

The utilization and the potential contribution of cost practices among Pacto Fonte Nova's agribusiness: a case study.

Reception of originals: 03/10/2009
Release for publication: 06/10/2009

Cristiane Mallmann Huppes

Mestre em Contabilidade e Finanças - UFPR
Instituição: Universidade Federal da Grande Dourados
Endereço: Rodovia Dourados-Itahum KM 12 – Caixa Postal – 322
Dourados-MS. CEP: 79800-000
E-mail: cristianehuppes@ufgd.edu.br

Ely Célia Corbari

Mestre em Contabilidade e Finanças - UFPR
Instituição: Universidade Federal do Paraná
Endereço: Rua Mateus Leme, 1666 Ap.702, Centro Cívico.
Curitiba-PR. CEP: 80.530-010.
E-mail: ely_celia@hotmail.com

Flaviano Costa

Mestrando em Contabilidade e Finanças – UFPR
Instituição: Universidade Federal do Paraná
Endereço: Av. Prefeito Lothário Meissner, 632, Jardim Botânico.
Curitiba-PR. CEP: 80210-070
E-mail: flaviano_costa@hotmail.com

Abstract

This research has as guideline to answer the next question: what diagnosis the entrepreneurs of Pacto Fonte Nova agribusiness make of the use of costs practice in your business and what the potential contribution of these practices they perceive to creating value in their business? The body of the present investigation is outlined by the objectives of: search, bibliographies, aspects that guide the Endogenous Local Development and describe practices of costs accounting. This is a case study incorporated, whose problem is addressed in a quantitative, treatment of statistical description, to check 3 hypotheses: (1) The entrepreneurs of Pacto Fonte Nova agribusiness use information of costs in the management of their business; (2) The entrepreneurs of Pacto Fonte Nova agribusiness value as unsatisfactory all the information they have, and (3) The entrepreneurs of Pacto Fonte Nova agribusiness consider high the potential of contribution of the costs practices. The research shows that the entrepreneurs of Pacto Fonte Nova agribusiness use of cost accounting information in their business, although that the basic form in order to theoretically envisaged, and also shows that the information available to meet any deficiency in quantitative and qualitative aspects. These findings lead to confirm partially the first hypothesis and partially deny the second hypothesis. As the potential is considered high for such practices of costs, confirming the third hypothesis. As a conclusion has been that entrepreneurs use information from these costs and meet partially the needs of management. Regarding the potential contribution, as entrepreneurs, is considered high.

Keywords: Endogenous Local Development, Pacto Fonte Nova, Costs Accounting.

Custos e @gronegocio on line - v. 5, n. 1 - Jan/Apr - 2009.

www.custoseagronegocioonline.com.br

ISSN 1808-2882

1. Introdução

O presente artigo explora os aspectos de utilização das práticas de custos em um ambiente agroindustrial, denominado Pacto Fonte Nova, localizado no município de Crissiumal, interior do estado do Rio Grande do Sul. 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 que, em conformidade com o conceito de Vázquez Barquero (2001), se caracteriza como uma experiência de desenvolvimento local endógeno, resultado da ação dos atores locais que buscam uma solução para problemas relativos ao êxodo populacional e empobrecimento econômico.

Na perspectiva de estudar um fenômeno (RICHARDSON, 2007), foram tomados por base dois assuntos: “Desenvolvimento Local Endógeno” e “Práticas de Contabilidade de Custos”, que neste estudo constituem o referencial teórico. O elo destes dois assuntos inicia pela seguinte observação: um dos aspectos do desenvolvimento local endógeno é a formação e organização empresarial em conjunto com a ação de atores locais que buscam viabilizar seus negócios, inseridos em um ambiente altamente competitivo e necessitam de informações. Quanto às práticas da contabilidade de custos, elas propõem-se a fornecer informações para a gestão. Sendo assim, a característica que une estes dois assuntos é a informação, ou seja, a informação contábil gerencial no desenvolvimento local endógeno.

A problemática que norteia a presente pesquisa é: que diagnóstico os empresários da agroindústria do Pacto Fonte Nova fazem da utilização das práticas de custos em seus empreendimentos e que potencial de contribuição destas práticas eles percebem para a geração de valor em seus negócios? As hipóteses que enunciam a resposta deste problema são: (H1) – Os empresários da agroindústria do Pacto Fonte Nova utilizam informações de custos; (H2) – avaliam como insatisfatório o conjunto de informações de que dispõem; e (H3) – consideram elevado o potencial de contribuição das práticas para a gestão de seus empreendimentos.

Sobre os aspectos daquilo que se pretende alcançar (RICHARDSON, 2007) o objetivo do estudo é evidenciar o uso efetivo e o potencial de contribuição da contabilidade de custos em algumas de suas práticas, na gestão da agroindústria do Pacto Fonte Nova, de acordo com a percepção dos empresários. As etapas que organizam o estudo referem-se a: pesquisa bibliográfica dos aspectos que norteiam o Desenvolvimento Local Endógeno e as práticas da **Custos e @gronegocio on line** - v. 5, n. 1 - Jan/Apr - 2009.
www.custoseagronegocioonline.com.br

Contabilidade de custos; caracterizar o Pacto Fonte Nova; entrevistar os empresários do Pacto Fonte Nova; formular o diagnóstico e evidenciar o potencial de contribuição das práticas de contabilidade de custos na gestão das agroindústrias do Pacto.

Beuren (2004, p. 66) argumenta que a importância de uma pesquisa é comprovada por conter aspectos que dizem respeito à “contribuição do estudo à área de conhecimento da investigação, à prática das organizações e à sociedade em geral.” Nesta perspectiva, o presente estudo 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 à 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 de custos, que busca acompanhar o desenvolvimento econômico das empresas com informações quantitativas e qualitativas dos processos produtivos.

Quanto ao segundo aspecto descrito por Beuren (2004), contribuição à prática das organizações, o presente estudo investiga a frequência de utilização das informações de custos, 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.

2. Desenvolvimento Local Endógeno

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 DO Pacto Fonte Nova, objeto de pesquisa, foram criadas e inseridas no mercado.

Uma das primeiras justificativas sobre a importância do estudo desse nicho de mercado que emerge na economia é de Oliveira (2001, p. 26) que escreve:

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.

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.

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. 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 congregate 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.”

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.

3. Práticas da Contabilidade de Custos

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.

Estas informações contábeis direcionadas às pessoas internas da empresa também são denominadas de informações contábeis gerenciais. Figueiredo e Caggiano (2004) afirmam que a contabilidade gerencial 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.

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 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.

4. Material e Métodos

A classificação do presente estudo, no que se refere a seus objetivos é descritivo, pois, em sua essência, realiza a descrição das características de um fenômeno (RICHARDSON,

2007). Corroborando com esta afirmação, Hair Jr *et al.* (2005, p. 83) 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”.

No que diz respeito aos procedimentos metodológicos, inicialmente realizou-se um estudo bibliográfico, seguido de um estudo de caso incorporado (YIN, 2005), que se refere a um aspecto único denominado Pacto Fonte Nova, caracterizado como Desenvolvimento Local Endógeno e, dentro dele, estão incorporados empreendimentos, isto é, unidades de análise. Quanto à abordagem do problema, é compreendido que a presente pesquisa possui características quali/quantitativa.

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 foi realizada por meio de entrevista estruturada em um formulário (GIL, 2006), (YIN, 2005), no mês de maio de 2008. Como as entrevistas foram realizadas pela pesquisadora, não houve a necessidade de treinamento de pessoas para o trabalho de pesquisa. Anterior a realização das entrevistas, foi realizado pré-teste das perguntas com pessoas externas à pesquisa, seguida de um segundo pré-teste com 3 agroindústrias.

As questões do formulário de entrevista compreendem cinco blocos. O primeiro explora os aspectos que dizem respeito às características dos empreendimentos, em que foram elaboradas questões de múltipla escolha com respostas únicas e mais de uma resposta. Também foi elaborada uma questão quanto à importância da renda da agroindústria para o sustento familiar. O segundo bloco de perguntas foi direcionado para descobrir os aspectos de disponibilidade, elaboração e freqüência da utilização de informações de custos, que foram abstraídas das práticas de custos.

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 bloco de perguntas objetivou explorar aspectos da potencialidade de contribuição das práticas de custos e, no último bloco, de número cinco, foram observadas três características do entrevistado, que dizem respeito ao cargo, idade e escolaridade.

5. Pacto Fonte Nova

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 nasceu 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.

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.

Quadro 1 – Pacto Fonte Nova, empreendimentos agroindustriais e mercado

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

FONTE: A autora (2007)

A partir dos dados apresentados no Quadro 1, 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.

6. Resultados e Discussões

As informações relativas à caracterização do fenômeno é resultado de entrevistas em 34 empreendimentos. Em resumo, o entrevistado típico da agroindústria do Pacto Fonte Nova é proprietário, participa da gestão, tem mais de 35 anos de idade, tem escolaridade básica e, predominantemente, do sexo masculino.

Quanto às características dos empreendimentos, além da atividade agroindustrial, existem outras atividades na propriedade, 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. Também, foram exploradas questões relativas ao tipo de informações contábeis existentes, em que se verificou a utilização de informações de natureza contábil, de predominância de elaboração manual.

Para explorar as práticas de informações sobre custos, inicialmente foi explorada a possibilidade de existência de algum método de acumulação para os itens de custos. A pergunta para este questionamento teve como foco 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.

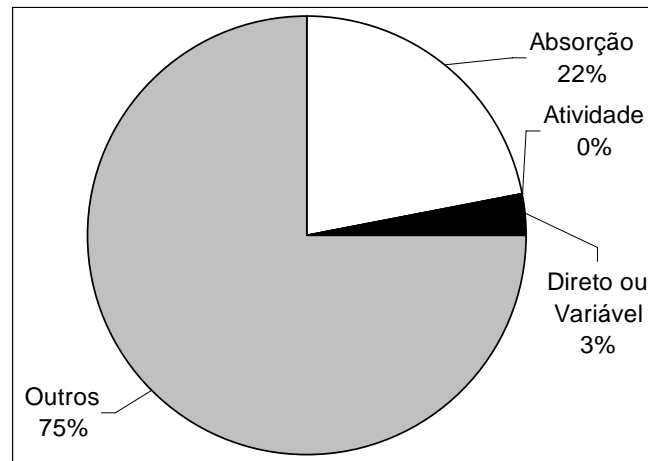


Figura 1 – Prática do cálculo do custo da produção

Fonte: Autores

Predominantemente, as respostas 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 1 com a denominação de “Outros” com 75% de freqüência.

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.

Sobre a freqüência de utilização de informações de custos, foi questionada a existência de controles de 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 1.

Tabela 1 – Utilização de informações de custos

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: Autores

As Informações apresentadas na Tabela 1 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 1 e da Tabela 1, 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 e, pelos relatos dos entrevistados que caracterizam informações de valores totais, inexistem informações de custos unitários. A Tabela 1 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*, 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.

Na seqüência 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. Os entrevistados foram questionados: “Em que medida a quantidade e a qualidade das informações de custos correspondem às necessidades da gestão?”. Na Tabela 2, a mensuração da satisfação é apresentada.

Tabela 2 – Satisfação quantitativa e qualitativa das informações de custos

Perguntas	Frequência em Porcentagem (%)						Total
	Plena-mente	Com alguma deficiência	Subtotal	Pouco	Muito pouco ou nada	Subtotal	
Quantidade das Informações de Custos	21,9	<u>43,7</u>	65,6	25,0	9,4	34,4	100
Qualidade das Informações de Custos	15,6	<u>43,8</u>	59,4	31,2	9,4	40,6	100

FONTE: Autores

Pelos dados apresentados na Tabela 2, é possível inferir que as informações sobre custos, 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% para a quantidade e, 59,4% para a qualidade. 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.

Com a finalidade de descobrir o potencial de contribuição das práticas de custos, 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.

Tabela 3 – 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	67,9	25,0	92,9	7,1	0	7,1	100
Informações de custos classificados em fixos e variáveis	50,0	42,9	92,9	7,1	0	7,1	100
Consumo de MP	82,1	14,3	96,4	3,6	0	3,6	100
Consumo de MO	71,4	14,3	85,7	14,3	0	14,3	100
Consumo de tempo e valores das atividades	39,3	50,0	89,3	10,7	0	10,7	100

FONTE: Autores

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".

Os empresários da agroindústria do Pacto Fonte Nova, de modo geral, apontam uma contribuição importante para todas as práticas de custos, sendo a de maior importância a mensuração do 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.

7. Conclusão

Este estudo teve como objetivo evidenciar frequência e o potencial de contribuição de práticas da contabilidade de custos na gestão da agroindústria do Pacto Fonte Nova, de acordo com a percepção dos empresários. Para alcançar este objetivo foi percorrido um caminho que correspondeu, inicialmente, à pesquisa bibliográfica dos aspectos que norteiam o Desenvolvimento Local Endógeno e conceitos inerentes às práticas de custos.

O diagnóstico sobre o uso de informações de custos foi elaborado pela frequência de utilização e pelo 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 das informações de custos, se evidencia com base no preconizado teoricamente nas análises realizadas pela frequência de utilização, ratificado nas respostas obtidas na entrevista

Esclarecido o atendimento aos objetivos, é possível responder à problematização da pesquisa, assim como inferir sobre a confirmação ou não das hipóteses. As análises iniciais dos dados empíricos sobre a utilização das práticas de custos são:

- ✓ 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.

Pelas informações evidenciadas acima é possível inferir sobre a validade da (H1) = Os empresários da agroindústria do Pacto Fonte Nova utilizam informações de custos na gestão dos negócios. Esta hipótese é considerada como confirmada parcialmente, pois, os empresários da agroindústria do Pacto Fonte Nova utilizam informações de custos, 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 existentes satisfazem com alguma deficiência em 43,7% dos empreendimentos. Para o aspecto qualitativo, é que satisfazem com alguma deficiência em 43,8% 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 de utilização das práticas de custos, na percepção dos empresários é que as informações são utilizadas, porém – se analisadas em seu potencial teórico prescritivo – 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 das práticas de custos percebido pelos empresários para a geração de valor em seus negócios. Nesta perspectiva foi evidenciado que há uma potencialidade média para alta de 91,4%. Desta forma, o grau de potencialidade de contribuição, de acordo com a percepção dos empresários da agroindústria do Pacto Fonte Nova é considerado alto. É possível então confirmar a terceira hipótese: (H3) – Os empresários da agroindústria do Pacto Fonte Nova avaliam como elevado o potencial de contribuição das práticas de custos

Diante das constatações descritas, todas embasadas pela análise empírica obtida pelo instrumento “formulário de entrevista”, o questionamento desta pesquisa tem como resposta que: a agroindústria do Pacto Fonte Nova utiliza informações de custos 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.

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.

Recomendações para estudos futuros partem dos resultados da pesquisa que apontam como alto o potencial de contribuição das práticas de custos 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 teoricamente.

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.

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 de informações internas de custos 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.

8. Referências

ALBUQUERQUE, F. *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, J. *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, J. R. L. *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, A. A. BANKER, R. D. KAPLAN, R. S. YOUNG, S. M.. *Contabilidade gerencial*. – São Paulo : Atlas, 2000.

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

BRANDÃO, C. *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.

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

FEITOSA, C. O. *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, S. CAGGIANO, P. C. *Controladoria: teoria e prática*. – 3. ed. – São Paulo : Atlas, 2004.

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

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

GORDIN, M. H. O. OLIVEIRA, T. C. M.. *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

HORNGREN, C. T. FOSTER, G. DATAR. S. M. *Contabilidade de custos*. Rio de Janeiro : LTC, 2000.

MARTINELLI, D. P. JOYAL, A. *Desenvolvimento local e o papel das pequenas e médias empresas*. Manole : Barueri, 2004.

MARTINS, E. *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.

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

PEREIRA, S. B. *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.

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

ROMEIRO, V. M. B. *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)

SANTOS, E. S. *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 Atuaria da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – USP, 2004.

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

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

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

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