela de referência elaborada para esse artigo, com a manutenção do serviço internamente.

Esses dados corroboram o apurado pela observação durante a aplicação da pesquisa: que empresas familiares que nessa pesquisa foram consideradas como gestão profissional por terem à sua frente um gestor qualificado, com formação na área de administração ou contabilidade, utilizam a contabilidade como ferramenta para a tomada de decisão. E empresas de gestão considerada familiar não utilizam as informações contábeis para a tomada de decisão. Além disso, a maioria dos empresários das empresas categorizadas para esse trabalho como gestão familiar declarou durante a aplicação do questionário que a contabilidade não é importante para a tomada de decisão. Essas são tomadas de acordo com o mercado.

A pesquisa de campo permitiu verificar pela observação que a opção de determinada forma de gestão envolve valores culturais. Esse tipo de empresa, predominantemente familiar, trouxe a tecnologia de produção da Itália, junto com os primeiros imigrantes que nessa região se instalaram passando as técnicas e também a forma de gestão de pai para filho.

As variáveis eleitas para caracterizar a forma de gestão da empresa e o porte das mesmas são determinantes e explicativas da decisão das empresas pesquisadas na manutenção ou não de departamento de contabilidade próprio.

7 Conclusão

A pesquisa de campo permitiu, não somente pelos questionários mas também pela observação, o conhecimento detalhado das atividades desenvolvidas pelos produtores de cal e calcário.

Observa-se que as empresas produtoras de cal e calcário do Paraná são consideradas como aglomerado por sua localização geográfica e possuem as mesmas características no aspecto produtivo e administrativo. O objetivo da pesquisa foi verificar como se dá a percepção de necessidade de utilização do conceito na decisão do gestor em manter a contabilidade própria ou não.

Buscando reduzir distorções na análise, foi inserida a variável porte da empresa e considerada a formação do gestor para categorizar a gestão das empresas em duas formas, a profissional e a familiar: a primeira forma caracteriza-se pela presença de profissional formados 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 a administram baseados em suas experiências, sem uma formação técnica ou universitária. Cumpre ressaltar que, em essência, todas as empresas são familiares no contexto em que este conceito é conhecido, ou seja, os sócios são membros da mesma família, porém optou-se por utilizar esse tipo de nomenclatura para a diferenciação da formação do gestor.

Com base na pesquisa bibliográfica é possível visualizar conceituações diversas referente ao custo de oportunidade. O custo de oportunidade vem a ser a melhor alternativa abandonada em termos de retornos, e desta forma, pode ser em redução de custos, aumento de receitas, ou outra alternativa que representam oportunidades, mas que não são mensuradas de forma monetária. Uma oportunidade de investimento que visa ganhos a longo prazo, como dez anos, não permite sua mensuração nas receitas presentes e nem nos custos presentes de forma objetiva. Essa conclusão refere-se como receitas àquelas originadas com vendas e custos de produção, ou seja, ligado à produção da organização.

Observando por esta ótica os conceitos não são excludentes, pois possuem enfoques diferenciados, e até mesmo se complementam. Assim, o custo de oportunidade é o custo da melhor alternativa abandonada quando diz respeito a saber qual é o valor da alternativa abandonada e não os custos contábeis, que representam o sacrifício da receita.

A percepção do custo de oportunidade nas empresas pesquisadas ocorre de duas formas: a primeira quando o gestor opta por manter a contabilidade própria buscando maior número de informações gerenciais, nesse caso o agente considera a terceirização como melhor alternativa abandonada, ou seja, apesar da terceirização oferecer vantagens como baixo custo de manutenção, o gestor almeja ter com a contabilidade própria uma maior variedade de informações gerenciais. Essa opção é mais evidenciada nas empresas consideradas como gestão profissional. Então o que é levado em conta é a diversidade e tempestividade dos relatórios contábeis e não o valor que está sendo pago por esse. A segunda forma ocorre quando nas empresas consideradas como gestão familiar, a percepção de aplicação do custo de oportunidade ocorre diferente, onde o gestor busca o menor custo de manutenção do serviço contábil, pois efetua sua tomada de decisão baseado no mercado e não nas informações gerenciais passíveis de utilização.

Em concordância com o objetivo proposto, conclui-se que existe a percepção de custo de oportunidade ao manter a contabilidade própria ou terceirizada pelos gestores do APL do Calcário e Cal da Região Metropolitana de Curitiba, porém a visão é evidenciada de duas formas divergentes de utilização desse conceito e é mais clarificada pelos gestores de empresas consideradas como profissional, haja vista sua própria formação acadêmica.

Os gestores considerados profissionais utilizam o conceito de custo de oportunidade de forma não monetária entre as opções de manutenção de contabilidade própria ou terceirizada e sim como a alternativa que representa oportunidade, ou seja, o conceito é percebido em torno dos benefícios da informação gerada pelo serviço interno da contabilidade, pela tempestividade da informação e pela personalização do serviço, que é adequado à necessidade do gestor. Essa percepção vem ao encontro ao que Zimmerman teoriza.

Na gestão considerada familiar, apesar de não entendido como tal, o conceito de custo de oportunidade, é visto como os valores que são deixados de pagar em detrimento de outra opção, ou seja, a contabilidade é terceirizada pela opção de redução de custos que essa representa. Essa percepção é mais consonante com a visão de Coase.

Como explicitado anteriormente, não cumpre a esse trabalho discutir a opção mais indicada para os serviços contábeis, se terceirizados ou internos, e sim é utilizada essa opção para representar a aplicação de custo de oportunidade sob as diferentes abordagens dadas pelos teóricos das áreas econômica e contábil. Pode-se verificar que são aplicadas as duas formas teorizadas: como melhor alternativa abandonada e como sacrifício de receita.

Como sugestões de pesquisas futuras aplicadas a essa forma de organização – os APLs – faz-se necessário investigar o comportamento não cooperativo entre os membros, à mensuração dos custos de transação a que estão sujeitos e o desenvolvimento de um método de custeio para a atividade, já que são eventos comuns a todos os envolvidos.

Referências

HAIR JR, Joseph F. BABIN, Barry. MONEY, Arthur H. SAMOUEL, Phillip. **Fundamentos de Métodos de Pesquisa em Administração**. Tradução de Lene Belon Ribeiro. Porto Alegre: Bookman, 2005.

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, 2005.

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

MENDES, Judas Tadeu Grassi. **Economia: Fundamentos e aplicações**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

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

PORTER, Michael E. **Estratégia Competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. 7 ed. Tradução de Elizabeth Maria de Pinho Braga. Rio de Janeiro: Campus, 1991.

SANTOS, Roberto Vatan dos. Aplicação do Custo de Oportunidade às Decisões de Preço de Venda sob o Enfoque do Custeio Direto. In: **IV CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS**, 1995, Campinas. Anais... Campinas: Unicamp, 1995.

TROSTER, Roberto Luis; MOCHÓN, Francisco. **Introdução à Economia**. São Paulo: Makron Books, 1999.

WESSELS, Valter. **Economia**. São Paulo: Saraiva, 1998.

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

ZIMMERMAN, Jerold L. **Accounting for Decision Making and Control**. 2 ed. Boston: McGraw-Hill, 1997.