

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
MESTRADO EM CONTABILIDADE
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTABILIDADE GERENCIAL

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

A CONTABILIDADE GERENCIAL E O DESENVOLVIMENTO LOCAL ENDÓGENO:
Diagnóstico da Utilização e das Potencialidades da Contabilidade Gerencial
Segundo a Percepção dos Empresários da Agroindústria do Pacto Fonte Nova

CRISTIANE MALLMANN HUPPES

CURITIBA
2008

“A CONTABILIDADE GERENCIAL E O DESENVOLVIMENTOS LOCAL ENDÓGENO: diagnóstico da utilização e das potencialidades da contabilidade gerencial segundo a percepção dos empresários da Agroindústria do Pacto Fonte Nova”.

ESTA DISSERTAÇÃO FOI JULGADA ADEQUADA PARA A OBTENÇÃO DO TÍTULO DE MESTRE EM CONTABILIDADE (ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTABILIDADE E FINANÇAS), E APROVADA EM SUA FORMA FINAL PELO CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ.

PROF. DR. LAURO BRITO DE ALMEIDA
COORDENADOR DO MESTRADO

APRESENTADO À COMISSÃO EXAMINADORA INTEGRADA PELOS
PROFESSORES:

PROF. DR. ADEMIR CLEMENTE
PRESIDENTE

PROF^a. DR^a. MÁRCIA MARIA DOS SANTOS BOTOLOCCI ESPEJO
MEMBRO

PROF. DR. VALDIR MICHELS
MEMBRO

CRISTIANE MALLMANN HUPPES

A CONTABILIDADE GERENCIAL E O DESENVOLVIMENTO LOCAL ENDÓGENO:
Diagnóstico da Utilização e das Potencialidades da Contabilidade Gerencial
Segundo a Percepção dos Empresários da Agroindústria do Pacto Fonte Nova

Dissertação apresentada como requisito parcial à
obtenção do grau de Mestre. Programa de
Mestrado em Contabilidade do Setor de Ciências
Sociais Aplicadas da Universidade Federal do
Paraná.

Orientador: Prof. Dr. Ademir Clemente

CURITIBA
2008

Às mulheres que fazem parte da minha história enquanto sujeito:
Avó Maria Lucila Mallmann (*in memoriam*),
Minha mãe Suzana Gudula Huppés
Tias, Donata, Gerta, Terezinha, Lorena e Wilma
Madrinhas, Vergi Maria Scheid e Maria Inês Mallmann Massmann
Prima Marlene Hubner Schumacher
Amigas Elenice, Ana, Cida, Elba e Irene
Somos todas mestres na objetividade e subjetividade de viver.

AGRADECIMENTOS

À Nossa Senhora, da Luz, da Guia, de Schoenstatt, pelas bênçãos recebidas e pela proteção.

Aos empresários do Pacto Fonte Nova, pela presteza com que me receberam em suas propriedades e me mostraram este novo mundo de conquistas.

Aos munícipes de Crissiumal. Meu orgulho é poder voltar à minha terra natal e poder registrar a garra de um povo que encontra soluções para continuar sua história de muito trabalho e sucesso.

Ao Professor e Orientador Dr Ademir Clemente, grande entendedor de matérias e de sujeitos. Agradeço pela confiança de assumir comigo o desenvolvimento desta dissertação.

Ao meu filho Augusto Cezar, meu pai Alcydes, mãe Suzana, irmão Ricardo, cunhada Simone e super-sobrinho Vitor Hugo. A presença de vocês em minha vida preenche este buraco que às vezes surge, chamado solidão. É bom ter uma família! Melhor ainda é fazer parte desta família!

Ao primo e compadre Sérgio Schumacher, sua esposa Marlene, filha Patrícia e afilhado Alexandre, pela amizade, respeito e cumplicidade que, para além de laços sanguíneos, fazem de nós verdadeiros irmãos.

Ao Professor e Co-orientador Dr Paulo Mello Garcias, pela sua serenidade de, literalmente, conduzir o aprendizado. Também por desvelar um tema que, em princípio, se resumiria em um artigo e acabou por se transformar nesta dissertação.

Ao Professor Dr Jaime Crozatti, meu grande Mestre, que soube instigar e conduzir meus primeiros passos enquanto pesquisadora.

Ao Professor Dr Lauro Brito de Almeida, pela sua dedicação e garra de coordenar o programa de mestrado.

Aos meus professores do curso: Dra Leilah Santiago Bufrem, Dra Ana Paula Mussi Szabo, Dr Vicente Pacheco, Dr Antonio de Loureiro Gil, que complementaram com seus conhecimentos esta caminhada.

À professora Dra Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo. Não tivemos oportunidade de nos conhecer em sala de aula, mas para mim, nossas conversas, mesmo que nos corredores, contribuíram para meu desenvolvimento profissional. Também agradeço pelas colaborações e sua participação na Banca Examinadora.

Ao professor Valdir Michels, que prontamente aceitou o convite de participar da Banca Examinadora, meu sincero obrigado pelas contribuições.

À secretária do mestrado Joelma Passos, sempre prestativa para resolver problemas que não eram seus, obrigada pela sua dedicação.

À família de Dárci Scheid Panassolo, obrigada pela compreensão e por me acolherem durante o período em que precisei estar em Curitiba.

Aos colegas:

Ely Célia Corbari, grande companheira de horas a fio de muito estudo. Serão eternas as lembranças de nosso convívio enquanto colegas de mestrado.

Antônio Carlos Leite de Oliveira, grande amigo e companheiro de estudos. A oportunidade de conviver contigo deixaram os dias de academia mais amenos.

Delci Grapegia Dal Vesco, nosso primeiro trabalho, nossa primeira apresentação no Mestrado. Obrigada pela companhia.

Aos demais colegas, Viviane, Marinei, Telma, Wilson, Marcelo, Paulo, Ari e Ivonaldo, foi um prazer ter convivido com vocês estes dois anos de muita persistência e dedicação ao estudo.

Ao ex-colega de trabalho, hoje prefeito de Crissiumal, Walter Luis Heck. Desde os tempos de “grupo de jovem”, depois na “Credicris”, hoje Sicredi, quanto convívio e trabalho compartilhado! Novamente nossas vidas se cruzam. Desta vez tenho a grata satisfação de comunicar parte do teu trabalho, enquanto líder nato que és, na mobilização das pessoas para a convergência de resultados coletivos.

Ao Nestor Paulo Koch, presidente da Cooper Fonte Nova, pelo apoio na organização das entrevistas nas agroindústrias e pelas informações sempre oportunas.

À Universidade Federal do Paraná e seus colaboradores, pela oportunidade de estudar em uma instituição de ensino superior, pública e gratuita.

Não vou viver, como alguém que só espera um novo amor
Há outras coisas no caminho aonde eu vou
As vezes ando só, trocando passos com a solidão
Momentos que são meus e que não abro mão
Já sei olhar o rio por onde a vida passa
Sem me precipitar e nem perder a hora
Escuto no silêncio que há em mim e basta
Outro tempo começou pra mim agora [...]
É... mas tenho ainda muita coisa pra arrumar
Promessas que me fiz e que ainda não cumpri
Palavras me aguardam o tempo exato pra falar
Coisas minhas, talvez você nem queira ouvir[...]
(Ana Carolina / Totonho Villeroy)

RESUMO

No contexto preconizado pelo Desenvolvimento Local Endógeno – DLE, e pelos objetivos da Contabilidade Gerencial – CG, esta dissertação tem por linha mestra a problematização: que diagnóstico os empresários da agroindústria do Pacto Fonte Nova fazem da utilização da CG em seus empreendimentos e que potencial de contribuição da CG eles percebem para a geração de valor em seus negócios? O corpo do trabalho é delineado pelos objetivos de: pesquisar, bibliograficamente, os aspectos que norteiam o Desenvolvimento Local Endógeno e conceituar, caracterizar e tipificar as práticas da CG. Descreve também as características do Pacto Fonte Nova, localizado no município de Crissiumal/RS, desde a sua concepção enquanto plano de desenvolvimento “de baixo para cima” até os dias de hoje. Trata-se de um estudo de caso incorporado, cujo problema é abordado de forma quantitativa, de tratamento estatístico descritivo, com vistas a verificar 3 hipóteses: (1) Os empresários da agroindústria do Pacto Fonte Nova utilizam informações contábeis gerenciais na gestão dos negócios; (2) Avaliam como insatisfatório o conjunto de informações de que dispõem; e (3) Consideram elevado o potencial de contribuição da CG na criação de valor para os seus negócios. A coleta de dados deu-se por meio de formulário de entrevista, no mês de maio de 2008. A pesquisa revela que os empresários da agroindústria do Pacto Fonte Nova utilizam informações contábeis gerenciais na gestão de seus negócios, embora que de forma elementar com vistas ao preconizado teoricamente, e revela ainda que as informações disponíveis satisfazem com alguma deficiência no aspecto quantitativo e qualitativo. Estas constatações conduzem a confirmar parcialmente a primeira hipótese e negar parcialmente a segunda hipótese. No que diz respeito às potencialidades, segundo a percepção dos gestores, são consideradas altas para todas as práticas e procedimentos pesquisados, o que confirma a terceira hipótese. Como conclusão tem-se que os empresários da agroindústria do Pacto Fonte Nova utilizam informações da CG e estas informações satisfazem parcialmente as necessidades de gestão. No que diz respeito ao potencial de contribuição, segundo os empresários, é considerado alto em todas as práticas e procedimentos.

Palavras-chave: Desenvolvimento Local Endógeno. Pacto Ponte Nova. Contabilidade Gerencial.

ABSTRACT

In the context recommended by the Local Development Endogenous - LDE, and by the objectives of Managerial Accounting - MA, this Masters Degree paper there is as mainly line the next research question: What is the diagnose made by Pacto Fonte Nova's agribusiness entrepreneurs about utilization of MA in their business and what is the MA's potential contribution perceived for value generation in their business? The development of the paper is delineated by next objectives: research bibliographically aspects that guide Local Development Endogenous and concept, characterize and classify practices of the MA. It also describes Pacto Fonte Nova's characteristics, located in the city of Crissiumal / RS, since your creation while developing plan "bottom-up" until nowadays. This study is a incorporated case study, which the problem is dealt with a quantitative way, the statistical analysis is descriptive, in order to verify 3 hypothesis: (1) The Pacto Fonte Nova's agribusiness entrepreneurs using managerial accounting information on Business Management; (2) They evaluate as unsatisfactory the nexus of information that they have, and (3) They consider as high the MA's potential of contribution in the creation of value in their business. The data collection was through an interview form, in of May 2008. The research shows that Pacto Fonte Nova's agribusiness entrepreneurs' uses management accounting information in the management of their business, although that the elementary way if compared to the recommended theoretically as well as which the available information satisfy with some deficiency in the quantitative and qualitative aspects. These verifications to confirm partially the first hypothesis and to deny partially the second hypothesis. In the respect to the potentialities, according to managers' perception, considered for all the practices and searched procedures, what it confirms the third hypothesis. As conclusion it has the entrepreneurs of the Pacto Fonte Nova use CG's Information and these information satisfy partially the needs to administration. In the respect to the contribution potential, according to entrepreneurs, is considered in all practices and procedures.

Key-words: Local Development Endogenous. Pacto Fonte Nova. Managerial Accounting.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – ESQUEMA DE INDUÇÃO DAS FORMAS DE GOVERNANÇA.....	45
FIGURA 2 – O ORÇAMENTO GERAL E SEUS INTER-RELACIONAMENTOS.....	67
FIGURA 3 – MAPA DO RIO GRANDE DO SUL DIVIDIDO EM COREDES.....	78
FIGURA 4 – LOCALIZAÇÃO DO MUNICÍPIO DE CRISSIUMAL.....	79
FIGURA 5 – OS TIPOS DE USO DO SOLO NO MUNICÍPIO DE CRISSIUMAL.....	79
FIGURA 6 – ORIGEM DA MATÉRIA-PRIMA	94
FIGURA 7 – DESTINO DA PRODUÇÃO.....	95
FIGURA 8 – IMPORTÂNCIA DA RENDA DA AGROINDÚSTRIA	97
FIGURA 9 – FORMA DE ELABORAÇÃO DA INFORMAÇÃO DA CG	101
FIGURA 10 – PRÁTICA DO CÁLCULO DO CUSTO DA PRODUÇÃO	102

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – TIPOLOGIA DE SISTEMAS TERRITORIAIS DE PRODUÇÃO.....	34
QUADRO 2 – AUTORES E DEFINIÇÕES SOBRE CAPITAL SOCIAL.....	37
QUADRO 3 – CONHECIMENTO TÁCITO E CONHECIMENTO CODIFICADO.....	37
QUADRO 4 – NÍVEIS DE COOPERAÇÃO E SUAS DIMENSÕES ECONÔMICAS E TERRITORIAIS.....	40
QUADRO 5 – TAREFA DOS CONTADORES EM FORNECER INFORMAÇÕES.....	51
QUADRO 6 – AS DIFERENÇAS ENTRE A CONTABILIDADE GERENCIAL E A SOCIETÁRIA	54
QUADRO 7 – CARACTERÍSTICAS BÁSICAS DAS CONTABILIDADES FINANCEIRA E GERENCIAL	55
QUADRO 8 – COMPARAÇÃO ENTRE CONTABILIDADE FINANCEIRA E CONTABILIDADE GERENCIAL.....	56
QUADRO 9 – COMPARAÇÃO ENTRE A CONTABILIDADE GERENCIAL E A CONTABILIDADE FINANCEIRA.....	57
QUADRO 10 – A CONTABILIDADE ADMINISTRATIVA E FINANCEIRA	58
QUADRO 11 – COMPARATIVO ENTRE AS CONTABILIDADES GERENCIAL E FINANCEIRA	60
QUADRO 12 – PACTO FONTE NOVA, EMPREENDIMENTOS AGROINDUSTRIAIS E MERCADO	83
QUADRO 13 – DIAGNÓSTICO RESUMIDO DOS RESULTADOS DA PESQUISA	112
QUADRO 14 – POTENCIALIDADES DE CONTRIBUIÇÃO DAS PRÁTICAS DA CG	120

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – CARGO DOS ENTREVISTADOS	92
TABELA 2 – IDADE DOS ENTREVISTADOS	92
TABELA 3 – ESCOLARIDADE DOS ENTREVISTADOS	93
TABELA 4 – FREQUÊNCIA DE ATIVIDADES	93
TABELA 5 – FREQUÊNCIA DE FATURAMENTO MENSAL	96
TABELA 6 – FREQUÊNCIA DE NÚMERO DE FUNCIONÁRIOS	96
TABELA 7 – UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES COM ALGUMAS DAS CARACTERÍSTICAS DA CG	99
TABELA 8 – UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES RELATIVAS À MATÉRIA-PRIMA, MÃO-DE-OBRA, ATIVIDADES E CUSTOS FIXOS E VARIÁVEIS	103
TABELA 9 – INFORMAÇÕES UTILIZADAS PARA A PRECIFICAÇÃO (CONSUMIDORES, CONCORRENTES E CUSTO)	105
TABELA 10 – UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES DA CAPACIDADE DE PRODUÇÃO E DISTRIBUIÇÃO, COMERCIALIZAÇÃO DE CURTO E LONGO PRAZO E CUSTOS VARIÁVEIS NA PRECIFICAÇÃO	106
TABELA 11 – UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES DE ORÇAMENTOS	107
TABELA 12 – UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES DE PLANEJAMENTO E CONTROLE	108
TABELA 13 – SATISFAÇÃO QUANTITATIVA DAS INFORMAÇÕES DISPONÍVEIS	109
TABELA 14 – SATISFAÇÃO QUALITATIVA DAS INFORMAÇÕES DISPONÍVEIS	110
TABELA 15 – COMPARAÇÃO DA SATISFAÇÃO RELATIVA À QUANTIDADE E À QUALIDADE DAS INFORMAÇÕES DISPONÍVEIS	111
TABELA 16 – CONTRIBUIÇÃO DAS PRÁTICAS DE CUSTOS	115
TABELA 17 – CONTRIBUIÇÃO DAS PRÁTICAS DE PRECIFICAÇÃO	117
TABELA 18 – CONTRIBUIÇÃO DAS PRÁTICAS DE ORÇAMENTO	118
TABELA 19 – CONTRIBUIÇÃO DAS PRÁTICAS DE PLANEJAMENTO E CONTROLE	119

LISTA DE SIGLAS

ABC	– Custeio Baseado em Atividade
CG	– Contabilidade Gerencial
CORDE	– Conselho Regional de Desenvolvimento
DLE	– Desenvolvimento Local Endógeno
DETRAB	– Departamento do Trabalho
ECT	– Economia dos Custos de Transação
EMATER/DF	– Empresa de Assistência Técnica e Extensão Rural do Distrito Federal
EMATER/RS	– Associação Riograndense de Empreendimentos de Assistência Técnica e Extensão Rural
IBGE	– Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IDH	– Índice de Desenvolvimento Humano
IMA	– Institute of Management Accountants
MCu	– Margem de Contribuição Unitária
NEI	– Nova Economia Institucional
ONU	– Organização das Nações Unidas
PNUD	– Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento
Polis	– Instituto de Estudos, Formação e Assessoria em Políticas Sociais
SJDS	– Secretaria da Justiça e do Desenvolvimento Social

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
1.1 FENÔMENO	16
1.2 PROBLEMATIZAÇÃO	17
1.3 HIPÓTESES	18
1.4 OBJETIVOS	19
1.4.1 Objetivo geral.....	19
1.4.2 Objetivos específicos.....	19
1.5 JUSTIFICATIVA.....	20
1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO	22
2 REVISÃO DE LITERATURA.....	24
2.1 DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO	24
2.1.1 Desenvolvimento regional	26
2.1.2 Desenvolvimento local.....	27
2.1.3 Desenvolvimento Local Endógeno - DLE	28
2.1.3.1 Definição.....	30
2.1.3.1.1 Desenvolvimento Local Endógeno e o sistema territorial	33
2.1.3.1.2 Desenvolvimento Local Endógeno e o capital social	36
2.1.3.1.3 Desenvolvimento Local Endógeno e a cooperação.....	38
2.1.3.1.4 Determinantes do Desenvolvimento Local Endógeno para Vázquez Barquero.....	41
2.1.5 Ambiente Institucional.....	43
2.2 CONTABILIDADE GERENCIAL	48
2.2.1 Contabilidade Gerencial X Contabilidade Financeira.....	54
2.2.2 Práticas Da Contabilidade Gerencial	60
2.2.3.1 Práticas de custos	63
2.2.3.2 Práticas de decisões sobre preço	65
2.2.3.3 Práticas de orçamento.....	66
2.2.3.4 Práticas de planejamento e controle.....	68
3 MATERIAL E MÉTODOS.....	71
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA.....	71
3.1.1 Quanto aos objetivos	71
3.1.2 Quanto aos procedimentos metodológicos.....	72
3.1.3 Quanto à abordagem do problema	73
3.2 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA	75
3.2.1 Objeto de estudo	75
3.2.1.1 O Pacto Fonte Nova	81
3.3 PROTOCOLO DE ENTREVISTA	84
3.3.1 Introdução ao estudo de caso	85
3.3.2 Procedimento e coleta de dados	85

3.3.3 Questões do estudo de caso	86
3.4 O FORMULÁRIO DE ENTREVISTA.....	88
4 RESULTADOS E DISCUSSÕES	91
4.1 CARACTERIZAÇÃO DO FENÔMENO.....	91
4.1.1 Características dos entrevistados.....	91
4.1.2 Características dos empreendimentos	93
4.2 INFORMAÇÕES RELATIVAS À UTILIZAÇÃO DA CONTABILIDADE GERENCIAL – CG.....	98
4.2.1 Frequência de utilização da CG com base em algumas de suas características	99
4.2.2 Forma de elaboração da informação da CG.....	100
4.2.3 Utilização de informações sobre custos	102
4.2.4 Utilização de informações para a precificação dos produtos.....	104
4.2.5 Utilização de informações sobre orçamento.....	106
4.2.6 Utilização de informações de planejamento e controle.....	107
4.2.7 Satisfação com a informação disponível	108
4.2.7.1 Quantidade da informação	109
4.2.7.2 Qualidade da informação.....	109
4.2.7.3 Quantidade x qualidade da informação	110
4.3 DIAGNÓSTICO DA UTILIZAÇÃO DA CG NA AGROINDÚSTRIA DO PACTO FONTE NOVA	112
4.4 PERCEPÇÃO DOS EMPRESÁRIOS SOBRE A CONTRIBUIÇÃO DAS PRÁTICAS DA CG	114
4.4.1 Práticas de custos	115
4.4.2 Práticas de decisões sobre preços.....	116
4.4.3 Práticas de orçamento.....	117
4.4.3 Práticas de planejamento e controle.....	118
4.5 POTENCIAL DE CONTRIBUIÇÃO DAS PRÁTICAS DA CG SEGUNDO A PERCEPÇÃO DOS EMPRESÁRIOS	119
5 CONCLUSÃO	122
5.1 LIMITAÇÕES DO ESTUDO.....	126
5.2 RECOMENDAÇÕES PARA ESTUDOS FUTUROS.....	126
REFERÊNCIAS	129
APÊNDICES.....	137
ANEXOS	147

1 INTRODUÇÃO

No sentido restrito dos vocábulos, Pacto Fonte Nova significa acordo entre duas ou mais partes acerca de alguma coisa, de causa ou origem nova. Este novo é algo que se desvela, uma novidade de procedência combinada entre as partes. Nesta perspectiva, o projeto Fonte Nova é um pacto firmado entre agricultores, comerciantes e consumidores com vistas a estimular a implantação e manutenção de pequenas indústrias rurais. Denominado de Pacto Fonte Nova, o projeto é caracterizado como uma experiência de desenvolvimento local endógeno (VÁZQUEZ BARQUERO, 2001), resultado da ação dos atores locais que buscam uma solução para problemas relativos ao êxodo populacional e empobrecimento econômico. O referido projeto está localizado no pequeno município brasileiro de Crissiumal, extremo sul do País, às margens do Rio Uruguai.

O município de Crissiumal, na década de 70, possuía uma população aproximada de 28 mil habitantes, com matriz econômica estreitamente ligada a produção agropecuária. Naquela época, campanhas governamentais que preconizavam as máximas “em se plantando tudo se dá” e “plante que o governo garante”, traziam certo conforto econômico, e formavam um cenário de facilidades produtivas no meio rural. Ainda na década de 70 os habitantes do noroeste do Rio Grande do Sul foram fortemente instigados a fazer parte da colonização de outras regiões do País, principalmente Mato Grosso do Sul e Mato Grosso, o que provocou forte migração populacional e evasão de capital. (PLETSCH, 1995)

Aspectos como a migração, diminuição de subsídios agrícolas e a inserção do Brasil na economia mundial ocorridos no final da década de 80 e anos 90 (ANDRADE, 2007), provocaram um colapso econômico nas regiões sustentadas a partir de pequenas propriedades rurais. Crissiumal, inserido nesse ambiente, assistiu no decorrer dos anos à diminuição drástica de sua população. Hoje com um pouco mais de 14 mil habitantes, mantém cerca de 60% da população no meio rural, em propriedades com área média de 11 hectares (IBGE, 2008), cuja produção inclui a pecuária leiteira, produção de fumo, soja, milho, trigo, suínos e outros.

Diante do cenário agrícola atual, em que pesam necessidades de produção em escala, os pequenos produtores rurais de Crissiumal foram obrigados a encontrar saídas para evitar seu empobrecimento, e por que não dizer, a sua

completa destruição econômica, reinventando sua forma de produção com a agregação de valor ao cultivo primário.

Neste contexto, no ano de 1998, lideranças locais criaram o Pacto Fonte Nova, atualmente formado por 36 agroindústrias que, sem abandonar sua essência de pessoas ligadas à terra, assumiram a responsabilidade de também serem empreendedores industriais. Também, é neste ambiente econômico que a presente pesquisa investiga qual a frequência de utilização e potencialidades da contabilidade gerencial na gestão dos empreendimentos.

1.1 FENÔMENO

Richardson (2007, p. 57) faz uma discussão sobre os termos “tema” *versus* “fenômeno” na formação de uma pesquisa. Para o autor, o termo “tema”, não oferece uma relação objetiva com o conhecimento científico e contribui para a confusão do que realmente se quer pesquisar. Quanto ao segundo termo, “fenômeno”, este sim é o mais adequado, pois “tem característica própria e ocupa um lugar no tempo”. O autor argumenta que o pesquisador, ao pensar num fenômeno, tem por definição “os elementos que compõem o fenômeno (não precisa analisar todos, pode escolher alguns), suas características no tempo e no espaço (lugar)”.

Na perspectiva de estudar um fenômeno, foram tomados por base dois assuntos: “**Desenvolvimento Local Endógeno**” e “**Contabilidade Gerencial**”, que neste estudo constituirá o referencial teórico. O elo destes dois assuntos inicia pela seguinte observação: desenvolvimento local endógeno é uma forma de organização e ação de atores locais que buscam viabilizar seus negócios inseridos em um ambiente altamente competitivo e constantemente evolucionário, inevitável precisarem de informações e, a contabilidade gerencial, preconizada como meio para gerar informações. Desta forma, a característica que une estes dois assuntos é a informação, ou seja, a informação contábil gerencial no desenvolvimento local endógeno.

A proposta de estudo deste fenômeno alinha-se com os propósitos de pesquisa do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Finanças, área de

concentração em Contabilidade Gerencial, pois quer evidenciar a utilização e o potencial de contribuição das práticas da Contabilidade Gerencial na gestão da agroindústria do Pacto Fonte Nova/Crissiumal/RS, espaço em que ocorre o Desenvolvimento Local Endógeno.

Evidenciadas estas questões, o fenômeno a ser estudado, descrito de forma ampla é: a Contabilidade Gerencial e o Desenvolvimento Local Endógeno: diagnóstico da utilização e das potencialidades da contabilidade gerencial segundo a percepção dos empresários da agroindústria do Pacto Fonte Nova.

1.2 PROBLEMATIZAÇÃO

Inicialmente, para Gil (2006) um problema de pesquisa limita-se a uma questão não resolvida e que se torna objeto de discussão. Marconi e Lakatos (2004) definem problema como um indicativo de qual a dificuldade exata que se pretende resolver. A presente pesquisa busca evidenciar a utilização e o potencial de contribuição da Contabilidade Gerencial para a agroindústria do Pacto Fonte Nova. Sendo assim, pesquisa bibliograficamente dois conhecimentos específicos: Desenvolvimento Local Endógeno, fenômeno econômico que diz respeito à organização de atores locais, com vistas à inserção e sobrevivência de empresas no mercado; e, a Contabilidade Gerencial, preconizada como geradora de informações úteis para a gestão das empresas.

Nesta perspectiva de ambiente organizacional de empresas e na geração de informações contábeis para a gestão, o estudo quer investigar: **que diagnóstico os empresários da agroindústria do Pacto Fonte Nova fazem da utilização da Contabilidade Gerencial em seus empreendimentos e que potencial de contribuição da Contabilidade Gerencial eles percebem para a geração de valor em seus negócios?**

A adequação deste problema pode ser conferida pelas observações de Schader (1974), citado por Marconi e Lakatos (2004, p. 140), que atribui questões para validar a pergunta de pesquisa. Após análise do assunto, é possível descrever 4 (quatro) itens que validam a pergunta da presente pesquisa:

(a) o problema está enunciado sob a forma de pergunta;

- (b) há harmonia dos interesses pessoais, que conforme Santos (2001), devido a incompletude do conhecimento, o encarregado primeiro em realizar o aprimoramento é o pesquisador;
- (c) há harmonia de interesses sociais, pois a contabilidade é uma Ciência Social Aplicada, desta forma, faz-se necessário o estudo da contribuição da Contabilidade Gerencial neste novo arranjo econômico; e
- (d) trata-se de um objeto de investigação sistemático, pois irá relacionar o que de fato acontece com o que está preconizado na literatura; é controlável, pois, os métodos proporcionarão a investigação empírica com a pesquisa bibliográfica; e é crítica pelo ensejo de abstrair conclusões da realidade e da teoria.

1.3 HIPÓTESES

As hipóteses de uma pesquisa consistem em uma possível resposta ao enunciado no problema de pesquisa e, intrínseca a ela, está a possibilidade de ser rejeitada. “Se o pesquisador formula uma hipótese que não pode ser rejeitada, a ciência não pode ser utilizada para decidir o que está certo ou errado.” (RICHARDSON, 2007, p. 27). Gil (2006, p. 31) escreve que “consiste em oferecer uma solução possível, mediante uma proposição, ou seja, uma expressão verbal suscetível de ser declarada verdadeira ou falsa.” Com base no problema apresentado, o questionamento da presente pesquisa está norteado pelas 3 hipóteses descritas a seguir:

(H1) – Os empresários da agroindústria do Pacto Fonte Nova utilizam informações contábeis gerenciais na gestão dos negócios.

(H2) – Os empresários da agroindústria do Pacto Fonte Nova avaliam como insatisfatório o conjunto de informações de que dispõem.

(H3) – Os empresários da agroindústria do Pacto Fonte Nova avaliam como elevado o potencial de contribuição da CG na criação de valor em seus negócios.

1.4 OBJETIVOS

O termo objetivo diz respeito àquilo que se quer alcançar classificado em objetivo geral, que define “o que se pretende alcançar com a realização da pesquisa”; e objetivos específicos, que definem as “etapas que devem ser cumpridas para alcançar o objetivo geral” (RICHARDSON, 2007, p. 63)

1.4.1 Objetivo geral

Na perspectiva de delinear o que se pretende alcançar, a presente pesquisa tem por objetivo evidenciar o uso efetivo e o potencial de contribuição da Contabilidade Gerencial para geração de valor na agroindústria do Pacto Fonte Nova, de acordo com a percepção dos empresários.

1.4.2 Objetivos específicos

Para o cumprimento do objetivo geral, devem ser cumpridas as seguintes etapas:

- ✓ Pesquisar bibliograficamente os aspectos que norteiam o Desenvolvimento Local Endógeno;
- ✓ Conceituar e caracterizar a Contabilidade Gerencial;
- ✓ Tipificar práticas da Contabilidade Gerencial com base na literatura;
- ✓ Descrever características do Pacto Fonte Nova e dos empreendimentos agroindustriais que fazem parte do Pacto;
- ✓ Entrevistar os empresários da agroindústria do Pacto Fonte Nova;
- ✓ Organizar e analisar a base de dados gerada pela entrevista;
- ✓ Formular o diagnóstico sobre o uso de informações contábeis gerenciais; e

✓ Evidenciar o potencial de contribuição da Contabilidade Gerencial na criação de valor na agroindústria do Pacto Fonte Nova.

1.5 JUSTIFICATIVA

Beuren (2004, p. 66) argumenta sobre a importância da justificativa de uma pesquisa, e salienta que nela devem estar contidos aspectos que dizem respeito à “contribuição do estudo à área de conhecimento da investigação, à prática das organizações e à sociedade em geral.” A presente pesquisa justifica-se inicialmente pela investigação bibliográfica e contribuição inerente a dois conhecimentos: Desenvolvimento Local Endógeno, fenômeno econômico que nasce da organização de atores locais, que visa a inserção e a sobrevivência de empresas no mercado, alicerçado na utilização das potencialidades e excedentes gerados localmente, bem como ao melhoramento dos processos produtivos; e aspectos da Contabilidade Gerencial, cujo conhecimento busca acompanhar o desenvolvimento econômico das empresas com informações quantitativas e qualitativas dos negócios e de seu ambiente.

Nesta perspectiva, têm-se dois assuntos intrinsecamente ligados: Desenvolvimento Local Endógeno e Contabilidade Gerencial. O primeiro gera oportunidade de criação de novos empreendimentos, no caso específico desta pesquisa a agroindústria do Pacto Fonte Nova, e o segundo está voltado para geração de informações que dêem suporte à tomada de decisão. Se há novos empreendimentos, há também a necessidade de verificar a demanda informacional deles.

Quanto ao segundo aspecto descrito por Beuren (2004), contribuição à prática das organizações, o presente estudo investiga a frequência de utilização das informações gerenciais, ou seja, que elas existam, embora não satisfaçam as necessidades informacionais (diagnóstico), assim como, que elas possam ser potencializadas (projeção), na perspectiva de melhorar o suporte informacional para a tomada de decisão, segundo a percepção dos empresários do Pacto Fonte Nova.

No que tange às contribuições para a sociedade em geral, o estudo desvia-se das principais linhas de pesquisa, concentradas nos aspectos das grandes

empresas e corporações, e vai ao encontro de novas formas da organização social e econômica, podendo no futuro ser um promissor nicho de mercado para a atividade contábil.

O interesse e a justificativa para o presente estudo foram abstraídos de duas citações que chamaram atenção no início dos estudos. A primeira diz o seguinte:

Diz-se que 500 megacorporações controlam a economia-mundo. Mesmo que pudéssemos distribuir a sede dessas corporações por cada município ou localidade do mundo – e elas não são tantas sequer para preencherem a cota dos mais de 5.000 municípios brasileiros – o resultado seria a consolidação e não a diluição do poder das 500 megas, anulando as últimas resistências que pudessem se opor pelo arraigamento local. (OLIVEIRA, 2001, p. 26)

Desta forma, justifica-se a necessidade de pesquisa, na perspectiva de alternativas de desenvolvimento e crescimento. Não há pretensão de negar que as megacorporações ditam as regras e dominam o mercado, mas sim, expor que há outras formas de organização econômica, que trabalham na dinâmica de mercado, porém não ditam as regras, apenas aprendem a conviver e encontrar caminhos alternativos, aspectos estes tratados no estudo sobre o Desenvolvimento Local Endógeno.

A segunda citação que provocou o estudo é:

Qualquer sistema de informação, obviamente, precisa de princípios e normas para sua sistematização e operação, dada a necessidade de atender às exigências crescentes do controle governamental, a contabilidade se viu obrigada a se enquadrar dentro de determinados princípios que tornaram suas informações muito bem apropriadas às exigências legais, porém lentas demais, agregadas demais e distorcidas demais para serem utilizadas, no dia-a-dia, pelos gerentes, para o planejamento e controle. De um sistema dinâmico ela se transformou em uma verdadeira parafernália burocrática. (FIGUEIREDO, 2001, p. 383)

Figueiredo (2001) é um estudioso dos aspectos que norteiam o desenvolvimento econômico agroindustrial, e faz esta afirmação com base em Johnson e Kaplan que em 1987 apontam essa deficiência dos sistemas contábeis gerenciais condicionados pelos procedimentos legais. Trata-se de uma questão que provoca a reflexão de como a contabilidade é compreendida por profissionais que

não a fazem, mas sim, se utilizam dela (ou pretendem se utilizar dela) para a tomada de decisão.

Sem a pretensão de discutir se a Contabilidade Gerencial é instrumento, artefato, ou processo, se está dentro da Ciência Contábil ou se é outro ramo de conhecimento, o fato é que há uma matéria denominada Contabilidade Gerencial, e que dentro desta matéria, estão relacionados diversos procedimentos contábeis que auxiliam a tomada de decisão.

É nesta perspectiva que o presente estudo busca analisar as particularidades existentes na Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial, assim como explora aspectos que dizem respeito às práticas da Contabilidade Gerencial, estudo este que dá suporte ao questionário aplicado na entrevista. Os dados obtidos na entrevista subsidiarão as análises que permitem a elaboração de um diagnóstico da frequência de utilização da informação contábil gerencial, assim como inferir sobre a potencialidade da Contabilidade Gerencial na percepção dos empresários da agroindústria do Pacto Fonte Nova.

Todos os aspectos descritos acima ratificam a importância e relevância desta pesquisa, que contribuem ao estudo da Ciência Contábil, às práticas organizacionais e para a sociedade em geral.

1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO

A estrutura da presente pesquisa compreende 5 capítulos inter-relacionados, com vistas a realizar os propósitos estabelecidos nos objetivos geral e específicos, verificação das hipóteses e responder à problematização proposta. No Capítulo 1 são descritos aspectos introdutórios, no qual são evidenciados o fenômeno, o problema, as hipóteses, os objetivos, a justificativa e a estrutura do estudo. Com base nestes antecedentes, é realizada pesquisa bibliográfica, inerentes à Revisão de Literatura, que compreende o Capítulo 2, dividido em duas grandes seções: Desenvolvimento Local Endógeno e Contabilidade Gerencial. Este estudo bibliográfico dá suporte teórico para a continuação dos trabalhos, principalmente no que tange ao questionário a ser aplicado na entrevista.

O Capítulo 3 faz a descrição do material e métodos utilizados. Inicialmente a pesquisa é classificada quanto a seus objetivos, procedimentos e abordagem do problema. Em seguida é realizada a delimitação do estudo, bem como a descrição do fenômeno. Ao final do capítulo são especificados aspectos quanto ao protocolo de entrevista e ao questionário.

O resultado e discussão da pesquisa estão descritos no Capítulo 4, seguido das considerações finais, Capítulo 5, em que são abordados aspectos sobre o atendimento aos objetivos propostos, verificação das hipóteses e resposta à problematização. Também neste último capítulo, tanto é realizada abstração sobre limitações da pesquisa, quanto são propostas questões para estudos futuros.

2 REVISÃO DE LITERATURA

O presente capítulo está dividido em duas grandes seções. A primeira explora bibliograficamente aspectos que norteiam o Desenvolvimento Local Endógeno – DLE, assim como descreve o ambiente em que se formam as relações econômicas, preconizado pela Nova Economia Institucional – NEI. Na segunda seção são discutidos conceitos, características e práticas da Contabilidade Gerencial – CG.

2.1 DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO

No sentido restrito da palavra, desenvolvimento é o planejamento que objetiva o não esgotamento ou degradação dos recursos naturais. Ao incluir o aspecto econômico e, sendo a economia a ciência que estuda a produção, distribuição e o consumo de bens materiais necessários ao bem estar (HOUAISS, 2004), é possível dizer que o desenvolvimento econômico é o estudo da riqueza de um país ou região, incluídos aspectos que dizem respeito ao bem estar de seus habitantes.

Clemente e Higachi (2000, p 130) descrevem que o indicador mais utilizado para representar o nível de desenvolvimento de uma região ou de um país é a renda *per capita*, mas que, ao analisar de forma mais abrangente, fazem-se necessárias considerações a aspectos como o econômico, o social, o político e o cultural. Para contemplar o bem estar ou o nível de vida da população os aspectos são representados pela: “renda, emprego, saúde, educação, alimentação, segurança, lazer, moradia e transporte”.

Estes aspectos podem ser ratificados na leitura dos Objetivos de Desenvolvimento do Milênio, que contemplam para o Brasil o seguinte: erradicar a extrema pobreza e a fome; atingir o ensino básico universal; promover a igualdade entre os sexos e a autonomia das mulheres; reduzir a mortalidade na infância; melhorar a saúde materna; combater o HIV/Aids, a malária e outras doenças;

garantir a sustentabilidade ambiental; e estabelecer uma parceria mundial para o desenvolvimento.

Outra questão relevante sobre o assunto é abordada por Clemente e Higachi (2000, p. 130) sobre a polêmica em torno do conceito de desenvolvimento e crescimento econômico. O primeiro diz respeito “à elevação do nível de vida da população”, enquanto que o segundo refere-se “ao crescimento da produção e da renda”. É possível afirmar que ambos estão inter-relacionados, em que o bem estar, ou nível de vida da população depende diretamente do aumento de produção e de renda e, este último, também relacionado à distribuição da renda gerada pelo aumento da produção.

O Índice de Desenvolvimento Humano – IDH, é outro indicador de desenvolvimento, difundido pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD, publicado desde a década de 90, que considera três fatores para estabelecimento do desenvolvimento: longevidade, educação e renda *per capita*.

Nesta perspectiva, é possível dizer que o desenvolvimento não se restringe a um determinado fator. São diversos aspectos e métodos inter-relacionados que devem ser analisados mediante a iniciativa de afirmar que há desenvolvimento. Este pensamento é corroborado por Brose (2000, *apud* FARIA 2002, p 103) que descreve que o desenvolvimento leva em consideração a dimensão humana e social e que “a abordagem tecnicista do tema do desenvolvimento deixa de ser hegemônica” e considera “que o caminho para o desenvolvimento e a redução da pobreza requer passar pelo tortuoso e demorado trabalho de fortalecer a cidadania”.

É possível afirmar então, que o desenvolvimento não é apenas um cálculo que possa ser mensurado estritamente pela renda. Devem também ser analisados aspectos que dizem respeito à qualidade de vida dos habitantes, o emprego, a saúde, educação, alimentação, segurança, lazer, moradia e transporte. Discutida esta questão, faz-se necessário compreender qual será o espaço, limite territorial que cabe esta mensuração.

2.1.1 Desenvolvimento regional

Desenvolvimento regional remete a pensar sobre a delimitação de um espaço, ou então o espaço de planejamento. Clemente e Higachi (2000, p. 14) descrevem

Esse conceito de espaço como conteúdo de um plano dá origem ao de região de planejamento. Uma empresa, ou órgão público, ou qualquer outro agente econômico possui sua região de planejamento, que influencia suas decisões e é afetada por estas. (...) Os planos de desenvolvimento regional constituem o exemplo típico de delimitação de região de planejamento pelo setor público.

Para delimitar o espaço de uma região, Santos (1999) descreve que há razões que justificam essa regionalização, que são:

- (a) existência de diferenças de cultura, ética, linguística ou interesses específicos resultantes de particularidades geográficas (caso das ilhas);
- (b) democraticidade das decisões e participação das populações, que garante maior número de eleitos; e
- (c) aumento da eficiência localizada das decisões, que alivia a sobrecarga administrativa do aparelho do estado, por meio de maior descentralização, que assegura a partilha vertical de poderes.

A regionalização possui vantagens e desvantagens segundo Santos (1999). Como vantagens, a autora aponta para os seguintes aspectos: aumenta a participação política das populações; reforça a democracia; aumenta a eficiência das decisões públicas; reduz a burocracia do aparelho central; permite um maior controle das populações sobre a atividade política; possibilita, por meio do nível intermédio de decisão, a criação de mecanismos de diálogo e concentração entre municípios; fomenta o desenvolvimento: pelo favorecimento de planos ordenados.

As desvantagens apresentadas são relativas ao acréscimo de custos administrativos; redução da coesão nacional; possibilidade de ingovernabilidade de nível macro; criação de classes políticas para satisfazer clientelas partidárias; possibilidade de agravamento de conflitos municipais e regionais; e, devido à imposição do processo, possibilidade de atraso no desenvolvimento de regiões pela união de municípios pobres.

No Brasil a divisão regional é estabelecida pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, que estabelece uma mesoregião a partir da congregação de diversos municípios de uma área geográfica que possuem similaridades econômicas e sociais. Estas mesoregiões são divididas em microregiões, que dizem respeito ao agrupamento de municípios limítrofes, com a finalidade de integrar a organização, planejamento e execuções da função pública e de interesses comuns, que são definidas por lei complementar estadual. Ambos os termos, mesoregião e microregião, foram criados com fins estatísticos e não se constituem em uma entidade política ou administrativa. (IBGE, 2008)

2.1.2 Desenvolvimento local

Oliveira (2001, p. 11) faz uma discussão acerca do conceito de desenvolvimento local preconizado pela Organização das Nações Unidas – ONU, que o define como “satisfação de um conjunto de requisitos de bem-estar e qualidade de vida”, que valoriza o aspecto humano. O autor complementa que este conceito é insuficiente no esclarecimento da idéia, e descreve dimensões a serem analisadas. Inicialmente o subdesenvolvimento diz respeito a uma “especificidade histórica, isto é, o não-desenvolvimento local é um subdesenvolvimento no sentido forte de que ele é peculiar à periferia do capitalismo”. Consequentemente, “o desenvolvimento local não será o elo numa cadeia de desenvolvimento total” e é “concebido como alternativa” que poderá conduzir ao desenvolvimento na obtenção de riqueza.

Em outras palavras, o desenvolvimento local não é apenas um reflexo do processo de desenvolvimento nacional, mas sim, protagonizado pelos atores locais que formulam estratégias, tomam decisões e programam o desenvolvimento local. Os agentes locais são autônomos e muitas vezes caminham em oposição ao pensamento dominante. Segundo o Instituto de Estudos, Formação e Assessoria em Políticas Sociais – Polis, o tema desenvolvimento local é recente no Brasil e, ganhou relevância nos últimos anos, em decorrência de muitos estudos que focam a degradação da situação social e o não desenvolvimento de regiões fora do eixo central das grandes cidades.

Oliveira (2001, p. 24) descreve ainda:

O desenvolvimento local tende a substituir a cidadania, tende a ser utilizado como sinônimo de cooperação, de negociação, de completa convergência de interesses, de apaziguamento do conflito. O desenvolvimento local, em muitas versões, é o novo nome do público não-estatal.

Os diversos aspectos discutidos sobre o desenvolvimento, serão focados a partir deste momento na concepção teórica denominada Desenvolvimento Local Endógeno – DLE, com vistas a esclarecer qual o modelo de estratégia desenvolvido para a criação das agroindústrias que fazem parte do Pacto Fonte Nova, objeto de pesquisa do presente estudo. Acima de tudo, é necessário ter em mente que o desenvolvimento local é uma estratégia que busca induzir o desenvolvimento por meio da mobilização de recursos da sociedade civil, do estado para com o mercado.

2.1.3 Desenvolvimento Local Endógeno - DLE

Inicialmente, faz-se necessário esclarecer que não há pretensão de discutir o DLE na perspectiva de sua relevância e validade dentro do ambiente econômico mundial. Desta forma, as descrições a seguir são relativas aos aspectos e conceitos que norteiam o assunto, com o desígnio de auxiliar o entendimento de como as agroindústrias, objeto de pesquisa da dissertação, foram criadas e inseridas no mercado.

Sendo assim, é necessário ter em mente que no Brasil, por muitos anos, o modelo de desenvolvimento econômico baseou-se na aplicação de estratégias macros, de “cima para baixo”. Regiões eram estimuladas a produção e/ou industrialização de determinados produtos, não havendo a preocupação de se identificarem as características peculiares de cada uma delas. Estas estratégias provocaram um desequilíbrio na acumulação de capital e na desigualdade regional, devido a sua rigidez no processo produtivo. Este sistema entra em crise na década de 70, e inicia um novo modo de produção capitalista, conduzido a partir da década de 80 “à construção de um conjunto de proposições onde o papel das

especificidades locais é ressaltado como de fundamental importância em uma estratégia de desenvolvimento regional”. (ANDRADE, 2007, p 184)

Nesta perspectiva, os aspectos de crescimento econômico a partir da terra (capital natural), capital (financeiro) e trabalho (capital humano) deixam de ser privilegiados, e são incorporados outros objetos de análise para o desenvolvimento e crescimento econômico. A realização de estudos e pesquisas atuais sobre o desenvolvimento confirma a relevância de aspectos que dizem respeito a recursos relativos às características estruturais de lugares e regiões, ou seja, características relacionadas aos aspectos de natureza tangível e, especialmente, aos aspectos intangíveis. (PEREIRA, 2007).

É neste ambiente alternativo de crescimento, agregados a valores intangíveis, que o crescimento local tem suas bases para se desenvolver. Também, as forças públicas e privadas recebem um novo papel, interagem para que juntas, encontrem soluções para o crescimento e fortalecimento de aspectos que já fazem parte da região ou do local, com vistas à criação de condições produtivas para as regiões que se vêem empobrecidas.

Pereira (2007) escreve que os aspectos norteadores do desenvolvimento, inter-relacionam variáveis que envolvem fatores econômicos, sociais, culturais, políticos e ecológicos. Quanto ao termo local, deve ser analisado na perspectiva do desenvolvimento humano e social. Neste contexto a participação da comunidade, suas forças sociais e políticas fazem parte do processo de desenvolvimento para mobilizar o potencial endógeno do local.

Outra questão importante a ser observada no estudo sobre o desenvolvimento local diz respeito às terminologias utilizadas para a sua definição. Hasenclever e Zissimos (2006) descrevem que termos como: distritos industriais, cluster, sistemas produtivos localizados, sistemas industriais localizados, complexos industriais, comunidades industriais, arranjos produtivos locais, configurações produtivas locais, são atribuídos pelos pesquisadores brasileiros sem a correta interpretação de diferentes conceitos e definições de escolas e programas de pesquisas, fundamentados em contextos que se diferenciam da realidade brasileira, baseados no conhecimento histórico ocorrido na Europa e Estados Unidos. Neste sentido, são necessários estudos direcionados às regiões e localidades brasileiras para detectar os fatores que desencadeiam e auxiliam no desenvolvimento da região

e/ou do local, para perceber quais os aspectos envolvidos no referido desenvolvimento.

Para delimitar o presente estudo, serão abordados conceitos que norteiam os aspectos de DLE, pois é nessa perspectiva que se aproxima a organização das agroindústrias que fazem parte do Pacto Fonte Nova.

2.1.3.1 Definição

Martinelli e Joyal (2004), ao introduzirem sua obra: Desenvolvimento Local e o Papel das Pequenas e Médias Empresas salientam que uma determinada região necessita de atividades para evitar seu empobrecimento e deverá empreender estruturas próprias de desenvolvimento local. Descrevem também uma fala de Michel Rocard, ministro da agricultura da França, que já no início dos anos 80 observou que desenvolvimento local diz respeito à economia com o mercado, e não economia de mercado. O significado desta afirmação de Rocard faz alusão à necessidade de alerta às oscilações do mercado, sem necessariamente, submeter-se às suas exigências, ou seja, identificação de alternativas de sobrevivência com base nas potencialidades locais.

É nessa perspectiva que o DLE caminha. São analisadas as potencialidades e condições locais de inserção no mercado, sem a pretensão de impor ou ordenar o mercado, mas caminhar junto a ele. Como será visto nos conceitos descritos, o papel da sociedade e do estado é transformado em parceria, fortalecido pelos recursos locais, recursos estes que ultrapassam aspectos econômicos, agregados de forças intangíveis para empreender o crescimento.

Brandão (2007, p 178 a 181) faz um apanhado geral sobre as principais vertentes teóricas que debatem o atual desenvolvimento regional e atribui a Antonio Vázquez Barquero a vertente teórica e analítica sobre o debate do DLE, cujo eixo de análise e idéia-força é a busca de soluções de forma compartilhada que conduza ao desenvolvimento. Para Vázquez Barquero (2000) o desenvolvimento endógeno é uma consequência da utilização das potencialidades e excedentes gerados localmente, assim como, recursos externos captados por meio do melhoramento dos processos produtivos. Descreve também que uma política econômica local é uma

aproximação, de baixo para cima, em que os atores locais são personagens centrais da definição, execução e controle do desenvolvimento. Em uma forma mais avançada, os atores locais se organizam na formação de redes que servem de instrumento para o conhecimento, a aprendizagem da dinâmica do sistema produtivo e institucional. São os atores locais os responsáveis pelas iniciativas de desencadeamento de ações estratégicas integradoras do desenvolvimento local.

Nesta mesma perspectiva, Amaral Filho (1996) tenta construir um conceito, sob enfoque regional ou local sem o intuito de oferecer um novo paradigma de estudo, mas apenas “forjar um conceito mais agregado”, que aproxima as abordagens regional-local e macroeconômico, na tentativa de “montar um tipo ideal” das condições e das estratégias com vistas a atingir um desenvolvimento endógeno:

Do ponto de vista espacial ou regional, o conceito de desenvolvimento endógeno pode ser entendido como um processo interno de ampliação contínua da capacidade de agregação de valor sobre a produção, bem como da capacidade de absorção da região, cujo desdobramento é a retenção do excedente econômico gerado na economia local e/ou a atração de excedentes provenientes de outras regiões. (AMARAL FILHO, 1996, p. 37)

Martinelli e Joyal (2004) corroboram com este conceito e complementam com a seguinte descrição:

O modelo pode ser definido como um desenvolvimento realizado de baixo para cima, ou seja, partindo das potencialidades socioeconômicas originais do próprio local, em vez de um modelo de desenvolvimento imposto de cima para baixo pelo poder central do Estado. (MARTINELLI e JOYAL, 2004, p 11)

A essência dos conceitos apresentados refere-se ao processo interno de identificação e valorização das especificidades do local, assim como sobre a realização desse processo de desenvolvimento de “baixo para cima”. Também corroboram com estes aspectos Andrade (2007), Feitosa (2007) e Brandão (2007).

Gordim e Oliveira (2006, p. 10) afirmam que o desenvolvimento local é o resultado da “capacidade dos atores e da sociedade local se estruturarem e se mobilizarem, com base nas suas potencialidades e sua matriz cultural, para definir e explorar suas prioridades e especificidades”. A necessidade do envolvimento dos atores locais passa a ser primordial para que, em primeiro lugar, detectem e

analisem suas potencialidades, e em segundo lugar, desenvolvam ações que possibilitem a inserção no mercado.

O DLE também agrega características da teoria do crescimento endógeno, embora preconize o espaço territorial local, visando ao fortalecimento de fatores sociais, culturais e humanos. O capital estratégico é o conhecimento que se incorpora não só às atividades econômicas, independentes do tamanho da empresa, mas também, e principalmente, a uma arquitetura social e territorial que combine e congregue os atores sociais públicos e privados. (ALBUQUERQUE, 1998)

o espaço deixa de ser contemplado simplesmente como suporte físico das atividades e dos processos econômicos, passando a ser mais valorizados os territórios e as relações entre os atores sociais, sua organização concreta, as técnicas produtivas, o meio ambiente e a mobilização social e cultural. (MARTINELLI e JOYAL, 2004, p 7)

Estas idéias são ratificadas por Amaral Filho (2001, p 267), que após analisar diversas abordagens sobre o desenvolvimento, complementa que o DLE é construído a partir das potencialidades socioeconômicas originais do local, contrapondo-se ao modelo de “planejamento e da intervenção conduzidos pelo estado nacional”. Complementa que este último está associado aos “casos de implantação de grandes projetos estruturantes, a qual procura satisfazer a coerência de uma matriz de insumo – produto nacional.”

Para elucidar esta problemática de desenvolvimento ‘de baixo para cima’ e ‘de cima para baixo’, Oliveira (2006), que discute em sua tese o crescimento econômico e as desigualdades regionais de renda e migração, descreve com muita pertinência:

Este (o problema da concentração da produção) sim, não constitui problema de crescimento ou desenvolvimento, mas constitui genuíno problema regional (...) [Qual] é nesse caso o problema regional? Qual é o problema de haver concentração produtiva? Do ponto de vista econômico não há problema (...) Portanto, em geral, políticas de desenvolvimento regional são indicadas em função de algum motivo não econômico. Evidentemente, ao indicar alguma política de desenvolvimento regional é preciso que fique bem claro o motivo extra-econômico que a sustenta. (PESSÔA, 2001 *apud* OLIVEIRA, 2006, p 66)

Com base nesta citação, dois aspectos podem ser abstraídos. Primeiro, que as políticas de desenvolvimento regional ‘de cima para baixo’ tanto abrangem um

desenvolvimento mais amplo, sem considerar aspectos locais, bem como, podem fortalecer apenas aquelas regiões que já possuem concentração de renda. Também, pode-se abstrair que os aspectos extra-econômicos dizem respeito a fomentos sociais, ou seja, dar condições para que as particularidades locais possam emergir e participar do mercado. É neste último aspecto que o DLE atua, na inclusão de pequenas regiões-locais, empobrecidas que, por não conseguirem uma inserção significativa no mercado, possam pelo menos participar dele.

Feitosa (2007, p 139) salienta que “o desenvolvimento local pode ser visto como um processo endógeno registrado em pequenas unidades territoriais e agrupamentos humanos capaz de promover o dinamismo econômico e a melhoria da qualidade de vida da população”. Observa-se então que a tentativa de melhorar a qualidade de vida da população, localizada em uma determinada região, não quer dizer que ela possa mudar a situação econômica global, mas ter a possibilidade de minimizar os efeitos de seu empobrecimento.

Para concluir, Vázquez Barquero (2000) descreve ainda que o desenvolvimento endógeno pode ser compreendido como uma interpretação das ações da sociedade civil, em sua capacidade de dar uma resposta aos desafios impostos pelo mercado, seja pelo aumento de produção ou pela competência de produzir. No que diz respeito às associações e parcerias público-privada, estas são formas alternativas de aglomeração que permite às cidades e regiões participarem do processo que determina a acumulação de capital por meio da otimização de suas vantagens competitivas.

2.1.3.1.1 Desenvolvimento Local Endógeno e o sistema territorial

Para Maillat (2002), a organização tipológica de sistemas territoriais de produção, é definida com base em duas lógicas: funcional e territorial, conforme Quadro 1.

Lógica Funcional	Lógica Territorial
Organizadas de maneira hierárquica ou vertical cujas decisões são tomadas pela direção central. São repartidas, geograficamente as diferentes funções: concepção, produção, venda, etc, de maneira a diminuir os custos de produção: custos de mão-de-obra, custos de transportes, nível de fiscalização, subvenções acordadas, etc. O território de implantação não é para elas senão um suporte, um lugar de passagem: elas não se inserem nela. O território desempenha um papel passivo.	Há um elo forte entre as empresas e o território de implantação. A lógica territorial tem por objetivo a territorialização da empresa, ou seja, sua inserção no sistema territorial de produção. As empresas são organizadas em redes (cluster), de modo horizontal, com os meios que orquestram o sistema.

QUADRO 1 – TIPOLOGIA DE SISTEMAS TERRITORIAIS DE PRODUÇÃO

FONTE: A autora, adaptado do texto de Maillat (2002, p. 11)

O DLE está alicerçado na utilização das potencialidades e excedentes gerados localmente, bem como pelo melhoramento dos processos produtivos e a aproximação, de baixo para cima, dos atores locais. Nesta perspectiva, a tipologia territorial mais próxima para o DLE é a da lógica territorial que reforça a importância e existência de elo entre o território e as empresas existentes, ou seja, há ligação e dependência entre o território e as empresas que fazem parte de um mesmo sistema.

Vázquez Barquero (2001, p. 23) preconiza que um dos determinantes para o DLE é o desenvolvimento urbano do território. Para o autor, a cidade “é mais que um mero ponto no espaço, já que forma uma organização na qual os atores interagem e trocam bens, serviços e conhecimento, segundo regras específicas.” Em decorrência de processos de aprendizagem e de aquisição de conhecimento realizados entre os atores, estabelecimento de redes e cooperação, este espaço está em permanente transformação, ou seja, um espaço de construção de atores locais que tomam as decisões sobre investimento e de localização das atividades produtivas.

Maillat (2002) descreve ainda que é a existência do meio – que se refere a um conjunto territorializado de normas, regras e valores – uma espécie de guia dos comportamentos dos atores e das relações mantidas entre eles. Neste sentido o autor descreve cinco aspectos:

a) um conjunto espacial, portanto um espaço geográfico, que não tem fronteiras no sentido específico, mas que apresenta certa unidade, traduzida por comportamentos identificáveis específicos;

- b) o coletivo de atores (empresas, instituições de pesquisa e de formação, poderes públicos locais, indivíduos qualificados) que devem gozar de relativa independência de decisão e de autonomia na formulação de suas escolhas estratégicas;
- c) elementos materiais específicos (empresas, infra-estrutura), e também elementos imateriais (competência, regras) e institucionais;
- d) uma lógica de organização (capacidade de cooperar) que visa utilizar, da melhor maneira, os recursos criados em comum pelos atores; e
- e) uma lógica de aprendizagem (capacidade de mudança), revelada pela capacidade dos atores modificarem seu comportamento em função das transformações do meio tecnológico e do mercado.

Pelos aspectos do meio descritos por Maillat (2002, p. 15), é possível ratificar a sua conclusão, na qual o autor salienta que a natureza organizacional de um sistema territorial não se decreta e que é resultado de um processo de aprendizagem evolutivo no tempo, com características de um sistema instável.

As lógicas funcionais e territoriais agem, às vezes, no sentido do reforço de sua coerência, às vezes no sentido da desarticulação. A análise dessas duas dimensões permite, assim, às autoridades regionais identificar pistas sobre as quais se deseja praticar uma política endógena de desenvolvimento. Os objetivos de tal política seriam os de atribuir ao tecido econômico regional propriedades necessárias para um desenvolvimento autônomo, pelo reforço das cadeias de valor agregado, ou o do desenvolvimento das relações entre atores. Entretanto, para ser eficaz, essa política deve ser conduzida por parcerias com os atores do sistema, uma vez que as modalidades de intervenção são dependentes da natureza dos sistemas territoriais de produção.

Vázquez Barquero (2001, p. 23), descreve ainda que a cidade e o sistema produtivo local preconizam um processo comum, os resultados tendem a

favorecer a convergência entre desenvolvimento produtivo e desenvolvimento urbano quando os atores econômicos e sociais interagem e criam novos espaços para os seus relacionamentos, para a produção de bens e para as trocas.

Nesta perspectiva, segundo o autor, a cidade é o espaço do desenvolvimento endógeno, ou seja, “o território onde se desenvolvem os novos espaços industriais e de serviços”, assim como “o espaço de competitividade criado pelo processo de globalização induz as cidades a responderem estrategicamente

através de iniciativas locais, capazes de estimular os processos de desenvolvimento endógeno”.

Para fomentar a existência do DLE há a necessidade da existência de políticas compatíveis que visam à articulação dos atores, para que participem e se sintam responsáveis pelos resultados. É nesta perspectiva que estudos sobre o capital social, integrador dos atores envolvidos no sistema, também devem ser agregados na compreensão do DLE.

2.1.3.1.2 Desenvolvimento Local Endógeno e o capital social

Pereira (2007) afirma que a vertente teórica que aborda o capital social é preconizada por Robert Putnam que observa os aspectos de confiança, solidariedade e o papel virtuoso da tradição da comunidade cívica, como parte integrante do desenvolvimento regional, com vistas ao bem comum. Pela discussão dos conceitos apresentados sobre o DLE que salienta a participação dos atores locais, já é possível compreender que estes atores necessitam de um vínculo que vai além dos aspectos formais. Valorizam-se neste aspecto as relações de convívio, cultura local, normas e valores locais que possibilitam a articulação entre os atores.

Para colaborar com o entendimento sobre o capital social, o Quadro 2, elaborado por Pereira (2007), faz um resumo de definições sobre o tema.

Autores	Definição
Narayan (1998)	Capital social (...) são as normas e relações sociais embebidas na estrutura social da sociedade que possibilita as pessoas coordenar as ações e atingir metas desejadas (1998, p 6).
Putnam (2000)	O capital social diz respeito a características da organização social, como confiança, normas e sistemas, que contribuem para aumentar a eficiência da sociedade, facilitando as ações coordenadas (2000, p 177).
Woolcock e Narayan (2000)	(...) capital social refere-se às normas e redes que possibilitam as pessoas agirem coletivamente (2000, p 226)
Fukuyama (2001)	O capital social consiste em normas ou valores compartilhados entre um grupo de pessoas que promove cooperação e confiança entre eles; (...) (2001, p 6)
Bagnasco (2001)	O capital social é uma trama construída ao longo do tempo e baseada numa cultura cooperativa, na confiança mútua e em forma de organizações sociais às quais novos rumos podem ser dados. A família, as associações e as redes comunitárias são, nesse sentido, vistas como recursos para o desenvolvimento (2001, p 359)

Continua.

Conclusão.

Autores	Definição
Mayer (2003)	O capital social é baseado em redes horizontais de reciprocidade e confiança, e produz resultados positivos mesmo em áreas excluídas. (2003, p 110). A meta de acumulação do capital social não é a segurança econômica para os pobres ou a redução da desigualdade, mas o 'empoderamento' e 'inclusão' (2003, p 125)
Banco Mundial	Capital social se refere a instituições, relacionamentos, redes e normas que formam a qualidade e quantidade das interações sociais da sociedade.

QUADRO 2 – AUTORES E DEFINIÇÕES SOBRE CAPITAL SOCIAL

FONTE: Pereira (2007, p 104)

Dos conceitos apresentados no Quadro 2 é possível abstrair que o capital social é um aspecto endógeno de uma sociedade e consiste em normas, relações, organização e coordenação, que contribuem para que esta sociedade local aumente sua eficiência, tanto na escolha como na continuidade de suas ações na tentativa de inclusão social e mercadológica de seus produtos.

Bagnasco (2001) escreve que os recursos específicos de uma sociedade local podem ser fontes potenciais de desenvolvimento, sendo o capital social, criado a partir de um histórico local, o elo das condições potenciais internas locais. Salienta ainda que o desenvolvimento aconteça por meio de uma mistura de mercado, capital social e governança política.

Segundo Hasenclever e Zissimos (2006, p. 417) os estudos mais recentes realizados no Brasil trazem discussões sobre a abordagem de redes sociais e de capital social. É argumentado pelo autor que decisões não são tomadas pela racionalidade pura dos indivíduos, isto é, o tomador de uma decisão poderá ter como base tanto o conhecimento codificado (razão), ou conhecimento tácito (aspectos sociais, culturais e políticos).

Neste sentido é importante esclarecer como esses dois tipos de conhecimento são definidos, apresentados no Quadro 3 :

Conhecimento Codificado	Conhecimento Tácito
Aquele que pode ser reduzido à informação de “o que conhecer” e “porque conhecer”.	Inclui capacitação como criatividade e discernimento, ou seja, “como conhecer” e “quem conhecer”.
É relativamente fácil de adquirir ou ser transferido.	De difícil descrição e os agentes comumente não têm consciência de possuí-lo. É adquirido por meio de exemplos ou de experiência direta.

QUADRO 3 – CONHECIMENTO TÁCITO E CONHECIMENTO CODIFICADO

FONTE: A autora, adaptado do texto de Hasenclever e Zissimos (2006, p. 416)

Conforme descrito no Quadro 3, o conhecimento gerado e estabelecido pelas relações em que ocorre o desenvolvimento local pode se tornar um grande diferencial no estabelecimento de estratégias competitivas. Em ambientes de concorrência globalizada sob aspectos produtivos e financeiros, pode haver uma influência e dependência direta das empresas na criação de conhecimento e aprendizado coletivo. Este conhecimento é denominado de Capital Social.

Pereira (2007, p. 111) descreve que o capital social é um importante aspecto para entender os fluxos de informações que ocorrem nos processos econômicos formais, e inclui um outro fator que pode determinar o DLE, que é a cooperação entre as pessoas. Esta cooperação entre os agentes pode ocorrer por meio de interações informais, contribuindo para “baixar os custos de transação e elevar os benefícios associados às relações econômicas”.

Temos então descrita a importância do capital social dentro das estruturas ou organizações sociais que pode ser um diferencial competitivo na inserção dos produtos no mercado. Outro fator que se apresenta é o aspecto da cooperação, preliminarmente introduzido por Pereira (2007) no parágrafo acima, abordado no subtítulo a seguir.

2.1.3.1.3 Desenvolvimento Local Endógeno e a cooperação

O aspecto da cooperação dentro do desenvolvimento local não deve ser associado à formação de organizações cooperativas, estas seriam um segundo passo de articulação dos agentes envolvidos. Isto posto, a cooperação dentro do DLE diz respeito ao comportamento dos agentes envolvidos dentro do território, ou seja, é a forma como cooperam os agentes institucionais, organizacionais e indivíduos que fazem parte do conjunto a ser potencializado no desenvolvimento.

Pereira (2007, p. 111) descreve que “Cooperar envolve relações de complementaridade onde os recursos são compartilhados”. Os recursos dizem respeito às pessoas, ao conhecimento, à informação que estão envolvidos no desenvolvimento, no intuito de promover “processos de aprendizagem na medida em que a interação entre os mesmos favorece a troca e a difusão de conhecimento e informação, fortalecendo a competitividade”. A competitividade refere-se ao grupo

que coopera internamente, que competem com suas potencialidades no ambiente externo.

Valadares (2001, p. 1) ratifica este pensamento e escreve que na vida comunitária, estão presentes “tanto forças unificadoras (cooperação) como forças divisoras (competição)” e é no equilíbrio destas duas forças que a organização social deve agir. “A forma pela qual esses processos sociais se apresentam é afetada pela cultura de cada sociedade, bem como pelos comportamentos oposicionista/competitivo ou cooperativo.”

Best (1990, p. 45) discute e interpreta a tese de Thomas Watson Jr (1963), e afirma que a cultura implica na transcendência do individualismo do homem econômico para a compreensão de interesses mútuos. “Expande o significado da vida do ‘eu’ para ‘nós’, e à noção da comunidade na soma de interesses individuais para o estabelecimento do bem comum”.¹ Esta cultura deriva-se da reciprocidade mútua entre os indivíduos, que estabelece laços de confiança na tomada de decisão e superam possíveis resultados de decisões individuais.

Farina *et al.* (1997, p 143) discutem a eficiência estática e dinâmica do mercado e escreve sobre o papel da cooperação horizontal e da concorrência. Com base nos estudos de Porter (1990) é salientado que “os concorrentes estrangeiros têm que competir não apenas com uma firma em particular mas com uma cultura baseada na cooperação, que sustenta a vantagem competitiva”. Neste ponto de vista é apresentado o conceito de *benchmarking* que deve ser compreendido como “o processo pelo qual as firmas identificam as melhores práticas em seu setor e avaliam quão distante estão desse padrão de comportamento, permitindo estimular programas que levem à adoção dessas melhores práticas.” Não se trata de uma espionagem industrial, mas sim, uma forma cooperativa de empreender melhores práticas para o desenvolvimento e crescimento comum de uma região ou localidade.

Ainda sobre a cooperação horizontal e a concorrência, Teece (1993, *apud* FARINA *et al.* 1997, p. 144) descreve que compartilhar informações favorece a competitividade, principalmente à agricultura e ao *agribusiness* no que diz respeito a previsão de safras, estoques e tendências regionais, que possibilita a capacidade de

¹ Tradução da autora para o texto em inglês: *It expands the source of meaning in life from "I" to "we" and the notion of community from the summation of private interests to the establishment of the common good.* (BEST, 1990, p 45)

prever o futuro e permite investimentos programados com maior confiança e eficiência.

Faz-se necessário ainda discutir alguns aspectos da cooperação. Para isso, têm-se como base o texto de Coelho (2001), que no Quadro 4 descreve a dimensão da cooperação nos aspectos econômico e territorial e em três níveis.

Níveis de Cooperação	Dimensão Econômica	Dimensão Territorial
Cooperação nas Relações de Trabalho	Formas associativas de organização da produção.	No interior do espaço de produção ou mesmo em determinado território no qual se articula o processo produtivo, centrado, principalmente, em relações solidárias no âmbito de um determinado processo de trabalho.
Cooperação nas Condições de Produção	Cooperação na formação de redes de fornecedores de uma empresa, na compra de matéria-prima, no desenvolvimento tecnológico ou na rede de comercialização articulada com a cadeia produtiva.	Cooperação no mesmo território no qual está inserido determinado cluster. Tem uma característica local de construção de uma ambiência produtiva, envolvendo outros atores e uma sustentação institucional local através da construção de identidade e de instrumentos como a agência de desenvolvimento.
Cooperação no Interior das Cadeias Produtivas	Encadeamentos produtivos atuando sobre os pontos de estrangulamento; inovação dos produtos, integração de ramos produtivos ou uma logística mais complexa.	Tem uma dimensão regional e está ligada à construção de formas de cooperação institucionais capazes de viabilizar uma integração da cadeia produtiva com o mercado externo.

QUADRO 4 – NÍVEIS DE COOPERAÇÃO E SUAS DIMENSÕES ECONÔMICAS E TERRITORIAIS
FONTE: Coelho (2001, p. 9)

Como já foi descrito anteriormente o DLE está alicerçado na utilização das potencialidades e excedentes gerados localmente, bem como pelo melhoramento dos processos produtivos e a aproximação, de baixo para cima, dos atores locais. Neste sentido, pelos conceitos apresentados no Quadro 4, o que mais se aproxima do conceito de DLE, no primeiro momento é a cooperação nas relações de trabalho, e num segundo momento, evolui a forma de cooperação para as condições de produção. Quanto ao terceiro nível de cooperação, a dimensão territorial deve estar presente desde o início, pois trata da construção de formas de cooperação institucionais, ou seja, as relações que devem emergir da parceria entre os atores privados e públicos.

Pereira (2007) descreve ainda que a dimensão econômica impacta sobre o tecido produtivo do território, e conseqüentemente, causa formas de organização colaborativas entre indivíduos ou firmas, com o intuito de facilitar e promover ações

conjuntas e de complementaridade produtiva. Já a dimensão territorial provoca a integração de firmas e indivíduos (grupos) no âmbito local e regional, com vistas a utilizar os recursos do território. Isso implica combinar o conhecimento do território e suas particularidades, que objetiva a integração de projetos públicos e privados, bem como o planejamento do desenvolvimento de forma integrada. As análises geográficas atuais destacam a capacidade dos atores locais no que tange a sua organização e elaboração de processos originais de cooperação num elemento que influencia o desenvolvimento local. O autor descreve ainda que:

tanto na dimensão econômica, como na territorial, e independente do nível de cooperação, atuar conjuntamente para um mesmo fim, fortalece a comunidade e sua cultura, valoriza seus recursos tangíveis e intangíveis e promove o desenvolvimento endógeno reforçando o capital social. (PEREIRA, 2007, p. 113)

É possível dizer que, tanto o capital social, quanto a cooperação e os aspectos territoriais estão estreitamente ligados à concepção e execução de um plano de desenvolvimento local. Não há como estabelecer um grau de importância entre os fatores, mas sim compreender a inter-relação destes aspectos como um processo necessário que viabilizará a formação e integração de atores que farão o desenvolvimento.

2.1.3.1.4 Determinantes do Desenvolvimento Local Endógeno para Vázquez Barquero

O autor salienta que para neutralizar as possibilidades de um estado estacionário, é preciso intensificar os fatores que determinem os processos de acumulação de capital, a saber: Difusão das inovações e do conhecimento; Organização flexível da produção; Desenvolvimento urbano do território; e Flexibilidade e complexidade institucional.

Quanto à difusão das inovações e do conhecimento, são os atores que integram o sistema de desenvolvimento local, que ao tomarem decisões adequadas sobre investimento e organização, possibilitarão a transformação e a renovação do sistema produtivo. Esta melhoria do sistema produtivo deve ser concebida tanto para

inovações mais radicais como incrementais e inclui mudança na engenharia de produção, nos métodos e nas organizações. É salientado que estas inovações surgem de forma endógena ao processo produtivo, ou seja, inerente à própria economia e sociedade local. Este conhecimento está condicionado pelo entorno, ou seja, sistema de empresas, instituições, atores econômicos e sociais.

Em relação à organização flexível da produção, esta não é vinculada ao tamanho das empresas, mas sim, à organização do entorno, ou seja, pela organização entre empresas e clientes, condicionada pela produtividade e pela competitividade nas economias locais, o que permite rendimentos crescentes. Quanto à funcionalidade do sistema produtivo, este deve ensejar a existência de uma rede de empresas locais que possibilite a geração de uma multiplicidade de mercados internos e de áreas de encontro, que facilitam as trocas, os serviços, as informações e o conhecimento. As novas formas encontradas pelas empresas na organização e nas estratégias territoriais, permitem a utilização mais eficiente dos atributos regionais e o gozo de vantagens competitivas.

Quanto ao determinante de desenvolvimento urbano do território, ratifica-se aqui a importância da cidade como espaço do desenvolvimento endógeno, criado a partir do processo de globalização, que induz as cidades a responderem estrategicamente, por meio de iniciativas locais, ao estímulo do processo de desenvolvimento.

O quarto e último determinante citado por Vázquez Barquero (2001) diz respeito à flexibilidade e complexidade institucional. Este determinante preconiza que o desenvolvimento não ocorre no vazio, ou seja, são promovidos pelos atores locais e estão diretamente ligados a uma cultura, formas e mecanismos próprios de organização. Fazem parte deste determinante as relações entre empresas, instituições de ensino, associações de empresários, sindicatos e governos locais. Uma vez não integrados estes atores, podem constituir-se em barreiras ou obstáculos ao desenvolvimento, em virtude da carência e do mau funcionamento da rede institucional. O aumento das relações de confiança entre os atores econômicos, o estímulo à capacidade empresarial, o fortalecimento das redes e a cooperação entre os atores, incentivam os mecanismos de aprendizagem e de interação.

Em termos teóricos, considera-se que os aspectos abordados até então formam um consistente entendimento sobre definição e aspectos que norteiam o assunto. De modo geral, é possível afirmar que o DLE é promovido “de baixo para

cima”, ou seja, são os atores locais, instituições públicas e privadas, de produção e de consumo, que buscam viabilizar a geração de riqueza no local, onde o território, o capital social, e as formas de cooperação são aspectos que dão suporte à consistência e à promoção para o desenvolvimento.

Pensar em desenvolvimento também remete visualizar a existência dos agentes de produção, compreendidos aqui como empresas que produzem ou agregam valor aos produtos, sem se esquecer do comércio e dos serviços. Estas empresas são sistemas de produção, que por sua vez necessitam de recursos para o seu funcionamento. É nesta perspectiva que o presente estudo vincula os dois assuntos: Desenvolvimento Local Endógeno e Contabilidade Gerencial. O primeiro desencadeia a formação de empresas e, o segundo tem por objetivo gerar informações. Mas, antes de iniciar as discussões sobre a CG, um outro aspecto é considerado pertinente para justificar a necessidade informacional dos processos de produção nas empresas. A seguir são apresentados conceitos de ambiente institucional com o intuito de apresentar as relações que ocorrem no mercado bem como confirmar a importância de um sistema informacional para a gestão dos empreendimentos.

2.1.5 Ambiente Institucional

Como fora comentado no final do subtítulo anterior, considera-se necessária a análise do ambiente em que se formam as relações econômicas, abordada neste momento à luz da Nova Economia Institucional – NEI, cuja concepção teórica defende que a operação e a eficiência de um sistema econômico são limitadas pelo conjunto de instituições que regulam o jogo econômico. Neste sentido é preciso compreender quais os aspectos que devem ser governados pelas empresas para se protegerem em seu ambiente.

A NEI preconiza que a firma está atrelada ao ambiente institucional, no qual preços deixam de ser considerados como o grande regulador do mercado, assim como, assume a existência de custos de produção e, principalmente os de transação, Economia dos Custos de Transação – ECT ou Teoria dos Custos de Transação.

Segundo Williamson (1993), o novo ambiente em que a firma opera, requer arranjos institucionais de governança, que são uma resposta minimizadora de ambos os custos, os de transação e os de produção. Desta forma, as organizações, ao se estruturarem, levam em conta não só os custos associados às transações internas, de produção, mas também os custos burocráticos, de transação. Assim, o objetivo da NEI, também denominada de ECT, é estudar o custo das transações como o responsável pelos modos alternativos de organização da produção (governança), sob um ambiente institucional.

O termo governança possui sua origem no termo governar, que significa controlar, dirigir, ter poder de decisão, orientar-se e regular-se (HOUAISS, 2004). Santos (1997) faz uma discussão acerca da capacidade governativa do Brasil pós-constituente, e escreve que governança diz respeito aos padrões de articulação e cooperação entre atores sociais, políticos e arranjos institucionais, que coordenam e regulam as transações.

Para Zilbersztajn (1995), uma estrutura de governança é definida pelo arcabouço institucional no qual a transação é realizada, ou seja, instituições e agentes diretamente envolvidos na realização da transação e na garantia de sua execução. Transação diz respeito ao produto ou serviço trocado (comercializado) e os agentes dizem respeito às organizações que efetuam as trocas.

Nesta perspectiva, Atkinson *et al.* (2000, p. 568) salientam que “é útil pensar na empresa moderna como um conjunto de contratos inter-relacionados entre seus *stakeholders*”. Contratos são as trocas realizadas no ambiente e os *stakeholders* são aqueles com quem as trocas são efetuadas. A concepção de uma empresa deve ultrapassar o entendimento de simples “unidade produtora”, devendo ser considerada um complexo de contratos regendo transações que surgem à medida que alguém necessite delas.

Segundo Klein & Shelanski (1994 *apud* FARINA *et al.*, 1997, p.71)

a ECT estuda como parceiros em uma transação protegem-se dos riscos associados às relações de troca (...) a redução dos riscos implica a redução dos custos de transação, sendo, diretamente por esse motivo, um elemento de eficiência na concorrência entre empresas.

Toda e qualquer negociação que envolva trocas, são relações contratuais e a existência de diversas empresas só ocorre pela demanda gerada no ambiente.

Zylbersztajn (1995, p.32) salienta: “para qualquer transação que ocorra no mercado, significa dizer que um conjunto de direitos de propriedade foi transacionado”, os quais precisam ser delineados e protegidos da expropriação indevida pela outra parte, o que implica dizer que em todo contrato há um agente e um principal, cujas relações estão permeadas pela assimetria informacional e pelo comportamento oportunista do agente, o que pode gerar conflitos que ultrapassem os limites da firma e necessitem de árbitros externos: as instituições (que dão as regras do jogo).

Zylbersztajn (1995) sugere grupos condicionantes das formas eficientes de governança, revelados pela Figura 1, apresentada a seguir.

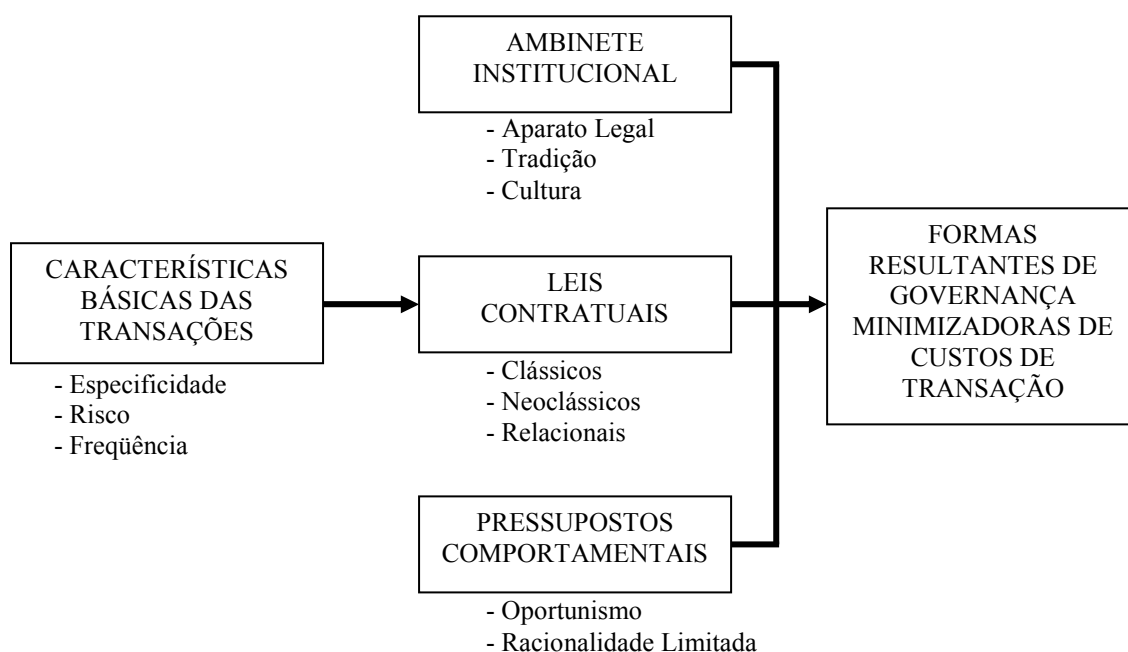


FIGURA 1 – ESQUEMA DE INDUÇÃO DAS FORMAS DE GOVERNANÇA
Fonte: Zylbersztajn (1995, p.23)

O autor afirma que as características das transações (Figura 1) é a unidade básica de análise. A frequência diz respeito à repetição da transação, o risco está associado à existência de oportunismo entre os agentes e a especificidade refere-se aos ativos gerados e necessários na produção, que também devem ser associados à ação oportunística e à geração de quase-renda.

Quanto ao ambiente institucional, são direcionadores do modelo de governança os “aspectos da tradição legal, existência de leis de proteção intelectual, tradições de arbitragem para a solução de disputas, aspectos culturais entre outros.” (ZYLBERSZTAJN, 1995, p.25)

Os pressupostos comportamentais são caracterizados pela racionalidade limitada e pelo oportunismo. O primeiro diz respeito aos contratos serem intrinsecamente incompletos, pois é praticamente impossível prever e processar todas as contingências futuras relativas a um contrato. O segundo pressuposto refere-se à possibilidade dos agentes econômicos agirem de forma oportunista, ou seja, a possibilidade das partes envolvidas na transação adotarem uma postura de comportamento aético. Com base nesse pressuposto a característica de oportunismo na transação poderá ser mais ou menos custosa à parte prejudicada. (FARINA *et al.*, 1997)

Em meio a estas características, para garantir o direito das partes, estão os contratos. Zylbersztajn (1995, p. 28) afirma que as transações são compreendidas como trocas de direitos de propriedade, associadas a bens ou serviços, que exigem a formalidade contratual. A forma contratual clássica refere-se a transações isoladas, ocorridas em um determinado período, que não deixam ligações possíveis com períodos posteriores. Os ajustes ocorrem no mercado e não há necessidade de planejamento. O autor salienta que esse tipo de contrato é mais uma referência teórica “uma vez que no mundo real a norma é definida pelos contratos incompletos, cuja correção continuada é quase sempre demandada.” (ZYLBERSZTAJN, 1995, p.53)

O contrato neoclássico objetiva o longo prazo, tem referência empírica e é flexível. Há manifestação do desejo em manter a relação contratual e o contrato original é referência de negociação. Custos elevados podem gerar o término do contrato, seja pela interrupção da negociação ou pela incumbência de um dos agentes assumirem as perdas desse conflito. O contrato neoclássico diferencia-se do contrato relacional por não ter como referência o contrato original. No contrato relacional, a cada negociação os pressupostos são revisados, ou seja, o esforço de desenhar um contrato completo é substituído pelo esforço de manter um sistema negocial contínuo. (ZYLBERSZTAJN, 1995)

Em síntese, os conceitos apresentados sobre o ambiente institucional e dos condicionantes das formas de governança reforça a idéia do DLE estar estreitamente ligado ao sistema territorial de produção, assim como a existência de contratos relacionais e neoclássicos para as trocas de mercadorias e informações entre os membros da região. Quanto ao capital social e à cooperação, estes estão intrinsecamente relacionados aos aspectos institucionais – normas e redes – que

direcionarão as regras do jogo, formais e informais. A produção de bens e serviços, bem como a sua comercialização, os ativos (máquinas, equipamentos, pessoas, tecnologia) envolvidos na produção podem ser individuais e coletivos. Na medida em que o desenvolvimento local ganha forças, cria-se um capital social, que passa a ser coletivo, daquela localidade, bem como, emergem necessidades de controles informacionais.

Estes aspectos de produção e comercialização devem ser registrados (contabilizados), não só com o intuito de avaliar resultados, mas principalmente em gerar informações que possibilitem tomadas de decisões, tanto no nível individual como coletivo. Nesta perspectiva, vêm à tona necessidades informacionais, que tipicamente podem ser supridas pela CG. A próxima seção do trabalho discute conceito, características e práticas da CG com vistas à análise de sua utilização e potencialidades na gestão da agroindústria do Pacto Fonte Nova.

2.2 CONTABILIDADE GERENCIAL

Para desenvolver a presente seção foram realizados estudos bibliográficos com o objetivo de conceituar e caracterizar a Contabilidade Gerencial – CG. Primeiramente faz-se necessária uma breve descrição acerca do início da contabilidade. Segundo Sá (1997), a contabilidade nasceu com a própria civilização e não deixará de existir em decorrência dela. Esta afirmação é corroborada por Schmitd (2000, p. 27) que escreve: “A contabilidade moderna pode ser vista, portanto, como o resultado de uma mudança social e econômica”. Estudos arqueológicos revelam que a contabilidade já era realizada por meio de instrumentos rudes e sem a escrita, e mesmo nessas condições, é revelada a existência de controles de produção oriundos da agricultura e da criação animal.

Nesta perspectiva, pode-se dizer que a contabilidade sempre esteve presente na civilização humana no controle de sua riqueza e este controle um aspecto da gestão. O termo “gestão” diz respeito a como as pessoas, que contribuem para uma organização, são inseridas nos processos de planejamento, organização, liderança e controle das tarefas e atividades realizadas. *Iudícibus et al.* (2003, p. 116) descrevem a gestão como o “processo de tomada de decisão que inclui Planejamento, Execução e Controle.”. Para Pereira (2006, p. 57) a gestão está caracterizada na atuação dos níveis internos da empresa que procura “otimizar as relações recursos-operação-produto/serviços, considerando as variáveis do ambiente externo e interno que impactam as atividades da empresa, em seus aspectos operacionais, financeiros, econômicos e patrimoniais.”

Se existe a gestão, também há de existir a pessoa do gestor, que irá utilizar-se de informações relativas aos recursos-operação-produto/serviços que estão disponíveis para uma determinada empresa. Mudam os recursos, aprimoram-se os processos, diversificam-se os produtos, e cada vez mais, são exigidos da contabilidade mecanismos que possibilitem o controle e a mensuração da riqueza.

Martins (1972, p. 101) descreve a contabilidade como “uma das partes vitais do que se chama hoje ‘Sistema de Informações Gerenciais’”. O autor aponta para a existência de dois grandes grupos da informação contábil: “o das pessoas internas à entidade e o das externas”, e que ambos procuram uma informação nos dados contábeis à sua disposição. A administração ocorre em virtude de um conjunto de

atividades voltadas à direção e se utiliza de técnicas de gestão para alcançar seus objetivos.

Também são assinaladas duas grandes falhas da contabilidade da época: “a falta de informação da situação presente e da prevista para o futuro”. Grande parte deste problema relativo à “situação presente” foi solucionada com o advento da informatização dos procedimentos contábeis. Quanto à previsão para o futuro, este dependerá da análise do ambiente em que a empresa atua, assim como da capacidade de seus gestores em compreender as informações geradas. “A Contabilidade é um instrumento de Administração e esta toma decisões em um mundo de incertezas, logo não é lógico esperar-se dela (Contabilidade) a perfeição que esse mundo econômico não possui.” (MARTINS, 1972, p. 103).

Nesta perspectiva, Figueiredo e Caggiano (2004) afirmam que a CG deve incorporar em seu sistema os seguintes conceitos: Orçamento, Custos e Contabilidade. O orçamento diz respeito aos “planos específicos em termos de datas e de unidades monetárias, visando orientar a administração para atingir os fins específicos em mente”. (p. 36). Em relação aos custos, devem ser explicitados por “medidas essencialmente monetárias dos sacrifícios com que a organização tem que arcar para alcançar seus objetivos”. (p. 37). Quanto à contabilidade os autores argumentam que se trata de “um sistema de informação e mensuração de eventos que afetam a tomada de decisões” (p. 38) que compreende em uma série de atividades ligadas a um conjunto de passos progressivos, iniciado na observação e posterior coleta, registro e análise, finalizada pela comunicação da informação aos usuários.

A obra de Ricardino (2005) apresenta um estudo sobre as origens e desenvolvimento da CG e contabilidade societária. Define a primeira como:

um conjunto de demonstrações e análise de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, que é disponibilizado para que grupos de pessoas, com objetivos comuns, voltadas à gestão da empresa, possam receber informações que permitam planejar, avaliar e controlar o emprego de recursos próprios ou de terceiros, com vistas a atingir uma determinada meta.” (RICARDINO, 2005, p. 10)

Atkinson *et al.* (2000, p. 36) conceituam a CG como um “processo de produzir informação operacional e financeira para funcionários e administradores.” O processo de produzi informações deve estar direcionado às “necessidades informais

dos indivíduos internos da empresa e deve orientar as decisões operacionais e de investimentos.” A informação contábil gerencial refere-se a “dados financeiros e operacionais sobre atividades, processos, unidades operacionais, produtos, serviços e clientes da empresa”.

Garrison e Noreen (2001, p. 21) dizem que a CG é “Parte da contabilidade voltada para o fornecimento de informações aos gerentes, para emprego no planejamento e controle das operações e na tomada de decisão.” Os autores também definem a contabilidade financeira como “Parte da contabilidade que se ocupa do fornecimento de informações a acionistas, credores e demais pessoas no âmbito externo à organização.”

Padoveze (2004, p. 39), apresenta praticamente o mesmo conceito descrito por Garrison e Noreen (2001), “A contabilidade gerencial é relacionada com o fornecimento de informações para os administradores – isto é, aqueles que estão dentro da organização e que são responsáveis pela direção e controle das operações.” Quanto à contabilidade financeira, o autor escreve que ela está “relacionada com o fornecimento de informações para os acionistas, credores e outros que estão fora da organização.”

Horngren *et al.* (2004, p. 4) definem a CG como “o processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir os objetivos organizacionais”. Os autores escrevem ainda que a CG é um sistema informacional que pode ser realizado de forma manual e/ou computacional, envolve aspectos financeiros e não financeiros, e devem auxiliar o processo informativo e decisório.

Em outra obra do autor, Horngren (1985, p. 4) conceitua sistemas de contabilidade:

Um sistema contábil é um meio formal de se reunir dados para ajudar a coordenar decisões coletivas à luz das metas ou objetivos gerais de uma organização. (...) Um sistema contábil eficaz dá informações para três finalidades amplas: (1) relatórios internos, para uso no planejamento e controle das atividades de rotina; (2) relatórios internos a administradores, para formulação de políticas globais e de planos de longo prazo; e (3) relatórios externos para acionistas, para o governo e para outras partes externas.

O autor afirma que a contabilidade financeira tem como interesse principal a terceira finalidade, ou seja, “relatórios externos para acionistas, para o governo e

para outras partes externas.” e que, tradicionalmente estão orientadas para aspectos históricos. Já a contabilidade administrativa, denominação que se entende ser atribuída para a contabilidade gerencial, possui ênfase nas finalidades de planejamento e controle, interessada em acumular, controlar e interpretar dados que ajudem os executivos a atingirem os objetivos organizacionais, ou seja, tomada de decisões para se alcançarem as metas.

Com base em uma pesquisa realizada pelo autor, a tarefa dos contadores seria a de fornecer informações sob três facetas, apresentadas no Quadro 5:

FACETA	COMENTÁRIOS
REGISTRO	Acumulação de dados que permite as partes internas e externas avaliarem o desempenho e a posição organizacional.
DIREÇÃO E ATENÇÃO	Relatório cujas informações são interpretadas e que auxiliam os administradores a concentrarem-se nos problemas, imperfeições, ineficiências e oportunidades operacionais das operações. Devem ser oportunos para que se possam tomar medidas eficazes com um planejamento sensível ou com uma supervisão diária perspicaz. Sua direção está voltada ao planejamento e controle do momento e à análise de investigação de relatórios contábeis internos de rotina.
SOLUÇÃO DE PROBLEMAS	Envolve a quantificação concisa dos méritos relativos a possíveis alternativas de ação, muitas vezes com recomendação para o melhor procedimento. Está comumente associada a decisões não-repetitivas, a situações que exigem análises contábeis especiais de relatórios.

QUADRO 5 – TAREFA DOS CONTADORES EM FORNECER INFORMAÇÕES

FONTE: A Autora, adaptado do texto de Horngren (1985, p. 4 e 5)

Ao analisar o Quadro 5, é possível inferir que a faceta “registro” atende as expectativas das partes internas e externas. A segunda faceta refere-se a relatórios gerenciais, ou seja, direcionados ao planejamento, controle e análise. A “solução de problemas” é própria da tomada de decisão, pressupondo que as informações aos gestores devam ser detalhadas, possibilitando a tomada de decisão e coerente “solução de problemas”.

É possível assegurar que a CG deve gerar informações para dar suporte a tomada de decisões. Peleias (1999, p. 65) discute o processo decisório, e insere aspectos de inteligência, exercício de escolha, momento adequado de sua efetivação, expectativas futuras e adequação como parte do processo de uma decisão. Segundo o autor “uma decisão representa a descrição de um estado futuro de coisas, que poderá ser verdadeiro ou falso, em função dos elementos que o tomador de decisão tem em mãos no presente” (PELEIAS, 1999, p. 66).

Iudícibus (1998, p. 21) escreve que

a contabilidade gerencial, num sentido mais profundo, está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que se “encaixem” de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador

Ou seja, a CG é realizada por um profissional muito próximo da empresa, que conhece as peculiaridades pertinentes à organização do negócio, interna e externamente. O contador gerencial e administrador devem estar muito próximos, ou então, o profissional contador pode estar incumbido apenas dos aspectos legais da contabilidade, enquanto que o administrador, de gerar as informações internas úteis para a tomada de decisão.

Iudícibus (1998, p. 21), também descreve as características da CG, que correspondem a

um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.

Com base na citação acima, tem-se que a CG pode ser considerada um procedimento de aprimoramento e apresentação mais detalhada das informações geradas pela contabilidade. O autor afirma que, de modo geral, todo procedimento, técnica ou relatório contábil elaborado para administração, “sob medida” para as necessidades administrativas, utilizadas na tomada de decisão, avaliação ou alternativas conflitantes, são informações contábeis gerenciais.

Ricardino (2005, p. 15), baseado na análise de diversos conceitos, descreve ainda:

os dados gerenciais não podem ser influenciados pelas restrições impostas pelos princípios fundamentais da contabilidade e pelos órgãos encarregados de fazê-lo cumprir. A contabilidade gerencial goza de uma liberdade da qual a contabilidade financeira, por razões inúmeras, não pode desfrutar.

Cabe aqui uma breve reflexão sobre alguns termos utilizados pelos autores na definição de CG. Figueiredo e Caggiano (2004) dizem que é “sistema”; Atkinson

et al. (2000) e Horngren *et al.* (2004) dizem que é “processo”; Ricardino (2005) descreve como “conjunto”; Garrison e Noreen (2001) estabelecem como “parte da contabilidade”; e Padoveze (2004) usa o termo “relacionada”.

Com base no dicionário da língua portuguesa (HOUAISS, 2004), a definição para cada um desses vocábulos é diferente. “*Relacionada*” se define como o estabelecimento de vínculo, conexão entre as partes. “*Parte*” refere-se a uma porção de um todo, uma área determinada. “*Conjunto*” diz respeito à reunião de elementos vistos como um todo, ou seja, integrados. “*Processo*” é relativo à realização contínua e prolongada de alguma atividade e, por último, “*sistema*” que é o conjunto de elementos, que podem ser concretos e abstratos, organizados para se alcançar um determinado fim.

É prudente ainda incluir um conceito de empresa enquanto “sistema”. Pereira (2006, p. 38) discute sistema com base em Von Bertalanffi, fundador da Teoria dos Sistemas, Stafford Beer e Sérgio Bio, e afirma que:

Sob o enfoque da Teoria dos Sistemas, a empresa caracteriza-se como um sistema aberto e essencialmente dinâmico, isto é, como um conjunto de elementos interdependentes que interagem entre si para a consecução de um fim comum, em constante inter-relação com seu ambiente.

Ao analisar essas definições é possível abstrair alguns aspectos chave como: “conexão entre as partes”; “porção de um todo”; “integrados”; “realização contínua e programada”; “organização para se alcançar um determinado fim”; e “a empresa como um sistema aberto e dinâmico em constante inter-relação com seu ambiente”.

Sem a pretensão de traçar um novo conceito, mas se forem agregados os aspectos abordados até o momento sobre contabilidade, gestão, empresa e CG, pode-se inferir que: a Contabilidade Gerencial, independentemente do termo utilizado, compreende procedimentos de realização contínua e programada para identificar, mensurar e acumular informações a serem comunicadas com o objetivo de planejar, controlar, orientar e avaliar decisões, de um conjunto de elementos integrados, recursos-operação-produto/serviços, com vistas à análise e interpretação dos acontecimentos de uma empresa, intrínsecas às inter-relações com o ambiente.

Uma vez conceituada a CG e discutidos aspectos considerados importantes para a compreensão teórica do assunto, a seguir será realizada uma análise das características que diferenciam a contabilidade gerencial da financeira.

2.2.1 Contabilidade Gerencial X Contabilidade Financeira

O Presente tópico discute cinco quadros comparativos que apresentam diferenças e características atribuídas às contabilidades gerencial e financeira. Inicialmente, são apresentados os quadros e escritas algumas considerações dos autores sobre o assunto. Com base nas informações contidas nos quadros e considerações dos autores, far-se-á uma síntese das características atribuídas.

Primeiramente, o Quadro 6 é de Ricardino (2005) que compara 10 áreas, e aponta as diferenças entre contabilidade gerencial e societária:

Áreas de Comparação	Contabilidade Financeira	Contabilidade Gerencial
Usuários das informações	Pessoas e organizações fora da empresa	Vários níveis internos de gestores
Tipos de sistemas contábeis	Sistema de dupla entrada	Não restrita a sistema de dupla entrada; qualquer outro sistema
Diretrizes restritivas	Aderência aos princípios fundamentais de contabilidade	Sem diretrizes ou restrições; somente os critérios convenientes aos usuários
Unidades de mensuração	Padrão monetário do país	Qualquer unidade física ou padrão monetário
Foco das análises	A entidade como um todo	Todo e qualquer setor da entidade
Frequência das informações	Periódica e em bases regulares	Quando necessário
Grau de confiabilidade	Atrelada aos padrões contábeis, à idoneidade da administração e à competência dos auditores	Subjetivo para efeito de planejamento, porém usa informações objetivas quando envolve circunstâncias relevantes
Natureza temporal	Contabilizado em bases históricas	Não se restringe a fatores temporais
Confidencialidade	Nenhuma	A princípio, total
Conceitos pessoais	Não é, a princípio, a principal consideração na definição, projeção e uso da informação	A opinião dos funcionários frequentemente pesa na definição, projeção e uso da informação

QUADRO 6 – AS DIFERENÇAS ENTRE A CONTABILIDADE GERENCIAL E A SOCIETÁRIA
Fonte: Ricardino (2005, p. 235)

O autor faz alguns comentários para complementar as idéias apresentadas no Quadro 6, observado que “diferentes necessidades demandam diferentes

informações” (p. 236), e que a informação gerada deve justificar seu custo de elaboração. Em conformidade com Anderson, Needles e Caldwell (*apud* RICARDINO, 2005, p. 237) “a contabilidade gerencial possui um único compromisso restritivo: o método ou técnica contábil escolhida deve produzir informações úteis”. Também é descrito pelo autor que a CG não pode estar restrita ao uso de moeda corrente, e que as unidades de medidas não se restringem ao tempo nem à moeda do país. Tais relatórios devem priorizar a utilidade e oportunidade. Receitas e despesas já transcorridas podem informar tendências, embora, não sirvam de base para planejar o futuro. Quanto ao grau de confidencialidade, cabe a alta administração decidir sobre o acesso informacional, bem como, a CG pode valer-se de opiniões e projeções pessoais.

O Quadro 7 é de elaboração de Atkinson *et al.* (2000), que apresentam características das contabilidades financeira e gerencial.

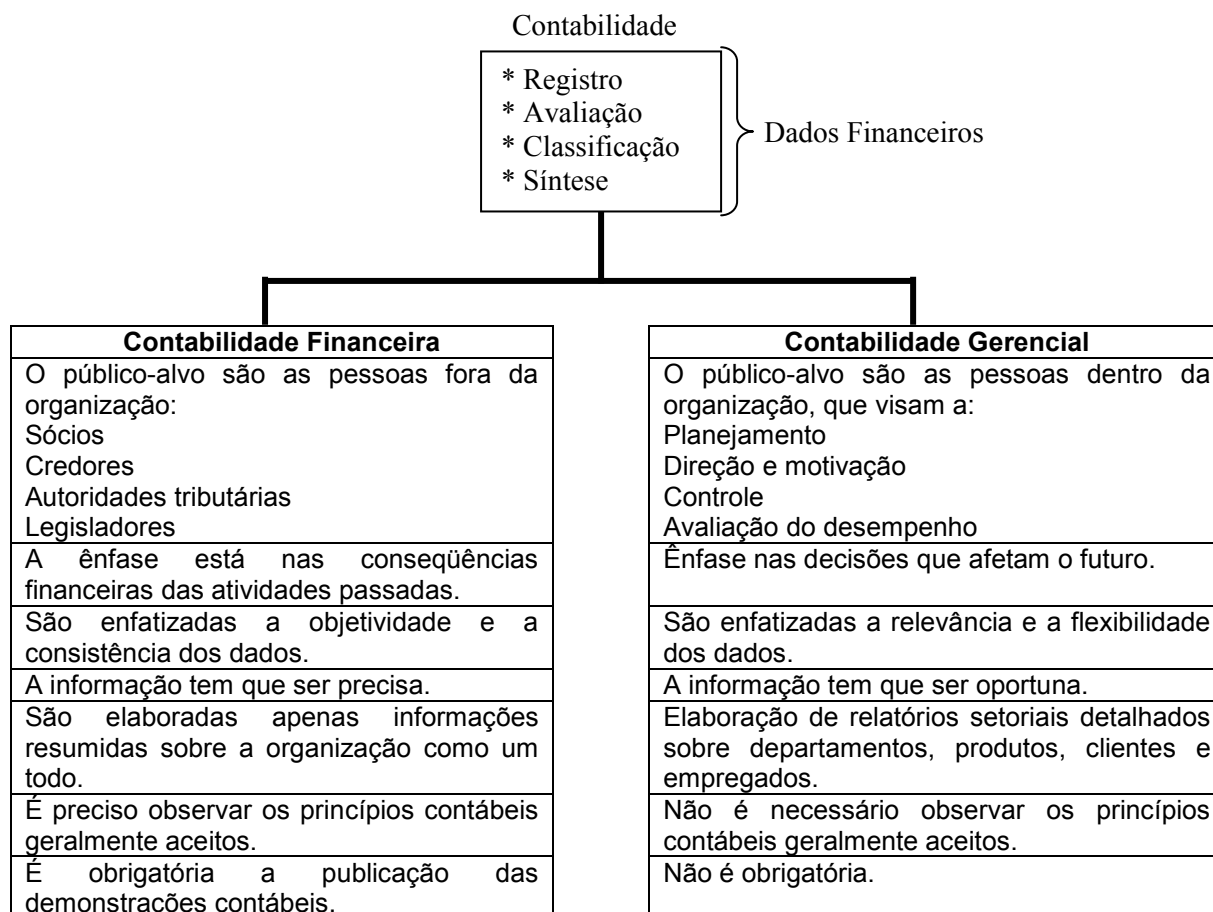
	Contabilidade Financeira	Contabilidade Gerencial
Clientela	Externa: acionistas, credores, autoridade tributárias.	Interna: funcionários, administradores e executivos.
Propósito	Reportar o desempenho passado às partes externas: contratos com proprietários e credores.	Informar decisões internas tomadas pelos funcionários e gerentes; feedback e controle sobre desempenho operacional; contratos com proprietários e credores.
Data	História, atrasada.	Atual, orientada para o futuro.
Restrições	Regulamentadas: dirigida por regras e princípios fundamentais da contabilidade e por autoridades governamentais.	Desregulamentada: sistemas e informações determinadas pela administração para satisfazer necessidades estratégicas e operacionais.
Tipo de Informação	Somente para mensuração financeira.	Mensuração física e operacional dos processos, tecnologia, fornecedores e competidores.
Natureza da Informação	Objetiva, auditável, confiável, consistente, precisa.	Mais subjetiva e sujeita a juízo de valor, válida, relevante.
Escopo	Muito agregada; reporta toda a empresa.	Desagregada; informa as decisões e ações locais.

QUADRO 7 – CARACTERÍSTICAS BÁSICAS DAS CONTABILIDADES FINANCEIRA E GERENCIAL
 FONTE: Atkinson *et al.* (2000, p. 38)

Os autores destacam que o crescimento da regulamentação e a quantidade de relatórios externos padronizados, forçaram as empresas a darem mais ênfase no desenvolvimento de informações para os usuários externos, o que provocou significativa perda para a evolução de informações gerenciais diante de mudanças e desafios competitivos, tecnológicos e mercadológicos, estabelecidos nas relações da empresa. Desta forma, é possível supor que o profissional contábil de uma empresa poderá estar mais focado nos relatórios externos, em que emerge a

necessidade de outro profissional, que não necessariamente contador, para a confecção de relatórios internos.

De elaboração de Garrison e Noreen (2001), o Quadro 8 compara a contabilidade financeira com a contabilidade gerencial.



QUADRO 8 – COMPARAÇÃO ENTRE CONTABILIDADE FINANCEIRA E CONTABILIDADE GERENCIAL

Fonte: Garrison e Noreen (2001, p. 4)

Nos comentários elaborados pelos autores é ressaltado que as descrições referem-se a diferenças importantes entre a contabilidade gerencial e a contabilidade financeira, comentários estes que se aproximam dos aspectos trazidos no Quadro 6 apresentado por Ricardino (2005).

O Quadro 9 é de elaboração de Padoveze (2004), que também compara, a exemplo de Ricardino (2005), as contabilidades gerencial e financeira, segundo fatores de diferenciação.

Fator	Contabilidade Financeira	Contabilidade Gerencial
Usuários dos relatórios	Externos e internos	Internos
Objetivo dos relatórios	Facilitar a análise financeira para as necessidades dos usuários externos	Objetivo especial de facilitar o planejamento, controle, avaliação de desempenho e tomada de decisão internamente
Forma dos relatórios	Balanço Patrimonial, Demonstração dos Resultados, Demonstração das Origens e Aplicação de Recursos e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	Orçamento, contabilidade por responsabilidade, relatórios de desempenho, relatórios de custos, relatórios especiais não rotineiros para facilitar a tomada de decisão
Frequência dos relatórios	Anual, trimestral e ocasionalmente mensal	Quando necessário pela administração
Custos ou valores utilizados	Primariamente históricos (passados)	Históricos e esperados (previstos)
Base de mensuração usadas para quantificar os dados	Moeda corrente	Várias bases (moeda corrente, moeda estrangeira – moeda forte, medidas físicas, índices etc.)
Restrições nas informações fornecidas	Princípios Contábeis Geralmente Aceitos	Nenhuma restrição, exceto as determinadas pela administração
Arcabouço teórico e técnico	Ciência Contábil	Utilização pesada de outras disciplinas, como economia, finanças, estatística, pesquisa operacional e comportamento organizacional
Características da informação fornecida	Deve ser objetiva (sem viés), verificável relevante e a tempo	Deve ser relevante e a tempo, podendo ser subjetiva, possuindo menos verificabilidade e menos precisão
Perspectiva dos relatórios	Orientação histórica	Orientada para o futuro para facilitar o planejamento, controle e avaliação de desempenho antes do fato (para impor metas), acoplada com uma orientação histórica para avaliar os resultados reais (para o controle posterior do fato)

QUADRO 9 – COMPARAÇÃO ENTRE A CONTABILIDADE GERENCIAL E A CONTABILIDADE FINANCEIRA

Fonte: Padoveze (2004, p. 39 e 40)

O autor não chega a discutir suas idéias expostas no Quadro 9, faz sim, comentários sobre a CG e questiona se ela é uma técnica ou ação. É destacado que a “maior parte dos temas da disciplina Contabilidade Gerencial é tomada de outras disciplinas das áreas de Ciências Contábeis ou Administração Financeira” (PADOVEZE, 2004, p. 40), ou seja, uma repetição de conteúdos de outras disciplinas, cujo entendimento é que não exista de fato uma teoria que unifique a CG.

A última apresentação corresponde ao Quadro 10, elaborado por Horngren (1985), que descreve as principais distinções entre a contabilidade administrativa e financeira.

	Contabilidade Administrativa	Contabilidade Financeira
1. Principais usuários	Administradores de vários níveis da organização	Administradores da organização e partes externas, como investidores e órgãos públicos
2. Liberdade de escolha	Nenhuma outra restrição além dos custos em relação aos benefícios de melhores decisões administrativas	Limitado pelos princípios contábeis de aceitação geral
3. Implicações comportamentais	Preocupação com a forma pela qual as medidas e os relatórios influenciarão o comportamento diário dos administradores	Preocupação com a forma pela qual se devem medir e comunicar os fenômenos econômicos. O impacto sobre o comportamento é secundário
4. Enfoque do tempo	Orientação para o futuro: uso formal de orçamentos e registros históricos. Ex. orçamento de x3 para real de x3	Orientação para o passado: avaliação histórica. Ex Real de x3 para real de x2
5. Prazo	Flexível, variando de uma hora para dez a quinze anos	Menos flexível. Geralmente um ano ou um trimestre
6. Relatórios	Relatórios detalhados: preocupação com detalhes de partes de entidade, produtos, departamentos, territórios, etc	Relatório resumido: preocupação basicamente com a entidade como um todo
7. Delineamento das atividades	O campo é definido com menos precisão. Maior uso de economia, ciências de decisão e ciências do comportamento	O campo é definido com mais precisão. Menor uso de disciplinas afins

QUADRO 10 – A CONTABILIDADE ADMINISTRATIVA E FINANCEIRA
FONTE: Horngren (1985, p. 14)

O autor afirma que “qualquer sistema ou método contábil (não importa quão louco possa parecer à primeira vista) é vantajoso desde que seus benefícios incrementais sejam maiores que seus custos” (HORNGREN, 1985, p. 14). Em sua conclusão, o autor ainda escreve que os sistemas contábeis terão muitas finalidades e relatórios altamente seletivos. Será também altamente integrada e atenderá a três objetivos: (1) relatórios de rotina com vistas ao planejamento e controle de atividades normais; (2) relatórios especiais com vistas ao planejamento de longo prazo e decisões não-repetitivas; e (3) relatórios de rotina de resultados financeiros, voltados basicamente para as partes externas.

Pela análise dos Quadros 6 a 10, a seguir é realizada uma comparação com base nos dados destacados por cada autor, na intenção de sintetizar as idéias, expostas no Quadro 11.

Aspectos	CONTABILIDADE	
	Financeira	Gerencial
1. Usuário	Externo à empresa	Interno a empresa, em vários níveis.
2. Diretriz Restritiva	Princípios Contábeis	Critérios convenientes aos usuários internos e análise dos custos em relação aos benefícios de melhores decisões administrativas.
3. Foco dos relatórios e possibilidade de análise	A entidade como um todo, ou seja, muito agregada. Enfatiza a objetividade e consistência, bem como a análise para o usuário externo.	Relatórios de setores e áreas da empresa. Desagregada. Enfatiza a relevância, flexibilidade, e objetiva o planejamento, controle, avaliação de desempenho e tomada de decisão internamente.
4. Confiabilidade da informação	Dependente de padrões contábeis, da idoneidade administrativa e competência dos auditores, ou seja, objetiva, auditável, confiável, consistente, e precisa.	É subjetiva, sujeita a juízo de valor, deve ser válida, relevante e a tempo, sem a necessidade de verificabilidade precisa.
5. Natureza temporal	Restringe-se a dados históricos e enfatiza conseqüências financeiras das atividades passadas.	Não restrita a fatores temporais, enfatiza o futuro com vistas ao planejamento, controle e avaliação de desempenho antes do fato (para impor metas), acoplada com uma orientação histórica para avaliar os resultados reais (para o controle posterior do fato).
6. Mensuração e quantificação	Financeira, atrelada à moeda do país.	Padrões físicos, operacionais (processos, tecnologia, fornecedores, competidores, índices) e financeiros (moeda forte, corrente, estrangeira)
7. Frequência informacional/Prazo	Periódicas, em bases regulares (anual, trimestral, mensal)	Se necessárias e/ou requeridas pela administração.
8. Confidencialidade	Nenhuma. Elaboradas de forma resumida, sobre a organização como um todo.	Em princípio total, elaboradas de forma detalhada, que contenham informações de clientes, departamentos, produtos, e empregados.
9. Propósito	É obrigatória, reporta o desempenho passado às partes externas.	Não é obrigatória, informa decisões internas tomadas pelos funcionários e gerentes; feedback e controle sobre desempenho operacional.
10. Sistema contábil	Restrito à dupla entrada.	Qualquer outro sistema.
11. Conceitos pessoais	Pautada na Lei das Sociedades por Ações, não há lugar para conceitos pessoais.	A opinião dos funcionários freqüentemente pesa na definição, projeção e uso da informação.
12. Relatórios	Relatório resumido, apresenta a entidade como um todo. (Balanço Patrimonial, Demonstração dos Resultados, e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido).	Relatórios apresentam detalhes da entidade, produtos, departamentos, territórios, etc, bem como, orçamento, contabilidade por responsabilidade, relatórios de desempenho, relatórios de custos, relatórios especiais não rotineiros para facilitar a tomada de decisão.

Continua.

Conclusão.

Aspectos	CONTABILIDADE	
	Financeira	Gerencial
13. Implicações Comportamentais	Preocupação com a forma pela qual se devem medir e comunicar os fenômenos econômicos. O impacto sobre o comportamento é secundário.	Preocupação com a forma pela qual as medidas e os relatórios influenciarão o comportamento diário dos administradores.
14. Arcabouço teórico e técnico	Ciências Contábeis. O campo é definido com mais precisão e há menor uso de disciplinas afins	O campo é definido com menos precisão. Maior uso de economia, ciências de decisão e ciências do comportamento.
15. Custos e valores utilizados	Primariamente históricos (passados)	Históricos e esperados (previstos)

QUADRO 11 – COMPARATIVO ENTRE AS CONTABILIDADES GERENCIAL E FINANCEIRA
FONTE: A autora (2008)

As descrições contidas no Quadro 11 são bastante abstratas e não contemplam informações, por exemplo, do que seria um relatório “interno da empresa, em vários níveis”. Para solucionar esta questão, optou-se por realizar uma análise dos conteúdos tratados em cada uma das obras que deram base à diferenciação entre as contabilidades gerencial e financeira.

2.2.2 Práticas da Contabilidade Gerencial

Para discutir esta parte do trabalho, inicialmente toma-se por base o artigo de Souza *et al.* (2007, p. 6) que realizaram um estudo sobre a abrangência da CG sob ponto de vista dos docentes paranaenses de contabilidade. Os autores concluem, após o estudo bibliográfico, que “não existe uma visão única sobre a abrangência da CG, e que, portanto, não é possível traçar uma linha segura que a delimite.”

Soutes (2005, p. 33) faz um apanhado de estudos já realizados sobre a CG no Brasil e em outros países do mundo como: Estônia, Singapura, Estados Unidos, Noruega, Inglaterra, Austrália, Nigéria, Nova Zelândia, Malásia, China, Índia e Polônia, e faz uma observação pertinente ao presente estudo “não existe consenso entre os termos utilizados para as práticas, sistemas, artefatos ou sistemas utilizados pela prática da contabilidade gerencial”.

Ao analisar os resumos dos trabalhos estudados por Soutes (2005), evidenciam-se principalmente práticas como: elaborações de demonstrações contábeis exigidas pela contabilidade financeira, com fins de controle organizacional, analisadas mensalmente; métodos de custeio, custeio por absorção, variável, por atividade; Teoria das Restrições; análise de lucratividade; Preço de Transferência; Orçamentos; *Benchmarking*, Planejamento; custeio estratégico, de qualidade, da cadeia de valor, do ciclo de vida e Custeio Meta; entre outros.

A autora também divide os denominados “artefatos da Contabilidade Gerencial” em tradicionais e não-tradicionais, com base nos estágios evolutivos da contabilidade gerencial em conformidade com o *Institute of Management Accountants* – IMA (Instituto de Contadores Gerenciais nos Estados Unidos da América). São considerados desta forma: métodos e sistemas de custeio; métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho; e filosofias e modelos de gestão (SOUTES, 2005, p. 24).

Outras pesquisas na área da CG também foram analisadas: Costa (2001) descreve o *Balanced Scorecard* – BSC, como uma contribuição original à literatura da contabilidade gerencial; Barbosa (2004) centra seus estudos nas práticas gerenciais de planos orçamentários, predeterminação de preços, análise de custo/volume/lucro e métodos de custeio (absorção, variável e por atividade); Steppan (2006), em seu estudo discute teoricamente a CG sob o enfoque de controle, bem como estabelece como práticas o planejamento, orçamento e avaliação de desempenho; Herculano (2006) foca sua discussão sobre a CG nas práticas e métodos de custos; Zan (2006) discute as dificuldades na implantação de mudanças na implantação de dois artefatos da CG: custo-padrão e processo de orçamento; Silva (2007) pesquisa se há maior nível de sofisticação em empresas nas quais o contexto é mais favorável a mudanças na CG; Guerra (2007) faz um estudo da CG sob enfoque da teoria contingencial e seu inter-relacionamento com fatores organizacionais; e, Necyk (2008) escreve sobre o desenvolvimento e características particulares da CG ao longo do tempo em uma organização sob a dinâmica interna e externa.

Após a breve descrição dos estudos acima, também é possível deduzir que não há uma linha segura que delimite a CG, ou então que não há um consenso entre termos utilizados para práticas, sistemas, artefatos ou sistemas utilizados pela

prática da CG, conforme já citado e mencionado por Souza *et al.* (2007) e Soutes (2007), respectivamente.

Desta forma, o presente estudo realiza uma análise dos conteúdos abordados em quatro obras que deram origem ao Quadro 11, ou seja, Horngren (1985), Atkinson *et al.* (2000), Garrison e Noreen (2001) e Padoveze (2004), cujos índices estão em anexos de I a IV. As quatro obras serão direcionadoras das práticas da CG, havendo também a colaboração teórica de autores que debatem o assunto. Salienta-se que a obra de Ricardino (2005) trata da origem e do desenvolvimento da contabilidade gerencial e societária, e não está direcionada para possíveis conteúdos a serem ministrados enquanto práticas de CG, sendo assim, excluída da apreciação.

O primeiro aspecto abstraído da análise dos índices das obras em questão, é que em todas elas há uma dedicação expressiva para os conteúdos de custos. As matérias discutidas são relativas ao tratamento e controle de matéria-prima, mão-de-obra e custos indiretos; custeio por absorção e direto; custo-padrão e análise de variações; relação custo-volume e inclusão de estatística e métodos quantitativos nas análises.

Também é observada a discussão de decisões sobre preços, ou seja, a formação do preço de venda. Matérias sobre orçamento de vendas, custos, despesas, investimento de capital também fazem parte das obras. Por último, o planejamento e o controle são abordados nas obras de Atkinson *et al.* (2000), Garrison e Noreen (2001) e Horngren (1985) cujo foco está nas práticas de sistema de recompensa; relação custo/volume/lucro; custeio variável e por atividade; orçamento geral e flexível; contabilidade por responsabilidade e preço de transferência.

Pelas constatações descritas nos dois parágrafos acima, optou-se pela discussão de práticas inerentes a custos; precificação; orçamento e planejamento e controle, sendo estas apresentadas a seguir, em determinados procedimentos, que formam a base de subsídios para as perguntas a serem aplicadas no formulário de entrevista.

2.2.3.1 Práticas de custos

Importante salientar nesse momento, que as práticas de custos aqui não visam à formação de preços de estoques como preconizado nas literaturas que dizem respeito à parte mais específica e técnica da Contabilidade. O tema será tratado de forma abrangente, sem a pretensão de explicar minuciosamente cada assunto que diz respeito à matéria.

O primeiro conceito de custo a ser apresentado é de Atkinson *et al.* (2000, p. 125) que assim o definem: “valor monetário de bens e serviços gastos para se obter benefícios reais e futuros.” Garison e Noreen (2001, p. 27) descrevem que “na contabilidade gerencial, o termo *custo* é empregado de muitas maneiras. Isto se deve à existência de muitos tipos de custos que são classificados de modos diferentes, de acordo com as necessidades imediatas da administração.” Colaboram com esta visão, Souza e Clemente (2007, p. 14), que escrevem: “A moderna gestão de empresas visualiza os custos de forma mais ampliada, isto é, ao longo de toda a cadeia de valor da empresa.” Isto posto, é possível descrever que o conceito de custos agrega o consumo de bens e serviços gastos para se obter benefícios reais e futuros, em consonância com as necessidades da administração, ao longo de toda cadeia de valor da empresa.

O presente estudo envolve pequenas agroindústrias (agro = agrícola; indústria = transformação), ou seja, transformação de produtos agrícolas brutos em produtos industrializados. Essas agroindústrias estão implantadas dentro de pequenas propriedades rurais, que fazem parte de uma forma de organização social caracterizada como DLE, que amplia a visão de “chão-de-fábrica”, não está restrita a necessidades de mensuração de custos como os de funcionários contratados para o labor fabril, depreciação de equipamentos, consumo de água, energia, entre outros. Há de ser verificada a existência de mão-de-obra familiar e produção de insumos na propriedade rural.

Esta constatação está baseada nos comentários de Romeiro (2002, p. 35), o qual apresenta como alguns dos principais problemas enfrentados no desenvolvimento e implementação de programas de administração rural “o não reconhecimento das particularidades da atividade administrativa desenvolvida nas unidades de produção familiar”, e a falta de referencial teórico, que faz com que “as

estratégias, métodos utilizados e conteúdos propostos sejam inadequados à problemática administrativa deste tipo de produtor.”

Sem a pretensão de solucionar esse problema, com base em visitas que antecederam a entrevista, foi configurada a existência de um ambiente de atividades diversificadas, que inclui a produção agrícola de matéria-prima para transformação dentro da propriedade (agroindústrias), o que conduz a presente pesquisa a explorar este aspecto, no sentido de observar como são calculados os custos nas agroindústrias.

A literatura apresenta diferentes concepções de como tratar os custos dentro de três métodos: Absorção, Direto ou Variável e por Atividade. O Custeio por Absorção, segundo Martins (2003) é um método que deriva da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, consiste na inclusão de todos os custos de produção, sejam diretos ou indiretos ao produto. Há também o Custeio Baseado em Atividades – ABC (*Activity-Based Costing*) que para Horngren, Foster e Datar (2000), seu foco está nas atividades que consomem os custos, e são estes eventos, uma tarefa ou unidades de trabalho, que consumirão esforços (matéria-prima, mão-de-obra, materiais) dentro de seus propósitos para a produção de bens e serviços.

O método de Custeio Direto ou Variável envolve primeiramente a compreensão de dois conceitos: custo fixo e custo variável. O primeiro diz respeito aos custos que fazem parte de uma estrutura preestabelecida e que não apresentam significativas variações em relação à produção. Quanto aos custos variáveis, esses estão intrinsecamente ligados à produção, ou seja, quanto mais se produzir, maior será o consumo. Para o método de custeio variável, só serão custos aqueles classificados como variáveis, em que não se admite nenhuma forma de rateio que possa conter arbitragem por parte da pessoa que calcula os custos.

Santos (2004, p. 90) descreve que os métodos de custeio que contemplem o rateio de custos, sem a devida distinção daqueles que são fixos dos que são variáveis, “tendem a perpetuar ativos menos competitivos” e complementa que o “custeio direto mostra-se apto a propiciar a inovação, permitindo o exercício da preferência do decisor, mesmo quando esta se confronta com os custos fixos, estruturais da empresa.” A estrutura de custos fixos diz respeito a decisões passadas, que no momento presente deverão ser absorvidas pelos resultados desse presente, ou então devem ser transferidas para terceiros (comercializadas).

O custeio variável está intrínseco ao conceito de Margem de Contribuição Unitária - MCu que para Martins (2003, p. 179) é “a diferença entre o preço de venda e o Custo Variável de cada produto; é o valor que cada unidade efetivamente traz à empresa de sobra entre sua receita e o custo que de fato provocou e que pode ser imputado sem erro.” Ou seja, não há arbitrariedade no valor do custo, pois estes são calculados em montantes de necessidades de vendas para compor o total de recursos para a empresa pagar seus compromissos e estipular o lucro desejado.

2.2.3.2 Práticas de decisões sobre preço

Como base na discussão que Horngren (1985) faz sobre os fatores que influenciam os preços, pensar que o estabelecimento do preço de venda de um produto perpassa apenas pelo cálculo de seu custo e atribuição de uma margem de lucro desejada não é nada pertinente aos tempos atuais. Isso porque, não é o custo e a margem de lucro que determinam o preço e aceitação deste pelo mercado. Horngren (1985, p. 74) descreve que “as decisões de preços são influenciadas por três fatores básicos: os fregueses, os concorrentes e os custos.” Quanto aos fregueses, em consequência de alternativas de ofertas, podem substituir um produto por outro, ou até produzi-los se os preços estiverem muito altos. Os concorrentes podem reagir às variações de preços. Por último o autor argumenta “o preço máximo que pode ser cobrado é um preço que não afugente o freguês.”

Garrison e Noreen (2001, p. 612) corroboram com a citação acima: “algumas áreas de negócios não têm problema de fixação do preço, porque fabricam um produto que concorre com outros semelhantes, para os quais já existe um preço de mercado”. Ou seja, o mercado consumidor, pelo consumo a um determinado preço, proporcionará a possibilidade de receita. Souza e Clemente (2007, p. 248) também possuem essa visão, ou seja, “as empresas devem partir do preço de mercado para dimensionar seus custos.”

Padoveze (2004, p. 418) também aborda esta questão, embora afirme que “é necessário um cálculo em cima dos custos, tendo em vista que, através dele, podemos pelo menos ter um parâmetro inicial ou padrão de referência para análises comparativas.”

Estas citações remetem ao pensamento de que, os custos são necessários para o cálculo do preço final, embora que este último possua um limite, ou seja, aquele preço já estabelecido no mercado. Claro que existem também os produtos novos, lançamentos de tecnologias avançadas, que criam um novo mercado consumidor. Das agroindústrias pesquisadas, grande parte produz gêneros alimentícios, outras, produtos de utilidade doméstica e produtos de limpeza, o que nos conduz, pela própria vivência de consumidor, à conclusão de que já há um mercado e preços estabelecidos para estes produtos. Desta forma, o conceito de formação de preço de venda como o *mark-up*, que parte do valor do custo somado a despesas e margem de lucro mais impostos sobre venda, pode não ser o mais adequado à situação.

Um comentário pertinente a essa discussão é útil para o entendimento do uso do *mark-up* nas empresas: “A utilização descuidada do *mark-up* pode levar tanto a situações de perdas de lucratividade quanto a situações de perda de negócios lucrativos. Considerações sobre a competitividade da empresa são quase sempre indispensáveis.” (SOUZA e CLEMENTE, 2007, p. 257).

Atkinson *et al* (2000) sugerem a análise da capacidade de produção e distribuição. Também salientam que decisões sobre a comercialização de curto ou longo prazo devem influenciar o preço de venda, bem como a análise de aspectos econômicos como a receita e o custo marginal devem fazer parte na hora de estabelecer o preço de venda. Garrison e Noreen (2001) também descrevem sobre análises econômicas como o cálculo da elasticidade do preço da demanda. Os autores apresentam o custo-meta como ferramenta que possibilita a determinação do custo máximo admissível, distribuída a lucratividade desejada dentro do valor máximo de custo.

2.2.3.3 Práticas de orçamento

Hansen e Mowen (2003, p. 247) descrevem que o orçamento é uma ferramenta que “força a administração a planejar o futuro”, direciona a organização a continuidade, prevê problemas e provoca o desenvolvimento de políticas futuras. Atkinson *et al*. (2000, p 465) conceituam orçamento como a “expressão quantitativa

das entradas e saídas de dinheiro para determinar se um plano financeiro atingirá as metas organizacionais.” Para Garrison e Noreen (2001, p. 262) o orçamento “é um plano detalhado da aquisição e do uso de recursos, financeiros e de outras naturezas, durante um período especificado.” Frezatti (2006, p. 44) conceitua orçamento, um “plano financeiro para implementar a estratégias da empresa para determinado exercício.” Salienta que não se trata apenas de uma estimativa, mas sim, do compromisso assumido pelos gestores no cumprimento de metas que devem ser alcançadas.

Hansen e Mowen (2003) apresentam o orçamento e suas inter-relações, conforme segue:

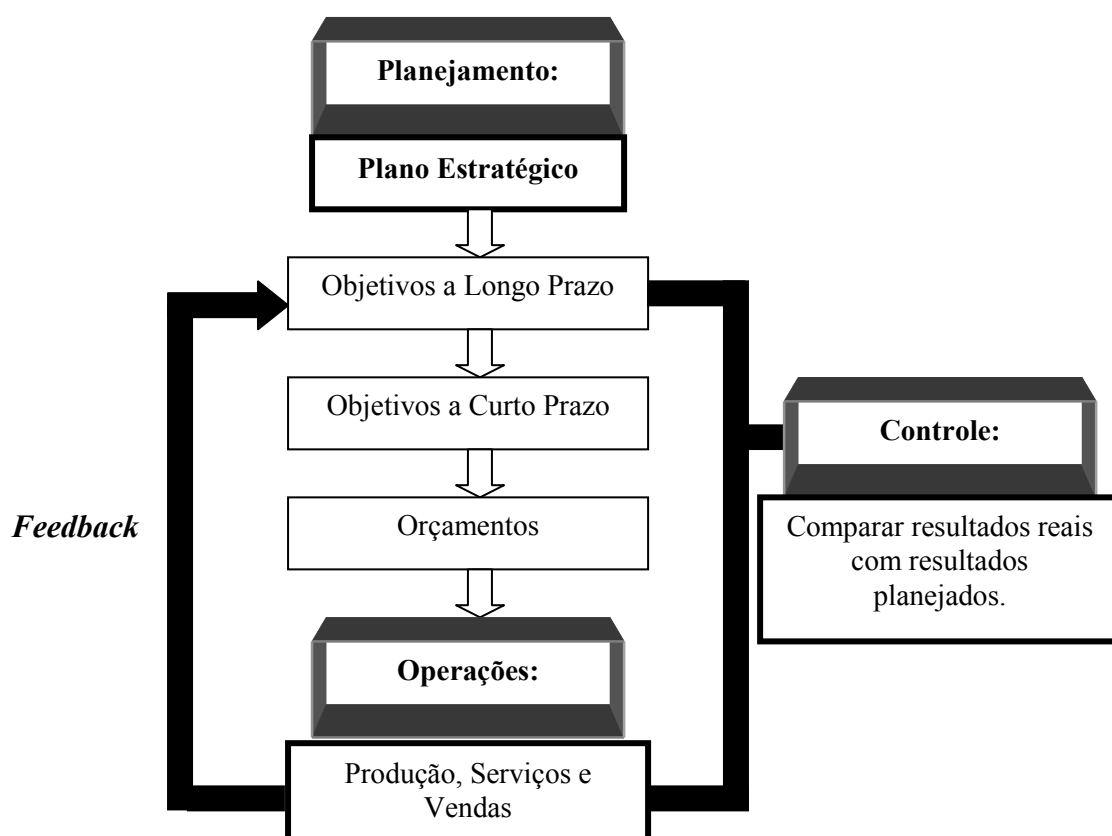


FIGURA 2 – O ORÇAMENTO GERAL E SEUS INTER-RELACIONAMENTOS
 FONTE: Hansen e Mowen (2003, p. 246)

A Figura 2 revela que a prática de realizar orçamento é antecedida pelo planejamento, delimitador das metas a serem alcançadas. O controle é posterior ao

orçamento, pois não haveria sentido em orçar sem o devido acompanhamento da realização ou não do orçamento.

Observa-se também que o termo orçamento está no plural, ou seja, não é apenas um orçamento a ser realizado. Desta forma haverá um orçamento de venda, que por consequência necessita do orçamento de produção, este último envolve orçamentos de matéria-prima, mão-de-obra, materiais e capacidade produtiva. Todos eles impactam o orçamento financeiro, pois recursos serão movimentados.

2.2.3.4 Práticas de planejamento e controle

Um exemplo para a importância dos sistemas gerenciais é apresentado por Anthony e Govindarajan (2002, p. 1) que explicam o sistema com base em um veículo que se move em velocidade média e o motorista, ao pisar no freio, diminui a velocidade e pára o veículo. Ora, se o veículo está em movimento é porque há um trajeto a ser percorrido (planejamento). No painel do carro são apresentados indicadores de velocidade, temperatura do veículo, entre outros (relatórios), que mostra as condições do veículo para continuar o trajeto. Qualquer anomalia no caminho ou no próprio veículo, a função de freio irá impedir que ocorram acidentes (controle), que possibilita o desvio de estrada ou qualquer outro procedimento que possa ser alternativo para se chegar ao objetivo estabelecido (tomada de decisão).

Atkinson *et al.* (2000, p. 566) consideram como primeiro passo do planejamento a identificação dos desejos dos proprietários, denominado de “objetivos primários da empresa”. Com base nos objetivos primários é dado o segundo passo que é “escolher uma estratégia para alcançar os objetivos primários da empresa.” Também descrevem que devem ser considerados simultaneamente dois aspectos: “alternativas que a empresa pode usar para competir pelos clientes” e “avaliar essas opções competitivas em relação às capacidades e expectativas dos *stakeholders*”. Isso corresponde que as expectativas de clientes, fornecedores, funcionários e a comunidade também fazem parte do processo de planejar.

Como sugestões de planejamento, Atkinson *et al.* (2000, p. 592), sugerem o uso do *balanced scorecard*, que segundo eles é “desenvolver um projeto para o sistema de avaliação de desempenho que enfoca os objetivos da empresa,

coordenação da tomada de decisão individual e provisão de uma base para o aprendizado organizacional.” O controle financeiro e operacional também é citado pelos autores, definidos como “o controle das operações considera controle sob a perspectiva de melhoria de processo, enquanto o controle financeiro avalia o sucesso financeiro de uma empresa, medindo e avaliando seus resultados financeiros.” (p. 615) Neste caso os relatórios de controles se dariam em forma de centros de responsabilidade, passando a empresa a ser dividida em unidades, sob o comando de um gerente responsável por cada uma delas.

Garrison e Noreen (2001, p. 163) sugerem a análise do custo-volume-lucro como ferramenta eficiente para que os gerentes possam “compreender as inter-relações entre custo, volume e lucro”, considerada como ferramenta vital para as decisões de “quais produtos fabricar ou vender, qual política de preço seguir, qual estratégia de mercado adotar e que tipo de instalações produtivas adquirir.” Os autores também incluem como ferramenta de planejamento e controle o custeio variável ou direto, e o custeio baseado em atividade – ABC.

Para o planejamento do lucro são observadas práticas de orçamento, *Just-in-Time* e custos padrões. *Just-in-Time* refere-se à gestão dos estoques, ou seja, “os bens são produzidos de acordo com os pedidos dos clientes, a meta é acabar inteiramente com os estoques de produtos acabados e reduzir a quase zero o estoque de produtos semi-acabados.” (GARRISON e NOREEN, 2001, p. 207)

Os custos padrões são uma forma de controle, um instrumento que visa à melhoria de desempenho de pessoas e bens utilizados (MARTINS, 2003). Garrison e Noreen (2001) conceituam-no como uma referência (*benchmark*) para a avaliação de desempenho. Existem padrões ideais e padrões correntes tangíveis, que para Hansen e Mowen (2003), os padrões ideais compreendem uma competência máxima, ou seja, não contemplam possíveis adversidades que possam ocorrer no processo de produção (quebra de máquina, negligência ou falta de habilidade). Já os padrões correntes tangíveis consideram condições operacionais eficientes, ou seja, possíveis adversidades podem acontecer.

Percebe-se que, embora haja uma separação de conteúdos, eles estão inter-relacionados, ou seja, custos fazem parte de preços e, por consequência, ambos devem ser orçados, e todos os três (custo/preço/orçamento) devem estar alinhados com os propósitos do planejamento. O controle fará o dimensionamento do atendimento às metas traçadas no planejamento, para que ações preventivas ou

corretivas possam ser tomadas. Para a pesquisa proposta, os conteúdos estudados até o momento em termos teóricos são considerados satisfatórios para elaboração do questionário. Salienta-se que há ciência de que a matéria abordada até o momento não esgota a discussão sobre o tema CG, cuja pretensão não faz parte dos objetivos do trabalho.

3 MATERIAL E MÉTODOS

A pesquisa refere-se à investigação dos fatos que, conseqüentemente, requer um conjunto de ações e estratégias pré-planejadas. Estas ações e estratégias devem estar integradas e harmonizadas com foco no atendimento dos objetivos e na resposta da problematização. A metodologia a ser empregada na pesquisa que visa alcançar os resultados pretendidos, requer instrumentos que possibilitem a forma eficiente de como fazê-la. Desta forma, a pesquisa irá percorrer caminhos possibilitados por diversos instrumentos, os quais proporcionarão seu aspecto científico.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Para esclarecer a forma de como os objetivos, procedimentos metodológicos e o problema de pesquisa são abordados, a seguir é realizada uma explicação inerente a estes conteúdos.

3.1.1 Quanto aos objetivos

Gil (2006, p. 42) classifica as pesquisas em três grandes grupos no que diz respeito à classificação dos objetivos, a saber: exploratória, descritiva e explicativa. A primeira objetiva “proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses.” Quanto à pesquisa descritiva o autor argumenta que o objetivo é “a descrição das características de determinada população ou fenômeno, ou então, o estabelecimento de relações entre variáveis.” (p. 43). Já a pesquisa explicativa preocupa-se em “identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos.” (p. 43)

Richardson (2007, p. 66), escreve que o estudo exploratório é caracterizado “quando não se tem informação sobre determinado tema e se deseja conhecer o

fenômeno.” O estudo descritivo é aquele no qual “se deseja descrever as características de um fenômeno.”; enquanto que os estudos explicativos desejam “analisar as causas ou conseqüências de um fenômeno.”

Uma vez esclarecida esta questão, tem-se que, pelos objetivos propostos na presente pesquisa, ela se classifica como descritiva, pois, em sua essência, realiza a descrição das características de um fenômeno. Hair Jr *et al.* (2005, p. 83) apontam para os planos de pesquisa básica em administração e afirmam que na pesquisa descritiva “as coisas são descritas com a mensuração de um evento ou atividade (...) a pesquisa descritiva consegue isso com o uso da estatística descritiva, o que inclui contagem de freqüência”.

3.1.2 Quanto aos procedimentos metodológicos

Procedimento diz respeito à maneira de agir, modo de fazer ou método. Para Richardson (2007, p. 22), método “é o caminho ou a maneira para chegar a determinado fim ou objetivo”. Nesta perspectiva, quer-se chegar a uma metodologia que suporte o alcance dos objetivos de pesquisa propostos, por meio do método científico, que segundo Bacon (*apud* RICHARDSON, 2007, p. 22) “é um conjunto de regras para observar fenômenos e inferir conclusões.” A este conjunto de regras dá-se o nome de metodologia, que irão estabelecer como observar e elaborar instrumentos para o estudo do objeto.

Para expor a metodologia desta pesquisa, inicialmente faz-se a descrição apresentada por Gil (2006) que aponta dois grandes grupos de procedimentos para o levantamento de dados: [1] dados de fontes de “papel”; e [2] dados fornecidos por pessoas.

No primeiro grupo, dados de fontes de papel, estão as pesquisas bibliográfica e documental. O desenho relativo a esta pesquisa diz respeito à pesquisa **bibliográfica**, cuja base teórica está construída com base em livros, artigos científicos, *sítes* da internet, que proporcionam o arcabouço teórico, fundamental para a elaboração da segunda parte da pesquisa, que envolve o segundo grupo de procedimentos apontado por Gil (2006), ou seja, dados fornecidos por pessoas.

Com respeito à coleta de dados fornecida por pessoas, esta pesquisa classifica-se inicialmente como um **estudo de caso**, que consiste “no estudo profundo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento” (GIL, 2006, p. 54). Este tipo de estudo, segundo o mesmo autor, por muito tempo foi considerado como um procedimento pouco rigoroso quanto aos seus resultados científicos. Yin (2005) descreve que o estudo de caso foi e continua estereotipado como insignificante dentre os métodos da ciência social, o que poderá ser comprovado, caso o pesquisador não desenhe corretamente a coleta de dados, e conduza a uma análise fragilizada por aspectos subjetivos. A esta questão será dado procedimento especial, a ser descrito e justificado no protocolo de entrevista.

Após a descrição de aspectos significativos à boa condução da investigação, a presente pesquisa é classificada como **estudo de caso incorporado**, pois concentra pesquisa de um aspecto único denominado Pacto Fonte Nova, caracterizado como Desenvolvimento Local Endógeno e, dentro dele, estão incorporados empreendimentos, isto é, unidades de análise.

3.1.3 Quanto à abordagem do problema

Para responder ao problema de pesquisa, serão utilizados métodos quantitativos e qualitativos. Para compreensão desta afirmação, se faz necessária a descrição de cada um dos métodos. Inicialmente, o método quantitativo caracteriza-se

pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informação, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão etc. (RICHARDSON, 2007, p. 70)

A condução de pesquisa quantitativa objetiva a precisão dos resultados, com vistas a evitar possíveis distorções nas análises e interpretações. Richardson (2007) também descreve que este tipo de método é frequentemente aplicado em estudos descritivos, que visam descobrir e classificar relações entre variáveis, ou então causalidade entre fenômenos, bem como, na intenção do pesquisador

compreender melhor sobre o comportamento de muitos fatores e elementos que possam influenciar determinado fenômeno.

Sobre o método qualitativo Richardson (2007, p. 90) apresenta o seguinte conceito:

A pesquisa qualitativa pode ser qualificada como a tentativa de uma compreensão detalhada dos significados e características situacionais apresentadas pelos entrevistados, em lugar da produção de medidas quantitativas de características ou comportamento.

A este tipo de pesquisa é dada ênfase as particularidades do fenômeno, sem rejeitar nenhuma variável. É salientado pelo autor que muitos pesquisadores dedicados à pesquisa qualitativa são convictos de que as convicções subjetivas das pessoas envolvidas na pesquisa possuem primazia explicativa em relação ao conhecimento teórico do investigador.

Os dois conceitos expostos podem causar a interpretação de que uma pesquisa para ter caráter científico necessita escolher entre um e outro, o que não é verdadeiro. Goode e Hatt (1973, *apud* RICHARDSON, 2007, p. 79) descrevem que: “a pesquisa moderna deve rejeitar como uma falsa dicotomia a separação entre estudos ‘qualitativos’ e estudos ‘quantitativos’, (...) não importam quão precisas sejam as medidas, o que é medido continua a ser uma qualidade”.

Hair Jr *et. al.* (2005, p. 100) também fazem uma discussão a cerca destas duas abordagens e escrevem que “Os dados quantitativos são mensuração em que números são usados diretamente para representar a propriedade de algo.” Quanto aos dados qualitativos, estes “representam descrições de coisas sem a atribuição direta de números.”

Expostos os conceitos, é possível delinear a classificação da presente pesquisa quanto à abordagem do problema. Após a apreciação dos conceitos dos métodos quantitativo e qualitativo, entende-se que para responder à questão de pesquisa, será utilizado o método qualitativo em seus aspectos de “significados e características situacionais apresentadas pelos entrevistados”, antecedido por estudo teórico que dá suporte às perguntas a serem realizadas, seguida de respostas sobre a percepção dos empresários.

As respostas obtidas na entrevista dão subsídio às informações quantitativas da pesquisa, ou seja, quantificação da utilização e da contribuição da

CG na percepção dos empresários, tratada por técnicas de estatística descritiva em termos de frequência absoluta e de porcentagem.

Desta forma, é compreendido que a presente pesquisa possui características quali/quantitativa, pois a qualidade das perguntas a serem questionadas, num segundo momento será quantificada e, ambas fazem parte da pesquisa. Caso as perguntas não sejam delineadas de forma a atender as perspectivas da pergunta de pesquisa, os números também não a responderão.

3.2 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

O presente estudo está delimitado nas seguintes características:

- (a) Estudo Bibliográfico: cuja discussão oferece suporte teórico às matérias relativas à definição do Desenvolvimento Local Endógeno – DLE e da Contabilidade Gerencial – CG.
- (b) Estudo de Caso Incorporado: estratégia de pesquisa limitada ao Pacto Fonte Nova (estudo de caso), que corresponde aos aspectos preconizados pelo DLE. Quanto ao termo “incorporado”, esse diz respeito às agroindústrias que fazem parte do Pacto. Para melhor compreensão do que vem a ser o Pacto Fonte Nova, a seguir serão apresentadas características, localização e concepção do modelo.

3.2.1 Objeto de estudo

O Pacto Fonte Nova é uma organização de atores locais, localizado no município de Crissiumal, Estado do Rio Grande do Sul – Brasil. O município faz parte da mesorregião denominada Noroeste Rio-Grandense e da microregião de Três Passos. Conforme dados obtidos no site do IBGE (2008), o estado do Rio Grande do Sul possui área de 281.784,538 km², 496 municípios e uma população de 10.845.087 habitantes. A mesoregião Noroeste Rio-Grandense, é formada por 216 municípios, possui uma população estimada para 2005 de 1.970.326 habitantes e área total de 64.930,583 km². Está dividida em 12 microregiões denominadas:

Carazinho, Cerro Largo, Cruz Alta, Erechim, Frederico Westphalen, Ijuí, Não-Me-Toque, Passo Fundo, Sananduva, Santo Ângelo, Soledade e Três Passos. Os municípios que se destacam como cidades mais populosas nesta mesoregião são: Passo Fundo, Erechim, Ijuí e Santo Ângelo.

O município de Crissiumal faz parte da microregião de Três Passos e possui uma população de 14.637 habitantes (estimativa IBGE para 2005), e área de 3.856,166 km². Os municípios que fazem parte da microregião de Três Passos são: Barra do Guarita, Boa Vista do Buricá, Bom Progresso, Braga, Campo Novo, Crissiumal, Derrubadas, Doutor Maurício Cardoso, Esperança do Sul, Horizontina, Humaitá, Miraguaí, Nova Candelária, Redentora, São Martinho, Sede Nova, Tenente Portela, Tiradentes do Sul, Três Passos, Vista Gaúcha.

Outra divisão territorial identificada no estudo é denominada de Conselhos Regionais de Desenvolvimento – COREDEs, cujo marco legal está estabelecido na Constituição Estadual do Estado do Rio Grande do Sul, Art. 166 a 170, Lei número 10.283 de 17/10/1994, regulamentada pelo decreto número 35.764 de 28/12/1994.

Os objetivos desta organização são:

- formar e executar estratégias regionais;
- avançar, conquistar e estimular a participação social e cidadã;
- avançar na construção de espaços públicos de controle social dos mercados; e
- intensificar o processo de construção de uma organização pró-desenvolvimento regional e difundir a filosofia e a prática cooperativa de se pensar e fazer o desenvolvimento regional em parceria.

Ao refletir sobre os objetivos desta organização, é possível dizer que ela vai ao encontro dos propósitos do DLE. É importante salientar que esta organização e sua filosofia não são impostas pelo Estado. Refere-se a um programa estadual em que os municípios devem se organizar para encontrar soluções para o seu desenvolvimento. Este aspecto é bem claro na visão dos COREDEs que é: “Articular os atores sociais, políticos e econômicos das regiões (...) transformando-os em sujeitos coletivos capazes de formular suas próprias estratégias de desenvolvimento”. (Lei 10.283/RS de 17/10/1994)

Atualmente o estado do Rio Grande do Sul possui 24 COREDEs. O município de Crissiumal faz parte do COREDE denominado Noroeste Colonial, que inclui os municípios de: Ajuricaba, Augusto Pestana, Barra do Guarita, Bom Progresso, Bozano, Braga, Campo Novo, Catuipe, Chiapeta, Condor, Coronel

Barros, Coronel Bicaco, Crissiumal, Derrubadas, Esperança do Sul, Humaita, Ijuí, Inhacora, Joia, Miraguai, Nova Ramada, Panambi, Pejuçara, Redentora, Santo Augusto, São Martinho, São Valério do Sul, Sede Nova, Tenente Portela, Tiradentes do Sul, Três Passos e Vista Gaucha.

Conforme a Secretaria da Justiça e do Desenvolvimento Social – SJDS, Departamento do Trabalho – DETRAB, a população do Noroeste Colonial no ano de 2000 era de 310.882. Desta população, 62,49% residiam em áreas urbanas e, 37,51% na área rural. O Município de Panambi destaca-se por ser o único que possui um programa de apoio aos Arranjos Produtivos Locais, que estimula indústrias de máquinas e implementos agrícolas (Pré-Colheita, Colheita e Pós-Colheita).

A contagem populacional de 2007 segundo o IBGE, apresenta o somatório da população destes municípios do Noroeste Colonial em 305.207 habitantes, para uma área de 9.909 km². Crissiumal é o quarto município, em ordem decrescente, em número de habitantes, total de 14.726. Quanto à área é o nono colocado, com 362 km². O Noroeste Colonial, como sugere o nome, concentra sua economia na agricultura, boa parte dos municípios na agricultura familiar, inclusive Crissiumal.

É possível dizer que dos municípios pertencentes ao Noroeste Colonial, apenas três deles apresentam algumas características industriais, que são: Ijuí, Panambi e Três Passos. Estes são os municípios com maior concentração demográfica: 76.739, 36.360 e 23.467, respectivamente. Ijuí destaca-se principalmente por ser um pólo estudantil.

Para elucidar a localização e distribuição dos COREDEs dentro do Estado do Rio Grande do Sul, é apresentado um mapa com esta divisão, Figura 3, assim como com os nomes de cada divisão:

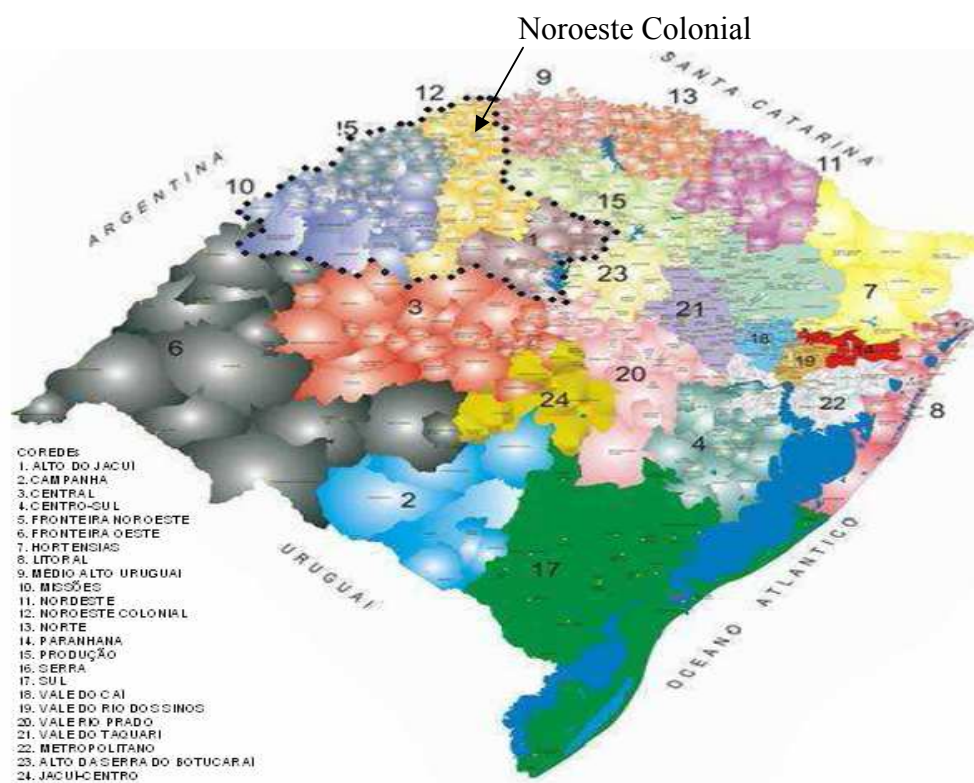


FIGURA 3 – MAPA DO RIO GRANDE DO SUL DIVIDIDO EM COREDES

FONTE: Lechat *et al.* (2006, p. 4)

O município de Crissiumal está a uma distância de 496 km da capital do Estado, Porto Alegre e os municípios limítrofes são: Dr.Maurício Cardoso, Horizontina, Humaitá, Nova Candelária, Tiradentes do Sul e Três Passos e a República da Argentina. A densidade demográfica do município é de 36,8 habitantes por km², altitude de 410 metros e um Produto Interno Bruto em 2003 de R\$ 126.502.916,00 (IBGE, 2003). A Figura 4 apresenta o mapa do estado do Rio Grande do Sul e mostra a localização do município.

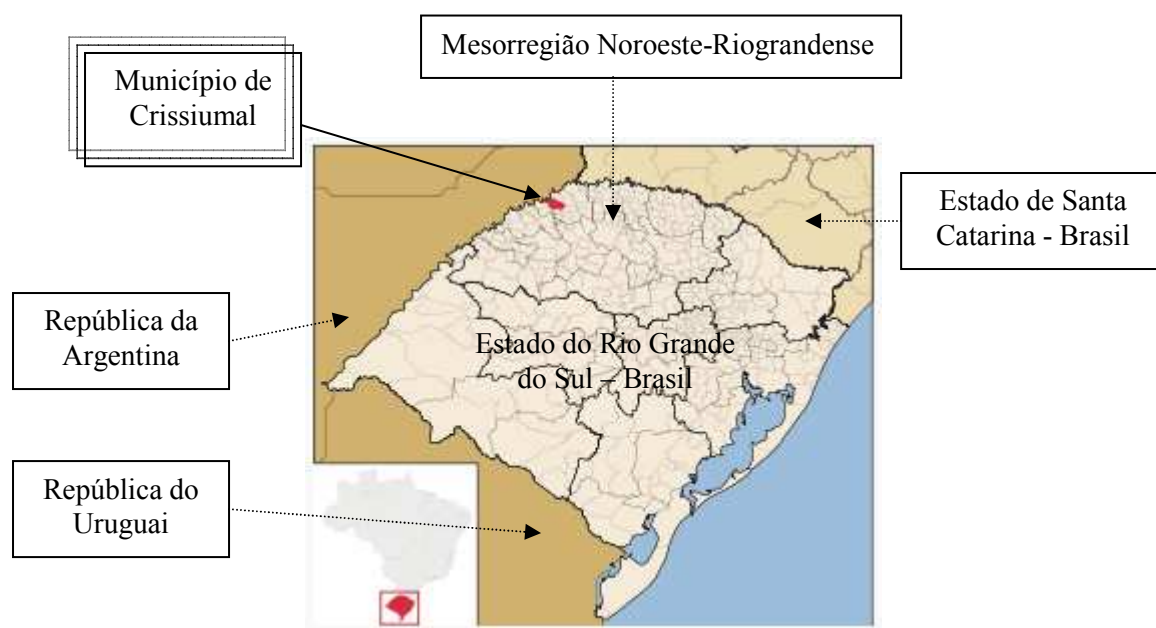


FIGURA 4 – LOCALIZAÇÃO DO MUNICÍPIO DE CRISSIUMAL

FONTE: Adaptado de <http://pt.wikipedia.org/wiki/Crissiumal>

Em estudos realizados por Breunig e Breunig (2007, p. 3) o município de Crissiumal está situado no “noroeste do planalto Sul-Riograndense, cujo substrato rochoso é formado de basalto”, de clima do tipo subtropical. A Figura 5 apresenta a distribuição da área em hectares para cada tipo de uso de solo:

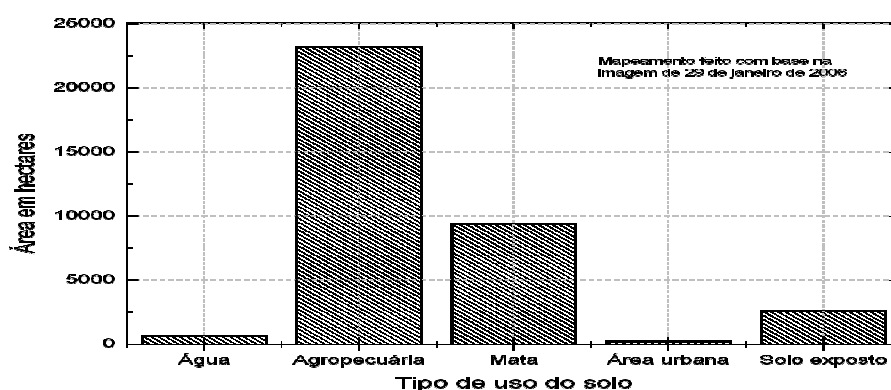


FIGURA 5 – OS TIPOS DE USO DO SOLO NO MUNICÍPIO DE CRISSIUMAL

Fonte: Breunig e Breunig (2007, p 11)

A leitura da Figura 5 mostra que o solo em Crissiumal é predominantemente utilizado na agropecuária. De acordo com os autores, esta área divide-se em área de pecuária, ocupadas por gado bovino e produção leiteira, e área agrícola onde

predomina o cultivo de ciclo curto como a soja, milho e trigo. A área de mata representa 25,98%, e está concentrada espacialmente nas margens dos rios e nas florestas replantadas, principalmente eucalipto. A área de solo exposto corresponde a 7,32%,

Pela consulta aos arquivos históricos do município de Crissiumal, sua colonização deu-se pela migração de colonos que saíram das Colônias Velhas (Venâncio Aires, Arroio do Meio, Santa Cruz do Sul, Lajeado, Estrela), as quais, antes da década de 30, foram desbravadas pelos imigrantes alemães.

Anterior à emancipação, Crissiumal pertenceu aos municípios de Rio Pardo e Cruz Alta e, após o processo de colonização, a Palmeira das Missões e posteriormente a Três Passos. No ano de 1954 a Assembléia Legislativa Estadual aprovou o projeto de lei de emancipação de Crissiumal (Lei n 2.553 de 10/12/1954), empossado o primeiro prefeito do município no dia 28/02/1955. Em virtude de mudanças constitucionais, a partir de 01/01/1965 o município passa a ser considerado área de segurança nacional por fazer fronteira com a República da Argentina. Da referida data até 01/01/1986, houve a nomeação de interventores municipais. A partir do ano de 1986, os munícipes voltam a eleger seus governantes.

O município de Crissiumal viveu momentos de desenvolvimento e crescimento com a produção agrícola, estruturado na agricultura familiar, com a produção de soja, milho, trigo, suínos e leite. As terras e o clima eram propícios para o plantio, assim como os subsídios agrícolas estabelecidos pela união. O município sustentava-se com uma população concentrada na área rural, que produzia as divisas para o crescimento econômico local.

Na década de 70, com o advento da mecanização e expansão da área agricultável no Brasil, emergem as grandes empresas agrícolas, fazendas especializadas na produção de grão em larga escala, totalmente mecanizadas, que oferecem produtos como soja e milho a custos inferiores, mas também inviabilizam competitivamente a produção destes grãos em pequena escala. Salienta-se que neste período, muitas famílias de colonos da região noroeste do estado do RS, migraram para os estados de Mato Grosso do Sul, Goiás e principalmente para o Mato Grosso.

O município de Crissiumal teve reduzidas não apenas sua população – que na década de 60 era de aproximadamente 28 mil habitantes – mas também suas divisas econômicas, aspecto este, o econômico, percebido em todas as regiões do

país. Feitosa (2007) descreve que desde os anos de 1970 e 1980, ocorreram modificações nos processos produtivos. Essas modificações exigiram novas estratégias de intervenção pública. Santana (2007, p. 80) descreve ainda que a economia brasileira transformou-se consideravelmente na década de 90, devido

a nítida debilidade financeira do setor público brasileiro e o fechamento dos mercados financeiros internacionais, com a crise da dívida em 1982 () Por outro lado, havia a necessidade de acompanhar a nova realidade produtiva mundial, marcada na década de 80, por uma revolução tecnológica, com base na microeletrônica, e na introdução de novos métodos de gerenciamento, ocasionando a modernização de vários processos produtivos. Era necessário elevar a exposição à concorrência externa como forma de limitar as elevações de preços e forçar as empresas domésticas a se tornarem mais competitivas.

Destes aspectos da história do Brasil, surge a necessidade de vivenciar novas experiências de desenvolvimento econômico, denominadas como: distritos industriais, *clusters*, arranjos e sistemas produtivos locais, que priorizam os aspectos locais e intangíveis da região em busca de alternativas de produção, com a finalidade de geração de emprego e renda. É com base nessa problemática que surge a perspectiva de DLE no município de Crissiumal, cujos aspectos históricos e de criação do Pacto Fonte Nova são descritos a seguir.

3.2.1.1 O Pacto Fonte Nova

As informações descritas nesta parte do estudo foram obtidas no *site* institucional Pacto Fonte Nova (2007), onde foram encontrados dados que descrevem o início do programa, histórico e os produtos produzidos e comercializados atualmente no município, região, estado e fora do país.

Inicialmente, o marco histórico do programa de desenvolvimento endógeno no município de Crissiumal, ocorreu em dezembro de 1998, com a mobilização de lideranças locais que buscavam uma solução para a economia local. O grande desafio destas lideranças focou a necessidade de implantar um novo modelo local que atendesse às necessidades de sustentabilidade para pequenos proprietários

rurais, bem como às alternativas econômicas que possibilitassem a implantação de pequenas e médias agroindústrias.

Uma pesquisa promovida pela Associação Riograndense de Empreendimentos de Assistência Técnica e Extensão Rural - EMATER/RS, foi realizada pelos alunos do ensino médio da Escola Estadual Ponche Verde, coordenada pela professora Dulce Klein, com o objetivo de identificar a dependência de alimentos consumidos no município. Os estudantes visitaram todos os estabelecimentos comerciais do município com uma relação de 84 itens de alimento e de bebida. O resultado da pesquisa revelou que dos 84 itens pesquisados, 75 eram “importados” de outras regiões do Estado e do país.

Com base nos dados revelados pela pesquisa, foram realizados dois encontros consecutivos denominados Seminário de Alternativas da Agricultura Familiar. O primeiro seminário ocorreu com cerca de 500 produtores rurais que alegavam como principal problema e preocupação de comercialização a falta de oportunidade e valorização de seus produtos por parte dos comerciantes. O segundo seminário foi promovido com o encontro de cerca de 100 empresários que – diante dos dados da pesquisa, da evidente dependência de produtos no município e das dificuldades levantadas pelos produtores rurais – apresentaram as seguintes preocupações:

- a) condições de produção em escala, qualidade e preço compatível dos alimentos e produtos “importados” de outras regiões;
- b) aspectos de “lealdade” por parte dos produtores rurais que vendiam seus produtos de porta-em-porta, concorrência direta com o comércio local; e
- c) haveria um órgão regulador de qualidade, apresentação, código de barra, enfim, que tornasse o produto passível de comercialização em larga escala.

Diante das preocupações expostas nos dois Seminários, também foi promovida uma nova pesquisa com os consumidores do município, para obter informações que complementassem o projeto. Com base nestes subsídios apontados pelos atores sociais (agricultores, empresários e consumidores), em março de 1999 nascia o Pacto (acordo) Fonte Nova. Para facilitar a identificação dos produtos do Pacto, foi promovido um concurso entre técnicos, produtores e comerciantes, para a criação de um selo de qualidade para os produtos, foi criada desta forma a marca Fonte Nova.

Ao percorrer o comércio de alimentos da cidade, é comum encontrar os produtos produzidos pelas agroindústrias que fazem parte do Pacto. A inserção dos produtos no município, assim como a distribuição no Estado e também exportação, aponta para uma boa sinergia entre as expectativas de consumidores, comerciantes e produtores rurais.

Com base em informações contidas no *site* institucional em janeiro de 2007, as agroindústrias que fazem parte do Pacto Fonte Nova somavam 35, relacionadas no Quadro 12, com a inserção de mais um empreendimento que aderiu ao pacto no ano de 2008.

Tipo de empreendimento	Número de agroindústrias	Mercado
Abatedouro	5	Municípios de Crissiumal e Três Passos
Aipim a vácuo	2	Municípios da região e Região metropolitana de Porto Alegre/RS
Artesanato	1	Município de Crissiumal
Avestruz	1	Estado do RS
Bolachas e biscoitos	2	Município de Crissiumal
Cachaça	3	Estado do RS e Europa
Embutidos e defumados	3	Crissiumal e municípios do estado do RS
Massas	1	Município de Crissiumal
Mel	2 + 1	Município de Crissiumal
Moinho	1	Crissiumal e municípios próximos
Outros derivados de cana-de-açúcar	4	Crissiumal e municípios próximos
Olaria	1	Crissiumal e municípios próximos
Ovos em conserva	1	Crissiumal e municípios próximos
Produtos lácteos	3	Crissiumal e municípios do estado RS
Sabão	1	Município de Crissiumal
Sucos	1	Crissiumal e municípios próximos
Vassouras	2	Município de Crissiumal
Diversos	1	Crissiumal e municípios do estado RS

QUADRO 12 – PACTO FONTE NOVA, EMPREENDIMENTOS AGROINDUSTRIAIS E MERCADO
FONTE: A autora (2007)

A partir dos dados apresentados no Quadro 12, assim como das informações obtidas em visita realizada *in loco* em julho de 2007, é possível inferir algumas constatações sobre a agroindústria do Pacto Fonte Nova. Inicialmente, percebe-se que a relação entre as empresas não ocorre de forma dependente, ou seja, são empreendimentos isolados que partem das potencialidades individuais de cada empreendedor, que agregam valor a sua produção. Quanto às características dos produtos, são diversificados, embora que de gêneros alimentícios. Do total de 36 agroindústrias, 3 produzem outros produtos: sabão, vassoura e tijolos. Com

exceção destes empreendimentos, todos os demais trabalham com produtos perecíveis.

Cabe ainda ressaltar algumas características de empreendimentos que se destacam. Inicialmente a Agroindústria Colônia Nova é um modelo que se diferencia dos demais, pois atualmente parte de sua produção atende ao mercado externo. Este produto exportado atende a uma característica muito peculiar que é: ser orgânico. A Líder Alimentos do Brasil instalou ponto de recebimento de leite no município em virtude de convite e incentivos fiscais promovidos pela administração municipal, que oportuniza aos produtores de leite garantia de recepção do produto, sem a necessidade de absorver custos de transporte até outros pontos de recepção. Também a Agroindústria Produtos Weber possui peculiaridade, pois agrega diversos produtos em um só empreendimento, desde processos de cultivo de mudas, plantio e comercialização. Este mesmo empreendimento produz vinho (grande parte das uvas são trazidas da Serra Gaúcha), conservas de legumes e também industrializa licores, *schimier* e geléias com as frutas de pomar próprio.

As informações que descrevem os empreendimentos e algumas características do Pacto Fonte Nova, foram pesquisadas pela autora no ano de 2007, sob caráter de investigação e análise da possibilidade de uma pesquisa maior, que hoje é esta dissertação. Embora a pesquisa anterior não seja objeto de divulgação externa, consideram-se as informações válidas para o presente trabalho, pois é o resultado objetivo de uma visita *in loco*, bem como informações publicadas na Internet.

3.3 PROTOCOLO DE ENTREVISTA

Com base na obra de Yin (2005, p. 92), existe apenas uma característica em comum entre o estudo de caso e um questionário, “ambos convergem para um único ponto de dados”. Em seqüência são descritas três diferenças. A primeira diz que “O protocolo contém o instrumento, mas também contém os procedimentos e regras gerais que deveriam ser seguidas ao utilizar o instrumento.” A segunda diferença é que “o protocolo é dirigido para uma parte totalmente diferente daquela de um de instrumento”. Este segundo aspecto de diferenciação será explicitado a

seguir, que é o corpo do protocolo da pesquisa. Por último, a terceira diferença diz respeito ao protocolo ser desejável para um estudo de caso, porém essencial se o estudo compreende um projeto de casos múltiplos.

A presente pesquisa consiste em um único estudo de caso, incorporado de empresas, desta forma apontada à necessidade desejável de um protocolo em conformidade com o autor. Mesmo assim, é considerada a importância do instrumento para dar consistência à pesquisa.

3.3.1 Introdução ao estudo de caso

Os aspectos que norteiam a questão de pesquisa, hipótese e proposições do estudo já estão descritos em subseções específicas do trabalho. Importante salientar que as hipóteses foram elaboradas com base em três questionamentos que antecederam a pesquisa, que são: “o que os empresários utilizam em termos de informações para a tomada de decisão?” (H1), “qual a satisfação do que existe à disposição na empresa em termos de informação?” (H2), e “qual a possível contribuição de determinadas informações na percepção dos entrevistados?” (H3).

Quanto às proposições do estudo, primeiramente, para o enriquecimento do conhecimento próprio, mas principalmente para suportar teoricamente o estudo de caso denominado Pacto Fonte Nova, foi realizada pesquisa bibliográfica com o objetivo de abordar os aspectos que norteiam o Desenvolvimento Local Endógeno. Em seguida houve a exploração de livros, periódicos, bancos de teses e dissertações para conceituar a Contabilidade Gerencial e tipificar suas práticas. Foram os estudos teóricos que deram base para a elaboração do questionário de entrevista.

3.3.2 Procedimento e coleta de dados

Para este procedimento, inicialmente foi realizada pesquisa sobre aspectos que dizem respeito à região e ao município inerente ao Pacto Fonte Nova, bem

como, com base em uma visita realizada no local no mês de julho de 2007, foram descritas algumas características do Pacto Fonte Nova e dos empreendimentos envolvidos. Também foram contatados representantes locais, prefeito municipal, presidente da Cooper Fonte Nova, que subsidiaram informações das empresas a serem visitadas, assim como, foi acordado a disponibilidade de um veículo e motorista para o deslocamento da pesquisadora até as agroindústrias.

Importante destacar aqui a observação de Gil (2006), de que para um estudo de caso os procedimentos para a coleta de dados mais usuais são a análise de documentos, a observação e a entrevista. Especificamente neste estudo, a coleta de dados será realizada por entrevista estruturada em um formulário.

As entrevistas, num primeiro momento, estavam programadas para serem realizadas nos meses de fevereiro ou março de 2008. Como se trata de uma região essencialmente agrícola, neste período não foi possível realizá-las pela indisponibilidade dos entrevistados. Desta forma, as entrevistas de fato aconteceram no mês de maio de 2008, realizadas diariamente, de acordo com a disponibilidade dos empresários. Importante salientar que todas as ações contidas neste tópico foram planejadas antecipadamente.

Como as entrevistas foram realizadas pela pesquisadora, não houve a necessidade de treinamento de pessoas para o trabalho de pesquisa. A apresentação da pesquisadora foi feita pessoalmente, com suporte de uma carta de apresentação assinada pelo professor orientador.

3.3.3 Questões do estudo de caso

As questões do formulário de entrevista compreendem cinco blocos. O primeiro bloco explora os aspectos que dizem respeito às características dos empreendimentos, foram elaboradas questões de múltipla escolha com respostas únicas e mais de uma resposta. Estas perguntas tiveram a finalidade de explorar as atividades realizadas na propriedade, origem da matéria-prima, destino da produção, faturamento e mão-de-obra disponível. Também foi elaborada uma questão quanto à importância da renda da agroindústria para o sustento familiar. Nesta questão ocorreu um fato em que o questionário foi alterado no que tange à composição das

respostas. Inicialmente, o questionário estava estruturado com a pergunta “qual a importância da renda da agroindústria para a sua família?”, com a possibilidade de 4 (quatro) respostas: “Única Renda”, “Muito Importante”, “Pouco Importante” e “Sem Importância”. Na quinta entrevista realizada, o entrevistado não encontrou resposta satisfatória para responder a questão e sugeriu a inclusão de resposta o termo “Complementar”, o que foi observado na entrevista com as demais empresas.

O segundo bloco de perguntas foi direcionado para descobrir os aspectos de disponibilidade, elaboração e frequência da utilização da CG nos empreendimentos. A primeira pergunta foi direcionada à forma de elaboração das informações para a decisão (pergunta número “10”). As perguntas de número “11” do Questionário foram direcionadas para encontrar a existência de alguma informação relativa às características da CG. Estas questões tiveram como base teórica a discussão realizada sobre a CG, descritas no Quadro 11. As questões de número “12” a “17” foram abstraídas das práticas evidenciadas no Capítulo 2, subtítulo 2.2.3 e seguintes, que abordam o tema CG e suas práticas. As perguntas foram divididas em blocos de práticas de custos, precificação, orçamento e planejamento e controle. Na intenção de explorar o máximo de informações possíveis, cada uma das práticas foi evidenciada em seus procedimentos, também fundamentada no estudo teórico.

A pergunta de número “12” teve um procedimento especial na coleta dos dados. O foco era descobrir qual a forma de cálculo do custo de produção e se havia alguma evidência da utilização de algum método específico na composição dos custos. Desta forma, a pergunta realizada foi “como são calculados os custos de produção?” e, pelo conhecimento da pesquisadora sobre os métodos houve a interpretação da resposta dada à pergunta e escolha de uma das respostas disponíveis.

Com exceção das perguntas de número “10” e “12”, todas as demais foram focadas para a “frequência de utilização”. Cuidado especial foi tomado cada vez que mudava a prática a ser pesquisada, com a pergunta, complementada pela prática em questão.

O terceiro bloco de perguntas teve como base o questionamento sobre a satisfação dos entrevistados em relação às informações disponíveis na empresa. Esta satisfação foi abordada em dois aspectos: quantitativo e qualitativo. Os entrevistados foram questionados: “Em que medida a quantidade ou qualidade das

seguintes informações, correspondem às necessidades da gestão?”. Nesta questão foram interrogadas apenas as práticas, sem considerar procedimentos específicos, embora que na maioria dos casos houvesse a necessidade de relembrar os procedimentos, ou seja, fazer relação com as perguntas anteriores sobre a utilização.

O quarto bloco de perguntas objetivou explorar aspectos da potencialidade de contribuição da CG nos empreendimentos. Novamente serviram de base as práticas e seus procedimentos, com a seguinte pergunta: “Qual a contribuição das seguintes informações para a gestão do empreendimento?”, sempre salientado o procedimento dentro da prática. No último bloco, de número cinco, foram observadas três características do entrevistado, que dizem respeito ao cargo, idade e escolaridade.

Estas questões podem ser apreciadas no Apêndice II, que é cópia do questionário aplicado, que fora reproduzido e aplicado individualmente na entrevista em cada agroindústria visitada. As informações individuais foram organizadas em planilhas de Excel, pertencentes à base de dados desta pesquisa, sem indicativas a nomes ou especificidades que possam identificar o respondente de forma individual.

Com a exposição dos três passos da pesquisa, intitulados: (a) Introdução ao estudo de caso; (b) Procedimento e coleta de dados; e (c) Questões do estudo de caso, ficam explícitos os passos para a realização da pesquisa. Salienta-se ainda que os dados obtidos pela aplicação do questionário direcionam a resposta ao problema de pesquisa, bem como subsidiarão de evidências para a confirmação ou não das hipóteses formuladas.

3.4 O FORMULÁRIO DE ENTREVISTA

Gil (2006) estabelece que, para a coleta de dados, sejam utilizadas técnicas de interrogação, compreendidas em três instrumentos: o questionário, definido como um conjunto de questões a serem respondidas; a entrevista conceituada como um procedimento que envolve duas pessoas, face a face, onde uma pergunta e a outra responde; e, o formulário definido como uma técnica em que o pesquisador formula questões com antecedência e aplica aos entrevistados.

Yin (2005, p. 116) escreve que “Uma das mais importantes fontes de informação para um estudo de caso são as entrevistas.” O autor salienta que esta fonte de informação pode provocar possíveis e prováveis diálogos que fluem e saem do foco de trabalho. Para evitar perdas significativas nas informações no processo de entrevista, é importante que haja uma linha de investigação bem definida ou então que se façam questões reais para a conversação.

Ao delinear o estudo de caso, ciente das dificuldades que possam surgir, foi realizado um questionário de perguntas a serem seguidas na entrevista. Com base nas práticas e procedimentos estudados teoricamente sobre a CG, inicialmente houve a sintetização das matérias, e posterior elaboração de perguntas. Após as análises e discussões entre o pesquisador e orientador, o passo seguinte foi a apreciação das questões por pessoas externas à pesquisa no intuito de apurar as dificuldades encontradas para as respostas. O primeiro pré-teste foi realizado com a colaboração de colegas do mestrado, que apontaram a possível dificuldade de compreensão dos procedimentos pesquisados. A esta dificuldade foi observada a necessidade imprescindível da presença do pesquisador e a explicação destes procedimentos na hora da entrevista.

Um segundo pré-teste foi realizado em três agroindústrias, em que foi observada e realizada a explicação das questões e as respostas aos questionamentos foram anotadas pelo entrevistador, acompanhado e observado pelo entrevistado. Os empresários não apontaram dificuldades em participar da pesquisa. Após este processo, o questionário foi considerado concluído e passou a ser intitulado de formulário, pois, tratava-se de questões fechadas com predominância de possibilidades de respostas objetivas, que seria aplicado pelo pesquisador, em ambiente no qual entrevistador e entrevistado se encontrariam face a face. Desta forma, o instrumento de coleta dados intitula-se “formulários de entrevista”.

Esclarecido este aspecto, são necessárias ainda explicações de como as perguntas foram elaboradas e como se delinearão as possibilidades de respostas. As primeiras perguntas que exploram as características dos empreendimentos foram embasadas em questões relativas ao desenvolvimento local endógeno, com vistas a evidenciar feições de valorização de potencialidades locais, produção e consumo de bens.

Os demais blocos de perguntas visam responder a pergunta de pesquisa, ou seja, a frequência de utilização de informações contábeis gerenciais na gestão e a satisfação com as informações existentes. Estes dois blocos dão suporte ao diagnóstico e às perguntas relativas à importância atribuída às práticas selecionadas evidenciarão o potencial de contribuição.

Quanto às possibilidades de respostas, estas são intrínsecas a sua possibilidade de mensuração. Hair Jr *et al.* (2005) fazem uma discussão sobre o assunto e explicam diversas dificuldades encontradas para realizar esta mensuração. Com base nos autores, é possível inferir que o formulário de entrevista utilizado nesta pesquisa, possui duas formas de mensuração. A primeira é denominada de escala ordinal que “coloca o objeto em uma categoria predeterminada que a ordena de acordo com alguns critérios, como preferência, idade, faixa de renda, importância, etc.” (HAIR JR *et al.*, 2005, p. 182). Pela observação do formulário de entrevista elaborado, é possível concluir que a esta forma de mensuração foram levantadas questões que caracterizam os empreendimentos e os entrevistados. Também, as perguntas de número “10” e “12” estão formuladas em uma escala de resposta ordinal.

Quanto às demais questões, elas possuem forma de mensuração métrica, especificamente denominada de escala de classificação somada (tipo Likert), que “tenta mensurar atitudes e opiniões (...) para avaliar a intensidade com que alguém concorda com um conjunto de afirmações.” (HAIR JR. *et al.*, 2005, p. 186) Os autores salientam que, tradicionalmente são utilizados entre cinco e sete pontos para avaliar a intensidades, porém, na mesma obra há uma discussão acerca do uso de número pares ou ímpares de uma categoria:

O ponto central convencionalmente representa uma posição neutra quando um número ímpar de categoria é usado em uma escala. Esse tipo de escala é utilizado quando, com a experiência ou julgamento do pesquisador, acredita-se que alguma porção da amostra tem a probabilidade de sentir-se neutra quanto à questão que está sendo examinada. Por outro lado, se o pesquisador acredita que **é provável que haja muitos respondentes neutros** ou se quer forçar uma escolha quanto a uma determinada questão, **então um número par de categorias deverá seu usado.** (HAIR JR. *et al.*, 2005, p. 195, **grifo nosso**)

Mediante esta possível dificuldade de serem encontrados prováveis respondentes neutros, a presente pesquisa elabora as questões em quatro escalas, o que induz a uma escolha por parte do entrevistado.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Com base nos dados obtidos na entrevista, este capítulo tem o propósito de analisar as respostas dos itens questionados, com o objetivo de formular o diagnóstico sobre o uso de informações e satisfação e, no segundo momento, evidenciar o potencial de contribuição da CG para a geração de valor na agroindústria do Pacto Fonte Nova.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DO FENÔMENO

Os empreendimentos que fazem parte da agroindústria do Pacto Fonte Nova somam 36 empresas, conforme Apêndice III. Foram realizadas entrevistas estruturadas *in loco* em 34 empreendimentos. Em dois empreendimentos, embora visitados, não foi possível realizar entrevista.

As informações relativas à caracterização do fenômeno é resultado de entrevistas em 34 empreendimentos. Inicialmente são caracterizados os entrevistados questionados quanto ao cargo, idade e escolaridade. No segundo bloco, é caracterizado o negócio em termos de: atividades desenvolvidas, origem da matéria-prima, consumidores, faturamento, número de funcionários e importância do empreendimento para o sustento familiar.

4.1.1 Características dos entrevistados

Da pessoa entrevistada buscaram-se três informações: cargo, idade e escolaridade. Essas informações estão explícitas nas Tabelas 1, 2 e 3, que evidenciam 91% dos entrevistados como “sócio proprietário”, 50% com mais de 45 anos, e 53% deles estudaram até o ensino fundamental. A seguir, os resultados são apresentados em detalhes.

TABELA 1 – CARGO DOS ENTREVISTADOS

Cargo	Frequência	
	Absoluta	Relativa
Sócio Proprietário	31	91,2
Gerente Contratado	3	8,8
TOTAL	34	100,0

FONTE: A Autora

Quanto ao cargo dos entrevistados, foram estabelecidas 3 (três) categorias de resposta: “Sócio Proprietário”, “Gerente Contratado” e “Outros”, como mostra a Tabela 1. A primeira categoria engloba todos os gestores que detêm parcial ou integralmente a propriedade e a gestão da empresa. Todos os entrevistados foram classificados nas duas primeiras categorias, nas quais predomina a categoria de “Sócio Proprietário”, com 91%. Essa condição confere um significado especial às informações coletadas.

TABELA 2 – IDADE DOS ENTREVISTADOS

Idade	Frequência	
	Absoluta	Relativa
De 25 a 35 anos	5	14,7
De 35 a 45 anos	12	35,3
Mais de 45 anos	17	50,0
TOTAL	34	100,0

FONTE: A Autora

A Tabela 2 contempla a frequência de idade dos entrevistados e evidencia as seguintes características: 50% dos entrevistados possuem mais de 45 anos; 35,3% entre 35 a 45 anos; e 14,7% com idade entre 25 a 35 anos. Neste sentido, é possível afirmar que os empresários da agroindústria do Pacto Fonte Nova são em sua ampla maioria pessoas com mais de 35 anos.

TABELA 3 – ESCOLARIDADE DOS ENTREVISTADOS

Escolaridade	Frequência	
	Absoluta	Relativa
Fundamental	18	52,9
Ensino Médio	9	26,5
Ensino Superior	6	17,7
Pós-Graduado	1	2,9
TOTAL	34	100,0

FONTE: A Autora

No que diz respeito à escolaridade dos entrevistados, a Tabela 3 mostra que 52,9% fizeram o ensino fundamental; 26,5% concluíram o ensino médio; 17,7% têm ensino superior e apenas um entrevistado é pós-graduado.

Então, observa-se que o entrevistado típico da agroindústria do Pacto Fonte Nova é proprietário, participa da gestão, tem mais de 35 anos de idade e tem apenas escolaridade básica. Embora não registrado na pesquisa direta, é predominantemente do sexo masculino.

4.1.2 Características dos empreendimentos

Para a caracterização dos empreendimentos, inicialmente foi pesquisada a existência de outras atividades na propriedade. Nesta perspectiva, a Tabela 4 apresenta a frequência da existência de mais atividades associadas ao empreendimento, ou seja, se para além da agroindústria existem outras atividades de produção: agrícola, pecuária, hortifrutigranjeira, assim como comércio.

TABELA 4 – FREQUÊNCIA DE ATIVIDADES

Atividades da Propriedade	Frequência	
	Absoluta	Relativa
Uma atividade (agroindústria)	10	29,4
Duas Atividades	15	41,2
Três Atividades	7	20,6
Quatro Atividades	3	8,8
TOTAL	34	100,0

FONTE: A Autora

Os resultados da Tabela 4 revelam que 41,2% dos empreendimentos possuem mais de uma atividade na propriedade. Destes, 6 dedicam-se a atividades não especificadas, 3 a atividades de lavoura e, a pecuária e comércio, 2, respectivamente. Os empreendimentos que possuem três atividades correspondem a 20,6%, todos com atividade de lavoura, 5 com pecuária e 2 com hortifrutigranjeiro. A última categoria analisada, quatro atividades, corresponde a 8,8%, em que todos os respondentes possuem atividade de lavoura e pecuária, 1 no comércio e 3 em outras.

Outra questão que caracteriza os empreendimentos é relativa à origem da matéria-prima da atividade agroindustrial. Os resultados obtidos revelam que 52% é de produção própria, 24% vêm do município de Crissiumal e 23%, da região. Estas informações estão apresentadas na Figura 6.

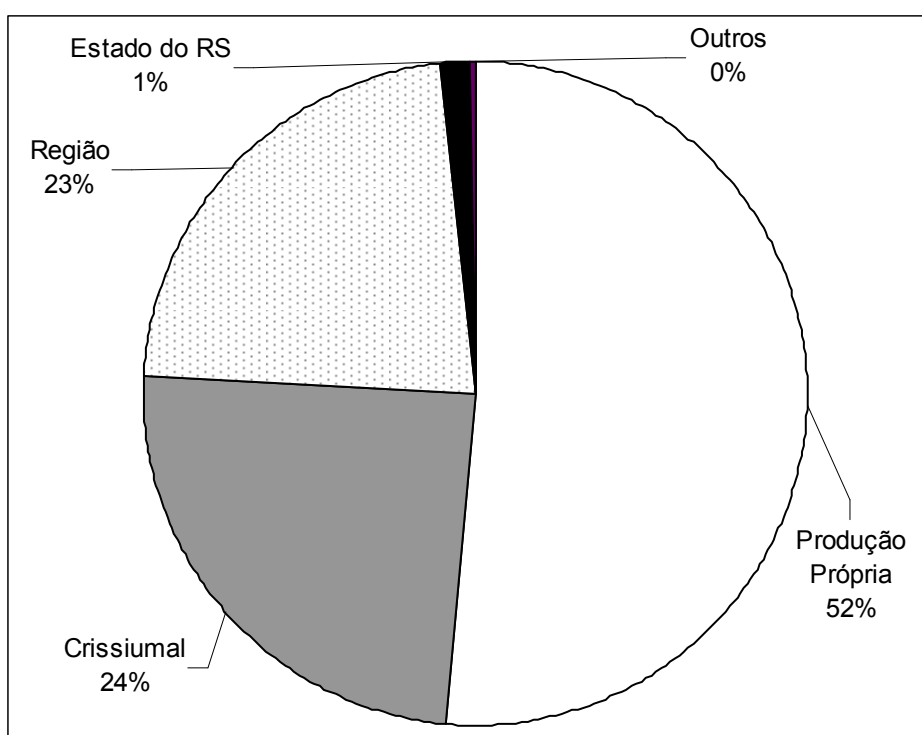


FIGURA 6 – ORIGEM DA MATÉRIA-PRIMA

FONTE: A Autora

Também foi explorado sobre o destino da produção, sendo que 50% são consumidos no próprio Município, 34% na região e 10% no Estado. Quanto às vendas para fora do Estado e do País, correspondem a 5% e 1%, respectivamente. A Figura 7 confirma estas informações.

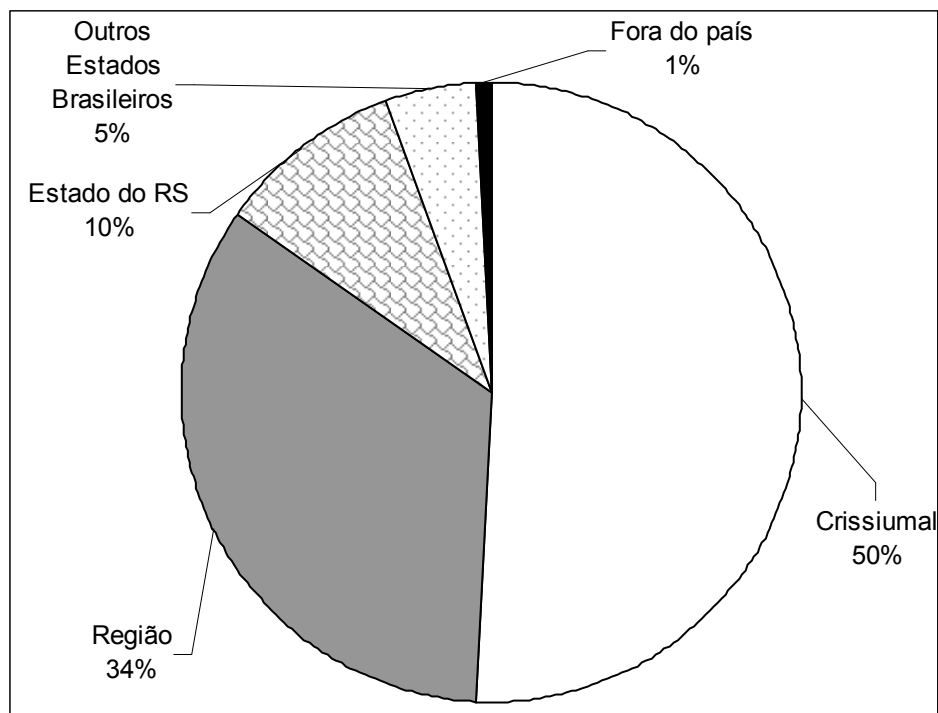


FIGURA 7 – DESTINO DA PRODUÇÃO

FONTE: A Autora

As informações representadas pelas Figuras 6 e 7 são relevantes para o estudo, no que diz respeito a uma das características do Desenvolvimento Local Endógeno, pois 52% dos empreendimentos produzem sua própria matéria-prima, ou seja, agregam valor ao que se produz na propriedade. Também, a possibilidade de comercializar seu produto no próprio município é outra característica relevante, pois movimenta a riqueza do local. Sob uma análise regional, 99% das matérias-primas também se concentram nela. Esta mesma performance é constatada na comercialização, pois 84% dos produtos são consumidos na região.

Também foram pesquisadas informações relativas ao faturamento, número de funcionários e importância da renda da produção agroindustrial. A estas questões, dois entrevistados não tiveram informações disponíveis para dar sequência à entrevista. Desta forma, as informações que seguem representam 32 empresas.

TABELA 5 – FREQUÊNCIA DE FATURAMENTO MENSAL

Faturamento Mensal	Frequência	
	Absoluta	Relativa
Até R\$ 5.000,00	18	56,2
De R\$ 5.000,00 a R\$ 10.000,00	8	25,0
De R\$ 10.000,00 a R\$ 20.000,00	3	9,4
De R\$ 20.000,00 a R\$ 50.000,00	2	6,3
Mais de R\$ 50.000,00	1	3,1
TOTAL	32	100,0

FONTE: A Autora

Pelos dados da Tabela 5, que apresenta informações sobre o faturamento, fica evidenciado que 56,2% das empresas possuem faturamento mensal até R\$ 5.000,00. Somado o percentual das empresas da segunda escala “De R\$ 5.000,00 a R\$ 10.000,00”, que corresponde a 25%, tem-se que as empresas que fazem parte da agroindústria do Pacto Fonte Nova são “mini” empreendimentos, ou seja, 81,2% (56,2% + 25%) das empresas possuem faturamento mensal até R\$ 10.000,00. As demais empresas totalizam 15,5% (9,4% + 6,3%), com faturamento superior a R\$ 10.000,00 e inferior a R\$ 50.000,00. Apenas uma empresa possui faturamento superior a R\$ 50.000,00.

TABELA 6 – FREQUÊNCIA DE NÚMERO DE FUNCIONÁRIOS

Número de Funcionários	Frequência	
	Absoluta	Relativa
1 (um) funcionário	2	6,3
2 (dois) funcionários	8	25,0
3 (três) funcionários	9	28,1
4 (quatro) funcionários	5	15,6
5 (cinco) funcionários	4	12,5
6 (seis) funcionários	1	3,1
9 (nove) funcionários	1	3,1
Mais de 10 (dez) funcionários	2	6,3
TOTAL	32	100,0

FONTE: A Autora

A análise do número de funcionários, Tabela 6, revela que dos empreendimentos da agroindústria do Pacto Fonte Nova, em 87,5% o número de funcionários é de até cinco pessoas. Embora não foi estabelecida pergunta para a situação que é mencionada a seguir, observou-se que nesses empreendimentos a

mão-de-obra existente é de pessoas da família, salientado pelo entrevistado que há a contratação de “diaristas” em épocas quando se acumulam atividades de colheita e beneficiamento de produtos. Esta constatação é ratificada na pergunta de número “8” do Questionário, que solicita a indicação de pessoas da família nas atividades administrativas e de produção, onde 78% dos entrevistados afirmam que há pessoas da família envolvidas tanto nos trabalhos administrativos (escritório) como na produção. Esta é uma característica claramente observável *in loco*.

As demais empresas, com 6 e 9 funcionários, são aquelas que, além de membros da família, possuem a contratação de funcionários fixos na produção. Ressalva para as duas empresas que possuem mais de 10 (dez) funcionários, sendo elas uma exceção às demais, pois fazem parte de um empreendimento maior, que envolve outras atividades de produção agroindustrial, e apenas dois dos empreendimentos fazem parte do Pacto Fonte Nova.

Quanto à importância da renda da atividade agroindustrial, a Figura 8 aponta os resultados desta questão:

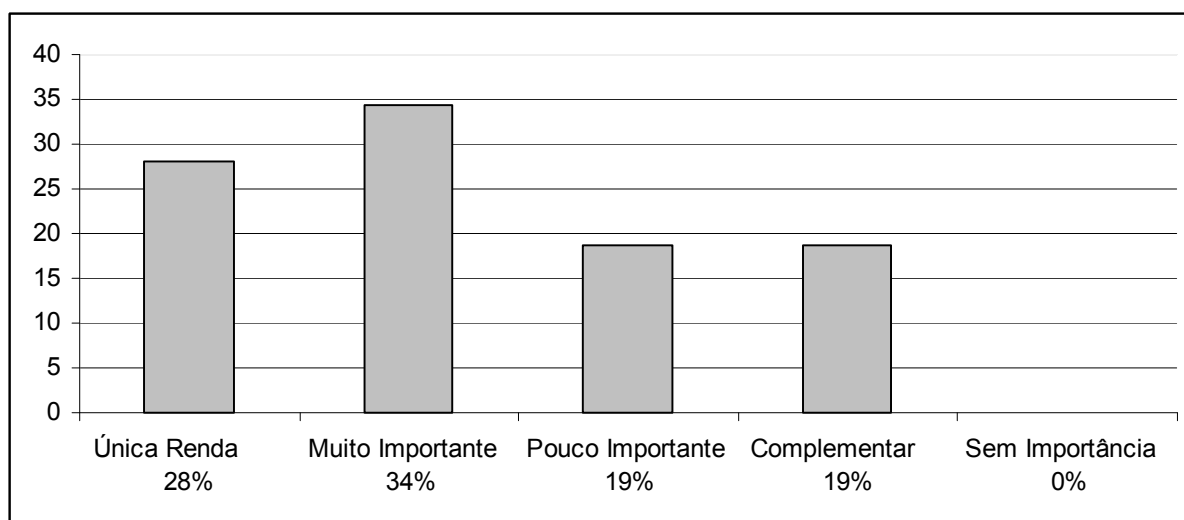


FIGURA 8 – IMPORTÂNCIA DA RENDA DA AGROINDÚSTRIA

FONTE: A Autora

Os resultados relativos à importância da renda da agroindústria revelam que para 28% das empresas, é a única renda familiar, e 34% responderam como “Muito Importante”. Foi observado que no caso destes respondentes, havia também a existência de atividades agrícola e pecuária para o consumo próprio.

Os demais respondentes, equivalentes a 38% dos entrevistados estabeleceram as respostas de “Pouco Importante” e “Complementar”. Para os

primeiros que responderam “Pouco Importante”, observou-se a existência de outras atividades, como o plantio de soja, gado de corte, suínos, bem como atividades comerciais. Para os respondentes de renda “Complementar”, evidenciam-se atividades de comércio, inclusive de seus produtos, funcionários da iniciativa privada e pública.

Diante das informações apresentadas até o momento, a empresa típica pesquisada possui outra atividade além da agroindustrial, mesmo que para consumo próprio, produz a própria matéria-prima necessária para a agroindustrialização e suas vendas concentram-se no município de Crissiumal. O faturamento mensal prevalece em até R\$ 10.000,00, possui 2 ou 3 colaboradores, sendo esta configuração predominantemente de muita importância ou única renda para o empresário.

4.2 INFORMAÇÕES RELATIVAS À UTILIZAÇÃO DA CONTABILIDADE GERENCIAL – CG

A análise que segue diz respeito à utilização de informações contábeis gerenciais na gestão dos empreendimentos. Inicialmente, de forma ampla, são explorados aspectos característicos da CG, bem como a forma de elaboração. Sob um enfoque mais específico, são apresentados os resultados da pesquisa que dizem respeito à frequência de utilização de práticas de custos, orçamento, precificação dos produtos e planejamento e controle. As questões tratadas acima foram elaboradas e aplicadas aos entrevistados, os quais foram questionados acerca da frequência de utilização de informações contábeis gerenciais em suas características e práticas. Para estas perguntas houve a possibilidade de 4 respostas: frequência de utilização “Alta”, “Média”, “Baixa” e “Muito baixa ou nenhuma”.

Para complementar o diagnóstico de utilização de informações contábeis gerenciais, também houve a pesquisa sobre a satisfação das informações existentes em seu aspecto qualitativo e quantitativo. O questionamento realizado aos entrevistados foi: “em que medida a quantidade/qualidade das seguintes informações, correspondem às necessidades de gestão do empreendimento?”. As

possibilidades de resposta foram definidas da seguinte forma: “Plenamente”, “Com alguma deficiência”, “Pouco” e “Muito pouco e nada”.

As tabelas que consideram os resultados da pesquisa apresentam a frequência em porcentagem para cada possibilidade de respostas. Caso houver interesse de examinar as respostas em frequência absoluta, o Apêndice IV dá o suporte necessário.

4.2.1 Frequência de utilização da CG com base em algumas de suas características

Em conformidade com o estudo bibliográfico realizado, foram abstraídas 7 questões relativas às características da CG, formuladas questões sobre a existência de informações de natureza contábil, elaboração de relatórios oportunos para a tomada de decisão, análise de relatórios contábeis, opinião de funcionários, padrões físicos, operacionais e financeiros, utilização de valores históricos para realizar estimativas e, relatórios específicos para a gestão. A pergunta realizada foi: “Indique a frequência de utilização”, estabelecida nas 7 características da CG analisadas nesta pesquisa. As respostas a esta questão estão evidenciadas na Tabela 7, cuja frequência de resposta está em porcentagem.

TABELA 7 – UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES COM ALGUMAS DAS CARACTERÍSTICAS DA CG

Perguntas	Frequência em Porcentagem (%)						Total
	Alta	Média	Subtotal	Baixa	Muito baixa ou nenhuma	Subtotal	
Informações de natureza contábil para a gestão	<u>40,6</u>	21,9	62,5	15,6	21,9	37,5	100
Relatórios oportunos para a tomada de decisão	9,4	25,0	34,4	15,6	<u>50,0</u>	65,6	100
Análise de relatórios Contábeis	15,6	21,9	37,5	18,7	<u>43,8</u>	62,5	100
Opiniões dos funcionários na projeção e uso da informação	<u>59,4</u>	6,3	65,7	0,0	34,3	34,3	100
Informações relativas a padrões físicos, operacionais e financeiros	18,8	21,8	40,6	18,8	<u>40,6</u>	59,4	100
Valores históricos para estimativas e previsões	28,1	28,2	56,3	3,1	<u>40,6</u>	43,7	100
Elaboração de relatórios desenhados para a gestão	9,4	9,4	18,8	21,8	<u>59,4</u>	81,2	100

FONTE: A Autora

As informações contidas na Tabela 7 indicam a existência de informações de natureza contábil na gestão dos empreendimentos. 62,5% dos entrevistados apontam uma frequência “Alta” e “Média” e, em maior número a frequência “Alta”. Para os relatórios oportunos e contábeis, 65,6% e 62,5%, respectivamente, são utilizados com uma frequência “Baixa” e “Muito baixa ou nenhuma”, prevalecendo esta última. A opinião dos funcionários na projeção e uso da informação é de utilização “Alta”, sendo que 59% dos entrevistados indicam esta frequência. Para as informações de padrões físicos, operacionais e financeiros predominam as respostas em uma frequência “Baixa” e “Muito baixa ou nenhuma”, esta última em maior número.

Quanto à utilização de valores históricos para estimar e prever, 56,3% dos entrevistados indicam uma utilização “Alta” e “Média”, porém, há uma concentração considerável, 43,7% dos entrevistados, que admitem a utilização “Muito baixa ou nenhuma” à esta informação. Por último, a elaboração de relatórios desenhados para a gestão, predomina a frequência de utilização “Muito baixa ou nenhuma” com 58,4%.

É possível deduzir então, que nas empresas da agroindústria do Pacto Fonte Nova, são utilizadas informações de natureza contábil, que as opiniões dos funcionários fazem parte do sistema informacional e que são usadas informações de valores históricos para a projeção, com frequência entre “Alta” e “Média”. No que diz respeito às demais questões analisadas relativas a: relatórios oportunos e contábeis, padrões físicos, operacionais e financeiros, assim como relatórios especiais desenhados para a gestão, possuem frequência “Baixa” e “Muito baixa ou nenhuma”, em que prevalece esta última.

4.2.2 Forma de elaboração da informação da CG

No questionamento sobre a forma de elaboração de relatórios para a gestão, havia a possibilidade de 4 respostas: “Manual”, “Planilhas de Excel”, “Sistema próprios para esta finalidade” e, “Outros”. As respostas obtidas estão representadas na Figura 9.

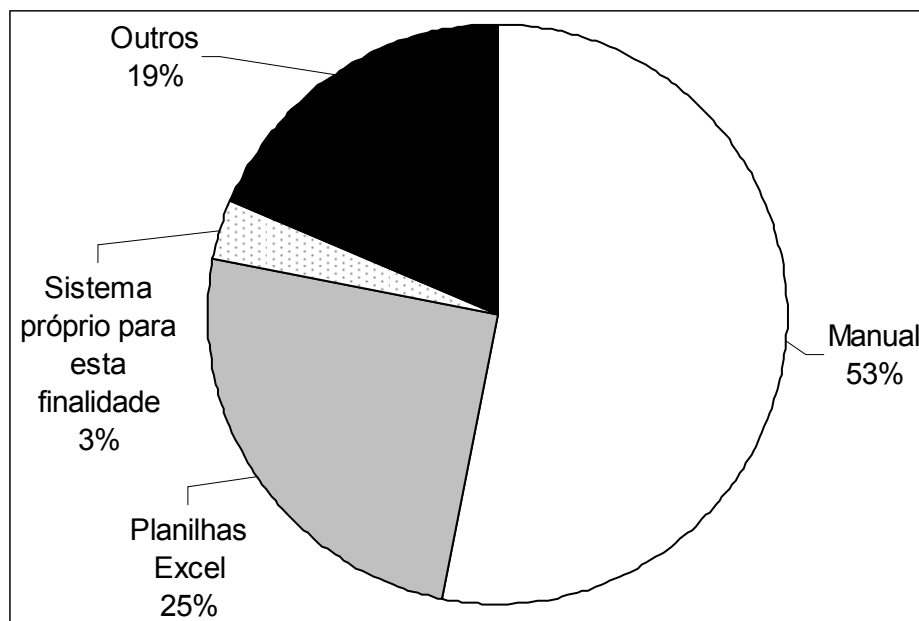


FIGURA 9 – FORMA DE ELABORAÇÃO DA INFORMAÇÃO DA CG

FONTE: A Autora

A Figura 9 revela que 53% dos entrevistados elaboram suas informações para gestão de forma manual, seguido de 25% em planilhas do Excel. Os 3% apresentados referem-se a um entrevistado que se utiliza de programa específico para a gestão de pequenas propriedades, disponibilizado pela EMATER/DF. No que tange aos 19% de “Outros”, estes se referem aos entrevistados que admitem não realizar nenhum tipo de controle.

Pelo fato de 53% dos entrevistados elaborarem informações de forma manual e, 59,4% possuírem uma frequência alta na utilização de informações de “opiniões dos funcionários na projeção e uso da informação” (evidenciado na Tabela 7) é possível deduzir que as informações existentes possuem características muito fortes de subjetividade, tanto dos empresários como de funcionários. Também revela não haver uma sistematização dos conhecimentos, o que pode gerar possível deficiência nos controles futuros e, no caso da pessoa do gestor se ausentar, a possibilidade de paralisação das atividades do empreendimento. No que diz respeito à utilização de planilhas do Excel em 25% dos respondentes, as informações destes empreendimentos podem ser ditas como mais sistematizadas, havendo a possibilidade de análise para os momentos futuros, sem a necessidade da presença direta do gestor.

Embora não tenha havido pergunta direta inerente ao relato que segue, verificou-se *in loco* que os empreendimentos que possuem informações

informatizadas (planilhas de Excel e sistema próprio) possuem filhos em idade escolar que auxiliam na elaboração de informações (digitação e formatação). Também, em grande parte dos empreendimentos, o *hardware* foi adquirido após uma campanha realizada pela Cooper Fonte Nova, que disponibilizou computadores e linha de financiamento para esta aquisição.

4.2.3 Utilização de informações sobre custos

Para explorar as práticas de informações sobre custos, inicialmente foi observada a existência de algum método de acumulação para os itens de custos. Como já fora destacado anteriormente, a pergunta de número “12” recebe um procedimento especial, ou seja, a pergunta oral é direcionada para “como são calculados os custos de produção?” e, pelo conhecimento da pesquisadora sobre os métodos, houve a interpretação da resposta dada à pergunta em conformidade com uma das respostas disponíveis. A Figura 10 mostra as respostas ao questionamento.

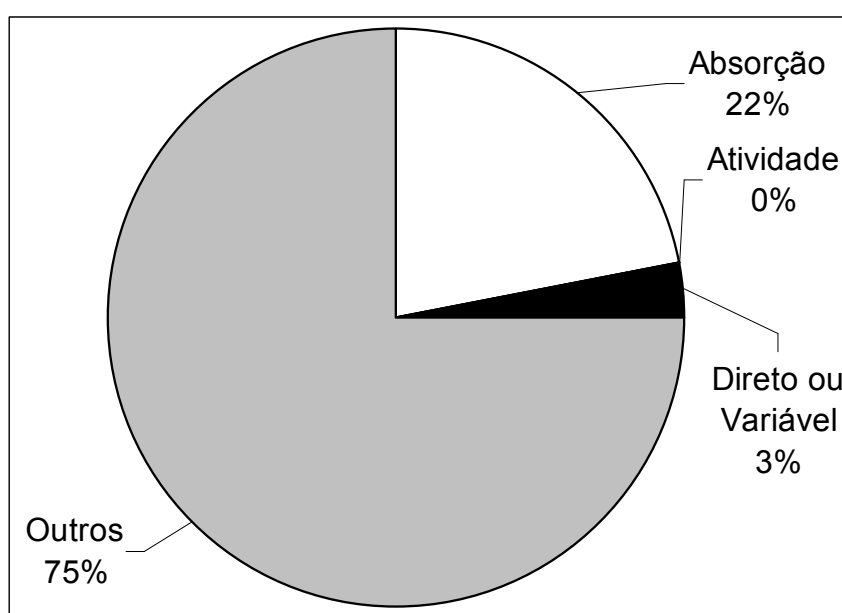


FIGURA 10 – PRÁTICA DO CÁLCULO DO CUSTO DA PRODUÇÃO
FONTE: A Autora

Predominantemente, as respostas dos entrevistados evidenciaram que não há um cálculo para o custo dos produtos, mas sim, controles que revelam as quantidades de valores desembolsados para a produção, bem como controles de gastos realizados para a comercialização. Desta forma, prevalece a resposta “nenhuma das alternativas indicadas”, representada na Figura 10 com a denominação de “Outros” com 75% de frequência.

As demais respostas obtidas, indicativas do uso do Custeio por Absorção, descrita como a “Soma de todos os custos de produção dividido pelas quantidades produzidas”, foram obtidas em 7 (sete) empresas. Salienta-se que foi possível verificar os relatórios, bem como a existência de controles de quantidades produzidas, assim como seu custo. A utilização do Método Custeio Variável ou Direto, com a opção de resposta “Custos variáveis são balizadores para a tomada de decisões”, corresponde a uma empresa, na qual também foi possível conferir os relatórios.

Quanto à opção de resposta para “São analisadas todas as atividades produtivas para o controle dos custos em cada uma delas, para que em seguida sejam calculados os custos com base no consumo destas atividades pelos produtos”, o que corresponde ao método do Custeio Baseado em Atividade – ABC, não ocorreu nenhuma evidência do uso do referido método.

Ainda sobre as práticas de custos, os entrevistados foram questionados sobre a frequência de utilização de informações relativas à quantidade e valor do consumo de matéria-prima e mão-de-obra, assim como de informações sobre tempo e valores de cada atividade e custos fixos e variáveis. As respostas dadas a estas questões estão evidenciadas na Tabela 8.

TABELA 8 – UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES RELATIVAS À MATÉRIA-PRIMA, MÃO-DE-OBRA, ATIVIDADES E CUSTOS FIXOS E VARIÁVEIS

Perguntas	Frequência em Porcentagem (%)						Total
	Alta	Média	Subtotal	Baixa	Muito baixa ou nenhuma	Subtotal	
Consumo de MP (quantidade e valor)	<u>31,3</u>	28,1	59,4	15,6	25,0	40,6	100
Consumo de MO (quantidade, valor, horas trabalhadas)	21,9	25,0	46,9	25,0	<u>28,1</u>	53,1	100
Consumo de tempo e valores das atividades	21,9	21,9	43,8	18,7	37,5	56,2	100
Informações relativas a custos fixos e variáveis	21,9	15,6	37,5	21,9	<u>40,6</u>	62,5	100

FONTE: A Autora

As Informações apresentadas na Tabela 8 indicam a utilização “Alta” e “Média” em controles relativos ao consumo de matéria-prima. As demais questões analisadas (consumo de mão-de-obra, atividades e custos fixos e variáveis) apontam uma frequência “Baixa” e “Muito baixa ou nenhuma”, com predominância para a última resposta.

Pela análise da Figura 10 e da Tabela 8, conclui-se que as práticas de custos realizadas na agroindústria do Pacto Fonte Nova são insipientes, à luz de teorias que preconizam benefícios com as referidas práticas. Inicialmente, há uma predominância de controles informais revelados pela Figura 9, assim como, pelos relatos dos entrevistados que caracterizam informações de valores totais, sem a existência de custos unitários. A Tabela 8 revela também que os controles estão mais focados no consumo de matéria-prima.

Quanto à mão-de-obra, é possível inferir informações observadas *in loco*, também já destacadas na caracterização do fenômeno, a predominância de mão-de-obra familiar e contratação de trabalhador eventual (diarista). Para a mão-de-obra familiar não há controle deste trabalho e, em alguns casos, admite-se o uso de um valor atribuído a título de salário. No que diz respeito ao trabalho de diaristas, há controles de valores totais dos pagamentos, sem atribuição específica às atividades realizadas. O consumo de tempo e valores de cada atividade, assim como de informações relativas aos custos fixos e variáveis, predomina uma frequência de utilização “Muito baixa ou nenhuma”.

A forma como são calculados os custos na agroindústria podem conduzir a resultados enganosos e indesejados. O fato mais expressivo a ser considerado é que 52% dos empreendimentos produzem a própria matéria-prima, e esta também pode estar subestimada em seus custos. Conseqüentemente, a tendência é não reconhecer o valor das matérias-primas em possíveis aplicações em outra forma de comercialização.

4.2.4 Utilização de informações para a precificação dos produtos

Os entrevistados também foram questionados sobre a frequência de utilização de informações dos consumidores, dos concorrentes e dos custos para a

precificação dos produtos. Os dados relativos a esta questão são apresentados na Tabela 9.

TABELA 9 – INFORMAÇÕES UTILIZADAS PARA A PRECIFICAÇÃO (CONSUMIDORES, CONCORRENTES E CUSTO)

Perguntas	Frequência em Porcentagem (%)						Total
	Alta	Média	Subtotal	Baixa	Muito baixa ou nenhuma	Subtotal	
Informações dos consumidores (fregueses)	15,6	<u>34,4</u>	50,0	<u>34,4</u>	15,6	50,0	100
Informações dos concorrentes	34,3	28,1	62,4	18,8	18,8	<u>37,6</u>	100
Informações de custos de produção	<u>62,5</u>	15,6	78,1	3,1	18,8	21,9	100

FONTE: A Autora

A informação mais freqüente utilizada é a de custos de produção para a precificação, sendo predominantes as respostas em “Alta” e “Média”. Neste aspecto é prudente salientar que as informações de custos disponíveis, analisadas anteriormente, apontam formas de controles deficientes. Isso implica dizer que na base informacional para a precificação não estão contemplados os verdadeiros custos de produção, o que pode provocar problemas futuros nos resultados das empresas, bem como problemas presentes de fluxos de entradas e saídas de recursos.

Quanto às informações dos concorrentes, esta também é bastante utilizada, preponderando a freqüência “Alta” e “Média” em 62,4%. No que diz respeito a informações dos consumidores, há um equilíbrio entre as respostas de freqüência “Média” e “Baixa”.

Para complementar a questão sobre a precificação dos produtos, os entrevistados também foram questionados sobre a freqüência de utilização de informações relativas à capacidade de produção e de distribuição, comercialização de curto e longo prazo e dos custos variáveis. A Tabela 10 apresenta estes resultados.

TABELA 10 – UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES DA CAPACIDADE DE PRODUÇÃO E DISTRIBUIÇÃO, COMERCIALIZAÇÃO DE CURTO E LONGO PRAZO E CUSTOS VARIÁVEIS NA PRECIFICAÇÃO

Perguntas	Frequência em Porcentagem (%)						Total
	Alta	Média	Subtotal	Baixa	Muito baixa ou nenhuma	Subtotal	
Capacidade de produção	12,5	25,0	37,5	25,0	<u>37,5</u>	62,5	100
Capacidade de distribuição	15,6	21,9	37,5	21,9	<u>40,6</u>	62,5	100
Comercialização de curto ou longo prazo (à vista ou a prazo)	3,1	21,9	25,0	28,1	<u>46,9</u>	75,0	100
Informações de custos variáveis	6,2	18,8	25,0	31,2	<u>43,8</u>	75,0	100

FONTE: A Autora

A Tabela 10 revela que em todos os itens pesquisados a frequência de utilização é “Baixa” e “Muito baixa ou nenhuma”, em que prevalece a última frequência. No que diz respeito à utilização de informações de custos variáveis, esta é muito baixa ou nenhuma. É possível concluir que na maioria das empresas esta informação não existe.

Quanto ao aspecto de comercialização de curto e longo prazo (à vista ou a prazo) também há uma frequência de utilização “Baixa” ou “Muito baixa ou nenhuma”, prevalecendo esta última prevalece com 46,9% dos respondentes. Salienta-se que ao serem questionados neste item, grande parte dos entrevistados declara que os prazos de comercialização não ultrapassam 30 dias, e destes, grande parte revela que a comercialização é realizada à vista. Nos itens capacidade de produção e comercialização, também a frequência de utilização destas informações predomina a resposta em “Muito baixa ou nenhuma”, indicativa de haver capacidade ociosa e problemas de resultados em caso de comercialização em regiões mais distantes.

4.2.5 Utilização de informações sobre orçamento

No que diz respeito ao orçamento, os entrevistados foram questionados sobre a frequência de utilização dos orçamentos de venda, de produção, capacidade de produção e orçamento financeiro. Os resultados a estas perguntas estão escritos na Tabela 11.

TABELA 11 – UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES DE ORÇAMENTOS

Perguntas	Frequência em Porcentagem (%)						Total
	Alta	Média	Subtotal	Baixa	Muito baixa ou nenhuma	Subtotal	
Utilização de Orçamento de Venda	12,5	34,4	46,9	6,2	<u>46,9</u>	53,1	100
Utilização de Orçamento de Produção (aquisição, tempo, consumo de MP, MO outros gastos)	18,7	31,3	50,0	3,1	<u>46,9</u>	50,0	100
Orçamento da Capacidade de produção	12,5	37,5	50,0	3,1	<u>46,9</u>	50,0	100
Orçamento Financeiro	12,5	37,5	50,0	3,1	<u>46,9</u>	50,0	100

FONTE: A Autora

As frequências em porcentagem da Tabela 11 indicam que o uso de orçamentos na agroindústria do Pacto Fonte Nova é de predominância “Baixa” e “Muito baixa ou nenhuma” sendo que prepondera esta última. É possível concluir então que os empreendimentos não possuem uma orientação administrativa com vistas a atingir objetivos futuros.

4.2.6 Utilização de informações de planejamento e controle

Dentre as práticas da CG, também foram questionadas a utilização do planejamento, gestão de estoques, utilização de padrões e indicadores de desempenho. Nesta perspectiva, a frequência de utilização destas práticas na agroindústria do Pacto Fonte Nova é apresentada na Tabela 12.

TABELA 12 – UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES DE PLANEJAMENTO E CONTROLE

Perguntas	Frequência em Porcentagem (%)						Total
	Alta	Média	Subtotal	Baixa	Muito baixa ou nenhuma	Subtotal	
Planejamento (compreende o estabelecimento de objetivos futuros)	21,9	15,6	37,5	25,0	<u>37,5</u>	62,5	100
Gestão dos estoques (manutenção de estoques de MP e produtos acabados)	12,5	34,4	46,9	15,6	<u>37,5</u>	53,1	100
Utilização de padrões (consumo e valores de produção)	28,1	9,4	37,5	12,5	<u>50,0</u>	62,5	100
Indicadores de desempenho	15,6	21,9	37,5	9,4	<u>53,1</u>	62,5	100

FONTE: A Autora

Para ambas as práticas de planejamento e controle, a Tabela 12 evidencia uma frequência de utilização “Baixa” e “Muito baixa ou nenhuma”. A predominância “Muito baixa ou nenhuma” para as práticas de padrões e indicadores de desempenho prevalecem com uma frequência igual ou superior a 50%. Da mesma forma, isso ocorre com a prática de planejamento em 37,5%. Quanto à gestão de estoques, esta apresenta uma proximidade entre as frequências de “Média” em 34,4% e “Muito baixa ou nenhuma” em 37,5%. É possível inferir que não há preponderância, na gestão das agroindústrias, de planejamento, válido também para os aspectos de controle, sendo estes os mais baixos em termos de utilização (padrões e indicadores de desempenho).

4.2.7 Satisfação com a informação disponível

A pesquisa revela que há utilização de práticas da CG nas agroindústrias, umas com mais e em outras com menos frequência. Na sequência do estudo é investigada a satisfação com as informações existentes em seus aspectos qualitativos e quantitativos. Desta forma, foram avaliadas na opinião dos entrevistados se as informações existentes suprem as necessidades da organização. A seguir são analisadas as informações inerentes a esta questão.

4.2.7.1 Quantidade da informação

Para estabelecer o grau de satisfação das informações existentes no seu aspecto quantitativo, foi elaborada a questão: “Em que medida a quantidade das seguintes informações corresponde às necessidades da gestão?”. As informações questionadas referem-se às práticas de custos, precificação, orçamento e planejamento e controle. Na Tabela 13, a mensuração da satisfação é apresentada.

TABELA 13 – SATISFAÇÃO QUANTITATIVA DAS INFORMAÇÕES DISPONÍVEIS

Perguntas	Frequência em Porcentagem (%)						Total
	Plena-mente	Com alguma deficiência	Subto- tal	Pouco	Muito pouco ou nada	Subto- tal	
Informações de Custos	21,9	<u>43,7</u>	65,6	25,0	9,4	34,4	100
Informações para Precificação	25,0	<u>40,6</u>	65,6	25,0	9,4	34,4	100
Informações de Orçamentos	21,9	25,0	46,9	<u>37,5</u>	15,6	53,1	100
Informações de Planejamento e Controle	12,5	<u>37,5</u>	50,0	34,4	15,6	50,0	100

FONTE: A Autora

A quantidade informacional disponível nas empresas foi estabelecida, predominantemente, como uma satisfação “Com alguma deficiência”, nas informações relativas a custos, precificação e planejamento e controle. No que tange à quantidade de informações de orçamento, a predominância é para “Pouco”.

4.2.7.2 Qualidade da informação

A Tabela 14 apresenta a satisfação com a informação disponível em seu aspecto qualitativo. A pergunta realizada para o entrevistado foi: “Em que medida a qualidade das seguintes informações corresponde às necessidades da gestão?”, para as práticas de custo, precificação, orçamento e planejamento e controle.

TABELA 14 – SATISFAÇÃO QUALITATIVA DAS INFORMAÇÕES DISPONÍVEIS

Perguntas	Frequência em Porcentagem (%)						Total
	Plena- mente	Com alguma deficiência	Subto tal	Pouco	Muito pouco ou nada	Subto tal	
Informações de Custos	15,6	<u>43,8</u>	59,4	31,2	9,4	40,6	100
Informações para Precificação	18,8	<u>40,6</u>	59,4	31,2	9,4	40,6	100
Informações de Orçamentos	12,5	28,1	40,6	<u>46,9</u>	12,5	59,4	100
Informações de Planejamento e Controle	12,5	34,4	46,9	<u>40,6</u>	12,5	53,1	100

FONTE: A Autora

Para o aspecto qualitativo da informação, predomina a satisfação “Com alguma deficiência” para os itens de custo e precificação, e as informações de orçamento, planejamento e controle a satisfação é “pouca”.

4.2.7.3 Quantidade X qualidade da informação

A presente análise terá como base os subtotais apresentados nas Tabelas 13 e 14, ou seja, a soma da frequência das respostas “Plenamente” e “Com alguma deficiência”, que na Tabela 15 é representado pelo “Subtotal 1”, comparado à soma das respostas “Pouco” e “Muito pouco ou nada”, representado pelo “Subtotal 2” na referida Tabela. Outro aspecto a ser relevado é que para o “Subtotal 1” predominam respostas de “Com alguma deficiência” e, para o “Subtotal 2”, esta predominância ocorre para a resposta “Pouco”.

TABELA 15 – COMPARAÇÃO DA SATISFAÇÃO RELATIVA À QUANTIDADE E À QUALIDADE DAS INFORMAÇÕES DISPONÍVEIS

Pergunta	Frequência em Porcentagem (%)					
	Quantidade de Informações			Qualidade da Informação		
	Subtotal 1*	Subtotal 2**	Total	Subtotal 1*	Subtotal 2**	Total
Informações de Custos	65,6	34,4	100	59,4	40,6	100
Informações para Precificação	65,6	34,4	100	59,4	40,6	100
Informações de Orçamentos	46,9	53,1	100	40,6	59,4	100
Informações de Planejamento e Controle	50,0	50,0	100	46,9	53,1	100

FONTE: A Autora (* = soma das frequências “Plenamente” e “Com alguma deficiência” / ** = soma das frequências “Pouco” e “Muito pouco ou nada”)

Pelos dados apresentados na Tabela 15, é possível inferir que as informações sobre custos e para precificação dos produtos, em seu aspecto quantitativo e qualitativo, satisfazem as necessidades informacionais, porém, com alguma deficiência. Em termos percentuais estes graus de satisfação correspondem a 65,6% e 59,4%, respectivamente. Entre a satisfação com a quantidade e com a qualidade, há 6,2% de diferença, indicativa de que a qualidade da informação é inferior à quantidade. Esta observação é pertinente, pois representa que as informações podem ser melhoradas, o que vem ao encontro dos comentários realizados na pesquisa sobre a deficiência da informação.

Para as informações de orçamento e planejamento e controle, tanto no aspecto quantidade e qualidade o grau de satisfação é “Pouco”. Anteriormente, já houve o apontamento de que estas práticas possuem uma frequência de utilização “Muito baixa ou nenhuma”, agora salientada pela “pouca” qualidade informacionais, o que indica a possibilidade de que este tipo de informação não exista nas empresas e, se existir, é de forma muito rudimentar.

4.3 DIAGNÓSTICO DA UTILIZAÇÃO DA CG NA AGROINDÚSTRIA DO PACTO FONTE NOVA

Após a análise das informações selecionadas para identificar a utilização da CG na agroindústria do Pacto Fonte Nova, tanto em algumas de suas características, como nas práticas de custos, precificação, orçamento, planejamento e controle, e na satisfação da informação disponível é possível inferir um diagnóstico, delineando a empresa típica da agroindústria do Pacto Fonte Nova. Inicialmente o Quadro 13 apresenta o resumo dos resultados da pesquisa até o momento, após são realizadas algumas considerações.

Entrevistado e empresa típica	<i>Características</i>	- É proprietário; - Idade superior a 35 anos; - Escolaridade Básica; e - Gênero masculino. - Trabalha em outras atividades; - Possui de 2 a 3 colaboradores; - Faturamento mensal de até R\$ 10.000,00; - Produz a própria matéria-prima; e - Comercializa no município de Crissiumal.
Características da CG	<i>Informações utilizadas e elaboração</i>	- De natureza contábil; - Opiniões de funcionários; e - Valores históricos para projeção. - Forma de elaboração manual
Práticas da CG	<i>Custos</i>	- Não há um método específico de cálculo; - Controles de consumo de matéria-prima em valores totais.
	<i>Precificação</i>	- Foco no custo e concorrentes.
	<i>Orçamento</i>	- Pouco utilizado.
	<i>Planejamento e Controle</i>	- Pouco utilizado.
Satisfação com a informação disponível	<i>Aspecto Quantitativo</i>	- Custos: com deficiência - Precificação: com deficiência - Orçamento: pouca - Planejamento e Controle: pouca
	<i>Aspecto Qualitativo</i>	- Custos: com deficiência - Precificação: com deficiência - Orçamento: muito pouco ou nada - Planejamento e Controle: muito pouco ou nada

QUADRO 13 – DIAGNÓSTICO RESUMIDO DOS RESULTADOS DA PESQUISA

FONTE: A Autora

Para complementar algumas idéias, a seguir são realizadas algumas considerações.

✓ **Características da CG:**

Utilizam informações de natureza contábil, usam valores históricos para a projeção de informações e opiniões de funcionários. Porém, a utilização de relatórios oportunos e contábeis, assim como informações relativas a padrões físicos, operacionais e financeiros e relatórios especiais desenhados para a gestão possuem uma freqüência predominantemente muito baixa ou nenhuma. A forma pela qual são elaboradas as informações é manual, isso aponta para o uso de subjetividade, assim como de má sistematização das informações para gerar conhecimento.

✓ **Práticas de Custos:**

Não há um método específico para seu cálculo, mas sim, existem controles de quantidades e de valores totais desembolsados para a produção e comercialização. O que baliza os custos é no consumo de matéria-prima. O consumo de mão-de-obra não é considerado com tanta freqüência. Os controles de tempo e valores de cada atividade são pouco utilizados e as informações relativas aos custos fixos e variáveis praticamente inexistem.

✓ **Práticas de Precificação:**

Predomínio de informações sobre custos, o que conduz a uma reflexão. As práticas de custos apresentam grandes deficiências em termos de qualidade informacional. Inicialmente as informações são elaboradas de forma manual, em que preponderam valores totais, cujo item mais importante é o valor na matéria-prima, e não há controle significativo de mão-de-obra e outros itens de produção, ou seja, as informações sobre custos são duvidosas para suportarem tamanha responsabilidade informacional. Sobre as informações para precificação, fica evidente que as informações da capacidade de produção e de comercialização, são pouco utilizadas. Também é evidenciado que não é realizada a análise financeira para a comercialização, assim como informações de custos variáveis inexistem ou não são utilizadas para balizarem preços.

✓ **Práticas de Orçamento:**

A utilização de orçamentos, tanto de venda, produção, capacidade produtiva e orçamento financeiro é praticamente inexistente.

✓ **Práticas de Planejamento e Controle:**

A maioria dos entrevistados admite o uso muito baixo ou nenhum para todas as práticas pesquisadas, ou seja, há pouco ou nenhum planejamento, praticamente nenhum controle caracterizados pelas práticas de padrões e indicadores de desempenho. Para a gestão de estoques, é possível dizer que é de utilização baixa para média.

✓ **Satisfação quantitativa da informação disponível:**

As informações de custos e de precificação evidenciam uma satisfação com deficiência para a maioria dos entrevistados. As práticas de orçamento e de planejamento e controle apontam para pouca satisfação.

✓ **Satisfação qualitativa da informação disponível:**

A insatisfação com as informações de custos e de precificação aumentam, comparadas à análise quantitativa, o que evidencia as deficiências apontadas. Sobre as práticas de orçamento e de planejamento e controle, são apontadas como de “pouca” e “muito pouca ou nada” satisfação.

4.4 PERCEPÇÃO DOS EMPRESÁRIOS SOBRE A CONTRIBUIÇÃO DAS PRÁTICAS DA CG

Com a finalidade de descobrir o potencial de contribuição da CG segundo a percepção dos empresários da agroindústria do Pacto Fonte Nova, foi elaborada a seguinte pergunta: “Qual a contribuição das seguintes informações para a gestão do empreendimento?”. As práticas e procedimentos questionados referem-se aos mesmos já explorados na frequência de utilização. Oportuno salientar neste momento que 4 entrevistados não continuaram a entrevista, por alegações diversas. Sendo assim, as respostas que seguem dizem respeito a 28 empreendimentos.

4.4.1 Práticas de custos

Quanto às práticas de custos, novamente foi questionado o entendimento sobre “Qual a contribuição das seguintes informações para a gestão do empreendimento”. As respostas representadas em porcentagem na Tabela 16, revelam um grau de contribuição “Médio” para “Alto”.

TABELA 16 – CONTRIBUIÇÃO DAS PRÁTICAS DE CUSTOS

Perguntas	Frequência em Porcentagem (%)						Total
	Alta	Média	Subtotal	Baixa	Muito baixa ou nenhuma	Subtotal	
Informações sobre os custos consumidos em cada atividade	<u>67,9</u>	25,0	92,9	7,1	0	7,1	100
Informações de custos classificados em fixos e variáveis	<u>50,0</u>	42,9	92,9	7,1	0	7,1	100
Consumo de MP	<u>82,1</u>	14,3	96,4	3,6	0	3,6	100
Consumo de MO	<u>71,4</u>	14,3	85,7	14,3	0	14,3	100
Consumo de tempo e valores das atividades	39,3	<u>50,0</u>	89,3	10,7	0	10,7	100

FONTE: A Autora

No que diz respeito a informações sobre os custos de cada atividade, considerada como uma contribuição “Alta”, representada por 67,9% dos respondentes, é possível inferir que a importância atribuída a este item ocorre pela necessidade de verificarem os resultados de cada atividade existente na propriedade, visto que as agroindústrias estão inseridas dentro de um empreendimento maior, em que a maioria produz a própria matéria-prima, bem como compreende outras atividades agrícolas.

Quanto à informação de custos fixos e variáveis, também se concentram respostas em uma contribuição “Alta”, embora que 42% dos entrevistados a consideraram de importância “Média”. Duas questões podem ser levantadas deste resultado. Primeiramente, a não compreensão do que representa estas informações, bem como a não necessidade desta análise devido a muitas empresas produzir apenas um produto. Em segundo lugar, a existência de uma estrutura já montada e a cultura de sobreviver no ambiente em que está, gera a necessidade de viabilizar resultados com os meios que possuem.

As informações relativas ao consumo de matéria-prima e mão-de-obra são as que mais contribuem no ponto de vista dos empresários, caracterizando-se como “Alta” para ambas. Salienta-se que para o consumo de mão-de-obra, há uma indicativa de menor contribuição, 14% dos entrevistados apontam uma contribuição “Baixa”. Este resultado pode ser uma consequência da predominância de mão-de-obra familiar envolvida nos processos, tanto de produção como de administração.

O último item a ser analisado sobre as práticas de custos diz respeito ao “consumo de tempo e valores das atividades”. Esta questão foi direcionada para as atividades envolvidas na produção, diferente do primeiro item, que diz respeito à atividade como ‘produção agroindustrial’, ‘produção agrícola’, entre outras que possam haver na propriedade. Desta forma, às atividades consumidas para a produção agroindustrial predomina uma contribuição de 50% para o grau “Médio”.

4.4.2 Práticas de decisões sobre preços

Para as práticas de precificação dos produtos, repetiu-se a pergunta: “Qual a contribuição das seguintes informações para a gestão do empreendimento”, complementada pela observação, “no que diz respeito à precificação dos produtos na sua percepção”. Neste sentido, a informação mais importante considerada pelos empresários é a dos custos de produção, considerada por 75% dos respondentes como uma contribuição “Alta”. Os dados relativos a esta percepção, em todos seus aspectos, estão apresentados na Tabela 17.

TABELA 17 – CONTRIBUIÇÃO DAS PRÁTICAS DE PRECIFICAÇÃO

Perguntas	Frequência em Porcentagem (%)						
	Alta	Média	Subtotal	Baixa	Muito baixa ou nenhuma	Subtotal	Total
Informações dos consumidores	39,3	<u>50,0</u>	89,3	10,7	0	10,7	100
Informações dos concorrentes	39,3	<u>42,8</u>	82,1	14,3	3,6	17,9	100
Informações de custos de produção	<u>75,0</u>	17,9	92,9	7,1	0	7,1	100
Capacidade de produção	25,0	<u>53,6</u>	78,6	14,3	7,1	21,4	100
Capacidade de distribuição	25,0	<u>57,1</u>	82,1	17,9	0	17,9	100
Comercialização de curto ou longo prazo	3,6	<u>71,4</u>	75,0	14,3	10,7	25,0	100
Informações de custos variáveis	25,0	<u>53,6</u>	78,6	17,8	3,6	21,4	100

FONTE: A Autora

Na percepção dos empresários, as práticas para precificação possuem um grau de contribuição superior a 75% em todos os itens pesquisados. Evidenciam-se em grau “Alto”, as informações sobre custos e, as demais, são classificadas com grau de importância “Médio”.

4.4.3 Práticas de orçamento

O entrevistado também foi questionado sobre: “Qual a contribuição para a gestão do empreendimento, no que diz respeito aos orçamentos na sua percepção?” Tendo em vista a possibilidade de não compreensão do que venha a ser as práticas de orçamento, salienta-se que foi explicado cada um dos procedimentos em questão, cuidado este que fora tomado em todas as demais questões da pesquisa.

Especificamente nesta prática, a pergunta esteve direcionada da seguinte forma: para o procedimento de orçamento de venda, foi perguntado sobre a importância de prever as vendas futuras, seguida da observação de que “se há vendas, devem ser observados os recursos consumidos”, o que corresponde ao orçamento de produção. Quanto ao orçamento da capacidade produtiva, este foi explicado como a análise da estrutura existente com vistas ao atendimento das vendas orçadas, assim como a necessidade potencial de ampliação. Quanto ao orçamento financeiro, este seria o elo entre as expectativas de entradas (receitas) e as necessidades de saídas (custos, despesas e investimentos) para que se efetivem

os planos orçados. As respostas a esta pergunta podem ser apreciadas na Tabela 18.

TABELA 18 – CONTRIBUIÇÃO DAS PRÁTICAS DE ORÇAMENTO

Perguntas	Frequência em Porcentagem (%)						Total
	Alta	Média	Subtotal	Baixa	Muito baixa ou nenhuma	Subtotal	
Orçamento de Vendas	<u>53,6</u>	35,7	89,3	10,7	0	10,7	100
Orçamento de Produção (MP, MO, outros)	<u>60,7</u>	28,6	89,3	10,7	0	10,7	100
Orçamento da Capacidade Produtiva	<u>53,6</u>	35,7	89,3	10,7	0	10,7	100
Orçamento Financeiro	<u>57,1</u>	32,2	89,3	10,7	0	10,7	100

FONTE: A Autora

Assim como as práticas analisadas anteriormente, o orçamento também é apontado com grau de contribuição “Alto” para “Médio”, com 89,3% em todos os seus tipos. Em termos de contribuição “Alta” o mais relevante é o Orçamento de Produção, com 60,7%. Os demais possuem uma porcentagem que varia entre 53% e 57,1%. Embora haja certo equilíbrio entre as respostas, pode-se observar que a maior importância é atribuída à produção, logo após, finanças e empatados ficam as vendas e capacidade.

4.4.3 Práticas de planejamento e controle

Novamente, os entrevistados foram questionados sobre: “Qual a contribuição das seguintes informações para a gestão do empreendimento, quanto ao planejamento e controle na sua percepção?” De modo geral, a esta questão houve como resposta o grau de contribuição mais elevado a todas as práticas pesquisadas. De “Alta” para “Média” a porcentagem de importância para estas práticas estabeleceu-se em um mínimo de 89,6% para a gestão de estoques e em um máximo de 92,8% para indicadores de desempenho e de 96,4% para o planejamento e custos padrões. A Tabela 19 evidencia os resultados.

TABELA 19 – CONTRIBUIÇÃO DAS PRÁTICAS DE PLANEJAMENTO E CONTROLE

Perguntas	Frequência em Porcentagem (%)						
	Alta	Média	Subtotal	Baixa	Muito baixa ou nenhuma	Subtotal	Total
Estabelecimento de objetivos futuros – Planejamento	<u>82,1</u>	14,3	96,4	3,6	0	3,6	100
Gestão de Estoques	<u>57,1</u>	32,1	89,2	3,6	7,2	10,8	100
Custos Padrões (consumo e valor)	<u>50,0</u>	46,4	96,4	3,6	0	3,6	100
Indicadores de Desempenho	46,4	46,4	92,8	3,6	3,6	7,2	100

FONTE: A Autora

Das práticas de planejamento e controle, a que possui contribuição “Alta”, é o próprio planejamento. Seguido de gestão de estoques, custos padrões e indicador de desempenho, sempre para um grau de contribuição “Alto”.

4.5 POTENCIAL DE CONTRIBUIÇÃO DAS PRÁTICAS DA CG SEGUNDO A PERCEPÇÃO DOS EMPRESÁRIOS

Para apresentar os resultados das potencialidades de contribuição das práticas da CG segundo a percepção dos entrevistados, é mostrado o Quadro 14.

PRÁTICAS	PROCEDIMENTOS	IMPORTÂNCIA
CUSTOS	Informações sobre os custos consumidos em cada atividade.	Alta em 67,9%
	Informações de custos classificados em fixos e variáveis	Alta em 50%
	Consumo de MP	Alta em 82,1%
	Consumo de MO	Alta em 71,4%
	Consumo de tempo e valores das atividades	Média em 50%
PRECIFICAÇÃO	Informações dos consumidores	Média em 50%
	Informações dos concorrentes	Média em 42,8%
	Informações de custos de produção	Alta em 75%
	Capacidade de produção	Média em 53,6%
	Capacidade de distribuição	Média em 57,1%
	Comercialização de curto ou longo prazo	Média em 71,4%
	Informações de custos variáveis	Média em 56,2%

Continua.

Conclusão.

PRÁTICAS	PROCEDIMENTOS	IMPORTÂNCIA
ORÇAMENTO	Orçamento de Vendas	Alta em 53,6%
	Orçamento de Produção (MP, MO, outros)	Alta em 60,7%
	Orçamento da Capacidade Produtiva	Alta em 53,6%
	Orçamento Financeiro	Alta em 57,1%
PLANEJAMENTO E CONTROLE	Estabelecimento de objetivos futuros – Planejamento	Alta em 82,1%
	Gestão de Estoques	Alta em 57,1%
	Custos Padrões (consumo e valor)	Alta em 50%
	Indicadores de Desempenho	Alta e Média em 46,4%

QUADRO 14 – POTENCIALIDADES DE CONTRIBUIÇÃO DAS PRÁTICAS DA CG

FONTE: A Autora

Os empresários da agroindústria do Pacto Fonte Nova, de modo geral, apontam uma contribuição importante para todas as práticas da CG analisadas. Especificamente na prática de custos é considerado de maior importância o consumo de matéria-prima, seguida também por uma contribuição alta para o consumo de mão-de-obra. Estes procedimentos já foram discutidos, assim como observada a sua existência elementar dentro da agroindústria, apontando agora para um potencial elevado de contribuição. Se no momento atual essas práticas não são utilizadas, é perceptível a preocupação dos empresários em poder usufruí-las. Também, fica evidente a percepção da importância sobre as informações de custos em cada atividade realizada na propriedade, apontando para uma significativa necessidade de informações de custos ao longo da cadeia produtiva.

Para a precificação dos produtos, é apontada maior contribuição às informações de custos. Embora que teoricamente seja preconizada a importância informacional dos consumidores e concorrentes, estes procedimentos são considerados de média importância. Uma abstração desse resultado pode conduzir à afirmação de que os empresários percebem a importância de todos os procedimentos, embora a necessidade primeira seja a de informações internas da agroindústria. Também, se não há conhecimento dos custos internos, não há a possibilidade de comparações quantitativas que possam indicar possíveis mudanças para chegar a melhores preços.

Quanto às práticas de orçamento são todas elas consideradas de alta contribuição, destacando-se o procedimento de orçamento de produção.

Novamente, é perceptível que há uma necessidade bastante elevada para as informações de produção, relacionadas a procedimentos que suportem dados coerentes sobre quanto que custa produzir e, por que não arriscar dizer, análise das perspectivas de manter determinados procedimentos de produção dentro da propriedade.

A preocupação para com a gestão da agroindústria é destacada no apontamento de alta importância para o procedimento de planejamento. Ou seja, fica evidente a preocupação dos empresários em escolher as estratégias que possam atender as suas necessidades primárias. Quanto aos outros procedimentos, é destacada a gestão dos estoques, necessidade esta muito pertinente, pois as agroindústrias também produzem a matéria-prima.

Dentre as práticas analisadas, uma questão fica evidente, que é a preocupação dos empresários em dar continuidade aos empreendimentos. Inicialmente pela importância atribuída ao próprio planejamento, o que induz às demais práticas como a de orçamento. Esta última indica a necessidade informacional dos processos de produção existentes na propriedade e revela que, embora algumas práticas não sejam utilizadas para a gestão, as mesmas são apontadas com grande potencial de auxílio na tomada de decisão.

5 CONCLUSÃO

Este estudo teve como objetivo principal evidenciar o potencial de contribuição da CG para geração de valor na agroindústria do Pacto Fonte Nova, de acordo com a percepção dos empresários, tendo como ponto de partida a situação atual. Para alcançar este objetivo foi percorrido um caminho que correspondeu, inicialmente, à pesquisa bibliográfica dos aspectos que norteiam o Desenvolvimento Local Endógeno e ao conceito, à caracterização e às práticas da Contabilidade Gerencial.

Com este estudo foi possível constatar muitos aspectos que se referem ao desenvolvimento econômico, delineado por diversos fatores como: renda, emprego, saúde, educação, alimentação, segurança, lazer, moradia e transporte. Quanto ao Desenvolvimento Local Endógeno, é possível concluir que se trata de uma interpretação das ações dos atores locais, de sua capacidade de responder aos desafios impostos pelo mercado, seja pelo aumento de produção ou pela competência de produzir. A estas ações dos atores locais, aspectos que dizem respeito ao sistema territorial, capital social, e cooperação também foram pesquisados. Para concluir esta parte do estudo foi inserida a exposição teórica relativa ao ambiente institucional, que é considerada o elo entre as matérias estudadas.

Após a exposição e análise de diversos conceitos, foi considerado que a Contabilidade Gerencial, independentemente do termo utilizado, compreende procedimentos de realização contínua e programada para identificar, mensurar e acumular informações a serem comunicadas com o objetivo de planejar, controlar, orientar e avaliar decisões, de um conjunto de elementos integrados, recursos-operação-produto/serviços, com vistas à análise e interpretação dos acontecimentos de uma empresa, intrínsecas à inter-relação com o ambiente. Foram estudados autores que caracterizam as contabilidades financeira e gerencial, o que resultou em uma análise sintetizada sobre o assunto. Também, pelo estudo bibliográfico foram evidenciadas práticas da CG que, embora muito discutida e estudada, não apresenta uma linha segura que delimite a matéria ou um consenso entre termos utilizados para práticas, sistemas ou artefatos.

As características do Pacto Fonte Nova dos empreendimentos agroindustriais que dele fazem parte, também foram descritas e, com base nos estudos bibliográficos, foi elaborado um formulário de entrevista que possibilitou a entrevista com os empresários da agroindústria do Pacto Fonte Nova e dados a serem organizados e analisados.

O diagnóstico sobre o uso de informações contábeis gerenciais foi elaborado pela frequência de utilização e no grau de satisfação com as informações disponíveis. É revelado que há utilização de informações contábeis gerenciais na agroindústria do Pacto Fonte Nova, embora que a elaboração e utilização sejam de forma elementar. Esta afirmação é corroborada pelos dados da pesquisa que exploram a satisfação com a informação, em aspectos quantitativo e qualitativo, em que os empresários apontam para a deficiência das informações, principalmente no aspecto qualitativo.

O potencial de contribuição da CG na geração de valor na agroindústria do Pacto Fonte Nova, começa a ser evidenciado teoricamente nas análises realizadas pela frequência de utilização, ratificado nas respostas obtidas na entrevista quanto ao potencial de contribuição na percepção dos empresários. Ambas as práticas, de custos e de precificação são apontadas com grau de importância superior a 75% e, as práticas de orçamento, planejamento e controle, possuem importância superior a 89%.

Esclarecido o atendimento aos objetivos, é possível responder à problematização da pesquisa, assim como inferir sobre a confirmação ou não das hipóteses. Para facilitar a compreensão, prudente é a releitura do problema: que diagnóstico os empresários da agroindústria do Pacto Fonte Nova fazem da utilização da CG em seus empreendimentos e que potencial de contribuição da CG eles percebem para a geração de valor em seus negócios?

A análise inicial dos dados empíricos que evidenciam a utilização e satisfação informativa e que respondem ao primeiro questionamento resume-se no descrito a seguir:

- ✓ 62,5% utilizam Informações de natureza contábil para a gestão;
- ✓ 65,7% utilizam opiniões dos funcionários na projeção e uso da informação;
- ✓ 56,3% utilizam valores históricos para estimativas e previsões; e
- ✓ 53% elaboram a informação de forma manual.

Quanto à informação relativa às práticas de custos, fica evidenciado que:

✓ 75% dos empreendimentos não utilizam nenhum dos métodos analisados; e

✓ Que a informação mais utilizada é relativa ao consumo de MP (quantidade e valor), em 59,4% dos casos.

Para a precificação dos produtos, a informação mais utilizada é a de custos de produção, com 78,1%. As demais informações pertinentes à precificação não são significativamente balizadoras.

As informações utilizadas, relativas às práticas de orçamento, mostram um percentual de 50% para uma utilização média e baixa, o que caracteriza que esta prática é pouco utilizada na gestão.

Para as práticas de planejamento e controle, há predominância superior a 62% para utilização muito baixa ou nenhuma, ou seja, a estas práticas, a utilização na gestão é praticamente nenhuma.

Pelas informações evidenciadas acima é possível inferir sobre a validade da (H1) = Os empresários da agroindústria do Pacto Fonte Nova utilizam informações contábeis gerenciais na gestão dos negócios. Esta hipótese é considerada como confirmada parcialmente, pois, os empresários da agroindústria do Pacto Fonte Nova utilizam informações contábeis gerenciais na gestão dos negócios, embora que de forma elementar.

O segundo aspecto explorado para realizar o diagnóstico é o grau de satisfação com a informação disponível em seus aspectos quantitativos e qualitativos. Neste sentido evidenciou-se que no aspecto quantitativo:

✓ As Práticas de Custos:

Satisfazem com alguma deficiência em 43,7% dos empreendimentos.

✓ As Práticas de Precificação:

Satisfazem com alguma deficiência em 40,6% dos empreendimentos.

✓ As Práticas de Orçamento:

Satisfazem pouco em 37,5% dos empreendimentos.

✓ As Práticas de Planejamento e Controle:

Nesta questão os resultados se equilibram, mesmo assim prevalece uma satisfação com deficiência em 37,5%.

Para o aspecto qualitativo, as respostas resumem-se nos seguintes aspectos:

✓ As Práticas de Custos:

Satisfazem com alguma deficiência em 43,8% dos empreendimentos.

✓ As Práticas de Precificação:

Satisfazem com alguma deficiência em 40,6% dos empreendimentos.

✓ As Práticas de Orçamento:

Satisfazem pouco em 46,9% dos empreendimentos.

✓ As Práticas de Planejamento e Controle:

Satisfazem pouco em 40,6% dos empreendimentos.

Estas informações permitem verificar a segunda hipótese, que é: (H2) – Os empresários da agroindústria do Pacto Fonte Nova avaliam como insatisfatório o conjunto de informações de que dispõem. Pelos dados evidenciados sobre a satisfação com a informação, é considerado que a H2 é parcialmente negada, pois o nível de satisfação supera os 50%, embora que com alguma deficiência.

O diagnóstico da utilização da CG, com base na percepção dos empresários é que as informações são utilizadas, porém – se analisadas em seu potencial teórico prescrito – de forma insipiente. Mesmo assim, satisfazem parcialmente às necessidades de gestão dos empreendimentos. Salienta-se que esta satisfação parcial é menor no aspecto quantitativo, o que colabora com as observações realizadas no que diz respeito à insipiência informativa.

A segunda análise diz respeito ao potencial de contribuição da CG percebido pelos empresários para a geração de valor em seus negócios. Nesta perspectiva foi evidenciado que:

✓ As Práticas de Custos:

Potencialidade média para alta de 91,4%.

✓ As Práticas de Precificação:

Potencialidade média para alta de 82,7%.

✓ As Práticas de Orçamento:

Potencialidade média para alta de 89,3%.

✓ As Práticas de Planejamento e Controle:

Potencialidade média para alta de 93,7%.

Fica evidenciado então que o grau de potencialidade de contribuição, de acordo com a percepção dos empresários da agroindústria do Pacto Fonte Nova é

considerado alto, ultrapassando os 82%. É possível então confirmar a terceira hipótese: (H3) – Os empresários da agroindústria do Pacto Fonte Nova avaliam como elevado o potencial de contribuição da CG na criação de valor dos seus negócios, pois em ambas as práticas pesquisadas, custos, precificação, orçamento e planejamento e controle o grau de contribuição é igual ou maior a 82%, sendo que em seus procedimentos, nenhum deles é inferior a 57% de contribuição.

Diante das constatações descritas, todas embasadas pela análise empírica obtida pelo instrumento “questionário de entrevista”, o questionamento desta pesquisa tem como resposta que: a agroindústria do Pacto Fonte Nova utiliza informações contábeis gerenciais e que elas satisfazem parcialmente às necessidades de gestão, tanto no aspecto quantitativo e qualitativo. No que diz respeito ao potencial de contribuição, segundo os empresários, é considerado alto para todas as práticas pesquisadas.

5.1 LIMITAÇÕES DO ESTUDO

Respondida a questão de pesquisa, evidenciados os resultados para cada hipótese do estudo, o presente trabalho e suas conclusões estão limitados aos dados de um único estudo de caso, desta forma, restritas as constatações para a população estudada. Qualquer generalização deve ser feita com devido cuidado.

5.2 RECOMENDAÇÕES PARA ESTUDOS FUTUROS

Esta pesquisa evidencia como alto o potencial de contribuição da Contabilidade Gerencial na agroindústria do Pacto Fonte Nova. Esta constatação conduz a um outro questionamento, que diz respeito a sua não elaboração, ou seja, por que não fazem? Embora predominem empreendimentos pequenos, há aqueles maiores, que incluem outras atividades como o comércio e produção de grãos em escala. Mesmo estes empreendimentos maiores não utilizam todo o potencial preconizado pelas práticas gerenciais e, pelos dados individuais consideram baixa

ou média a sua contribuição. Saber o porquê desta percepção dos empresários colabora para o conhecimento contábil, e principalmente, pode trazer reforços relevantes para o gerenciamento de empreendimentos rurais.

Também, estudos que integrem o Desenvolvimento Local Endógeno e seus aspectos de capital social e cooperação podem revelar atribuições específicas a Contabilidade Gerencial, ou seja, descobrir a necessidade informacional deste tipo específico de empreendimento, assim como, informações que possam ajudar o coletivo a formar estratégias de competição. Nesta perspectiva é possível ainda incluir estudos que abordem a Nova Economia Institucional para descobrir aspectos pertinentes à governança dos empreendimentos.

Para concluir, algumas considerações acerca do que foi visto nas entrevistas *in loco* são pertinentes. Primeiramente, ficou muito evidente que conhecer o negócio muitas vezes é imprescindível para a sua continuidade. Em uma das entrevistas esta questão ficou explícita. O empresário salienta que depois de 4 anos, agora tem conhecimento mais aprimorado de como vender, como conseguir maior produtividade, como melhorar o processo de produção e, com este aprendizado, prevê a ampliação do empreendimento.

Do mesmo modo, aspectos de cooperação ficaram evidentes, pois os empresários estudam e programam formas de compartilhar mercado, principalmente fora do município de Crissiumal. Outra forma de cooperação está ligada à atuação da cooperativa formada pelas agroindústrias. A esta organização compete governar aspectos da vigilância sanitária, cursos para treinamento de pessoas ligadas à produção, administração, enfim, questões que dizem respeito ao aprimoramento produtivo em todos os seus aspectos. Importante salientar que esta Cooperativa não foi concebida no aspecto de intermediar a comercialização, mas sim, organizar as necessidades coletivas dos empresários frente ao ambiente competitivo.

Além disso, pelas constatações apresentadas na pesquisa, tanto na frequência de utilização e principalmente pela percepção de contribuições apontadas pelos entrevistados para as práticas gerenciais, fica manifesta a necessidade de cursos que direcionem a este aperfeiçoamento. A disponibilidade de informações contábeis gerenciais possibilita ganhos internos e externos à potencialidade de crescimento da agroindústria do Pacto Fonte Nova. Internamente, permite a melhoria dos processos de produção e organização financeira de cada agroindústria. Quanto aos ganhos externos, a possibilidade de trocarem informações entre as

agroindústrias permite a discussão de aplicação de melhores práticas. Também, informações individuais podem fazer parte de um banco de dados que possibilite a governança do Pacto em planejar a necessidade potencial de produção e distribuição.

Pela observação da pesquisadora, ficaram evidentes os esforços para o aperfeiçoamento e profissionalização produtiva. A assistência de profissionais da área de agronomia, veterinária e da saúde é expressiva, e visam ao atendimento de exigências técnicas na produção, principalmente de produtos alimentícios. Também, os esforços de difusão da forma de organização do Pacto, assim como dos produtos é algo significativo, delineando a confiança e expectativas de outras empresas e produtores rurais a fazerem parte do projeto. Ressalta-se que procedimentos de gestão devem ser incluídos no suporte administrativo da agroindústria, salientados como deficientes por esta pesquisa quanto a sua utilização e, apontados com alto potencial de contribuição de acordo com a percepção dos empresários da agroindústria do Pacto Fonte Nova.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Francisco. **Desenvolvimento e fomento produtivo local para superar a pobreza**. In *Desenvolvimento econômico local e distribuição do progresso técnico: uma resposta às exigências do ajuste estrutural*. Banco do Nordeste : Fortaleza, 1998.

AMARAL FILHO, Jair. **A endogeneização e os novos paradigmas de desenvolvimento regional (ou local)**. Revista Conjuntura & Planejamento. n. 84. Bahia, 2001.

_____. **Desenvolvimento regional endógeno em um ambiente federalista**. Planejamento e Políticas Públicas. Número 14 – dez de 1996.

ANDRADE, José Roberto de Lima. **O papel do local no desenvolvimento regional: proposições e limites**. In *Desenvolvimento regional e local: novas e velhas questões*/Org. Ricardo Oliveira Lacerda de Melo, Dean Lee Hansen. São Cristóvão : Editora UFS, 2007.

ANTONY, Robert N. GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo : Atlas, 2001.

ATKINSON, Anthony A. BANKER, Rajiv D. KAPLAN, Robert S. YOUNG, S. Mark. **Contabilidade gerencial**. – São Paulo : Atlas, 2000.

BAGNASCO, Arnaldo. **A teoria do desenvolvimento e o caso italiano**. In *Razões e Ficções do desenvolvimento*/ Org. Glauco Arbix, Mauro Zilbovicius, Ricardo Abramovay. São Paulo : Edunesp, Edusp, 2001.

BARBOSA, Eduardo Jorge Pyrrho. **Uma investigação das práticas de contabilidade gerencial utilizadas pela indústria de transformação da região metropolitana do Recife**. Dissertação (Mestrado). Universidade de Brasília. Recife, 2004.

BEST, Michel H. **The new competition: institutions of industrial restructuring**. Cambridge : Harvard University Press, 1990.

BEUREN, Ilse Maria (org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. – 2. ed. – São Paulo : Atlas, 2004.

BRANDÃO, Carlos. **Estratégias concentradas de desenvolvimento regional: os novos desafios de análise e de ação.** In Desenvolvimento regional e local: novas e velhas questões/Org. Ricardo Oliveira Lacerda de Melo, Dean Lee Hansen. São Cristóvão : Editora UFS, 2007.

BREUNIG, Fábio Marcelo. BREUNIG, Jones Moacir. **Características físico-geográficas e uso do solo no município de Crissiumal – RS.** In XII Simpósio Brasileiro de Geografia Física Aplicada. v. 8 - Natal, 2007.

CLEMENTE, Ademir. HIGACHI, Hermes Y. **Economia e desenvolvimento regional.** – São Paulo : Atlas, 2000.

COELHO, Franklin Dias. **Desenvolvimento local e construção social: o território como sujeito.** In: SIVEIRA, Caio Márcio. REIS, Liliane da Costa (orgs). Desenvolvimento local: dinâmicas e estratégias. Rio de Janeiro : Ritz, 2001.

COREDES. **Conselhos Regionais de Desenvolvimento.** Disponível em: <<http://www.projetos.unijui.edu.br/cidadania/coredes/indexcoredes.html>> Acessado em 18 de fevereiro de 2008.

COREDES. **Conselhos Regionais de Desenvolvimento.** Disponível em: <<http://www.ppp.rs.gov.br/gvg/Menu.do?acao=recuperarMenuPortal&menu=CORED&txtTitulo=COREDES>> Acessado em 18 de fevereiro de 2008.

COSTA, Ana Paula Paulino. **Contabilidade gerencial: um estudo sobre a contribuição do *Balanced Scorecard*.** Dissertação (Mestrado). Universidade de São Paulo. São Paulo, 2001.

FARINA, Elizabeth Maria Mercier Querino. AZEVEDO, Paulo Furquim de. SAES, Maria Sylvia Macchione. **Competitividade: mercado, estado e organizações.** São Paulo : Editora Singular, 1997.

FARIA, Antonio. **Programa oportunidades de mercado e apoio à agricultura familiar: Hulha Negra/RS.** In FRANÇA, Cássio Luiz de. VAZ, José Carlos. SILVA, Ivan Prado. (org) Aspectos econômicos de experiências em desenvolvimento local. – Instituto Polis : São Paulo, 2002.

FEITOSA, Cid Olival. **Do regional ao local: uma transição conceitual.** In Desenvolvimento regional e local: novas e velhas questões/Org. Ricardo Oliveira Lacerda de Melo, Dean Lee Hansen. São Cristóvão : Editora UFS, 2007.

FIGUEIREDO, Reginaldo Santana. **Sistemas de apuração de custos**. In BATALHA, Mário Otávio (org). *Gestão agroindustrial*. GEPAL : Grupo de Estudos e Pesquisas Agroindustriais. 2. ed. – Atlas : São Paulo, 2001.

FIGUEIREDO, Sandra. CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria: teoria e prática**. – 3. ed. – São Paulo : Atlas, 2004.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial**. 3. ed. São Paulo : Atlas, 2006.

GARRISON, Ray H. NOREEN, Eric W. **Contabilidade Gerencial**. – LTC : Rio de Janeiro, 2001.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. – 8. reimpr. – São Paulo : Atlas, 2006.

GUERRA, Almir Rogério. **Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência**. Dissertação (Mestrado). Universidade de São Paulo. São Paulo, 2007.

GORDIN, Mara Huebra de Oliveira. OLIVEIRA, Tito Carlos Machado de. **Cadeia produtiva e desenvolvimento local: o caso da carne de frango no Mato Grosso do Sul**. www.ucdb.br/coloquio/arquivos/mara.pdf. Acesso em 17/12/2006

HAIR JR, Joseph F. BABIN, Barry. MONEY, Arthur H. SAMOUEL, Phillip. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. trad. Lene Belon Ribeiro. – Porto Alegre : Bookman, 2005.

HANSEN, Don R. MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos**. – São Paulo : Pioneira Thomson Learning, 2003.

HASENCLEVE, Lia. ZISSIMOS, Isleide. **A evolução das configurações locais no Brasil: uma revisão da literatura**. Estudos Econômicos, São Paulo – V. 36, N. 3, P. 407-433, Julho-Setembro 2006.

HERCULANO, Harlan de Azevedo. **A função da contabilidade gerencial para eficiência interna das empresas – o uso das informações de custo nos acertos das decisões de negócios: um estudo de caso em uma empresa industrial de embalagem de plástico flexíveis na Paraíba**. Dissertação (Mestrado). Universidade de Brasília. João Pessoa, 2006.

HORNGREN, Charles T. SUNDEM, Gary L. STRATTON, Willian O. **Contabilidade gerencial**. São Paulo : Prentice Hall, 2004.

HORNGREN, Charles T. FOSTER, George. DATAR. Srikant M. Contabilidade de custos. Rio de Janeiro : LTC, 2000.

HORNGREN, Charles T. **Introdução a contabilidade gerencial**. ed. 5. Prentice-Hall do Brasil Ltda : Rios de Janeiro, 1985.

HOUAISS. Antônio. **Minidicionário Houaiss da língua portuguesa**. 2. ed. rev. e aum. – Rio de Janeiro : Objetiva, 2004.

IBGE – **Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística** – Disponível em: <<http://www.ibge.org.br>> Acessado em 17 de fevereiro de 2008.

INSTITUTO POLIS. **Instituto de Estudos, Formação e Assessoria em Políticas Sociais**. – Site institucional: www.polis.org.br – acesso em fevereiro de 2008.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. – 6. ed. – São Paulo : Atlas, 1998.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. MARION, José Carlos. PEREIRA, Elias. **Dicionário de termos de contabilidade**. – 2. ed. – São Paulo : Atlas, 2003.

LECHAT, Noëlle Marie Paule. *et al.* **Gestão de empreendimentos econômicos solidários na Região Noroeste do Rio Grande do Sul**. V Workshop Empresa, Empresários E Sociedade - O mundo empresarial e a questão social – de 2 a 5 de maio de 2006 – PUCRS : Porto Alegre.

MAILLAT, Denis. **Globalização, meio inovador e sistemas territoriais de produção**. Revista Internacional de Desenvolvimento Locas. Vol. 3, N. 4, p. 9-16, Mar. 2002.

MARCONI, Marina de Andrade. LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia científica**. 4. ed. – São Paulo : Atlas, 2004.

MARTINELLI, Dante Pinheiro. JOYAL, André. **Desenvolvimento local e o papel das pequenas e médias empresas**. Manole : Barueri, 2004.

MARTINS, Eliseu. **Contribuição à mensuração do ativo intangível**. Tese – Departamento de Contabilidade e Atuária da Congregação da Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo – USP, 1972.

Contabilidade de custos. 9. ed. São Paulo : Atlas, 2003.

NECYK, George Anthony. **O desenvolvimento da contabilidade gerencial nas empresas: uma perspectiva de ciclo de vida**. Dissertação (Mestrado). Universidade de São Paulo. São Paulo, 2008.

OBJETIVOS DE DESENVOLVIMENTO DO MILÊNIO. Relatório nacional de acompanhamento. – Brasília : Ipea, 2004.

OLIVEIRA, Carlos Wagner de Albuquerque. **Crescimento econômico, diferenciais regionais de renda e migração: teoria e evidências empíricas**. Departamento de Economia : Universidade de Brasília (tese) : Brasília, 2006.

OLIVEIRA, Francisco de. **Aproximações ao enigma: o que quer dizer desenvolvimento local?** POLIS – Programa Gestão Pública e Cidadania/EAESP/FGV : São Paulo, 2001.

PACTO FONTE NOVA. Disponível em: <<http://www.pactofontenova.com.br>> Acessado em 01 de janeiro de 2007.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. – 4. ed. – São Paulo : Atlas, 2004.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Contribuição à formação de um sistema de padrões e análise de sua aderência ao processo de gestão, sob a ótica do modelo GECON**. Tese – Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – USP, 1999.

PEREIRA, Carlos Alberto. **Ambiente, empresa, gestão e eficácia**. In CATELI, Armando. *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON*. – 2. ed. – São Paulo : Atlas, 2006.

PEREIRA, Sudanês Barbosa. **Os elementos intangíveis do desenvolvimento local**. In *Desenvolvimento regional e local: novas e velhas questões*/Org. Ricardo Oliveira Lacerda de Melo, Dean Lee Hansen. São Cristóvão : Editora UFS, 2007.

PLETSCH, José Raymundo. **Apontamentos sobre o passado de Crissiumal: 1933-1993**. Ijuí : Sedigraf, 1995.

RICARDINO, Alvaro. **Contabilidade gerencial e societária: origens e desenvolvimento**. – São Paulo : Saraiva, 2005.

RICHARDSON, Roberto Jarry e colaboradores. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. – 7. reimpr. – São Paulo : Atlas, 2007.

ROMEIRO, Vanda Marques Burjaile. **Gestão da pequena unidade de produção familiar de citros: uma análise dos fatores influentes no sucesso do empreendimento do ponto de vista do produtor de Bebedouro (SP)**. Tese (Doutorado). Escola de Engenharia de São Carlos. Universidade de São Paulo. São Carlos (2002)

SÁ, Antonio Lopes de. **História geral e das doutrinas da contabilidade**. – São Paulo : Atlas, 1997.

SANTANA, José Ricardo de. **Respostas aos desafios da economia brasileira nos anos 1990: o caso do setor varejista**. In Desenvolvimento regional e local: novas e velhas questões/Org. Ricardo Oliveira Lacerda de Melo, Dean Lee Hansen. São Cristóvão : Editora UFS, 2007.

SANTOS, Ana Bela. **Regionalização: reforma inevitável ou crônica de uma morte anunciada?** In Emprego e desenvolvimento regional. Actas do V Encontro Nacional da APDR. v. 1. – ed. Associação Portuguesa para o Desenvolvimento Regional : Coimbra, Portugal, 1999.

SANTOS, Antero Raimundo dos. **Metodologia científica: a construção do conhecimento**. 4. ed. – Rio de Janeiro: DPA Editora, 2001.

SANTOS, Edilene Santana. **Contribuição para a integração da competitividade por inovação em instrumentos de controladoria: o resultado econômico competitivo de emissoras brasileiras de ADRs**. Tese – Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – USP, 2004.

SANTOS, Maria Helena de Castro. **Governabilidade, Governança e Democracia: Criação de Capacidade Governativa e Relações Executivo-Legislativo no Brasil Pós-Constituinte**. Instituto Universitário de Pesquisas do Rio de Janeiro. vol. 40. n. 3. Rio de Janeiro, 1997. <http://www.scielo.br>, Acessado em 07/04/2008.

SCHMIDT, Paulo. **História do pensamento contábil**. Porto Alegre : Bookman, 2000.

SCHRADER, Achim. **Introdução à pesquisa social empírica: um guia para planejamento, a execução e a avaliação de projetos de pesquisa não experimentais**. Porto Alegre : Globo, 1974.

SILVA, Lucilene Pereira da. **Estudo de fatores que influenciam a mudança na contabilidade gerencial na implementação do Balanced Scorecard – estudo multicaseos**. Dissertação (Mestrado). Universidade de São Paulo. São Paulo, 2007.

STEPPAN, Adriana Isabel Backes. **Investigação das práticas de contabilidade gerencial no setor da construção civil da cidade de Natal – RN**. Dissertação (Mestrados). Universidade de Brasília. Natal, 2006.

SOUTES, Dione Oleszczuc. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. Dissertação (Mestrado). Universidade de São Paulo – USP. São Paulo, 2006.

SOUZA, Alceu. CLEMENTE, Ademir. **Gestão de custos: aplicações operacionais e estratégicas**. São Paulo : Atlas, 2007.

SOUZA, Diocesar Costa de. RIBEIRO, Roberto Rivelino Martins. CORDEIRO, Agnaldo Antonio Lopes. CLEMENTE, Ademir. **A abrangência da contabilidade gerencial segundo os docentes paranaenses de contabilidade**. In 7º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. Anais Eletrônicos. São Paulo, 2007. 1 CD-ROM. p. 1357 - 1371.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ. Sistema de Biblioteca. **Teses, dissertações, monografias e trabalhos acadêmicos**. Curitiba: Editora UFPR, 2000 (Normas para apresentação de documentos científicos, 2)

VALADARES, José Horta. **Redes, uma abordagem antropológica**. In Revista Sebrae, N 7, novembro/dezembro, 2002.

VÁZQUEZ BARQUERO, Antonio. **Desenvolvimento endógeno em tempos de globalização**. Ed. UFRGS : Porto Alegre, 2001.

VÁZQUEZ BARQUERO, Antonio. **Desarrollo endógeno y globalización**. Revista Latinoamericana de estudios urbanos regionales – EURE. Dez – XXVI – número 79 – Pontífica Universidad Católica de Chile. Santiago, 2000

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e método**. trad. Daniel Grassi. 3. ed. – Porto Alegre : Bookman, 2005.

ZAN, Adriano. **Mudanças na contabilidade gerencia de uma organização: estudo de caso com diagnóstico institucional**. Dissertação (Mestrado). Universidade de São Paulo. São Paulo, 2006.

WILLIAMSON, Oliver E. **The Economic Institution of Capitalism: Firms, Markets, Relational Contracting**. New York: The Free Press, 1985.

_____. **The Nature of the Firm: Origins, Evolution, and Development**. Oxford Univ. Press, 1993.

ZYLBERSZTAJN, Décio. **Estruturas de Governança e Coordenação do Agribusiness: Uma Aplicação da Nova Economia das Instituições**. Tese de Livre Docência apresentada ao Departamento de Administração da FEA/USP, São Paulo, 1995.

APÊNDICES



APÊNDICE I
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
MESTRADO EM CONTABILIDADE

TÍTULO DA PESQUISA

A CONTABILIDADE GERENCIAL E O DESENVOLVIMENTO LOCAL ENDÓGENO:
diagnóstico da utilização e das potencialidades da contabilidade gerencial segundo a
percepção dos empresários da agroindústria do Pacto Fonte Nova

Prezado (a) Senhor (a)

Solicitamos vossa colaboração no atendimento de nossa pesquisadora Cristiane Mallmann Hupples, RG 5040015868, em fornecer as respostas solicitadas por meio de entrevista, com base em um questionário estruturado. As respostas fornecidas servirão de subsídio para elaboração da dissertação de mestrado em Ciências Contábeis da referida pesquisadora, sob orientação do Prof Dr Ademir Clemente do Departamento de Ciências Contábeis e, co-orientação do Prof Dr Paulo Mello Garcias do Departamento de Economia, ambos da Universidade Federal do Paraná.

Esta pesquisa tem por objetivo realizar um diagnóstico e identificar qual o potencia de contribuição da Contabilidade Gerencial nos empreendimentos que fazem parte do Pacto Fonte Nova na percepção dos empresários. As respostas obtidas serão tratadas estatisticamente e não haverá divulgação de informações que possam associar o nome dos respondentes.

Agradecemos antecipadamente vossa colaboração

Atenciosamente

Ademir Clemente
Prof Orientador

Cristiane Mallmann Hupples
Pesquisadora

APÊNDICE II

I – CARACTERÍSTICAS DO EMPREENDIMENTO

1. O empreendimento compreende: (pode ocorrer a existência de todos, caso seja apenas de comércio, o referido empreendimento não fará parte do estudo)

() comércio (sem nenhuma característica de produção)

() produção e comercialização industrial

() produção e comercialização agroindustrial

() lavoura

() pecuária

() hortifrutigranjeiro

() outro. Especificar: _____

2. Atividade principal do empreendimento

() agroindústria () indústria

3. Produtos industrializados e/ou comercializados: _____

4. Qual a matéria-prima predominante? _____

4.1 A origem das MP utilizadas apresenta, aproximadamente o perfil?

Produção própria:	%
Crissiumal:	%
Região:	%
Estado do RS:	%
Outro: _____	%
	100%

5. O destino (consumidores) da produção apresenta, aproximadamente o perfil?

Crissiumal:	%	
Região:	%	
Estado do RS:	%	
Outros estados brasileiros	%	Quais?
Fora do país	%	Onde?
	100%	

6. O faturamento mensal da agroindústria/indústria situa-se na faixa de:

() até 5 mil reais

() mais de 5 mil, até 10 mil

() mais de 10 mil, até 20 mil

() mais de 20 mil, até 50 mil

() mais de 50 mil

7. Qual o número de funcionários, inclusive pessoas da família, da agroindústria/indústria?

8. Indique a existência de pessoas da família envolvidas nas atividades a seguir:

() Escritório () Produção () outra. _____ () Nenhuma

9. Qual a importância da renda da agroindústria/indústria para a sua família?

() Única renda () Muito importante () Pouco importante () Sem importância () Complementar

II – ASPECTOS DA DISPONIBILIDADE, ELABORAÇÃO E FREQUÊNCIA DA UTILIZAÇÃO DA CONTABILIDADE GERENCIAL NOS EMPREENDIMENTOS

10. A indústria/agroindústria elabora seus relatórios para gestão de que forma?

() Manual () Planilhas do Excel () Sistema próprio para esta finalidade () Outro

11. Indique a frequência de utilização:

	Alta	Média	Baixa	Muito baixa ou nenhuma
11.1 Informações de natureza contábil para a gestão da indústria/agroindústria.	☐	☐	☐	☐
11.2 Relatórios oportunos para a tomada de decisão.	☐	☐	☐	☐
11.3 Análise de relatórios contábeis.	☐	☐	☐	☐
11.4 Opiniões dos funcionários na projeção e uso da informação.	☐	☐	☐	☐
11.5 Informações relativas a padrões físicos, operacionais e financeiros?	☐	☐	☐	☐
11.6 Valores históricos para estimativas e previsões?	☐	☐	☐	☐
11.7 Elaboração de relatórios especificamente desenhados para a gestão?	☐	☐	☐	☐

a) PRÁTICAS DE CUSTOS**12. Assinale a alternativa que mais condiz com a realidade da empresa para o cálculo dos custos dos produtos industrializados.**

- () Soma de todos os custos de produção dividido pelas quantidades produzidas.
- () São analisadas todas as atividades produtivas para o controle dos custos em cada uma delas, para que em seguida sejam calculados os custos com base no consumo destas atividades pelos produtos.
- () Custos variáveis são balizadores para a tomada de decisões.
- () Nenhuma das alternativas indicadas

13. Qual a frequência da utilização das seguintes informações?

	Alta	Média	Baixa	Muito baixa ou nenhuma
13.1 Consumo de MP (quantidade e valor)	☐	☐	☐	☐
13.2 Consumo de MO (quantidade, valor, horas trabalhadas)	☐	☐	☐	☐
13.3 Consumo de tempo e valores das atividades	☐	☐	☐	☐
13.4 Informações relativas a custos fixos e variáveis	☐	☐	☐	☐

b) ORÇAMENTO**14. Qual a frequência de utilização dos seguintes Orçamentos?**

	Alta	Média	Baixa	Muito baixa ou nenhuma
14.1 de Venda	☐	☐	☐	☐
14.2 de Produção (aquisição, tempo, consumo de MP, MO outros gastos)	☐	☐	☐	☐
14.3 Capacidade de produção	☐	☐	☐	☐
14.4 Financeiro	☐	☐	☐	☐

c) PRECIFICAÇÃO DOS PRODUTOS**15 – Qual a frequência de utilização de informações relativas às seguintes fontes?**

	Alta	Média	Baixa	Muito baixa ou nenhuma
15.1 Informações dos consumidores (fregueses)	☐	☐	☐	☐
15.2 Informações dos concorrentes	☐	☐	☐	☐
15.3 Informações de custos de produção	☐	☐	☐	☐

16. Com que frequência são considerados os seguintes aspectos na precificação dos produtos?

	Alta	Média	Baixa	Muito baixa ou nenhuma
16.1 Capacidade de produção	☐	☐	☐	☐
16.2 Capacidade de distribuição	☐	☐	☐	☐
16.3 Comercialização de curto ou longo prazo (à vista ou a prazo)	☐	☐	☐	☐
16.4 Informações de custos variáveis	☐	☐	☐	☐

d) PLANEJAMENTO E CONTROLE**17. Qual a frequência de utilização das seguintes práticas?**

	Alta	Média	Baixa	Muito baixa ou nenhuma
17.1 Planejamento (compreende o estabelecimento de objetivos futuros)	☐	☐	☐	☐
17.2 Gestão dos estoques (manutenção de estoques de MP e produtos acabados)	☐	☐	☐	☐
17.3 Utilização de padrões (consumo e valores de produção)	☐	☐	☐	☐
17.4 Indicadores de desempenho	☐	☐	☐	☐

III – SATISFAÇÃO COM AS INFORMAÇÕES**18. Em que medida a quantidade das seguintes informações, correspondem às necessidades da gestão?**

	Plenamente	Com alguma deficiência	Pouco	Muito pouco ou nada
18.1 Informações de Custos	☐	☐	☐	☐
18.2 Informações para Precificação	☐	☐	☐	☐
18.3 Informações de Orçamentos	☐	☐	☐	☐
18.4 Informações de Planejamento e Controle	☐	☐	☐	☐

19. Em que medida a qualidade das seguintes informações, correspondem às necessidades da gestão?

	Plenamente	Com alguma deficiência	Pouco	Muito pouco ou nada
19.1 Informações de Custos	☐	☐	☐	☐
19.2 Informações para Precificação	☐	☐	☐	☐
19.3 Informações de Orçamentos	☐	☐	☐	☐
19.4 Informações de Planejamento e Controle	☐	☐	☐	☐

IV – CONTRIBUIÇÃO DAS PRÁTICAS DA CG NA PERCEPÇÃO DOS GESTORES:

20. Qual a contribuição das seguintes informações para a gestão do empreendimento:

	Alta	Média	Baixa	Muito baixa ou nenhuma
20.1 PRÁTICAS DE CUSTOS				
Informações sobre os custos consumidos em cada atividade.	☐	☐	☐	☐
Informações de custos classificados em fixos e variáveis	☐	☐	☐	☐
Consumo de MP	☐	☐	☐	☐
Consumo de MO	☐	☐	☐	☐
Consumo de tempo e valores das atividades	☐	☐	☐	☐
20.2 PRÁTICAS DE DECISÕES SOBRE PREÇO				
Informações dos consumidores	☐	☐	☐	☐
Informações dos concorrentes	☐	☐	☐	☐
Informações de custos de produção	☐	☐	☐	☐
Capacidade de produção	☐	☐	☐	☐
Capacidade de distribuição	☐	☐	☐	☐
Comercialização de curto ou longo prazo	☐	☐	☐	☐
Informações de custos variáveis	☐	☐	☐	☐
20.3 PRÁTICAS DE ORÇAMENTO				
Orçamento de Vendas	☐	☐	☐	☐
Orçamento de Produção (MP, MO, outros)	☐	☐	☐	☐
Orçamento da Capacidade Produtiva	☐	☐	☐	☐
Orçamento Financeiro	☐	☐	☐	☐
20.4 PRÁTICAS DE PLANEJAMENTO E CONTROLE				
Estabelecimento de objetivos futuros – Planejamento	☐	☐	☐	☐
Gestão de Estoques	☐	☐	☐	☐
Custos Padrões (consumo e valor)	☐	☐	☐	☐
Indicadores de Desempenho	☐	☐	☐	☐

V – CARACTERÍSTICAS DO (A) ENTREVISTADO (A)

21. Indique a terminologia que melhor descreve seu cargo:

() Sócio proprietário () Gerente contratado () Outros. _____

22. Faixa etária:

() até 25 anos () entre 26 a 35 anos () entre 36 a 45 anos () mais de 45 anos

23. Qual a sua escolaridade?

() Ensino Fundamental () Ensino Médio () Ensino Superior () Pós-graduado

APÊNDICE III

- 1 Abatedouro de Aves São Sebastião
- 2 Abatedouro São Pedro
- 3 Açúcar Mascavo Uruguai
- 4 Agroindústria de Conserva de Pepinos Weber
- 5 Agroindústria dos Produtos da Colonia Nova
- 6 Agroindústria Hunsche
- 7 Agroindústria Lucca
- 8 Agroindústria Navegantes
- 9 Agroindústria Vida e Saúde
- 10 Aguardente Bombarril
- 11 Aguardente São Vicente
- 12 Apiários Lanz
- 13 Apiários Seiva da Flor
- 14 Bolachas Ponto Doce
- 15 Casa das Massas Mangiare Bene
- 16 Criação de Avestruzes Bronstrup
- 17 Embutidos Bonhert
- 18 Embutidos Vô Pedro
- 19 Feito em Casa, Conservas de Ovos Codorna
- 20 Floricultura São João
- 21 Frigorífico Petry
- 22 Gostinho Quero Mais
- 23 Granja Vitória
- 24 Grun Willy
- 25 Hortaliças “Verde Vida”
- 26 Hortaliças Wietholter
- 27 Líder Alimentos Do Brasil
- 28 Mel Tormes
- 29 Micro Abatedouro Bohnert
- 30 Micro Abatedouro Simionato
- 31 Moinho Colonial Fockink
- 32 Olaria Heineck
- 33 Sabão Fonte Nova
- 34 Saci Agroindustrial
- 35 Vassouras Hubner
- 36 Vinhos Weber

APÊNDICE IV

FREQÜÊNCIA ABSOLUTA DOS DADOS ANALISADOS

Aspectos da disponibilidade, elaboração, recursos e finalidades da contabilidade gerencial nos empreendimentos

PERGUNTA	Frequência Absoluta				
	Alta	Média	Baixa	Muito baixa ou nenhuma	Total
11. Indique a frequência de utilização:					
11.1 Informações de natureza contábil para a gestão	13	7	5	7	32
11.2 Relatórios oportunos para a tomada de decisão	3	8	5	16	32
11.3 Análise de relatórios Contábeis	5	7	6	14	32
11.4 Opiniões dos funcionários na projeção e uso da informação	19	2	0	11	32
11.5 Informações relativas a padrões físicos, operacionais e financeiros	6	7	6	13	32
11.6 Valores históricos para estimativas e previsões	9	9	1	13	32
11.7 Elaboração de relatórios desenhados para a gestão	3	3	7	19	32
a) PRÁTICAS DE CUSTOS					
13. Qual a frequência da utilização das seguintes informações?					
13.1 Consumo de MP (quantidade e valor)	10	9	5	8	32
13.2 Consumo de MO (quantidade, valor, horas trabalhadas)	7	8	8	9	32
13.3 Consumo de tempo e valores das atividades	7	7	6	12	32
13.4 Informações relativas a custos fixos e variáveis	7	5	7	13	32
b) ORÇAMENTO					
14. Qual a frequência de utilização dos seguintes Orçamentos?					
14.1 Utilização de Orçamento de Venda	4	11	2	15	32
14.2 Utilização de Orçamento de Produção (aquisição, tempo, consumo de MP, MO outros gastos)	6	10	1	15	32
14.3 Orçamento da Capacidade de produção	4	12	1	15	32
14.4 Orçamento Financeiro	4	12	1	15	32
c) PRECIFICAÇÃO DOS PRODUTOS					
15 – Qual a frequência de utilização de informações relativas às seguintes fontes?					
15.1 Informações dos consumidores (fregueses)	5	11	11	5	32
15.2 Informações dos concorrentes	11	9	6	6	32
15.3 Informações de custos de produção	20	5	1	6	32
16. Com que frequência são considerados os seguintes aspectos na precificação dos produtos?					
16.1 Capacidade de produção	4	8	8	12	32
16.2 Capacidade de distribuição	5	7	7	13	32
16.3 Comercialização de curto ou longo prazo (à vista ou a prazo)	1	7	9	15	32
16.4 Informações de custos variáveis	2	6	10	14	32

d) PLANEJAMENTO E CONTROLE

PERGUNTA	Frequência Absoluta				
	Alta	Média	Baixa	Muito baixa ou nenhuma	Total
17. Qual a frequência de utilização das seguintes práticas?					
17.1 Planejamento (compreende o estabelecimento de objetivos futuros)	7	5	8	12	32
17.2 Gestão dos estoques (manutenção de estoques de MP e produtos acabados)	4	11	5	12	32
17.3 Utilização de padrões (consumo e valores de produção)	9	3	4	16	32
17.4 Indicadores de desempenho	5	7	3	17	32

SATISFAÇÃO COM AS INFORMAÇÕES

PERGUNTA	Frequência Absoluta				
	Plena-mente	Com alguma deficiência	Pouco	Muito pouco ou nada	Total
18. Em que medida a <u>quantidade</u> das seguintes informações, correspondem às necessidades da gestão?					
18.1 Informações de Custos	7	14	8	3	32
18.2 Informações para Precificação	8	13	8	3	32
18.3 Informações de Orçamentos	7	8	12	5	32
18.4 Informações de Planejamento e Controle	4	12	11	5	32
19. Em que medida a <u>qualidade</u> das seguintes informações, correspondem às necessidades da gestão?					
19.1 Informações de Custos	5	14	10	3	32
19.2 Informações para Precificação	6	13	10	3	32
19.3 Informações de Orçamentos	4	9	15	4	32
19.4 Informações de Planejamento e Controle	4	11	13	4	32

CONTRIBUIÇÃO DAS FERRAMENTAS DA CG NA PERCEPÇÃO DOS GESTORES**Qual a contribuição das seguintes informações para a gestão do empreendimento:**

COMPLEMENTO DA PERGUNTA	Frequência Absoluta				
	Alta	Média	Baixa	Muito baixa ou nenhuma	Total
20.1 PRÁTICAS DE CUSTOS					
Informações sobre os custos consumidos em cada atividade	19	7	2	0	28
Informações de custos classificados em fixos e variáveis	14	12	2	0	28
Consumo de MP	23	4	1	0	28
Consumo de MO	20	4	4	0	28
Consumo de tempo e valores das atividades	11	14	3	0	28
20.2 PRÁTICAS DE DECISÕES SOBRE PREÇO					
Informações dos consumidores	11	14	3	0	28
Informações dos concorrentes	11	12	4	1	28
Informações de custos de produção	21	5	2	0	28
Capacidade de produção	7	15	4	2	28
Capacidade de distribuição	7	16	5	0	28
Comercialização de curto ou longo prazo	1	20	4	3	28
Informações de custos variáveis	7	15	5	1	28

COMPLEMENTO DA PERGUNTA	Frequência Absoluta				
	Alta	Média	Baixa	Muito baixa ou nenhuma	Total
20.3 PRÁTICAS DE ORÇAMENTO					
Orçamento de Vendas	15	10	3	0	28
Orçamento de Produção (MP, MO, outros)	17	8	3	0	28
Orçamento da Capacidade Produtiva	15	10	3	0	28
Orçamento Financeiro	16	9	3	0	28
30.4 PRÁTICAS DE PLANEJAMENTO E CONTROLE					
Estabelecimento de objetivos futuros – Planejamento	23	4	1	0	28
Gestão de Estoques	16	9	1	2	28
Custos Padrões (consumo e valor)	14	13	1	0	28
Indicadores de Desempenho	13	13	1	1	28

ANEXOS

ANEXO I

ATKINSON, Anthony A. BANKER, Rajiv D. KAPLAN, Robert S. YOUNG, S. Mark.
Contabilidade gerencial. – São Paulo : Atlas, 2000.

Índice da Obra

1. Contabilidade Gerencial: informação que cria valor
2. Empresa como sistema de atividade
3. Conceitos de custo
4. Comportamento dos Custos
5. Sistemas básicos de custeio do produto
6. Sistemas de alocação de dois estágios e de custeio baseados em atividade
7. Decisões sobre preços e *mix* de produtos
8. Decisões sobre processos e atividades
9. Orçamento: alocação de recursos para atingir os objetivos organizacionais
10. Orçamento de capital
11. Planejamento e controle
12. Controle financeiro
13. Contabilidade gerencial contemporânea: métodos para manter-se competitiva
14. Sistemas de recompensa
15. Projeto do sistema de contabilidade gerencial e de controle: administração da mudança e dos fatores comportamentais

ANEXO II

GARRISON, Ray H. NOREEN, Eric W. **Contabilidade Gerencial**. – LTC : Rio de Janeiro, 2001.

Índice da Obra

1. A contabilidade gerencial e o ambiente empresarial
- Parte Um – Fundamentos: terminologia de custo, planejamento de sistemas e comportamento do custo.**
2. Terminologia de custo, conceitos e classificação
- Apêndice 2A – mais classificação dos custos de mão-de-obra
3. Modelo de sistemas: custeio por ordem de produção
- Apêndice 3A – A taxa determinada de custo indireto e a capacidade
4. Modelo de sistemas: custeio por processo
- Apêndice 4A – O método PEPS
5. Comportamento do custo: análise e uso
- Apêndice 5A – Cálculo da regressão dos mínimos quadrados
- Parte Dois – Tema central: planejamento e controle**
6. Relações custo-volume-lucro
7. Custeio variável: uma ferramenta para gestão
8. Custeio baseado em atividade: ferramenta de auxílio para a tomada de decisão
9. Planejamento do lucro
- Apêndice 9A – Lote econômico de compra e ponto de reposição
10. Custos padrões e o *balanced scorecard*
- Apêndice 10A – Registro das variações no razão
11. Orçamentos flexíveis e análise do custo indireto
12. Relatórios por segmento e descentralização
- Apêndice 12A – Preço de transferência
- Parte Três – O clima: utilização dos dados de custos nas tomadas de decisão**
- 13 – Custos relevantes para a tomada de decisão
- 14 – Orçamento de capital
- Apêndice 14A – Conceito de valor presente
- Apêndice 14B – Inflação e orçamento de capital
- Apêndice 14C – Tabelas de valor futuro e valor presente
15. O imposto de renda nas decisões de investimento
- Parte Quatro – Tópicos escolhidos para estudo complementar**
16. Custeio dos departamentos de serviços: uma abordagem da atividade
17. Demonstração do fluxo de caixa “como estou indo?”
- Apêndice 17A – O método direto de apuração do “caixa líquido gerado pelas atividades operacionais”
18. Análise das demonstrações financeiras “como estou indo?”
- Apêndice A – Fixando preços de produtos e serviços
- Apêndice B – Custo da qualidade

ANEXO III

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. – 4. ed. – São Paulo : Atlas, 2004.

Índice da Obra

Parte I – Gerenciamento contábil global

1. Contabilidade gerencial como sistema de informação contábil
2. Demonstrativos contábeis básicos
3. Correção monetária integral – uma introdução
4. Demonstrações contábeis em outras moedas
5. Análise de balanço
6. Gestão de impostos

Parte II – Gerenciamento contábil setorial

7. Contabilidade divisional: contabilidade por responsabilidade e unidades de negócios
8. consolidação de balanços – uma introdução

Parte III – Gerenciamento contábil específico

9. Fundamentos de contabilidade de custos
10. Custeio direto ou variável, custeio por absorção e custeio baseado em atividades
11. Análise custos/volume/lucro
12. Custo padrão e análise de variações
13. Formação do preço de venda
14. Inflação da empresa
15. Análises de custos e rentabilidade de produtos

Parte IV – Orçamentos e projeções

16. Orçamento e suas técnicas
17. Projeção dos demonstrativos contábeis

Parte V – Estratégia e operações

18. Criação de valor e valor da empresa
19. *Balanced Scorecard*
20. Gerenciamento da qualidade, tecnologia e conceitos de administração de produção

ANEXO IV

HORNGREN, Charles T. **Introdução a contabilidade gerencial**. ed. 5. Prentice-Hall do Brasil Ltda : Rios de Janeiro, 1985.

Índice da Obra

Primeira parte: enfoque nas decisões

1. Perspectiva: registro, direção da atenção e solução de problemas
2. Introdução das relações de custo-volume
3. Introdução aos custos de fabricação
4. Custos que interessam e decisões especiais – primeira parte
5. custos que interessam e decisões especiais – segunda parte

Segunda parte: contabilidade para planejamento e controle

6. O orçamento geral: o plano geral
7. Orçamento flexível e padrões de controle
8. Variações dos padrões de comportamento de custos
9. Contabilidade por responsabilidade e alocação de custos
10. Centros de lucro e preços de transferência

Terceira parte: tópicos selecionados para mais estudos

11. Orçamento de capital
12. O efeito do imposto de renda no planejamento administrativo
13. Sistemas de ordem de produção e sistemas de processo e rateio das despesas indiretas
14. Absorção das despesas indiretas: custeamento direto e por rateio
15. Influências das técnicas quantitativas sobre a contabilidade

Quarta parte: Contabilidade financeira básica para administradores

16. Contabilidade básica: conceitos, técnicas e converções
17. Como entender os relatórios anuais das empresas
18. Investimento em outras empresas e consolidações
19. Relatórios financeiros e variações de preços

Quinta parte: Apêndices