

Informações para decisão e o Desenvolvimento Local Endógeno:

diagnóstico da utilização e de potencialidades segundo a percepção dos empresários da agroindústria do Pacto Fonte Nova

Cristiane Mallmann Huppés (UFGD) - cristiane_huppés@hotmail.com

Flaviano Costa (UFPR) - flaviano_costa@hotmail.com

Esmael Almeida Machado (UEMS) - el_machado_ms@terra.com.br

Resumo:

No contexto preconizado pelo Desenvolvimento Local Endógeno – DLE, e pelos objetivos da Contabilidade Gerencial – CG, o presente estudo questiona: 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 trabalho objetiva: pesquisar os aspectos que norteiam o DLE; conceituar e delinear práticas da CG; e descrever características do Pacto Fonte Nova, localizado no município de Crissiumal/RS. 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 pesquisa revela que os empresários utilizam informações contábeis gerenciais, embora de forma rudimentar, que as informações disponíveis satisfazem com deficiência os aspectos quantitativo e qualitativo. Estas constatações conduzem a confirmar parcialmente a primeira hipótese e negar parcialmente a segunda hipótese. A terceira hipótese, relativa a percepção do potencial da CG para a geração de valor, é confirmada. Como conclusão tem-se que os empresários da agroindústria do Pacto Fonte Nova utilizam informações da CG, que as informações satisfazem parcialmente as necessidades de gestão e que o potencial de contribuição da CG, segundo os empresários, é significativo.

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

Área temática: *Gestão de Custos nas Empresas Agropecuárias e Agronegócios*

Informações para decisão e o Desenvolvimento Local Endógeno: diagnóstico da utilização e de potencialidades segundo a percepção dos empresários da agroindústria do Pacto Fonte Nova

Resumo

No contexto preconizado pelo Desenvolvimento Local Endógeno – DLE, e pelos objetivos da Contabilidade Gerencial – CG, o presente estudo questiona: 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 trabalho objetiva: pesquisar os aspectos que norteiam o DLE; conceituar e delinear práticas da CG; e descrever características do Pacto Fonte Nova, localizado no município de Crissiumal/RS. 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 pesquisa revela que os empresários utilizam informações contábeis gerenciais, embora de forma rudimentar, que as informações disponíveis satisfazem com deficiência os aspectos quantitativo e qualitativo. Estas constatações conduzem a confirmar parcialmente a primeira hipótese e negar parcialmente a segunda hipótese. A terceira hipótese, relativa a percepção do potencial da CG para a geração de valor, é confirmada. Como conclusão tem-se que os empresários da agroindústria do Pacto Fonte Nova utilizam informações da CG, que as informações satisfazem parcialmente as necessidades de gestão e que o potencial de contribuição da CG, segundo os empresários, é significativo.

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

Área Temática: Gestão de Custos nas Empresas Agropecuárias e Agronegócios

1. Introdução

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 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 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 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)

Diante do cenário agrícola atual, os pequenos produtores rurais de Crissiumal foram obrigados a encontrar alternativas para sua continuidade econômica. 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. Do mesmo modo, é neste ambiente econômico que a presente pesquisa se propõe a investigar a frequência de utilização e as potencialidades da contabilidade gerencial na gestão dos empreendimentos.

Nesta perspectiva de ambiente organizacional de empresas e na geração de informações contábeis para a gestão, a questão orientadora do presente estudo é: 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? Com base no problema apresentado, a presente pesquisa é norteada pelas seguintes hipóteses: (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; e (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.

Como objetivo subjacente na presente questão de pesquisa, tem-se a aspiração de evidenciar o uso 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. Para o cumprimento do objetivo geral, foram seguidas as seguintes etapas: [1] pesquisa dos aspectos que norteiam o DLE; [2] conceituação da CG e discussão de suas práticas; e [3] apresentação dos empreendimentos do Pacto Fonte Nova. A estes objetivos específicos, foi utilizada a pesquisa bibliográfica. Em seguida, ocorreu a pesquisa de campo, compreendendo: entrevistas *in loco* com os empresários da agroindústria do Pacto Fonte Nova e organização e análise dos dados, na perspectiva de formular o diagnóstico sobre o uso de informações contábeis gerenciais, e na seqüência, evidenciar o potencial de contribuição da CG na criação de valor na agroindústria do Pacto Fonte Nova.

Para justificar a presente pesquisa, tem-se por base as observações escritas por Beuren (2004, p. 66) que 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: DLE, e aspectos da CG, intrinsecamente ligados pelo aspecto informacional, ou seja, o primeiro necessita informações e o segundo é preconizado como sistema de geração de informações.

Quanto à prática das organizações, o estudo investiga a utilização das informações gerenciais e a satisfação com a informação disponível (diagnóstico), assim como, se a CG pode, segundo a percepção dos empresários do Pacto Fonte Nova, potencializar a geração de valor de seus negócios (projeção). 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.

2 Quadro teórico de referencial

Essa seção reúne o quadro teórico que referencia a presente investigação. A seguir, tem-se um breve panorama de aspectos relativos ao desenvolvimento local endógeno e na seqüência explora-se a contabilidade gerencial.

2.1 Desenvolvimento Local Endógeno

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*. 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”. Os autores apontam para um ponto polêmico existente entre os conceitos de desenvolvimento

e crescimento econômico. O primeiro diz respeito “à elevação do nível de vida da população”, enquanto o segundo refere-se “ao crescimento da produção e da renda” (op cit, p. 130).

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 emprega ao desenvolvimento uma dimensão humana e social, afirmando que “a abordagem tecnicista do tema do desenvolvimento deixa de ser hegemônica” e “que o caminho para o desenvolvimento e a redução da pobreza requer passar pelo tortuoso e demorado trabalho de fortalecer a cidadania”.

A pesquisa está centrada no conceito de “desenvolvimento local endógeno”; sendo assim, faz-se necessária uma delimitação do aspecto “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. 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 pode conduzir ao desenvolvimento na obtenção de riqueza.

Andrade (2007) descreve que por muitos anos, o modelo de desenvolvimento econômico brasileiro 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. 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).

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, 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.

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.

Do ponto de vista regional, o conceito de DLE é compreendido como sendo um processo contínuo de agregação de valor à produção, em conjunto com a capacidade de absorção dos produtos na região. Estes dois aspectos de desdobram na “retenção do excedente econômico gerado na economia local e/ou a atração de excedentes provenientes de outras regiões.” (AMARAL FILHO, 1996, p. 37) Corroboram com esta observação Martinelly e Joyal (2004, p. 11) observando que o modelo do desenvolvimento é realizado “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.” 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 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 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.

2.2 Contabilidade Gerencial

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”. A ambos procuram uma informação nos dados contábeis à sua disposição. Os sistemas de informações contábeis possuem em sua essência a intencionalidade de gerar informações, porém, os usuários podem necessitar de enfoques diferenciados.

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. (HORNGREN, 1985, p. 4)

Peleias (1999) 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).

Iudicibus (1998, p. 21) restringe a CG à administração da empresa “procurando suprir informações que se “encaixem” de maneira válida 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.

Esclarecidos aspectos das necessidades dos usuários, é preciso discutir um pouco mais para chegar a um conceito da CG. 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.” Padoveze (2004), apresenta praticamente o mesmo conceito descrito por Garrison e Noreen (2001). 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. Figueiredo e Caggiano (2004) afirmam que a CG deve incorporar em seu sistema os seguintes conceitos: Orçamento, Custos e Contabilidade.

Ricardino (2005, p. 10) contribui com os conceitos apresentados, definindo a CG como: “um conjunto de demonstrações e análise de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, (...) voltadas à gestão da empresa”. Estas informações devem possibilitar o planejamento, a avaliação e o controle dos recursos próprios e de terceiros. 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.

Com base nos conceitos apresentados, 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, se faz necessário, ainda, estabelecer aspectos que norteiam as práticas atribuídas a ela. 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”.

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 realizou uma análise dos conteúdos abordados em quatro obras intituladas Contabilidade Gerencial, que são: Horngren (1985), Atkinson *et al.* (2000), Garrison e Noreen (2001) e Padoveze (2004). O primeiro aspecto abstraído da análise dos índices das obras, 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.

3 Material e métodos

A pesquisa está delineada da seguinte forma: pesquisa bibliográfica, cuja base teórica está construída com base em livros, artigos científicos, *sites* da internet, que proporcionam o arcabouço teórico, fundamental para a elaboração da segunda parte da pesquisa, que busca informações fornecidas por pessoas. À estas informações (coleta de dados fornecida por pessoas) a pesquisa incorpora os aspectos de estudo de caso incorporado, pois se concentra em um aspecto único denominado Pacto Fonte Nova e dentro dele estão incorporados empreendimentos, isto é, unidades de análise onde são explorados aspectos da CG (GIL, 2006; RICHARDSON, 2007; YIN, 2005). Para os planos de pesquisa básica em

administração, denominada 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 frequência” (HAIR JR *et al.* 2005, p. 83). Sendo assim, as entrevistas serão quantificadas e o tratamento de análise será operacionalizado utilizando-se a estatística descritiva.

Quanto à abordagem do problema, serão utilizados métodos quantitativos e qualitativos. 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”. Com base nesta citação, entende-se que para responder à questão de pesquisa proposta, é 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 que 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 intensidade, porém, na mesma obra há uma discussão acerca do uso de número pares ou ímpares de uma categoria, “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**) Para contornar essas dificuldades e evitar prováveis respondentes neutros, na presente pesquisa as questões são elaboradas em escalas ordinais contendo 4 níveis.

3.1 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 (IBGE, 2008). Outra divisão territorial identificada no estudo é denominada de Conselhos Regionais de Desenvolvimento – COREDEs. 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. Não se trata de um programa imposto pelo Estado, mas sim, em conformidade com a visão do COREDE “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)

Tendo por base a filosofia do COREDE, lideranças do Município de Crissiumal iniciam o processo de implantação do Pacto Fonte Nova, cujo marco histórico do programa de desenvolvimento endógeno no município, 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. No ano de 2008, as agroindústrias que fazem parte do Pacto são 36 e produzem, na sua grande maioria, produtos alimentícios. (HUPPES *et al.*, 2008)

3.2 Protocolo de entrevista

As questões do formulário de entrevista (GIL, 2006; YIN 2005) compreendem cinco

blocos. O primeiro bloco explora os aspectos que dizem respeito às características dos empreendimentos, com questões de múltipla escolha, com respostas únicas e mais de uma resposta. O segundo bloco de perguntas foi direcionado para descobrir os aspectos de disponibilidade, elaboração e frequência da utilização da CG nos empreendimentos. 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. O quarto e último bloco de perguntas objetivou explorar aspectos da potencialidade de contribuição da CG nos empreendimentos.

Do segundo ao quarto bloco as respostas foram elaboradas com base em escala do tipo Likert, com quatro opções de escolha. Antes de iniciar a pesquisa foram realizados dois pré-testes, o primeiro envolvendo a colaboração de colegas do mestrado e o segundo foi realizado em 3 agroindústrias. Foram acatadas as sugestões e em seguida, o formulário de entrevista foi aplicado pela própria pesquisadora.

4 Resultados e discussões

Todos os 36 empreendimentos que fazem parte da agroindústria do Pacto Fonte Nova foram visitados. Destes 34 empreendimentos efetivamente participaram. Os resultados que seguem estão ordenados da seguinte forma: diagnóstico contendo as características do entrevistado e do empreendimento, assim como, aspectos de utilização de informações e satisfação com a informação disponível; e percepção dos empresários sobre a contribuição das práticas da CG.

OBSERVAÇÕES		RESULTADO
Entrevistado Típico	<i>Características</i>	- É proprietário (91,2%); - Idade superior a 35 anos (85,3%); - Escolaridade Básica (52,9%); e - Gênero masculino (90%)..
Empresa Típica	<i>Características</i>	- Trabalha em outras atividades (70.6%); - Muito importante ou única renda familiar (62%) - Possui de 2 a 3 colaboradores (53,1%); - Faturamento mensal de até R\$ 10.000,00 (81,2%); - Produz a própria matéria-prima (52%); e - Comercializa no município de Crissiumal (50%).

Quadro 1 – Características do entrevistado e empresa típica

FONTE: Adaptado de Huppés (2008)

As características apontadas no Quadro 1 apontam para a existência de pequenos empreendimentos, mas que em termos de geração de renda familiar são de muita importância. O próximo passo é a descrição das informações relativas à utilização de informações contábeis gerenciais nas agroindústrias. O Quadro 2 apresenta a síntese dos resultados obtidos:

OBSERVAÇÕES		RESULTADO
Características da CG	<i>Informações utilizadas e elaboração</i>	- De natureza contábil (62,5%); - Opiniões de funcionários (65,7%); e - Valores históricos para projeção (56,3%). - Forma de elaboração manual (53%).
Práticas da CG	<i>Custos</i>	- Não há um método específico de cálculo (75%); - Controles de consumo de matéria-prima em valores totais (59,4%)
	<i>Precificação</i>	- Foco no custo e concorrentes (70,25%).
	<i>Orçamento</i>	- Muito baixa ou Nenhuma (46,9%).
	<i>Planejamento e Controle</i>	- Baixa ou Nenhuma (60,15%).

Quadro 2 – Utilização de informações e práticas da CG

FONTE: Adaptado de Huppés (2008)

Os gestores 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 frequência predominantemente muito baixa ou nenhuma. A forma pela qual são elaboradas as informações é manual. Isso aponta para possível carga de subjetividade, falta de padronização e deficiência na sistematização capaz de gerar conhecimento.

Quando às práticas analisadas, no que se refere aos 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. A utilização de mão-de-obra não é considerada com tanta frequência. Os controles de tempo e valores de cada atividade são pouco utilizados e as informações relativas aos custos fixos e variáveis praticamente inexistem.

Às informações para precificação estão direcionadas para os custos e para o preço da concorrência. Foram pesquisadas também práticas relativas a análise da capacidade de produção e de comercialização, análise financeira e informações sobre os custos variáveis, sendo que estas práticas não são balizadoras para os preços. A utilização de orçamentos de venda, de produção, de capacidade produtiva e financeira é praticamente inexistente. Quanto ao Planejamento e Controle a maioria dos entrevistados aponta o uso muito baixo ou nenhum para todas as práticas pesquisadas

Estabelecidos o uso da informação gerencial e as práticas, o segundo passo a ser analisado para delinear o diagnóstico é a satisfação com a informação existente, em termos de quantidade e qualidade. O resumo das informações que contemplam estes aspectos são apresentados no Quadro 3.

OBSERVAÇÕES		RESULTADO
Satisfação com a informação disponível	<i>Aspecto Quantitativo</i>	- Custos: com deficiência (65,6%) - Precificação: com deficiência (65,6%) - Orçamento: pouca (53,1%) - Planejamento e Controle: pouca (50%)
	<i>Aspecto Qualitativo</i>	- Custos: com deficiência (59,4%) - Precificação: com deficiência (59,4%) - Orçamento: muito pouco ou nada (59,4%) - Planejamento e Controle: muito pouco ou nada (53,1%)

Quadro 3 – Satisfação quantitativa e qualitativa da informação disponível

FONTE: Adaptado de Huppés (2008)

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

As informações que seguem apresentam o resultado obtido para o potencial de contribuição da CG segundo a percepção dos empresários do Pacto Fonte Nova. Oportuno salientar neste momento que 4 entrevistados não continuaram a entrevista, por alegações diversas. As respostas que seguem dizem respeito a 28 empreendimentos.

PRÁTICA	PROCEDIMENTOS	IMPORTÂNCIA
CUSTOS	Informações sobre os custos consumidos em cada atividade.	Alta em 67,9%
	Informações de custos 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%

Quadro 4 – Potencialidades de contribuição das práticas de custos

FONTE: Adaptado de Huppés (2008)

O Quadro 4 revela que 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. Para estes procedimentos de controle, foi verificada uma 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 usufruírem-nas. 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.

PRÁTICA	PROCEDIMENTOS	IMPORTÂNCIA
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%

Quadro 5 – Potencialidades de contribuição das práticas de precificação

FONTE: Adaptado de Huppés (2008)

Para a precificação dos produtos, Quadro 5, é apontada maior contribuição às informações de custos. Embora 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.

PRÁTICA	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%

Quadro 6 – Potencialidades de contribuição das práticas de orçamento

FONTE: Adaptado de Huppés (2008)

Quanto às práticas de orçamento, Quadro 6, 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.

PRÁTICA	PROCEDIMENTOS	IMPORTÂNCIA
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 7 – Potencialidades de contribuição das práticas de planejamento e controle

FONTE: Adaptado de Huppés (2008)

A preocupação para com a gestão da agroindústria é destacada pela indicações de alta importância para o procedimento de planejamento, Quadro 7. Ou seja, fica evidente a apreensão 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, 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. No que diz respeito aos objetivos específicos, foram discutidos teoricamente os aspectos que norteiam o Desenvolvimento Local Endógeno, foi conceituada a Contabilidade Gerencial e forma delimitadas as práticas a serem examinadas neste estudo. Foram também evidenciadas as principais características do Pacto Fonte Nova e sua situação atual.

Esclarecido o atendimento aos objetivos, é possível inferir sobre a confirmação ou não das hipóteses e responder à problematização da pesquisa. Pelas informações evidenciadas na pesquisa empírica, é possível inferir que (H1) é considerada como confirmada parcialmente, pois, os empresários da agroindústria do Pacto Fonte Nova utilizam informações contábeis gerenciais na gestão dos negócios, embora 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 e qualitativo as informações relativas às práticas da CG satisfazem com alguma deficiência. Quanto às práticas de orçamento e de planejamento e

controle, fica mais evidenciada a pouca satisfação para com a informação disponível. Estas informações permitem verificar (H2) que, é considerada parcialmente negada, pois o nível de satisfação mesmo superando 50%, evidencia alguma deficiência.

A segunda análise diz respeito ao potencial de contribuição da CG, percebido pelos empresários para a geração de valor em seus negócios. Ficou evidenciado que o grau de potencialidade de contribuição, de acordo com a percepção dos empresários da agroindústria do Pacto Fonte Nova é considerado alto, ultrapassando 82%. É possível, então, confirmar (H3) pois, em ambas as práticas pesquisadas, custos, precificação, orçamento e planejamento e controle, o grau de contribuição para criação de valor nos seus negócios é igual ou superior a 82%.

Diante dessas constatações, todas embasadas na 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 estas satisfazem parcialmente às necessidades de gestão, seja no aspecto quantitativo, seja qualitativo. No que diz respeito ao potencial de contribuição, segundo os empresários, é considerado alto para todas as práticas pesquisadas.

Os resultados aqui encontrados e analisados, apesar de claros e significativo alcance prático e teórico, devem ser recebidos com cautela, pois estão limitados a somente um estudo de caso, e desta forma, restringe-se a população estudada. Qualquer generalização deve ser feita com devido cuidado.

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.

Referências

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.

ATKINSON, Anthony A. BANKER, Rajiv D. KAPLAN, Robert S. YOUNG, S. Mark.

Contabilidade gerencial. – São Paulo : Atlas, 2000.

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.

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 reional: 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.

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

COREDES. **Conselhos Regionais de Desenvolvimento.** Disponível em:

<[http://www.ppp.rs.gov.br/gvg/Menu.do?](http://www.ppp.rs.gov.br/gvg/Menu.do?acao=recuperarMenuPortal&menu=COREDE&txtTitulo=COREDEs)

[acao=recuperarMenuPortal&menu=COREDE&txtTitulo=COREDEs](http://www.ppp.rs.gov.br/gvg/Menu.do?acao=recuperarMenuPortal&menu=COREDE&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.

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

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.

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

HUPPES, Cristiane M. GARCIAS, Paulo Mello. CLEMENTE, Ademir. **Desenvolvimento local endógeno: pesquisa exploratória das ações e características da agroindústria do Pacto Fonte Nova**. Revista ADMpg Gestão Estratégica, Ponta Grossa, v. 1, n. 1, p.29-35, 2008.

HUPPES, Cristiane M. **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 (mestrado). Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2008.

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

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

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.

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.

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

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, 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.

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.

STEPHAN, 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.

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 – Pontificia 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.