

LEANDRO MARCONDES CARNEIRO

**A INSTITUCIONALIZAÇÃO DE PRÁTICAS DE CONTROLE EM  
EMPREENHIMENTOS DE ECONOMIA SOCIAL E SOLIDÁRIA**

CURITIBA

2013

LEANDRO MARCONDES CARNEIRO

**A INSTITUCIONALIZAÇÃO DE PRÁTICAS DE CONTROLE EM  
EMPREENHIMENTOS DE ECONOMIA SOCIAL E SOLIDÁRIA**

Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação Mestrado em Contabilidade, Área de concentração Contabilidade e Finanças, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná como parte das exigências para obtenção do título de Mestre em Contabilidade.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Panhoca.

CURITIBA

2013

C289 Carneiro, Leandro Marcondes  
A institucionalização de práticas de controle em  
empreendimentos de economia social e solidária / Leandro Marcondes  
Carneiro.— Curitiba, 2013.  
103 f.  
Orientador: Luiz Panhoca.  
Dissertação (Mestrado em Contabilidade – Contabilidade e  
finanças) – Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal  
do Paraná.

1. Contabilidade. 2. Cooperativas - Contabilidade. I. Panhoca,  
Luiz. II. Universidade Federal do Paraná. Setor de Ciências  
Sociais Aplicadas. Programa de Pós-Graduação em  
Contabilidade. III. Título.

CDD 657.9

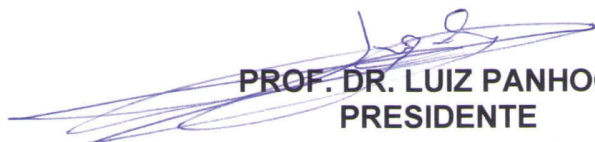
“A INSTITUCIONALIZAÇÃO DE PRÁTICAS DE CONTROLE EM EMPREENDIMENTOS DE ECONOMIA SOCIAL E SOLIDÁRIA.”

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

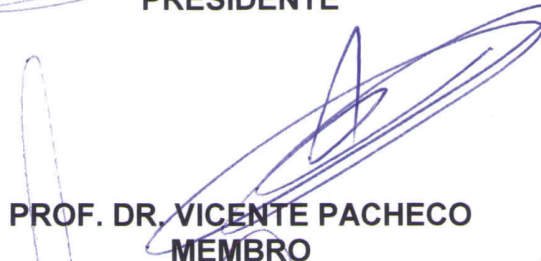


**PROF.ª DR.ª SIMONE BERNARDES VOESE**  
**COORDENADORA ADJUNTA DO PROGRAMA DE MESTRADO EM**  
**CONTABILIDADE**

APRESENTADA À COMISSÃO EXAMINADORA INTEGRADA PELOS PROFESSORES:



**PROF. DR. LUIZ PANHOCA**  
**PRESIDENTE**



**PROF. DR. VICENTE PACHECO**  
**MEMBRO**



**PROF. DR. CARLOS ALBERTO CIOCE SAMPAIO**  
**MEMBRO**

*À minha Família,  
pelo apoio incondicional!*

## AGRADECIMENTOS

*Ao Professor orientador, Prof. Dr. Luiz Panhoca, pelas orientações na elaboração da dissertação, incentivos e apoio em diversos momentos; não só pelo enorme aprendizado e ensinamentos, mas também pela grande amizade e confiança, desde antes dos tempos do mestrado, e que sem o qual não poderia chegar até aqui.*

*Aos demais membros da banca de avaliação, Prof. Dr. Vicente Pacheco e Prof. Dr. Carlos Alberto Cioce Sampaio, pelas valiosas contribuições na banca de qualificação e defesa. Também tiveram valiosas contribuições dos meus professores Denys Dozsa e Christian Henríquez Zuñiga, que gentilmente se dispuseram a ler e contribuir com este trabalho. Os erros e incorreções deste trabalho também são exclusivamente meus.*

*À toda a Equipe da ITCP-UFPR: Denys Dozsa, Dante Luiz Zech e aos demais bolsistas e voluntários que por lá passaram e tive o prazer de conviver neste período, pela ajuda, atenção, debates, discussões, sugestões, trabalhos, trabalhos, idéias, viagens e companheirismo oportunizados.*

*Aos produtores e produtoras rurais da APROTUNAS, tanto pela receptividade em participar do estudo, mas acima de tudo pelo aprendizado e lição de vida.*

*Ao Centro Transdisciplinario de Estudios Ambientales (CEAM-UACH), por permitir período de estágio extra-curricular: coordenadora Andrea Pino Piderit; Barbara Riveros Rios; Profa. Dra. Debbie Guerra; Profa. Dra. Ester Fecci Pérez; Leonardo Guerra (Leo); Prof. MSc. Luis Otero; Prof. MSc. Patrício Belloy (Pato), amigo Paul Szejner; Prof. Dr. Teodoro Kussel... Também aos que contribuíram direta ou indiretamente no período de estudos no Chile e tive a grande honra de conhecer: Prof. Dr. Eric Sabourin; Grégoire Leclerc e Rafaele Vignola; amiga Celeste Guerra, Lorenzo Palma Morales, Marcos Lavado Mancilla e Prof. Victor Hugo Sepúlveda.*

*Aos professores que pude trabalhar durante o período do mestrado: Ademir Clemente; Ana Paula Mussi Szabo Cherobim (PPGAdm); Lauro Brito de Almeida; Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo; Romualdo Douglas Colauto; Simone*

*Bernardes Voese e Pedro José Steiner Neto (PPGAdm), à todos pelo enorme aprendizado e ótima convivência!*

*À equipe de coordenação do Mestrado em Contabilidade, Profa. Márcia, Profa. Simone, Márcio e Camila, pelos auxílios prestados.*

*Aos colegas do mestrado: Célio, Claudinéia, Divane, Eliceu (in memorian), Ernani, Guilherme, Jazmin, Zé Luiz, Joyce, Marcel, Marcos, Moacir, Patrícia, Ramon, Raquel, Renata, Sayuri, Valdir e Veronica, pelos bons momentos compartilhados!*

*À Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – CAPES, pelo apoio financeiro.*

*Aos meus pais, Antonio Carneiro e Leonilda Marcondes, e irmãs Nane e Vi, pelo apoio, incentivo e compreensão nos momentos de ausência.*

## **AGRADECIMENTOS ESPECIAIS**

*À toda equipe de facilitação que possibilitaram a concretização este projeto: o apoio do Programa de Pós-Graduação Mestrado em Contabilidade – PPGCont, a Incubadora Tecnológica de Cooperativas Populares – ITCP/UFPR, e ao Centro Transdisciplinario de Estudios Ambientales da Universidade Austral do Chile (CEAM/UACH) pelo acolhimento durante estágio da pesquisa.*

*Ao Magnífico Senhor Reitor Prof. Dr. Zaki Akel Sobrinho.*

*Marginal é quem escreve à margem,  
deixando branca a página  
para que a paisagem passe e deixe tudo  
claro à sua passagem.*

*Marginal, escrever na entrelinha,  
sem nunca saber direito  
quem veio primeiro,  
o ovo ou a galinha.*

**Paulo Leminski**



## RESUMO

O objetivo do trabalho consiste em analisar o processo de institucionalização de práticas de controle gerencial em empreendimentos ligados à Economia Social e Solidária. Propõe-se contribuir para a construção de um referencial analítico para estudos dos empreendimentos econômico-solidários, a partir da contribuição da Teoria Institucional das organizações, tomando em consideração a complexidade da contabilidade e a pluralidade da Economia Social e Solidária. O fenômeno da Economia Social e Solidária tomou relevância em um cenário de reconfiguração das relações entre Estado e sociedade civil, marcada pela hegemonia e racionalidade de mercado, e intimamente ligado à problemática da exclusão social crescente. Para o estudo, considera-se como empreendimentos econômico-solidários as práticas econômicas de iniciativa de pessoas livremente associadas, com algum grau de socialização dos meios de produção, dispositivos de cooperação no trabalho e elementos de gestão democrática. Compreende-se por instituições o conjunto de rotinas e hábitos de um conjunto de indivíduos que fazem parte do conjunto de pressuposições e crenças inquestionáveis da organização. São estruturas cognitivas, normativas e reguladoras constituídas que conferem estabilidade e significado ao comportamento social e tornam-se socialmente legítimas em uma organização quando adotadas. A compreensão das instituições torna-se importante no estudo da contabilidade. Para o estudo, realizou-se estudo de caso em uma associação de produtores rurais no município de Tunas do Paraná (PR), utilizando-se da técnica de observação participante. Adicionalmente, busca-se o estudo e identificação de pontos similares e diferenças existentes em experiências de incubação no Brasil e no Chile. Nota-se que os fatores determinantes para a adoção de controles no empreendimento foram a inserção em mercados institucionais como o Programa de Aquisição de Alimentos (PAA). As políticas públicas de apoio à agricultura familiar possuem relevante peso nas dinâmicas locais e para os câmbios sociais, econômicos e de gestão, exercendo também papel de mecanismo coercitivo nos empreendimentos associativos.

**Palavras-chave:** contabilidade; práticas de controle; empreendimentos econômico-solidários; teoria institucional.

## ABSTRACT

The purpose is to analyse the process of institutionalization of management control practices in organizations linked to Social and Solidarity Economy. It is proposed to contribute for construction of an analytical framework for studies of economic solidarity enterprises, from the contribution of Institutional Theory of organizations, taking into account the complexity of accounting and plurality of Social and Solidarity Economy. The phenomenon of Social and Solidarity Economy take relevance in a scenario of reconfiguring the relations between State and civil society, characterized by the hegemony and rationality market, and closely linked to the growing problem of social exclusion. For the study, it is considered as solidarity-economic organizations the practices of people freely associated with some degree of socialization of the means of production, cooperation mechanisms at work and elements of democratic management. Institutions comprise a set of routines and habits of a group of individuals comprising the set of assumptions and beliefs unquestionable in the organization. Are cognitive, normative and regulatory structures constitutes that provided stability and meaning to social behavior and become socially legitimate organization when adopted. The understanding of institutions becomes important in the study of accounting. For the study, there was conducted a case study in a association of rural producers in the city of Tunas do Paraná (PR), using the technique of participant observation. Additionally, the study seeks to identify points and differences in incubation experiences in Brazil an Chile. Was noted that the driving factors for the adoption of management controls in the organization was the insertion into institutional markets like the Food Acquisition Program (*Programa de Aquisição de Alimentos – PAA*). The public policies to family agriculture have significant impact in local dynamics and for the changing social, economic and management, having also a role of coercitive mechanism in cooperative organizations.

**Key words:** accounting; control practices; solidarity economy organizations; institutional theory.

## LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – Localização do Território do Vale do Ribeira (Paraná) .....	18
FIGURA 2 – Localização do município de Tunas do Paraná (PR) .....	19
FIGURA 3 – Influência metodológica em contabilidade .....	28
FIGURA 4 – Evolução da Contabilidade Gerencial .....	36
FIGURA 5 – Processos inerentes à institucionalização .....	42

## LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – Características da Contabilidade Financeira e Gerencial .....	35
QUADRO 2 – Artefatos de contabilidade gerencial por estágio evolutivo .....	37
QUADRO 3 – Estágios de institucionalização e dimensões comparativas .....	43
QUADRO 4 – Variações de ênfase: três pilares institucionais .....	44
QUADRO 5 – Tipologia e Classificação da Pesquisa .....	60
QUADRO 6 – Determinantes do processo de institucionalização .....	80
QUADRO 7 – Síntese dos mecanismos de isomorfismo .....	84

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>13</b>
1.1	PROBLEMA DE PESQUISA .....	14
1.2	OBJETIVO.....	15
1.2.1.	Objetivo geral .....	16
1.2.2.	Objetivos específicos.....	16
1.3	JUSTIFICATIVA .....	16
1.4	OBJETO DE ESTUDO .....	17
1.5	DELIMITAÇÃO DA PESQUISA.....	22
1.6	ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO .....	22
<b>2</b>	<b>A CONTABILIDADE GERENCIAL E AS PRÁTICAS DE CONTROLE.....</b>	<b>24</b>
2.1	O DESENVOLVIMENTO DA CONTABILIDADE .....	25
2.2	ABORDAGENS DA PESQUISA EM CONTABILIDADE.....	27
2.3	CONTABILIDADE FINANCEIRA E CONTABILIDADE GERENCIAL .....	34
2.4	A CONTABILIDADE GERENCIAL COMO UMA INSTITUIÇÃO.....	37
<b>3</b>	<b>A ECONOMIA SOCIAL E SOLIDÁRIA.....</b>	<b>45</b>
3.1	CONCEITUAÇÃO E HISTÓRICO .....	46
3.2	A ECONOMIA SOCIAL E SOLIDÁRIA E O DESENVOLVIMENTO .....	49
3.3	CARACTERIZAÇÃO DOS EMPREENDIMENTOS ECONÔMICO- SOLIDÁRIOS .....	53
3.4	GESTÃO DE EMPREENDIMENTOS ECONÔMICO-SOLIDÁRIOS.....	55
<b>4</b>	<b>MATERIAL E MÉTODO .....</b>	<b>59</b>
4.1	ESTRATÉGIA E PLANEJAMENTO DA PESQUISA .....	59
4.2	COLETA DE DADOS .....	61
<b>5</b>	<b>ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....</b>	<b>66</b>
5.1	ASSOCIAÇÃO DE PRODUTORES RURAIS DE TUNAS – APROTUNAS.....	67
5.2	ESTÁGIO DE PRÉ-INSTITUCIONALIZAÇÃO.....	71
5.3	ESTÁGIO DE SEMI-INSTITUCIONALIZAÇÃO .....	76

5.4	ESTÁGIO DE TOTAL INSTITUCIONALIZAÇÃO.....	78
5.5	ISOMORFISMO E PILARES INSTITUCIONAIS.....	80
5.6	DIFERENÇAS E SIMILARIDADES .....	84
<b>6</b>	<b>CONCLUSÕES .....</b>	<b>90</b>
6.1	RECOMENDAÇÕES PARA ESTUDOS FUTUROS.....	91
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>93</b>
	<b>APÊNDICE 1 – PROTOCOLO DE PESQUISA .....</b>	<b>101</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A complexidade proporciona o surgimento de problemas de difícil resolução para o estudo da contabilidade. Para cumprir com seu objetivo de suprir os usuários da informação, deve acompanhar as mudanças da sociedade em que está inserida. Sob o olhar da ciência social, a contabilidade torna-se um produto de seu meio, refletindo as diferentes condições sociais, econômicas, políticas, legais e culturais.

Segundo Dias (2004), as sociedades humanas surgem com o objetivo de unir os indivíduos para alcançar objetivos comuns, o que coloca a necessidade de organização das atividades desenvolvidas. As mudanças provocadas pela Revolução Industrial marcaram profundamente a organização social, criando novas formas de organização e causando modificações que perduram até os dias atuais.

A sociedade moderna constitui-se de ambiente social muito diferente de décadas anteriores. Neste contexto, as novas formas de organização social e de produção, a intensificação da acumulação de capital e do desenvolvimento tecnológico, e o fortalecimento do capitalismo têm sido observados como profundas mudanças no âmbito das pessoas e das organizações (GUERREIRO *et al.*, 2005a).

No caso brasileiro, o mercado tem apresentado características próprias de uma organização institucional e social bastante complexa e também com graves problemas. Neste contexto, uma série de iniciativas de organizações locais de caráter social ganhou força em uma realidade de crise dos mecanismos de regulação da sociedade, inaugurando chamadas novas formas de solidariedade (FRANÇA FILHO, 2001).

Este estudo visa analisar as práticas de controle gerencial, no contexto de aplicação aos Empreendimentos de Economia Solidária – EES. A temática da Economia Solidária tem despertado interesse crescente da comunidade acadêmica nos últimos anos. Tal fenômeno ganhou relevância em um cenário de reconfiguração das relações entre Estado e Mercado, em que desponta com força a ideia de um chamado “terceiro setor”, e intimamente ligada à problemática de uma exclusão social crescente. Tal perspectiva representa na maioria das vezes tarefa difícil considerando as condições da realidade atual, marcada pela hegemonia e racionalidade do mercado (FRANÇA FILHO, 2001).

## 1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

A contabilidade possui como objetivo fornecer informações, principalmente de natureza financeira, sobre as entidades para a tomada de decisões econômicas (HENDRIKSEN; VAN BREDÁ, 2010). Para Ludícibus *et al.* (2011), o seu objetivo corresponde ao fornecimento de informações de natureza econômica, financeira, física e de produtividade aos usuários da entidade, seja esta de fins lucrativos ou não, do setor público ou privado.

De maneira geral, os textos tradicionais costumam trazer que a contabilidade deve fornecer informações para uma ampla gama de usuários. Porém, na visão de Lopes e Martins (2007), nota-se verdadeira ausência de estudos sobre a natureza destes usuários, quem são e aonde vivem. Observam ainda que a contabilidade tem desprezado seu usuário quase de forma absoluta.

Para os referidos autores, parece um tanto simplista entender a contabilidade apenas como uma fornecedora de informações econômicas para usuários racionais. Na realidade, as relações humanas e as novas configurações no mundo empresarial tornam-se complexas demais para caber dentro de uma única perspectiva. A compreensão do papel da contabilidade exige um entendimento mais amplo da sociedade e das suas configurações. A contabilidade passa a uma ciência social na medida em que fornece subsídios para o comportamento humano frente a organizações dinâmicas da sociedade (LOPES; MARTINS, 2007).

Devido à evolução no ambiente produtivo, o que existe é claramente uma deficiência dos modelos tradicionais e de informações contábeis. Ou seja, a contabilidade gerencial não se atualizou no sentido de adotar práticas capazes de suprir informações adequadas às novas exigências (SOUZA, LISBOA; ROCHA, 2003).

Verifica-se que os modelos e sistemas de informações contábeis conhecidos na literatura foram desenvolvidos e aplicados na sua maioria a grandes corporações e empresas, e orientados pelo objetivo de maximização do lucro, no que cabe aos pequenos empreendimentos e organizações populares o papel de fazer adaptações e reproduções destes modelos para suas realidades distintas.

Os procedimentos contábeis convencionais, de maneira geral, são desenhados para organizações do setor privado produtivo. Neste contexto, e dada a complexidade das novas dinâmicas organizacionais, as entidades ligadas à



economia social e solidária possuem características únicas, e que os procedimentos contábeis não refletem. Para Mook e Quarter (2006), a contabilidade cria a percepção de que tais entidades são usuários de recursos, de forma isolada dos setores privados e público, em vez de criadores de valor e integrantes da sociedade.

Neste sentido, a abordagem da Teoria Institucional possibilita o estudo das formas de pensar e fazer instituídas, muitas vezes de forma inconsciente ou automática pelos agentes sociais, no contexto específico da organização. As instituições são constituídas de estruturas cognitivas, normativas e reguladoras que conferem estabilidade e significado ao comportamento social, e que tornam-se socialmente legítimas em uma organização quando adotadas. A contabilidade gerencial tem um papel importante na criação de situações deste tipo. A compreensão das instituições assume-se como um fator imprescindível no estudo da contabilidade (MAJOR; RIBEIRO, 2008).

Nesta perspectiva, o estudo propõe-se a responder a seguinte questão de pesquisa: **Como pode ser descrita a dinâmica de institucionalização de práticas de controle em empreendimentos ligados à Economia Social e Solidária?**

## 1.2 OBJETIVO

O objetivo de um trabalho de pesquisa diz respeito ao que se quer alcançar. Richardson (1999, p. 63), afirma que o objetivo geral de uma pesquisa define “o que se pretende alcançar com a realização da pesquisa”. Por conseguinte, os objetivos específicos definem “as etapas que devem ser cumpridas para alcançar o objetivo geral”. Uma questão de pesquisa representa a hipótese que melhor informa o objetivo da pesquisa (COOPER; SCHINDLER, 2003). Assim, de maneira a auxiliar na resposta da questão de pesquisa, apresenta-se o objetivo geral e os objetivos específicos da pesquisa.

### 1.2.1. Objetivo geral

O objetivo do trabalho consiste em analisar o processo de institucionalização de práticas de controle e contabilidade gerencial em empreendimentos de Economia Social e Solidária.

### 1.2.2. Objetivos específicos

Para consecução do objetivo geral proposto, apresentam-se como objetivos específicos da pesquisa:

- [i] Analisar o processo de institucionalização das práticas de controle gerencial;
- [ii] Avaliar os fatores que influenciam no processo de adoção ou mudança das práticas de controle gerencial;
- [iii] Identificar similaridades e diferenças no processo de experiências brasileira e chilena de intervenção, no que refere aos processos de gestão dos empreendimentos solidários e às práticas de contabilidade, de modo que propicie melhorias em ambos os processos.

## 1.3 JUSTIFICATIVA

O tema proposto para discussão possui relevância diante de diversos aspectos considerados. O interesse no estudo da contabilidade gerencial decorre da sua habilidade em ajudar os gestores a adaptar-se às mudanças, principalmente voltadas para o “mundo dos negócios” (HORNGREN, SUNDEM; STRATTON, 2004).

As exigências contemporâneas dos estudos contábeis envolvem observações, percepções, conceitos, proposições lógicas, assim como teorizações sobre os agentes que movimentam o patrimônio (SÁ, 2005). Lopes e Martins (2007) avaliam a teoria social como possível tendência para as pesquisas em contabilidade gerencial. Sob tal perspectiva, a contabilidade torna-se fruto de um processo social mais amplo e as práticas contábeis gerenciais são decorrentes de uma complexa interação social entre atores.

A contabilidade está sendo obrigada a evoluir para o atendimento de demandas de novas realidades, caracterizada por uma economia dinâmica, repleta de riscos e indefinições. Em sociedades complexas, como a brasileira, torna-se fundamental a percepção que a contabilidade também contribui para o crescimento do país e para a solução de seus graves problemas sociais (LOPES; MARTINS, 2007).

Na visão de Gaiger (2009), existe um reconhecimento cada vez maior do papel das pequenas unidades econômicas como fonte de trabalho e elemento dinâmico de desenvolvimento e de ativação econômica. No entanto, tais arranjos têm recebido atenção quase que inexpressiva. No geral, as iniciativas têm desconsiderado as especificidades do empreendimento associativo, tratando-os como empresas convencionais de capital privado.

Reconhecer a singularidade das organizações ligadas à Economia Solidária e destacar o valor que acrescentam à sociedade torna-se importante para o desenvolvimento de abordagens alternativas da contabilidade. O trabalho também contribui para o entendimento dos Empreendimentos Econômico-Solidários como elementos de contribuição da sociedade e em suas comunidades, consideradas como partes interessadas (MOOK; QUARTER, 2006).

Este estudo justifica-se ademais por seu aporte acadêmico, principalmente devido à escassez de pesquisas na área. Assim, o trabalho busca contribuir para a construção de um referencial analítico apropriado para estudos dos Empreendimentos voltados para a Economia Social e Economia Solidária, a partir do aporte da Teoria Institucional, levando em consideração a complexidade e pluralidade da contabilidade e da economia social e solidária.

#### 1.4 OBJETO DE ESTUDO

O objeto de estudo concentra-se na região do município de Tunas, Estado do Paraná, e no território do Vale do Ribeira. O território do Vale do Ribeira localiza-se no Primeiro Planalto Paranaense e abrange uma área de 6.093,54 km<sup>2</sup>. Traça fronteira a leste e ao norte com o Estado de São Paulo, a noroeste e oeste com o território de Ponta Grossa, e a sudoeste e sul com o território da Região Metropolitana de Curitiba, conforme a FIGURA 1. O território é constituído pelos

municípios de Adrianópolis, Bocaiúva do Sul, Cerro Azul, Doutor Ulysses, Itaperuçu, Rio Branco do Sul e Tunas do Paraná. Este último sendo objeto de estudo do trabalho.

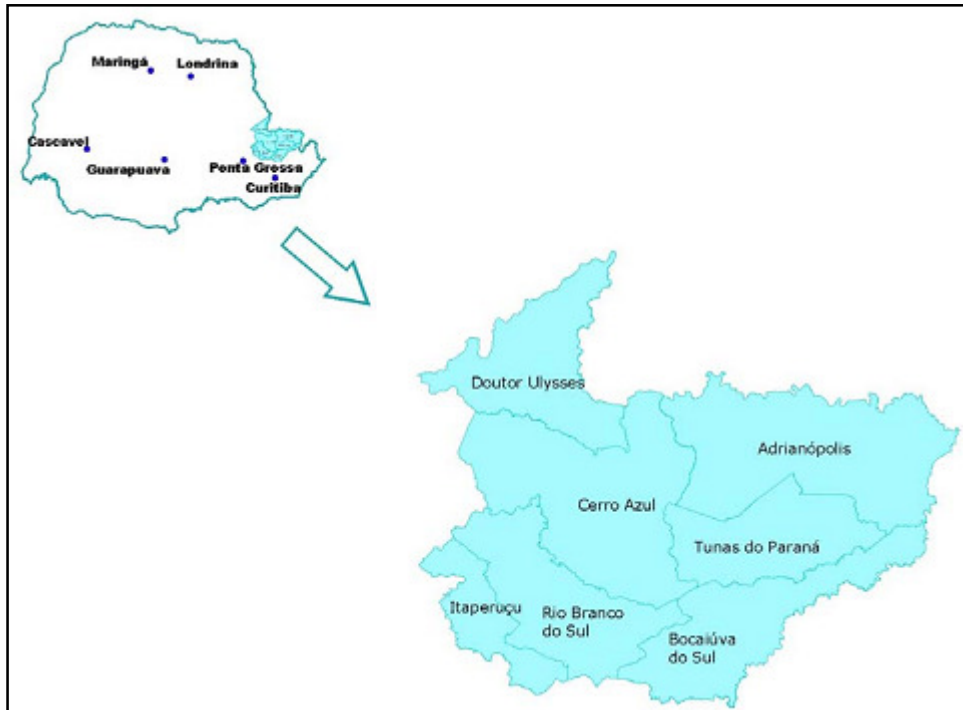


FIGURA 1 – Localização do Território do Vale do Ribeira (Paraná)  
Fonte: IPARDES, 2007

A geografia da região é caracterizada por apresentar relevo acidentado e baixa fertilidade natural dos solos, representando um obstáculo para o cultivo intensivo. A representatividade econômica do território deve-se ao setor industrial, responsável por 40,7% do valor adicionado regional. Neste resultado, só o município de Rio Branco do Sul pela produção principalmente de cimento é responsável por 55% do PIB da região. No entanto, sob o ponto de vista da ocupação, a maior parte concentra-se no setor agropecuário (IPARDES, 2007).

A porção paranaense do território caracteriza-se como uma região que permaneceu à margem dos grandes ciclos econômicos do Estado, como o ciclo do mate, da madeira, a expansão cafeeira no norte paranaense, a expansão da agricultura e o processo industrial intensivo. Mesmo pertencente à Região Metropolitana de Curitiba, a maioria dos municípios integrantes apresentam características predominantemente rurais, principalmente de estabelecimentos agropecuários de base familiar (IPARDES, 2007).

O município que concentra o local de estudo corresponde ao município de Tunas do Paraná (PR), localizado na região do Vale do Ribeira, norte do Estado do

Paraná, a uma distância de aproximadamente 76 km da capital Curitiba, conforme localizado na FIGURA 2.

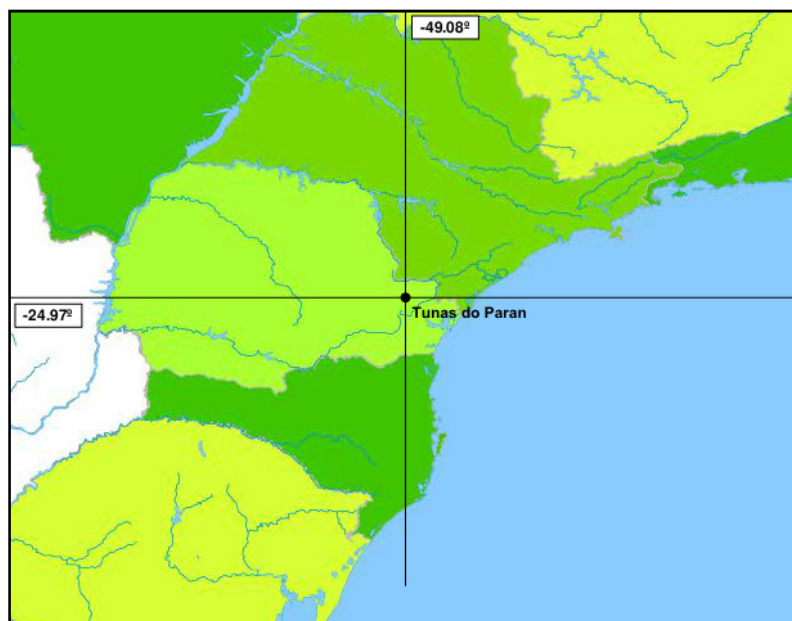


FIGURA 2 – Localização do município de Tunas do Paraná (PR)  
FONTE: IPARDES, 2007

No município de Tunas destaca-se a produção de derivados de madeira, importante atividade regional. A madeira tem transformado a configuração local dos agricultores, em virtude do crescimento da demanda para a composição de outros produtos manufaturados, além do papel, celulose e lenha. A espécie mais cultivada na região, dada sua rusticidade e baixa exigência de fertilidade é o *Pinus* (IPARDES, 2007).

Outra atividade do município é a extração do granito, conhecido como “Verde Tunas”, correspondendo a maior fonte de renda do município. Destaca-se a pouca industrialização do município, o que faz que grande parte do mineral e da madeira retirada ser processada fora do município. A maior parte dos recursos recebidos pelo município provém do ICMS Ecológico do governo estadual<sup>1</sup>, pela manutenção de duas Unidades de Conservação: o Parque Estadual das Lauráceas e o Parque Estadual de Campinhos (ITCP, 2009).

---

<sup>1</sup>“O ICMS Ecológico é um instrumento de política pública, criado pioneiramente no Paraná, que trata do repasse de recursos financeiros aos municípios que abrigam em seus territórios Unidades de Conservação ou áreas protegidas, ou ainda mananciais para abastecimento de municípios vizinhos. Lei do ICMS Ecológico ou Lei dos Royalties Ecológicos é o nome que se dá a Lei Complementar nº. 59, de 1º de outubro de 1991, aprovada pela Assembléia Legislativa do Estado do Paraná” (<http://www.uc.pr.gov.br/modules/conteudo/conteudo.php?conteudo=57>).

O empreendimento escolhido para o estudo de caso está localizado município de Tunas do Paraná e foi constituído sobre a forma jurídica de uma associação de produtores, possuindo suas atividades ligadas à pequena produção agrícola.

Neste sentido, torna-se importante ressaltar o cenário atual dos empreendimentos de Economia Solidária no Brasil. Segundo os dados obtidos pelo Mapeamento Nacional, integrada ao Sistema Nacional de Informações sobre a Economia Solidária (SIES/SENAES/MTE) – e principal fonte de dados na esfera nacional – as formas de organização mais comuns adotadas pelos empreendimentos são em sua maioria composta por associações (51,8%), seguida por grupos informais (36,5%), e por último as cooperativas (9,7%). O aspecto rural dos empreendimentos também é marcado pelo Mapeamento, consistindo 54,9% dos EES que se dedicam à agricultura, pecuária, pesca ou extrativismo (GAIGER, 2009).

Relevante caracterizar a realidade do meio rural brasileiro no contexto de estudo. É importante compreender a noção de espaço rural como além da economia agrícola ou zona rural dos municípios. Segundo Campanhola e Graziano da Silva (2000), já não é mais possível caracterizar o meio rural como estritamente agrícola, atrasado ou mesmo como “caipira”.

Leva-se em consideração a existência de espaços rurais onde coexistem atividades de natureza agrícola e não-agrícola. Neste “novo” meio rural, ou ruralidade, a unidade relevante é a família rural, e não somente a unidade de produção agropecuária, seja esta agrícola e/ou não-agrícola. O que se observa é uma crescente heterogeneidade de atividades e opções de emprego e renda não-agrícola. Tal diversificação das atividades agrícolas e não-agrícolas tem crescido à semelhança do que ocorre em outros contextos de países desenvolvidos (CAMPANHOLA; GRAZIANO DA SILVA, 2000).

Para estes autores, a pluriatividade corresponde à junção de atividade agrícola com outras atividades que gerem ganhos monetários e não-monetários. Existe ainda neste meio um conjunto de atividades não-agrícolas – como a prestação de serviços pessoais, de lazer, de turismo, ou auxiliares das atividades econômicas, o comércio e a pequena indústria – que respondem cada vez mais por uma nova dinâmica populacional do meio rural brasileiro.

A Associação de Produtores de Tunas do Paraná – APROTUNAS constitui grupo de agricultores familiares que tem como característica a pequena propriedade,

a diversidade de produção (pluriatividade), a necessidade de organização e coordenação, nível tecnológico rudimentar de produção, a dificuldade no acesso às políticas públicas e na comercialização de seus produtos.

Através da Associação, os produtores fornecem alimentos para entidades filantrópicas e beneficentes do município participando do Programa de Aquisição de Alimentos da Agricultura Familiar (PAA), na modalidade de compra direta com doação simultânea. A participação no programa PAA possibilita aos produtores acesso através da comercialização ao montante máximo de R\$ 4.500,00 anuais (valores de 2012).

Atualmente o grupo é assistido pela Incubadora Tecnológica de Cooperativas Populares da Universidade Federal do Paraná – ITCP/UFPR, que caracteriza-se como um programa de extensão universitária, vinculado à Coordenadoria de Extensão (COEX) da Pró-Reitoria de Extensão e Cultura (PROEC/UFPR).

O programa foi concebido no ano de 1998 por iniciativa de um grupo de professores da UFPR com o objetivo de desenvolver projetos de geração de trabalho e renda para grupos de trabalhadores e suas famílias. Atualmente, o seu trabalho objetiva oferecer apoio e orientação técnica e científica, no processo de consolidação e organização de grupos populares e empreendimentos cooperativos ou associativos de pequeno porte, visando construir metodologias de intervenção de forma a propiciar autonomia aos grupos acompanhados (DOSZA *et al.*, 2011).

Entende-se por incubagem, segundo a visão de Gaiger (2009, p. 577), ao “processo de assessoria, formação e acompanhamento que se estende dos primeiros estágios até a estruturação jurídica e o funcionamento autônomo dos empreendimentos”. O processo de intervenção deve promover a participação dos beneficiários, valorizando sua cultura e saberes populares diante do conhecimento acadêmico. O modelo adotado identifica-se com o conceito das Tecnologias Sociais, como sendo o desenvolvimento de tecnologias de produção apropriadas aos empreendedores.

A metodologia da ITCP/UFPR considera como focos de atuação a família, a propriedade, o empreendimento e a comunidade, a partir da inclusão das dimensões humanas, econômicas, ambientais e sociais (DOSZA *et al.*, 2011).

## 1.5 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

Reconhecendo a pluralidade de variáveis que ultrapassam o contexto da pesquisa, estabelecem-se algumas delimitações do estudo proposto. Quanto ao quesito da análise, o estudo proposto caracteriza-se como um estudo de caso e terá como focos empreendimentos ligados à Economia Social e Solidária. O empreendimento escolhido para o estudo situa-se no município de Tunas do Paraná, região do Vale do Ribeira (PR).

Mesmo utilizando o método de estudo de caso, a pesquisa não objetiva, assim, por sua generalidade, mas explorar a questão em profundidade e compreender a complexidade das questões que a envolvem. Ademais, não se pretende estabelecer padrões ou modelos de gestão e controle para as organizações contextualizadas, mas analisar e melhor compreender os processos que envolvem a prática gerencial nesses empreendimentos.

Quanto à relação teórica-empírica, o estudo limita-se ao recorte de análise pelo foco da Teoria Institucional. A teoria institucionalista permite abrir um amplo leque de análise sobre as organizações, não se prendendo a uma só corrente teórica. A abordagem do institucionalismo não deve ser tomada como única, ou melhor, para explicar as práticas contábeis gerenciais, mas apresenta-se como válida para o entendimento das práticas como rotinas institucionalizadas e das relações entre a contabilidade gerencial e outras instituições sociais (ZUCCOLOTTO, SILVA; EMMENDOERFER, 2010).

## 1.6 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

A presente dissertação está estruturada em seis capítulos. O primeiro capítulo compreende a introdução em que foi apresentada a contextualização ao tema proposto, a questão que norteia a pesquisa, os objetivos geral e específicos, juntamente com as justificativas de base teórica e prática para sua realização.

No segundo e terceiro capítulos, a seguir, apresenta-se a fundamentação teórica-empírica que suporta a investigação. Destina-se a descrever os pressupostos teóricos que delineiam o trabalho de pesquisa. A linha condutora do referencial



baseou-se nos pressupostos da Economia Social e Solidária como modo de produzir e organizar e na Contabilidade como instrumento de gestão dos empreendimentos.

No quarto capítulo são estabelecidos os aspectos metodológicos que conduziram a execução da pesquisa, o seu delineamento, classificação e o objeto de estudo inicial.

O quinto capítulo reúne a análise e discussão dos achados, analisando sob a perspectiva da Teoria Institucional. Por fim, o sexto e último capítulo traz as conclusões e considerações tecidas para o trabalho.

## 2 A CONTABILIDADE GERENCIAL E AS PRÁTICAS DE CONTROLE

Cada ciência observa determinado objeto ou fenômeno sob uma ótica definida, que é sua finalidade ou razão de existência. Sá (2005) explica que na Contabilidade o objeto de estudo é a riqueza acionada sob a ótica da satisfação da necessidade dos agentes. A contabilidade possui como objetivo principal fornecer informações de ordem econômica, física, de produtividade e social relevantes para que o usuário tome decisões e realize julgamentos com segurança (IUDÍCIBUS, 2006).

Lopes e Martins (2007) expõem que a contabilidade é um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira e de produtividade com relação à entidade. Os usuários geralmente procuram na contabilidade informações de qualidade, utilidade, relevância e confiabilidade para as tomadas de decisões empresariais. Incluem-se neste grupo, entidades do setor público, privado, com finalidade de lucro ou não, sociedades de capital ou de pessoas.

A teoria da contabilidade pode ser definida como um conjunto de princípios lógicos que formam um quadro referencial para a investigação da natureza da contabilidade, oferecendo uma melhor compreensão das práticas existentes, avaliação e desenvolvimento de novas práticas (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2010).

A prática contábil, segundo os mesmos autores, também pode ser compreendida como uma linguagem, no caso, a linguagem dos negócios. Assim, três questões principais formam parte do seu estudo: a pragmática como o estudo do efeito que as palavras terão sobre os ouvintes – ou usuários; a semântica constitui o estudo do significado que as palavras terão; e a sintaxe que é o estudo do sentido lógico que as palavras fazem.

A política, a economia e a legislação também representam forças que se juntam as considerações puramente teóricas para a determinação da prática. No caso, a teoria da contabilidade busca compreender estas forças (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2010).

Em sua prática, a contabilidade visa servir como instrumento de avaliação da entidade, de seus gestores, da prestação de contas destes e como insumo básico

para a tomada de decisão dos agentes econômicos, internos e externos. Conforme Iudícibus, Martins e Carvalho (2005), é de se lembrar que como disciplina nasceu das necessidades de gestores, comerciantes, banqueiros e agentes econômicos de forma geral na busca por um modelo descritivo e previsional para o mundo dos negócios.

## 2.1 O DESENVOLVIMENTO DA CONTABILIDADE

Uma visão histórica das teorias da contabilidade oferece uma melhor compreensão da contabilidade e entender por que a contabilidade é o que é atualmente (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2010). Na visão de Dias Filho e Machado (2004), a compreensão da teoria e das práticas contábeis quanto ao seu surgimento e papel de influência que exercem podem ser melhor visualizadas pelo conhecimento do seu processo histórico.

Segundo Sá (1997), a contabilidade nasceu com a própria civilização e não deixará de existir em decorrência dela. A contabilidade esteve presente nas sociedades das mais variadas formas em diversas civilizações, como a mesopotâmica, egípcia, fenícia, grega, romana e outros povos da Antiguidade (IUDÍCIBUS, MARTINS; CARVALHO, 2005)<sup>2</sup>.

Schmidt (2000) descreve que a contabilidade moderna pode ser vista como resultado de uma mudança social e econômica. Desta forma, desenvolveu-se em resposta às mudanças no ambiente, novas descobertas e progressos tecnológicos. Principalmente, seu surgimento foi fruto do Renascimento Italiano nos séculos XIII e XIV (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2010).

Segundo Dias Filho e Machado (2004), a evolução da contabilidade não está apenas relacionada com a ordem econômica, tendo sido fortemente influenciada pelo contexto e diversos fatores, como práticas culturais, valores e outros elementos que caracterizam as sociedades. No entanto, o desenvolvimento da contabilidade ocorreu paralelamente à evolução de outras técnicas, especialmente ao

---

<sup>2</sup> Os primeiros registros de materiais encontrados que caracterizam um sistema contábil foram de civilizações pré-históricas entre 8.000 e 3.000 a.C. Constituído de fichas de barro, foram utilizadas principalmente em áreas ligadas ao cultivo agrícola e para a criação de animais para controle do estoque e do fluxo de produtos agrícolas e serviços.

processamento de informações, gerenciamento de processos, compilação de dados sociais e econômicos, entre outros.

O processo de industrialização criou um mercado mundial que acelerou o processo de desenvolvimento do comércio, da navegação e dos meios de transporte, o que influenciou a expansão industrial (DIAS, 2004). Hendriksen e Van Breda (2010, p. 43) explicam que a origem e desenvolvimento da prática contábil foi resultado da própria expansão comercial:

À medida que o comércio se expandia e a riqueza era acumulada, a negociação individual ia sendo substituída pelo comércio por meio de representantes e associações. O uso de sociedades permitia que os riscos da navegação marítima de longo curso fossem compartilhados e que a riqueza do capitalista fosse combinada à audácia dos jovens mercadores. [...] A sociedade, portanto, foi importante no desenvolvimento da contabilidade porque levou ao reconhecimento da firma como entidade separada e distinta das pessoas de seus proprietários.

Na visão de Weber, citado por Dias Filho e Machado (2004), o aspecto racional da contabilidade desempenha papel fundamental das sociedades capitalistas. A contabilidade oferece importante contribuição para a construção e manutenção de uma racionalidade econômica no âmbito das organizações. Neste aspecto, o mecanismo das partidas dobradas tornou-se fonte de racionalidade para o mundo dos negócios.

Weber (2006, p. 321) enfatiza a importância das práticas de contabilidade para a organização da empresa capitalista, “Decisivamente, o capitalismo surgiu da empresa permanente racional, da contabilidade racional, da técnica racional e do direito racional”. Considera ainda que “[...] a condição prévia para a existência do capitalismo moderno é a contabilidade racional do capital, como norma para todas as grandes empresas lucrativas que se ocupam da satisfação das necessidades humanas” (p. 258).

A principal função do método foi auxiliar no desenvolvimento de atividades mercantis, e que foi impulsionado pela evolução do conceito de propriedade privada, pelo desenvolvimento do crédito e a acumulação de capital. Em seguida, com o advento de novas práticas e análise, a sociedade encontrou no método uma forma de exercício de poder social (DIAS FILHO; MACHADO, 2004).

O surgimento da contabilidade por partidas dobradas permitiu uma base para o desenvolvimento do capitalismo privado. Um conjunto de antecedentes de natureza institucional marcou o nascimento da contabilidade, e inclui a noção de

propriedade privada, o desenvolvimento do crédito e a acumulação de capital (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2010).

Até então, as empresas se apresentavam de forma embrionária, em que o proprietário era a figura central da organização. Juntamente a esse período, verifica-se uma relativa estagnação tecnológica e diminuta dinâmica econômica. A falta de evolução contábil durante o período deve-se a praticamente ausência de demandas por parte da sociedade. O conhecimento contábil sofreria grande impulso com o advento da Revolução Industrial e seus novos modelos de produção. Tal marco mudou a contabilidade e o mundo como o conhecemos (LOPES; MARTINS, 2007).

Neste período, novos procedimentos passaram a assumir maior importância, como o controle de custos de produção, alocação de custos e avaliação de estoques. Os primeiros indícios formais de contabilidade de custos produziram-se neste período, como consequência da necessidade de se dispor de informações contábeis para determinação do preço de venda dos produtos fabricados (FELIU; PALANCA, 2000).

Entende-se, portanto, que as idéias básicas de contabilidade gerencial foram desenvolvidas a princípio em organizações de manufatura. No entanto, dada a evolução da contabilidade, pode-se afirmar que atualmente a contabilidade gerencial se aplica a todos os tipos de organizações (HORNGREN, SUNDEM; STRATTON, 2004).

## 2.2 ABORDAGENS DA PESQUISA EM CONTABILIDADE

Iudícibus (2006) apresenta que a teoria contábil pode ser compreendida sob diversas abordagens (ou ênfases) como a ética, comportamental, macroeconômica, sociológica, sistêmica e a histórica. Todavia, a contabilidade torna-se muito mais que qualquer uma dessas ênfases vistas individualmente, e escolher apenas uma destas para definir todo o modelo contábil constitui tarefa árdua.

No desenvolvimento da contabilidade, métodos advindos de outras ciências como da Economia, do Direito, da Administração tiveram grande influência, mesmo que “impedindo um avanço para o campo do holístico” (SÁ, p. 17), conforme ilustra a FIGURA 3 sobre as influências de disciplinas e seus efeitos metodológicos.

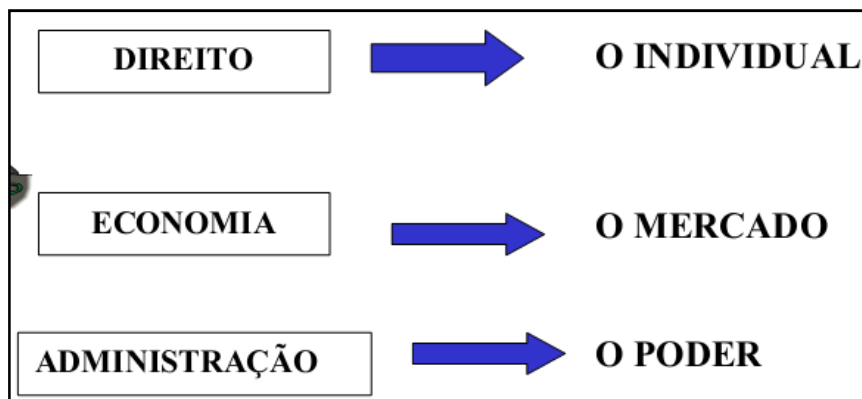


FIGURA 3– Influência metodológica em contabilidade  
 Fonte: SÁ, 2005, p. 16

Para Sá (2005), o “empréstimo” de métodos foram naturais e plenamente aceitáveis, até que se formasse uma consciência contábil e o entendimento que o seu objeto de estudo se insere em um grande complexo.

Como explica Lopes e Martins (2007), a pesquisa em contabilidade passou por uma mudança do paradigma normativo para o positivo durante a década de 1970. Os pesquisadores da linha normativa baseavam-se na teoria econômica neoclássica e, a partir de premissas, desenvolveram modelos que deveriam ser usados pelas firmas para atingir a maximização dos resultados.

Nesta perspectiva, os gestores da empresa são considerados agentes racionais e não existe conflito de agência entre os agentes. Parte ainda do pressuposto que o custo para obtenção da informação seja insignificante e encontra-se disponível para todos os demais agentes.

Iudícibus, Martins e Carvalho (2005) explicam que a teoria normativa da contabilidade, apoiada principalmente no método dedutivo, busca traçar hipóteses sobre o universo contábil e como a contabilidade “deveria ser” para – supostamente – maximizar a utilidade da informação para os diversos usuários.

A Teoria Positiva da contabilidade, surgida na década de 1960, procura descrever como as empresas decidem que tipos de informação devem divulgar ou de que maneira selecionam os procedimentos contábeis que utilizam. Com alteração predominante do paradigma para a corrente positiva, os pesquisadores passaram a preocupar mais diretamente com a realidade empresarial e explicação das práticas realizadas. No entanto, a base metodológica da nova corrente “*mainstream*” também foi a economia neoclássica.

Neste caso, a atenção maior foi dada aos conflitos de agência existentes na firma, ou seja, os agentes econômicos envolvidos com a atividade da firma tentam maximizar suas riquezas individuais, o que por vezes diverge dos objetivos da organização. Os pesquisadores alteraram o foco da normatização em dizer como as firmas devem se comportar para a predição de fenômenos.

Sob esta perspectiva, o ambiente empresarial é visto como um conjunto de indivíduos que agem impulsionados por interesses próprios. Supõe que as organizações, racionalmente, buscam organizar-se de modo a maximizar suas condições de sobrevivência (DIAS FILHO; MACHADO, 2004).

A mudança de perspectiva ocorrida tornou relativamente bem sucedida as pesquisas na linha da contabilidade financeira, mesmo não sendo tão bem aceita na contabilidade gerencial. As predições dos modelos da economia neoclássica referem-se a fenômenos agregados, enquanto que as preocupações típicas da contabilidade gerencial não são atendidas por esta abordagem (LOPES; MARTINS, 2007).

Dias Filho e Machado (2004) explicam que a pesquisa positiva em contabilidade tem procurado instrumentalizar-se cada vez mais para fornecer explicações e predições para a prática contábil.

Diversos estudos empíricos mostraram a primazia da metodologia positiva nos estudos contábeis. Fülbier e Sellhorn (2006) investigaram os diferentes aspectos de abordagens de investigação documentada nos trabalhos apresentados no Congresso Europeu de Contabilidade dos últimos 30 anos, produzindo 10.000 resumos de trabalhos em 20 áreas temáticas de mais de 60 países. O estudo corrobora no sentido que as investigações positivistas são cada vez mais dominantes na pesquisa.

Embora os resultados com as produções do Congresso Europeu de Contabilidade sejam considerados preliminares para os autores do artigo, substanciam a noção de uma pesquisa “*mainstream*”, no que diz respeito aos aspectos metodológicos, predominantemente positivistas, sendo regularmente publicados nas revistas “de topo”, enquanto outros são relegados a nichos de existência.

Iudícibus *et al.* (2011, p. 283) traduzem o que se conhece por “*mainstream*” da pesquisa em contabilidade:

Na contabilidade, costuma-se comemorar o pretense amadurecimento científico, em função da quantidade de artigos publicados nos periódicos especializados, que utilizam uma ancoragem metodológica predominantemente: (a) indutiva; (b) positiva (descritiva); (c) quantitativa (utilização sofisticada de técnicas estatísticas e matemáticas); e (d) ausência de apreciações ditas subjetivas e juízos de valor. Por outro lado, as ancoragens metodológicas que sejam: (a) dedutivas; (b) normativas; (c) qualitativas; e (d) com a presença de afirmações e construções *a priori*, são consideradas pouco qualificadas e têm, normalmente, grande dificuldade de aceitação para publicação nos principais periódicos de nossa área contábil.

Em um estudo nacional, Nascimento, Junqueira e Martins (2010) realizaram análise bibliométrica e de análise de conteúdo em 287 trabalhos publicados no Congresso ANPCONT, Congresso USP de Contabilidade e Controladoria e EnANPAD nos anos de 2005 a 2008. Tinham por objetivo identificar padrões de comportamento mimético em relação às características da pesquisa. Os resultados obtidos pela amostra indicam a baixa utilização de referências que abordem as teorias da contabilidade gerencial, baixa incidência de referências a artigos publicados em periódicos internacionais, e alta idade dos trabalhos citados, média 10 anos. Com relação aos paradigmas de pesquisa observados, a maioria segue o paradigma funcionalista, enquanto que apenas 3% seguiram paradigmas críticos/interpretativos.

No que tange a pesquisa em Contabilidade Gerencial, Zimmerman (2001) critica a concentração da pesquisa em contabilidade gerencial em apenas descrever os fenômenos observados, ao invés de gerar teorias para a predição de eventos, ou seja, uma Teoria Positiva. Dessa forma a Contabilidade Gerencial só estaria descrevendo e não gerando e testando teorias. O autor traz a afirmação de que a abordagem da literatura empírica em contabilidade gerencial é sem teoria (*atheoretical*).

Frezatti, Nascimento e Junqueira (2009) questionam a validade do chamado “monoparadigma econômico” para atendimento das questões de pesquisa relacionada à Contabilidade Gerencial, a partir do debate dos artigos de Ittner e Larcker (2001; 2002), Zimmerman (2001), Hopwood (2002), Lukka e Mouritsen (2002), e Luft e Shields (2002). O trabalho provoca a discussão sobre o que ocorre em termos de desenvolvimento na contabilidade gerencial no Brasil.

A visão econômica oferece apenas uma abordagem estreita do mundo e cria uma área de aspectos “não discutíveis”, temas “não passíveis de discussão” por estarem fora da visão puramente econômica. Nesse contexto, a teoria econômica –



ou melhor, a Teoria Econômica Neoclássica – seria base predominante utilizada pelos pesquisadores para explicação de todas as questões relacionadas ao objeto. Os mesmos autores procuram demonstrar, com os artigos discutidos, como a utilização exclusiva da teoria econômica para explicação dos fenômenos contábeis torna-se altamente limitadora e nociva ao crescimento da área (FREZATTI, NASCIMENTO; JUNQUEIRA, 2009).

Mesmo entendendo que não existe uma metodologia única e amplamente aceita na contabilidade gerencial, Lopes e Martins (2007) avaliam que a maioria dos textos de contabilidade gerencial baseia-se em um paradigma neoclássico normativo que não considera problemas de assimetria informacional, conflitos de agentes e custos de transação, sendo que muito que é ensinado atualmente guarda pouca relação com a prática das organizações. Tal relação torna-se importante para uma interpretação crítica da teoria da contabilidade e do seu aspecto gerencial.

Embora os estudos na perspectiva positivista tenham maior aderência nos principais periódicos de contabilidade gerencial de todo o mundo (RYAN; SCAPENS; THEOBALD, 2002 *apud* LOPES; MARTINS, 2007), outras abordagens são possíveis, como por exemplo a teoria social, a teoria crítica e as pesquisas especialmente voltadas para a prática.

A perspectiva do estudo da Contabilidade de Gestão, ultrapassando as concepções mais ortodoxas em que a economia e a realidade econômica são determinantes, amplia-se para outras aproximações não-ortodoxas ou alternativas em que a cultura, ideologia, poder e relações sociais tomam maior importância. A abordagem positivista da contabilidade ignorou métodos alternativos que podem ser mais eficientes no estudo gerencial e de suas implicações sociais e organizacionais (FELIU; PALANCA, 2000).

Segundo os autores, é cada vez maior a ênfase na consideração de fenômenos sociais nas investigações contábeis, analisando o trabalho desempenhado pela contabilidade gerencial na organização em particular e na sociedade em geral, e como suporte na formalização dos processos e ações sociais. Tal interesse surge a partir da preocupação com as grandes generalizações realizadas, que desconsideravam os limites culturais e contextuais.

Esta concepção induz à reflexão sobre a importância de introduzir nas pesquisas de modelos de gestão variáveis relacionadas com o meio ambiente, as

pessoas, o poder, a política, a cultura, a ideologia social, a história, a ética, entre outras (FELIU; PALANCA, 2000).

A pesquisa orientada pela abordagem social visa o estudo da contabilidade como mecanismo interligado ao contexto em que opera, em vez de disciplina estática e puramente técnica. Para Dias Filho e Machado (2004), pode-se afirmar que o principal objetivo dessa metodologia é ajudar a explicar os fenômenos contábeis a partir de padrões de comportamento, normas e crenças e procedimentos. Segundo os autores, esta visão permite abrir caminhos para melhor compreensão de fenômenos, como as razões de alguns procedimentos contábeis falharem e outros resistirem nas organizações.

Parte da suposição que em ciências sociais não se pode formular explicações que tenham como base uma linguagem uníssona (MATALLO JR., 1994 *apud* DIAS FILHO; MACHADO, 2004). As aplicações e características dos mecanismos contábeis nem sempre são definidas por motivações objetivas e racionais para a tomada de decisão econômica da firma.

Tal visão abre novas fronteiras para pesquisa contábil, pois a realidade das organizações, dos “agentes econômicos” e da contabilidade não é totalmente racional ou movido por desejos de lucro máximo e a qualquer custo (IUDÍCIBUS, MARTINS; CARVALHO, 2005).

A orientação metodológica da pesquisa sociológica em contabilidade busca estudar a teoria e a prática contábeis à luz de elementos pertinentes ao contexto social. Na dimensão sociológica das práticas contábeis, a contabilidade se insere em contextos como meio de governar a vida econômica e social das pessoas. Desta forma, não se pode afirmar que trata de uma técnica neutra quanto aos seus efeitos (DIAS FILHO; MACHADO, 2004). Não se trata mais de lidar com agentes econômicos racionais mas de analisar os atores sociais que estão envolvidos. Nesta perspectiva, a contabilidade não tem apenas uma função racional nas organizações, mas também um caráter simbólico.

Para a visão mais convencional, a contabilidade está associada ao processo de identificação, mensuração e comunicação da informação destinada a orientar decisões de natureza econômico-financeira. A noção de que a contabilidade não é um simples artefato técnico que se limita a rotinas de cálculos, mas um mecanismo que altera as percepções dos indivíduos acerca da realidade organizacional e, assim, contribui para transformá-lo (DIAS FILHO; MACHADO, 2004).

Para esta abordagem, a contabilidade é fruto de um processo social amplo. O fenômeno contábil não advém de leis naturais previamente estabelecidas, mas é resultado de uma complexa interação social entre os agentes, sendo também culturalmente fabricada. Neste sentido, a contabilidade também possui um papel legitimador e define significados para o capitalismo em sentido mais amplo. Os diversos agentes envolvidos na organização procuram na contabilidade uma forma de fortalecimento de seus interesses (LOPES; MARTINS, 2007).

Outra vertente da perspectiva sociológica são os estudos inspirados na economia política. Para esta vertente, a contabilidade é vista como um meio de supressão e controle capitalista, e busca analisar o papel dos interesses de classe no desenvolvimento e utilização de determinadas técnicas contábeis (DIAS FILHO; MACHADO, 2004).

Os estudos organizacionais com base na teoria crítica têm focado a relação de organizações na sociedade, os possíveis efeitos sociais de colonização de outras instituições, o domínio ou destruição da esfera pública, o domínio do raciocínio instrumental, do cerceamento do discurso, e processo de consentimento no local de trabalho (ALVESSON; DEETZ, 1998).

Destaca-se, segundo o autor, a partir deste conceito que como ciência social deve comprometer-se com as demais ciências – como a Economia, a Educação, a Sociologia e outras – no sentido de estimular a multi e a interdisciplinaridade. Como mediadora do conflito distributivo das sociedades, a teoria crítica atua no campo da economia de troca, do valor, da mercadoria e do dinheiro, do embate humano pela sobrevivência.

A teoria tradicional da contabilidade enfoca o seu objeto no patrimônio das entidades, e não enfatiza a gênese social das questões com que se envolve em situações que deveriam ser superadas e transformadas. Na visão de Ludícibus *et al* (2011), a partir da análise da teoria crítica, a contabilidade é uma ciência social cujo objeto é a mediação do conflito distributivo, sob a perspectiva de uma atuação ética e pautada pelo interesse público e na dignidade da pessoa humana.

Segundo Sá (2009, p. 25), “A base contábil, todavia, foi sempre o ‘impessoal’ (patrimônio) e não o ‘complexo’ (pessoa e bens), que um empreendimento humano ou *azienda* representa”. Segundo Sá (2005, p. 21), não se pode negar que exista uma influência mútua de efeito sobre o patrimônio em um processo de interação constante, em que “a célula beneficia o entorno onde se contém e o entorno

beneficia a célula contida”. Entende-se, assim, que partindo do princípio que a célula está contida no organismo social, o benefício do todo também tende a beneficiar a parte.

O entendimento da contabilidade sob uma visão social, inserida em um contexto social e cultural, permite a compreensão mais ampla do fenômeno, para além da fronteira da teoria puramente econômica. Desta forma, a contabilidade fornece uma visão simbólica dos fatos, limitada, uma interpretação aproximada e subjetiva. Porém deve-se buscar a fidedignidade dos fatos, para fornecer respostas para a tomada de decisões.

### 2.3 CONTABILIDADE FINANCEIRA E CONTABILIDADE GERENCIAL

A informação gerencial torna-se uma das fontes primárias para a tomada de decisão e controle nas organizações. Segundo Atkinson *et al.* (2000), as informações geradas pela contabilidade gerencial auxiliam a melhorar a qualidade das operações, reduzir os custos operacionais, e aumentar a adequação das operações às necessidades dos clientes.

Horngrén, Sundem e Stratton (2004, p. 04) definem a contabilidade gerencial “como o processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir os objetivos organizacionais”. Em contrapartida, a contabilidade financeira refere-se à informação contábil desenvolvida para usuários externos.

Padoveze (2000, p. 31) apresenta que a contabilidade gerencial está relacionada “como o fornecimento de informação para os administradores – isto é, aqueles que estão dentro da organização e que são responsáveis pela direção e controle das operações”. Enquanto que a contabilidade financeira está “relacionada com o fornecimento de informações para os acionistas, credores e outros fora da organização”.

Segundo Atkinson *et al.* (2000, p. 36), a Contabilidade Gerencial representa um “processo de produzir informação operacional e financeira para funcionários e administradores”. A informação gerencial refere-se a “dados financeiros e operacionais sobre atividades, processos, unidades operacionais, produtos, serviços e clientes da empresa”. Como um processo, deve ser orientado pelas necessidades

informativos dos indivíduos internos da organização e deve orientar suas decisões operacionais e de investimentos. Os autores apresentam as características das contabilidades financeiras e gerencial.

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

QUADRO 1 – Características da Contabilidade Financeira e Gerencial  
 FONTE: ATKINSON *et al.*, 2000, p. 38

Como resultado do crescimento das regulamentações e exigência da contabilidade financeira, Atkinson *et al.* (2000) apontam que os sistemas de contabilidade gerencial na maioria das empresas comprovou-se inadequado para condições de mudanças e de desafios competitivos, tecnológicos e mercadológicos.

De acordo com o IFAC (*International Federation of Accountants*), o campo estudo da contabilidade gerencial foi desenvolvido através de quatro estágios. Cada estágio evolutivo representa uma transformação para um novo conjunto de condições enfrentadas pelas organizações, sendo uma combinação do velho e do novo ambiente gerencial nos quatro estágios.

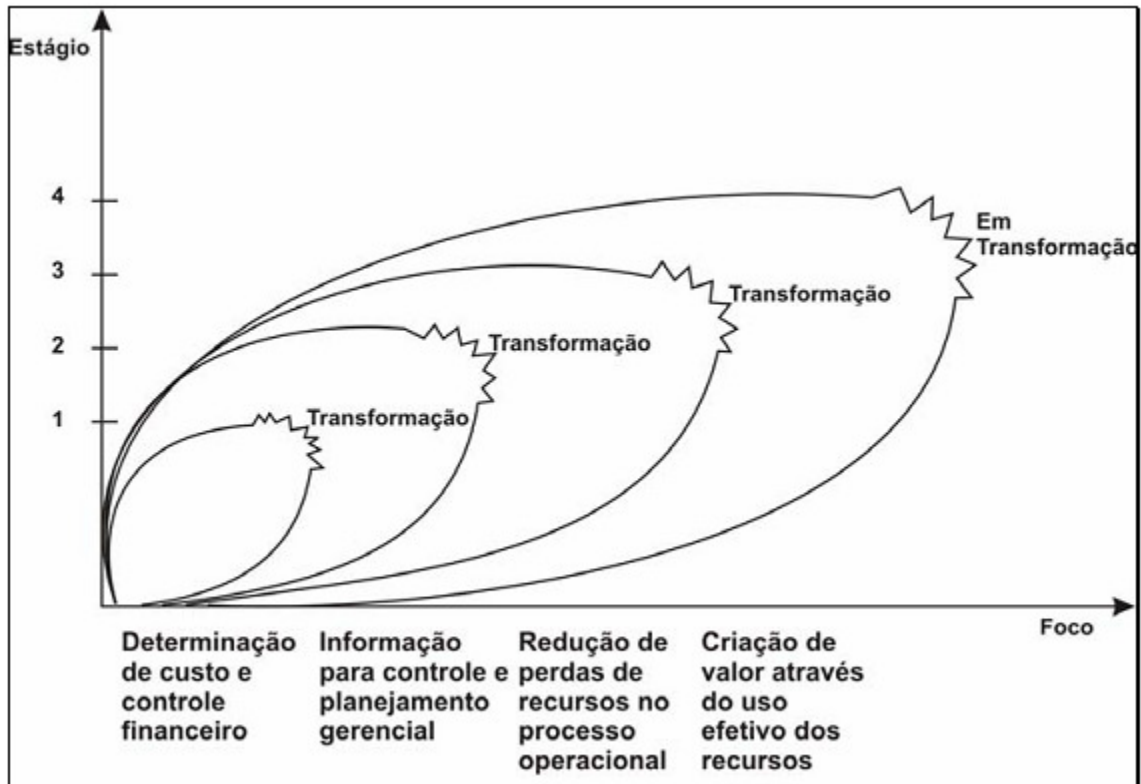


FIGURA 4– Evolução da contabilidade gerencial  
 FONTE: PADOVEZE, 2000, p. 29

No primeiro estágio, que abrange os períodos anteriores à década de 1950, o foco era na determinação do custo e controle financeiro, através de ferramentas de orçamento e contabilidade de custos.

No segundo estágio, por volta de 1965, o foco muda para o fornecimento de informação para o controle e planejamento gerencial, pela utilização de ferramentas como análise de decisão e contabilidade por centro de responsabilidade.

A partir de 1985, a atenção é transferida para a redução do desperdício de recursos usados nos processos produtivos, através do uso de tecnologias de análise de processo e administração estratégica de custos, constituindo o terceiro estágio.

O último período, por volta de 1995 e que perdura até os dias atuais, o foco centra-se na geração ou criação de valor através do uso efetivo dos recursos através de tecnologias como exame de direcionadores de valor ao cliente, valor para o acionista e inovação organizacional (PADOVEZE, 2000).

A partir do terceiro e quarto estágios, a contabilidade gerencial é vista como parte do processo de gestão. A mudança do foco na utilização de recursos para a criação de valor é parte integral do processo gerencial nas organizações (PADOVEZE, 2000).

Para o autor, os métodos desenvolvidos na contabilidade financeira e contabilidade gerencial foram desenvolvidos para diferentes propósitos e para diferentes usuários das informações financeiras. Soutes (2006) classifica a utilização dos artefatos a partir da análise dos estágios evolutivos.

<b>ESTÁGIO EVOLUTIVO</b>	<b>ARTEFATO DE CONTABILIDADE GERENCIAL</b>
<b>Estágio 1</b> – Determinação dos Custos e controle financeiro	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Custeio por absorção               <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Custeio Variável</li> </ul> </li> <li>▪ Controle financeiro e operacional               <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Orçamento anual                   <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Custo Padrão</li> </ul> </li> </ul> </li> </ul>
<b>Estágio 2</b> – Informação para planejamento e controle gerencial	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Custo baseado em Atividades (ABC)               <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Método de Custeamento RKW</li> <li>▪ Orçamento de Capital</li> <li>▪ Descentralização</li> </ul> </li> </ul>
<b>Estágio 3</b> – Redução de perdas de recursos em processos organizacionais	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Gestão baseada em Atividades (ABM)               <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Centros de responsabilidades                   <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Preço de transferência                       <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Custo Meta</li> </ul> </li> </ul> </li> <li>▪ Método de Custeio <i>Kaizen</i></li> <li>▪ Custeio do ciclo de vida</li> </ul> </li> </ul>
<b>Estágio 4</b> – Criação de valor através do uso efetivo dos recursos	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Planejamento estratégico               <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <i>Balanced Scorecard</i></li> </ul> </li> <li>▪ Método de avaliação de desempenho (EVA e MVA)</li> </ul>

QUADRO 2 – Artefatos de contabilidade gerencial por estágio evolutivo

FONTE: SOUTES, 2006

Os sistemas de contabilidade correspondem a “um mecanismo formal para recolher, organizar e comunicar informações sobre as atividades de uma organização” (HORNGREN, SUNDEM; STRATTON, 2004, p. 06). Para Lopes e Martins (2007), tais sistemas são utilizados amplamente para a avaliação de performance do negócio, seja de departamentos, unidades ou individualmente.

Macintosh (1994 *apud* NASCIMENTO, 2011), os controles gerenciais compreendem “Dispositivos que as organizações usam para controlar seus gerentes e funcionários, tais como sistemas de planejamento estratégico, regras e procedimentos padronizados de operação, bem como controles informais [...]”.

## 2.4 A CONTABILIDADE GERENCIAL COMO UMA INSTITUIÇÃO

As exigências contemporâneas dos estudos contábeis envolvem observações, percepções, conceitos, proposições lógicas, assim como teorizações sobre os agentes que movimentam o patrimônio. Segundo Sá (2005), só há pouco

mais de um século que o estudo dos fenômenos patrimoniais passou a levar em consideração que a riqueza está contida em uma célula social inserida em um mundo exterior.

Neste sentido, corrobora Ludícibus (2006) no sentido de que é importante lembrar que a contabilidade atua em um contexto social e é influenciada por este ao mesmo tempo em que o influencia. Possui, assim, um “papel social”, em que “a contabilidade influencia a percepção da realidade que têm os agentes econômicos e a forma como sobre ela raciocinam e, assim, a forma como sobre ela agem” (BRANCO, 2006, p. 108).

A contabilidade surge da existência de problemas de informação, nas quais os gestores não possuem interesses plenamente alinhados. O conhecimento teórico no âmbito da Contabilidade Gerencial é fortemente orientado pela teoria neoclássica da firma, contudo esta teoria não se constitui em referencial adequado para explicar o desenvolvimento de sistemas de contabilidade gerencial (GUERREIRO *et al.*, 2005a).

Segundo os autores, existe ainda uma profusão de artefatos no campo da contabilidade gerencial, tendo como pressuposto a racionalidade do tomador de decisão. No entanto, pesquisas empíricas demonstram que as empresas quase não estão utilizando novos modelos. Põe como questão fundamental o porquê os gestores não utilizam estas novas ferramentas para a otimização dos resultados: ou os modelos não são adequados, ou os gestores não são guiados pela racionalidade econômica, prioritariamente. O comportamento dos gestores empresariais não é orientado somente pela racionalidade econômica, conforme pressupõe a teoria clássica da firma.

A contabilidade gerencial pode ser analisada como uma instituição (GUERREIRO *et al.*, 2005a; ZUCCOLOTTO, SILVA; EMMENDOERFER, 2010; GUARIDO FILHO; COSTA, 2012), ou seja, “um conjunto de rotinas que representam os hábitos de um conjunto de indivíduos e fazem parte do conjunto das pressuposições e crenças inquestionáveis da organização (*taken for granted*) (GUERREIRO *et al.*, 2005a, p. 102).

A contabilidade gerencial, neste sentido, corresponde a um conjunto de técnicas e procedimentos definidos formalmente e registrados, enquanto que as práticas e rotinas podem ser caracterizadas como institucionalizadas quando se



tornam amplamente aceitas na organização, em formas de controles gerenciais inquestionáveis (ZUCCOLOTTO, SILVA; EMMENDOERFER, 2010).

Pela influência da escola neoclássica, a racionalidade econômica dos indivíduos e dos agentes do sistema econômico transferiu-se para dentro das organizações. Desta forma, considera funcionários, gestores e proprietários como agentes econômicos racionais, e a contabilidade gerencial possui a missão de “prover informações adequadas para que os tomadores de decisões maximizem o resultado econômico de suas decisões” (GUERREIRO *et al.*, 2005a, p. 96).

Segundo Major e Ribeiro (2008), durante longos períodos, a investigação em contabilidade gerencial centrou-se no desenvolvimento de modelos ótimos de apoio a tomada de decisão com base em pressupostos essenciais. Notam que, na perspectiva tradicional, o contexto institucional na qual a contabilidade é produzida e utilizada é negligenciado. Recentemente, emergiram teorias que procuram compreender a contabilidade considerando o seu contexto institucional.

Segundo Berger e Luckmann (2005), as instituições controlam a conduta humana, estabelecendo padrões previamente definidos de conduta, que canalizam em uma direção por oposição às muitas outras direções possíveis. A institucionalização ocorre sempre que uma tipificação recíproca de ações tornadas habituais pelos atores. As tipificações das ações habituais, que representam as instituições, são sempre partilhadas e acessíveis a todos os membros do grupo social. Geralmente, as instituições manifestam-se em coletividades que contêm um número considerável de pessoas. As condutas institucionalizadas pretendem ter autoridade sobre o indivíduo e quanto mais uma conduta é institucionalizada mais se torna predizível e controlada.

Na abordagem institucional, a contabilidade é vista como uma construção humana, resultante de interações sociais e a institucionalização das práticas seria um processo social. A institucionalização é o processo pelo qual os valores sociais – práticas, crenças e obrigações – assumem a condição de regra no pensamento e ação das pessoas. Considera-se que as pessoas e, no seu coletivo, as organizações, nem sempre comportam-se de maneira absolutamente racional (MEYER; ROWAN *apud* IUDÍCIBUS, MARTINS; CARVALHO, 2005).

A Teoria Institucional constitui uma abordagem sociológica que recentemente tem atraído a atenção dos pesquisadores em contabilidade no Brasil, e que proporciona importantes contribuições para a gestão das organizações. Tais

estudos aplicados à contabilidade gerencial visam compreender as práticas organizacionais e o entendimento dos motivos da mudança ou permanência em hábitos e rotinas (BARBOSA NETO; COLAUTO, 2010).

Segundo Guerreiro *et al.* (2005a), a Teoria Institucional constitui uma visão alternativa para o estudo e entendimento da prática da contabilidade gerencial nas empresas. Para os referidos autores, o tema da estabilidade e da mudança nas práticas gerenciais tem sido pouco explorado em pesquisas no Brasil. Sob esta perspectiva, não só as mudanças como também a estabilidade das práticas é enfatizada nos estudos em contabilidade.

A Teoria Institucional divide-se ainda em três correntes: a Velha Economia Institucional (OEI – *Old Economics Institutional*), a Nova Economia Institucional (NEI – *New Economics Institutional*) e a Nova Sociologia Institucional (NIS – *New Institutional Sociology*). Em comum a estas o fato que consideram o papel central das instituições no comportamento humano.

Major e Ribeiro(2008) explicam que a denominação “Velha” ou Nova” refere-se ao desenvolvimento destas teorias nas ciências econômica e sociológica, sendo que, curiosamente, a teoria mais recente a chamada de Velha Economia Institucional. Para Branco (2006), um dos aspectos que distinguem o “velho” do “novo” institucionalismo é a abordagem de análise. A principal diferença refere-se ao fato que na OEI recusa a visão neoclássica, em particular, o individualismo metodológico, propondo uma perspectiva holística das instituições. Já a abordagem da NEI utiliza conceitos básicos desta abordagem, como o individualismo metodológico e a maximização da utilidade ou do lucro.

Neste aspecto, é importante delimitar o que se compreende por economia neoclássica, correspondendo, segundo Branco (2006), a visão de comportamento racional dos agentes, excluindo problemas informacionais e enfatiza estados estáveis ou movimentos em busca de equilíbrio. A abordagem neoclássica tradicional enfatiza o papel da informação contábil na eficiência dos recursos.

Segundo Vieira e Carvalho (2003), a abordagem institucional distingue-se da teoria de caráter racionalista, fundamentalmente por entender que os fenômenos sociais, políticos, econômicos, culturais e outros que compõem o ambiente institucional, que moldam as preferências individuais e as categorias básicas do pensamento como o indivíduo, a ação social, o Estado, e a cidadania.

Para os autores, as instituições são produto da construção humana e resultado de ações propostas por indivíduos instrumentalmente guiados pelas mesmas forças institucionais por ele interpretadas. Portanto, um processo estruturado e estruturante, não necessariamente racional e objetivo, mas fruto de interpretações e subjetividades. Estas interpretações podem adquirir caráter racional no momento em que servem a um objetivo específico em um espaço social ou campo, no momento em que adquirem 'utilidade' e passam a ser amplamente compartilhadas.

A abordagem institucionalista analisa as instituições como determinantes fundamentais no comportamento dos agentes, e também como resultantes do comportamento dos indivíduos em sociedade. Como uma linguagem de comunicação, a contabilidade possui um caráter instrumental da sua prática. Corresponde a um instrumento de criação e comunicação de conhecimento e desempenha um papel ativo nas sociedades. A contabilidade influencia a forma com que os agentes compreendem e agem sobre a realidade (BRANCO, 2006).

Sob a influência do institucionalismo como base sociológica, a contabilidade, em vez de ser utilizada com o objetivo de fornecer informações úteis para o processo decisório, atua como instrumento de legitimação de decisões já tomadas. A motivação da contabilidade gerencial está em explicar o uso de ferramentas sem reflexão, e o surgimento destas dentro das organizações como algo natural, sem considerar motivações e interesses que estimulam seu surgimento e aperfeiçoamento no cotidiano (ZUCCOLOTTO, SILVA; EMMENDOERFER, 2010).

A visão de mudança como processo dinâmico contrapõe-se a visão econômica da firma neoclássica entendida como um produto comportamental racional que busca maximizar o lucro da empresa por meio da geração de informações eficazes. Tolbert e Zucker (1998) chamam assim de ator racional, como o modelo que parte da premissa que os indivíduos estão constantemente envolvidos em cálculo de custos e benefícios das ações, seguindo critérios de maximização da utilidade.

Em oposição, o modelo institucional pressupõe que os indivíduos aceitam e seguem normas sociais, sem qualquer reflexão ou resistência comportamental, sem questioná-las, baseados somente em seus interesses particulares.

O processo de institucionalização, segundo Berger e Luckmann (1967 *apud* TOLBERT; ZUCKER, 1998), representa processo chave na criação e perpetuação

de grupos sociais duradouros. A instituição é definida como “uma tipificação de ações tornadas habituais por tipo específicos de atores” (TOLBERT; ZUCKER, 1998, p. 204). Tal tipificação envolve o desenvolvimento de definições e significados compartilhados e que estão ligados a comportamentos tornados habituais.

Na FIGURA 5 é apresentado um diagrama que descreve o processo de institucionalização das práticas e as forças que atuam no modelo.

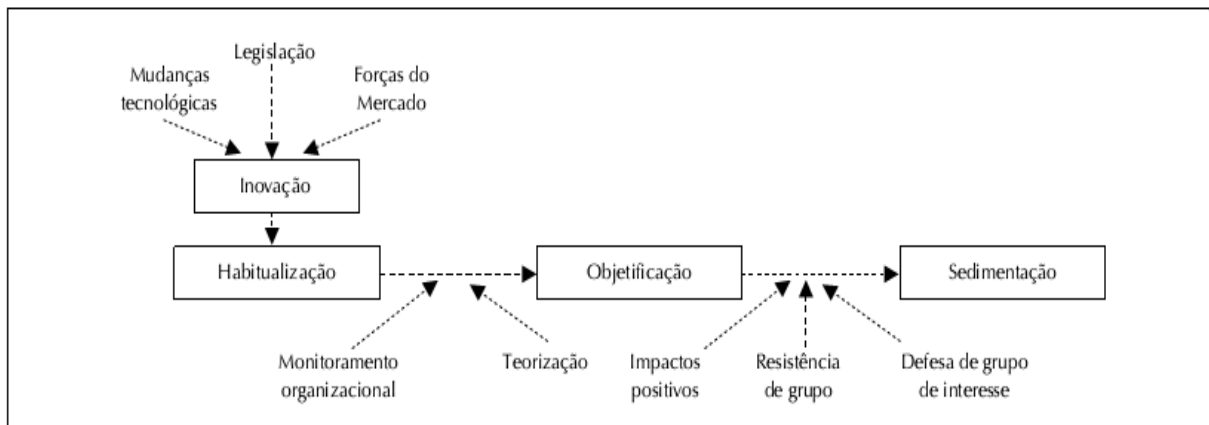


FIGURA 5– Processos inerentes à institucionalização  
 FONTE: TOLBERT; ZUCKER, 1998, p. 207.

No desenho proposto, a etapa denominada de *habitualização* consiste no desenvolvimento de comportamentos padronizados para a solução de problemas e a associação destes comportamentos a estímulos particulares. Nesta fase ocorre a criação de novas estruturas, de forma independente. A seguir, os decisores que compartilhem da inovação podem adotá-la ou recorrer a soluções já desenvolvidas – fenômeno este conhecido como isomorfismo – o que caracteriza o Monitoramento organizacional. A este estágio é chamado de pré-institucionalização.

A segunda etapa, a *objetivação* está relacionada ao momento em que uma ação possui significado generalizado e socialmente compartilhado ligado a esses comportamentos. Nesta fase o movimento atinge um estado mais permanente e disseminado, e existe certo consenso social entre os tomadores de decisão da organização do valor da estrutura. A objetivação representa a generalização do significado de uma ação e é componente chave no processo de institucionalização.

Quando a estrutura está disseminada torna-se mais provável que seja percebida como escolha ótima, o que reduz o grau de incerteza e acarreta no aumento na adesão. Quando as estruturas se objetivam e são amplamente disseminadas são classificadas como de semi-institucionalização.

A terceira fase é a *sedimentação*, na qual ocorre a transmissão das tipificações aos demais membros (exterioridade) que estão aptos a tratá-las como dados sociais, mesmo não tendo conhecimento de suas origens. Corresponde ao processo que se apóia na continuidade histórica da estrutura e sua sobrevivência pelas várias gerações de membros da organização. A sedimentação caracteriza-se tanto pela propagação das estruturas por todo o grupo como pela perpetuação por um período consideravelmente longo de tempo (TOLBERT; ZUCKER, 1998).

Desta forma, a difusão de uma estrutura para determinada organização depende de que outras organizações já a tenham “pré-testado”, para que os tomadores de decisão possam ter base de comparação e de percepção do custo/benefício de sua adoção (MACHADO-DA-SILVA; GONÇALVES, 1998).

A total institucionalização de uma estrutura depende de efeitos conjuntos de: relativa baixa resistência de grupos de oposição; promoção e apoio continuado por grupos defensores; e correlação positiva com resultados desejados. Para Tolbert e Zucker, a instituição propriamente dita corresponde ao estágio final de um processo, “ocorre quando as ações tornadas habituais referem-se a comportamentos que se desenvolveram empiricamente e foram adotados por um ator ou grupo de atores a fim de resolver problemas recorrentes” (TOLBERT; ZUCKER, 1998, p. 204).

O QUADRO 3, a seguir, traz os argumentos sobre as características e consequências dos processos nos estágios que compõem a institucionalização.

<b>DIMENSÃO</b>	<b>PRÉ- INSTITUCIONAL</b>	<b>SEMI- INSTITUCIONAL</b>	<b>TOTAL INSTITUCIONALIZAÇÃO</b>
Processos	Habitualização	Objetivação	Sedimentação
Características dos adotantes	Homogêneos	Heterogêneos	Heterogêneos
Ímpeto para difusão	Imitação	Imitativo/Normativo	Normativo
Atividade de teorização	Nenhuma	Alta	Baixa
Variância na implementação	Alta	Moderada	Baixa
Taxa de fracasso estrutural	Alta	Moderada	Baixa

QUADRO 3– Estágios de institucionalização e dimensões comparativas  
 FONTE: TOLBERT; ZUCKER, 1998, p. 211.

Scott (1995 *apud* MACHADO-DA-SILVA; GONÇALVES, 1998) identifica três pilares predominantes nos estudos institucionais, conforme o QUADRO 4, do que chamou de variações de ênfase e suas diferenças analíticas. Ressalta que não se trata de estruturas mutuamente exclusivas, mas de alternativas de análise para melhor compreensão do fenômeno.

	<b>REGULATIVO</b>	<b>NORMATIVO</b>	<b>COGNITIVO</b>
Base de submissão	Utilidade	Obrigação social	Aceitação de pressupostos
Mecanismos	Coercitivo	Normativo	Mimético
Lógica	Instrumental	Adequação	Ortodoxa
Indicadores	Regras, leis e sanções	Certificação e aceitação	Predomínio e isomorfismo
Base de legitimação	Legalmente sancionado	Moralmente governado	Culturalmente sustentado, conceitualmente correto

QUADRO 4 – Variações de ênfase: três pilares institucionais  
 FONTE: MACHADO-DA-SILVA; GONÇALVES, 1998, p. 222

No Brasil, diversos estudos têm discutido a perspectiva institucional no campo das práticas de contabilidade gerencial (GUERREIRO *et al.*, 2005; BRANCO, 2006; GUERREIRO, PEREIRA; REZENDE, 2006; AGUIAR; GUERREIRO, 2008; GUERREIRO, PEREIRA; FREZATTI, 2008; OYADOMARI *et al.*, 2008a; 2008b; BARBOSA NETO; COLAUTO, 2010; ZUCCOLOTTO, SILVA; EMMENDOERFER, 2010; GUARIDO FILHO; COSTA, 2012; RUSSO *et al.*, 2012).

Conforme Oyadomari *et al.* (2008b), o entendimento dos aspectos relacionados   como as práticas gerenciais são institucionalizadas é um importante instrumento para poder ajudar a entender as lacunas existentes entre a Academia e a *práxis*.

### 3 A ECONOMIA SOCIAL E SOLIDÁRIA

Segundo Singer (2002), o modo de produção capitalista produz desigualdades crescentes entre ganhadores e perdedores, produzindo sociedades desiguais. As contradições do sistema capitalista criaram suas próprias formas de resistência, de maneira contra-hegemônica (COSTA; CARRION, 2009), como se apresenta o caso das iniciativas ligadas à Economia Solidária.

A lógica de mercado tradicional está assentada em métricas como lucro e rentabilidade, e a competição econômica produz verdadeira polarização entre ganhadores e perdedores (SINGER, 2002), verifica-se um grande contingente de pequenos empreendimentos que permanecem à margem da mercado devido a sua vulnerabilidade.

Gaiger (2009) explica que a vulnerabilidade dos pequenos empreendedores não decorre apenas de carências cognitivas ou de formação de competências. Tal vulnerabilidade somente pode ser abrandada com o fortalecimento e mutação das suas atividades econômicas costumeiras, sustentados pelos saberes práticos e seus aspectos relacionais. A associação de indivíduos em cooperativas ou outras formas coletivas de produção e gestão potencializa os ativos dos pequenos empreendedores, gerando impactos mais rápidos e, principalmente, mais sustentáveis.

Para o autor, desde os primeiros desenvolvimentos teóricos na área, a dimensão empreendedora das organizações é enfatizada como diferencial de outras formas tradicionais de gestão da economia popular. Os agentes econômicos de pequena escala, em geral, movem-se por um empreendedorismo de necessidade, que não compartilha com os atributos do empreendedorismo de oportunidade da matriz *schumpeteriana*. A economia solidária, por basear-se na livre associação entre os membros, na cooperação produtiva e na autogestão, adota uma racionalidade distinta à típica capitalista (GAIGER; CORRÊA, 2011).

### 3.1 CONCEITUAÇÃO E HISTÓRICO

Costa e Carrion (2009) posicionam a Economia Solidária como um conjunto de atividades voltadas para a geração de trabalho e renda, envolvendo organizações produtivas, de prestação de serviços e atividades suporte, como financiamento, comércio e consumo. Assumem diversas formas de organização, como as cooperativas, associações e grupos informais, e apresentam características que a distinguem da atividade econômica capitalista tradicional.

Como prática contra-hegemônica, a Economia Solidária possui um caráter de alternativa, de resistência, de pensamento e prática autônomos que questionam valores dominantes no sentido de valorizar as diversidades e peculiaridades da dinâmica local (COSTA; CARRION, 2009). Desta forma, a Economia Solidária é apresentada como “outro modo de produção”, cujos princípios básicos são a propriedade coletiva ou associada do capital e o direito à liberdade individual (SINGER, 2002).

Para Singer (2002, p. 10), a economia solidária constitui “outro modo de produção, cujos princípios básicos são a propriedade coletiva ou associada do capital e o direito à liberdade individual”. Ou como define Gomes (2007, p. 09), pode ser definida como:

[...] o conjunto das atividades de produção, distribuição, consumo e crédito para a geração de trabalho e renda, baseada no trabalho coletivo, na cooperação, na autogestão e nas diversas formas de compartilhamento, buscando o benefício social e o cuidado com o meio ambiente.

Para Metello (2007 *apud* COSTA, 2010), a Economia Solidária apresenta-se como um modelo de produção democrático, onde a cooperação e a solidariedade estão presentes nas relações estabelecidas entre os participantes que têm como centro do processo produtivo o ser humano e o trabalho, e não o capital e a busca pela maximização do lucro.

A economia solidária identifica uma série de experiências organizacionais inscritas numa dinâmica atual em torno das chamadas novas formas de solidariedade (FRANÇA FILHO, 2001). Compreendem um conjunto de práticas fundadas em relações solidárias e coletivas que visam à melhoria na qualidade de vida das pessoas, geralmente trabalhadores informais, desempregados ou subempregados.



Segundo Gaiger (2009), procurando abstrair qualquer conotação política ou normativa, o termo Economia Solidária refere-se a práticas econômicas de iniciativa de pessoas livremente associadas com características básicas, como algum grau de socialização dos meios de produção, dispositivos de cooperação no trabalho, e elementos de gestão democrática.

Como um fenômeno, está intimamente ligado à problemática da exclusão social crescente e posiciona-se no contexto de falência dos mecanismos de regulação econômico e política da sociedade. Para França Filho (2002), apesar de forma modesta, estas novas formas de regulação da sociedade permitem articular diferentes racionalidades e lógicas de atuação e da combinação de uma economia mercantil, não-mercantil e não-monetária, fenômeno este chamado de hibridação de economias. Isto é, geralmente em tais iniciativas coexistem a venda de produto ou prestação de serviços (recurso mercantil), o recebimento de subsídios públicos oriundos do reconhecimento da natureza de utilidade social ou outras finalidades (recurso não-mercantil), e o trabalho voluntário ou circuito de trocas (recursos não-monetários).

Para Da Ros (2007), ainda que a economia de mercado seja dominante, é preciso reconhecer que a economia é pluralista e tripolar, e que não estão separadas, mas que se articulam entre si, tendo também as formas não-mercantil e não-monetárias um forte peso na dinâmica organizacional e social. O discurso moderno atua na base do controle, da crescente racionalização e da colonização da natureza e das pessoas, colocando na posição de trabalhadores, potenciais consumidores da sociedade.

As organizações cooperativas e de economia solidária apresentam diferentes dimensões, como a social, a econômica, política, cultural e ambiental, constituindo assim fenômeno complexo de ser tratado isoladamente (DA ROS, 2007). As sociedades cooperativas apresentam ainda uma dupla finalidade, que é uma empresa de caráter econômico e uma associação de pessoas de caráter social. A dimensão econômica refere-se ao relacionamento operacional que os associados mantêm com a organização. As sociedades associativas ou cooperativas não possuem uma finalidade de lucro na sua concepção, mas uma vez que está organizada como empresa, precisa ser dinâmica, eficiente e produzir resultados para que possa atingir seus fins.

Na dimensão social, entende-se que a sociedade está voltada para seus próprios associados que a compõem. Deste modo, precisa ser necessariamente democrática, participativa, e igualitária nas suas decisões. Cada membro da sociedade representa um voto, independente do tamanho, posição ou investimento realizado. As entidades buscam a sustentabilidade do empreendimento tratado não só no aspecto econômico-financeiro, mas também no social e ambiental.

Costa (2010) afirma que a base da Economia Solidária é composta por três princípios: a solidariedade, a cooperação e a autogestão. A perda ou distanciamento de um destes princípios fragiliza o empreendimento, prejudicando a sua continuidade de atuação.

O princípio da solidariedade na Economia Solidária compreende a ação de ajuda mútua entre os membros, fazendo com que as pessoas se unam para superar problemas e dilemas comuns (COSTA, 2010). Não se confunde com a caridade ou filantropia, mesmo que importantes nas sociedades organizadas.

A cooperação consiste em estabelecer metas e objetivos para o coletivo, o comprometimento com tais metas e a ação conjunta para estes objetivos sejam alcançados. A prática de autogestão propõe que os próprios trabalhadores devam gerenciar o empreendimento, se tornam responsáveis por conceber e executar o trabalho. Deixam de ser coadjuvantes no processo produtivo e passam a protagonistas do próprio processo.

Segundo Costa (2010), o princípio da autogestão, ou gestão democrática, constitui dimensão de grande importância para a Economia Solidária e é o que garante aos empreendimentos econômicos solidários a sua peculiaridade. A autogestão ou gestão democrática representa a participação coletiva dos membros associados nas decisões da organização. Como assinala Gomes (2011, p. 125), “autogestão significa cooperação, colocando as pessoas como ‘protagonistas’ dos empreendimentos. A prática de autogestão possibilita aos trabalhadores tornarem-se sujeitos sociais.

Para Morgado (2008), a gestão democrática para ser efetiva requer transparência na transmissão das informações sobre o negócio, sejam números ou acontecimentos (fatos) e transmitidos por meio de diversos canais de comunicação.

A origem dos movimentos de Economia Social e Solidária inicia-se na primeira metade do século XIX, na Europa, provenientes do movimento associativista operário a partir de uma dinâmica de resistência popular, fazendo

emergir grande número de experiências solidárias influenciadas pelos ideais de ajuda mútua, da cooperação e da associação. Surgem inicialmente como alternativas de organização do trabalho, daquela proposta pela forma dominante de trabalho assalariado, imposto pela empresa capitalista nascente (FRANÇA FILHO, 2002).

Para o mesmo autor, o termo economia solidária originalmente surgiu no início de 1990, através dos trabalhos de Laville e Eme, na França, sendo, portanto forjado em um contexto europeu de iniciativas. Embora não tenhamos a mesma tradição de Estado Social em relação à da Europa, no contexto latino-americano se reconhece a profusão recente de diferentes iniciativas de solidariedade e que vêm contribuir com as formas já conhecidas de organização do meio social (FRANÇA FILHO, 2001).

No Brasil, o movimento da Economia Solidária teve origem a partir da década de 1980, em comunidades de baixa renda, estimulando a população a se organizar para geração de renda e melhoria nas condições de vida. No entanto, foi na década de 1990 que as iniciativas populares ganharam força, com o avanço do desemprego em massa no país, surgindo como forma alternativa de ocupação e garantia de renda.

O movimento recebeu ainda diversas nomenclaturas, a depender do contexto histórico e local (DA ROS, 2007), como cooperativismo popular, economia social, socioeconomia solidária, economia popular, economia solidária, entre outras. Em comum a estas, encontra-se o fundamento da solidariedade, acima do fator capital financeiro, como forma de geração de trabalho e renda para trabalhadores excluídos ou em trabalho precário.

### 3.2 A ECONOMIA SOCIAL E SOLIDÁRIA E O DESENVOLVIMENTO

Apesar dos enormes progressos científicos e técnicos ocorridos durante o século XX, dois problemas principais foram herdados: o desemprego em massa e as desigualdades crescentes (VEIGA, 2005). As desigualdades têm constituído um dos problemas mais relevantes do Brasil e das sociedades latino-americanas em geral, na qual o binômio desigualdade-pobreza constitui fenômeno intimamente associado. Para Gaiger (2009, p. 564), o Brasil deixou de ser um país pobre e dependente, para

converter-se numa das principais economias mundiais, sem deixar de conviver com enormes desigualdades econômicas, políticas, culturais e a pobreza extrema, formando um ciclo perverso.

O debate sobre o crescimento econômico como um fator espontâneo de distribuição da riqueza e superação das desigualdades econômicas já demonstrou ser forma pouco eficaz de avaliar o desenvolvimento das nações (VEIGA, 2005; GAIGER, 2011). A ênfase dada apenas ao crescimento econômico, demonstrado no acúmulo de bens materiais e beneficiando apenas parcela da população mundial, vem sendo constatado como ineficiente para proporcionar algum bem-estar social.

Segundo Veiga (2005), a maior dificuldade do processo de desenvolvimento está na natureza multidimensional de estudo. Encontrar um modo de mensuração representado por um índice sintético, por melhor que seja seu valor simbólico e utilidade na comunicação, tornará sempre muito duvidoso e discutível.

As concepções mais dominantes de desenvolvimento põem ênfase na centralidade do mercado e privilegiando a ideia de crescimento econômico (FRANÇA FILHO, 2002). Outros autores também levantaram a polêmica em torno do crescimento e do desenvolvimento econômico, como verificado em Clemente e Higachi (2000), afirmando que o primeiro envolve o incremento da população e da renda, enquanto que o segundo refere-se à elevação do nível de vida da população.

Para Veiga (2005), entre os desafios cruciais do desenvolvimento ainda inclui-se a necessidade de libertar os trabalhadores de um cativeiro explícito ou implícito que nega o acesso ao mercado de trabalho aberto. Do mesmo modo, a negação ao acesso aos mercados de produtos frequentemente está entre as privações enfrentadas por muitos produtores sujeitos à organização e restrições tradicionais. “A liberdade de participar do intercâmbio econômico tem um papel básico na vida social” (p. 35).

Na visão de Costa e Carrion (2009, p. 73), “sob o abrigo da ciência normal os modelos de desenvolvimento se fortaleceram como modelos únicos de organização social, econômica, política e cultural, pretendendo-se assim hegemônicos e totalitários”.

O conceito de Desenvolvimento Local surge como uma alternativa estratégica de ação na qual os atores locais de forma participativa decidem o destino comum para o território. Pode-se compreender que o desenvolvimento local ocorre com a integração do capital social local, os poderes públicos locais e demais atores

locais que se unem pelo desenvolvimento. As relações entre os atores tornam-se interdependentes, uma vez que firmam parceiras e articulações dentro de ações planejadas.

Segundo Prévost (1996), o Desenvolvimento Local não pode ser compreendido como um processo mecânico, mas antes de tudo um processo orgânico, um processo humano, que não deve desvincular-se dos valores e comportamentos de quem participa. Para este autor, o processo de desenvolvimento local insere-se na filosofia do cooperativismo, por seus valores de base, autonomia e solidariedade inatos no processo, entendendo também como uma forma de desenvolvimento cooperativo.

As formas cooperativas ocupam um lugar central na dinâmica de desenvolvimento local, ocupando importante papel nas comunidades em que encontram e constituindo promotoras eficazes no papel de ativar uma comunidade a fim de solucionar seus problemas, proporcionando uma perspectiva endógena do desenvolvimento (PRÉVOST, 1996).

Tais projetos constituem propostas de construir bases mais humanas para o desenvolvimento econômico, a partir de valores de equidade, respeito à diversidade, de solidariedade, e do reconhecimento da multifuncionalidade dos espaços rurais. No que diz respeito à abordagem territorial e participativa, a negociação e a gestão de projetos territoriais sustentáveis fundam-se na implementação de mecanismos de interação entre ação pública do Estado e ação coletiva das populações rurais (SABOURIN, 2007).

Para o autor, o território é a unidade que melhor permite tomar em consideração e mobilizar os laços de proximidade entre indivíduos, grupos sociais e instituições. A justificativa para a abordagem territorial deve-se a razão que o rural não se limita ao agrícola e que ao mesmo tempo o município representa escala demasiada reduzida para o planejamento e organização do desenvolvimento, enquanto o Estado é demasiado extenso para levar em conta a heterogeneidade das especificidades locais.

A abordagem de território “deve contribuir para constituir espaços de diálogo entre organizações locais, sociedade civil, municípios e serviços do Estado, de maneira a levar em conta as dinâmicas locais, as prioridades e as especificidades dos atores locais” (SABOURIN, 2007, p. 726).

Gaiger (2009) analisa que medidas de *ativação econômica* de setores sociais empobrecidos são mais indicadas a provocar efeitos benéficos sobre a equidade e o desenvolvimento social e econômico, ao invés de apenas melhorias na capacidade de consumo. Tais medidas consistem em converter beneficiários dos programas de apoio em protagonistas da ação. Desta maneira, o empreendedorismo associativo representa um caminho promissor de criação de oportunidades de trabalho e de alternativas de produção, fomentando a participação cidadã e ensejando novas formas de intervenção social.

No debate centralizado do desenvolvimento, a economia produzida por setores populares da economia tem ocupado lugar bastante subordinado na dinâmica econômica, geralmente denominada de uma “economia dos pobres”, sem avaliar o seu real poder transformador. A emergência trazida pela Economia Solidária, por exemplo, representa a formulação de uma visão de desenvolvimento que se permita assentar em uma visão plural de economia (FRANÇA FILHO, 2002).

Gaiger (2009) afirma que os arranjos associativos de produção de bens e serviços reconhecidos sob a égide da Economia Solidária, apesar do conhecido papel como fonte de trabalho e elemento dinâmico do desenvolvimento, têm recebido pouca atenção. No geral relegam a posição secundária de políticas voltadas ao empreendedorismo de pequeno porte, ou quando restringem-se a iniciativas de apoio a organizações maiores – como as grandes e médias cooperativas – ou desconsideram as especificidades do empreendimento associativo, tratando como empresas convencionais de capital privado.

A Economia Solidária, assim como outras definições como a Economia Social, Economia Popular e o Terceiro Setor, constituem espaços econômicos na sociedade que recentemente têm sido percebidos como lugares de produção e distribuição de riqueza. Trata-se de uma forma de economia que, ao invés de constituir um setor a parte buscando corrigir as lacunas deixadas pelo o Estado e o Mercado, busca interagir com as formas econômicas dominantes, na perspectiva de elaboração de arranjos particulares de princípios econômicos diversos (FRANÇA FILHO, 2001; 2002).

O entendimento da economia solidária pressupõe outro olhar em relação ao funcionamento da economia real, não é reduzi-la aos mecanismos tradicionais de mercado da teoria neoclássica, mas enquanto uma economia plural, uma economia que admite uma pluralidade de princípios de comportamento econômico. Por

essa referência a uma economia plural, trata-se de pensar uma outra forma de produção e distribuição de riqueza. O que não necessariamente representa uma ação contra o mercado, mas submetido a outros princípios e que seja enraizado junto a outros registros de práticas (FRANÇA FILHO, 2001).

Segundo o mesmo autor, a economia pode ser entendida como uma forma de produção e distribuição da riqueza, mas que não se esgota na lógica puramente mercantil. Adota como princípio uma economia plural, como a que admite uma diversidade de princípios do comportamento econômico. Assim, torna-se possível reconhecer, avaliar e compreender o que se produz fora do circuito do Estado e do mercado, muitas vezes de maneira não-monetarizada.

A importância do papel desempenhado por estas iniciativas solidárias reside na capacidade de contribuir com a geração de novos modos de regulação da sociedade. Significa reconhecer outra possibilidade de sustentação das formas de vida de indivíduos e sociedade, não centrada nas esferas do Estado e do mercado. Na prática, representa “uma séria de experiências organizacionais inscritas numa dinâmica atual em torno das chamadas novas formas de solidariedade” (FRANÇA FILHO, 2002, p. 14).

As experiências de economia solidária supõem uma articulação entre esfera econômica, social e política em razão das diferentes lógicas que atravessam tais experiências. O fenômeno da economia solidária não possui um papel de substituto da ação Estatal, mas, como conjunto de atividades contribuindo para a democratização da economia, uma função de articulação junto à esfera pública para um projeto de integração social e cultural (FRANÇA FILHO, 2001).

### 3.3 CARACTERIZAÇÃO DOS EMPREENDIMENTOS ECONÔMICO-SOLIDÁRIOS

A economia solidária representa movimento que envolve diversos atores: os empreendimentos econômico-solidários – EES, entidades de apoio e fomento, poder público, e formas de auto-organização. Contudo, para que se desenvolva torna-se necessária a existência de fontes de financiamento, redes de comercialização, assessoria técnico-científica, formação continuada de trabalhadores, e apoio institucional e legal por parte de autoridades governamentais (SINGER, 2002; COSTA, 2010).

Ademais, a economia solidária opera sob diversas formas, tais como associações produtivas, cooperativas (de produção, trabalho, consumo ou crédito), grupos coletivos, grupos de crédito solidário, bancos comunitários (microcrédito), clubes de troca, feiras, moedas sociais, e empresas recuperadas ou provenientes de massa falida.

Uma primeira característica central que marca como fenômeno a economia solidária consiste nas experiências associativas em geral marcadas por uma dinâmica comunitária, do ponto de vista interno, e ao mesmo tempo abertas sobre o espaço público. Outra característica do fenômeno é a sua diversidade. Algumas iniciativas procuram afirmar seu caráter político, outras como prática assistencial, indo desde a filantropia até a cooperação, com diferentes manifestações de solidariedade (FRANÇA FILHO, 2001).

Segundo o mesmo autor, tais experiências reúnem usuários, profissionais e voluntários, preocupados em articular criação de trabalho ou geração de atividades econômicas com finalidades sociais, constituindo uma multiplicidade de atores na estrutura de poder e seus papéis representam um caráter difuso. Como especificidade das iniciativas de Economia Solidária, descreve dois traços característicos: (a) hibridação das economias e (b) construção conjunta da oferta e da demanda.

A hibridação de economias, ou de recursos, diz respeito à articulação das distintas fontes de recursos, de natureza mercantil, não-mercantil e não-monetária. A economia mercantil está arraigada nos princípios do mercado auto-regulado, como um tipo de troca marcado pela impessoalidade e relação puramente utilitária.

A segunda especificidade, diferentemente do que ocorre na economia de mercado que funciona na separação abstrata entre oferta e demanda, corresponde a concepção de que os serviços são concebidos em função das necessidades sociais reais existentes localmente (FRANÇA FILHO, 2002). Esta construção conjunta de oferta e demanda é possível em razão da interação entre diferentes participantes, isto é, do papel simultâneo desempenhado por usuários e trabalhadores dos empreendimentos.

As associações e cooperativas são exemplos concretos e representam alternativa de geração de trabalho e renda no Brasil. De acordo com dados do Sistema de Informações em Economia Solidária (SIES, 2010), as formas de organização dos empreendimentos solidários são em sua maioria associações



(52%), seguidas de empreendimentos informais (36,5%), cooperativas (10%) e outras formas de organização (1,5%).

Utilizando o escopo adotado pelo Mapeamento Nacional da Economia Solidária no Brasil (SENAES/MTE), para serem considerados como EES, as iniciativas devem satisfazer cinco requisitos: (i) constituírem organizações suprafamiliares permanentes; (ii) sob propriedade ou controle dos sócios-trabalhadores; (iii) com emprego ocasional e minoritário de trabalhadores não-associados; (iv) com gestão coletiva das suas atividades e da alocação dos resultados; (v) de natureza econômica, direcionada à produção, comercialização, serviços, crédito ou consumo (GAIGER, 2009). Também a partir dos dados obtidos do mapeamento nacional da Economia Solidária, entre os anos de 2005 e 2007, verificou-se que a principal dificuldade enfrentada pelos empreendimentos é a comercialização dos produtos (61%), seguida pelo acesso à crédito (49%) e do acesso a ações de acompanhamento, apoio ou assistência técnica (27%). As áreas de atuação de tais empreendimentos são na sua maioria do segmento rural (48%), e urbano (35%), seguido do segmento Rural/Urbano (17%). Segundo o SIES (2010), o principal obstáculo apontado pelos empreendimentos solidários foi a falta de apoio técnico (36%) (GOMES, 2011).

### 3.4 GESTÃO DE EMPREENDIMENTOS ECONÔMICO-SOLIDÁRIOS

Horngren, Sundem e Stratton (2004) explicam que a contabilidade quando aplicada a organizações sem fins lucrativos, e de maneira eficiente, contribui para a eficiência das operações e auxilia as organizações a atingir seus objetivos organizacionais. Para Lopes e Martins (2007), as decisões organizacionais são tomadas por pessoas que consideram também seus próprios interesses. Neste contexto, também deve-se levar em conta o desenho organizacional, isto é, as diversas formas com que as firma podem organizar-se.

Os autores explicam ainda que, em modelos descentralizados de gestão, como no caso do modelo associativo-cooperativo, os níveis mais baixos de decisão ganham maior autonomia e interesse no processo decisório, mesmo que, no entanto, a coordenação das atividades pode vir a ser prejudicada.

Como já mencionado, os Empreendimentos Econômico-Solidários – EES apresentam duas facetas: a de empreendedorismo e da solidariedade, compondo uma nova totalidade social-econômica instituída como sociedade de pessoas, ante o capital (GAIGER; CORRÊA, 2011). Os empreendimentos econômico-solidários orientam-se por uma racionalidade específica, simultaneamente social e econômica, ou seja, procuram conciliar solidariedade e desempenho econômico.

A Economia Solidária configura um desafio aos pesquisadores da área na necessidade de reconstruir e desconstruir o referencial utilizado no campo dos estudos organizacionais. Os aportes teóricos comumente utilizados nestes estudos têm-se mostrado insuficientes e até inadequados para suportar a complexidade das relações envolvidas na realidade. Desta forma, a construção de um paradigma próprio de análise apresenta-se como condição fundamental para as pesquisas de gestão dos empreendimentos solidários (COSTA; CARRION, 2009).

Segundo os autores, incluir a economia solidária no campo de estudos das organizações representa uma proliferação paradigmática, isto é, o desenvolvimento de novas abordagens para captar a complexidade organizacional na sua maior amplitude.

A construção dessa nova visão, no entanto, continua os autores, apresenta-se muito distante a partir da perspectiva da racionalidade administrativa e instrumental da lógica tradicional de mercado, sustentada por mecanismos burocráticos que visam garantir aos modelos de gestão padronização e uniformidade, e garantir a maximização do capital.

Em tese, a economia solidária organiza-se através de um processo de *gestão social*, e não de uma *gestão estratégica precária*. Sob a gestão social, os processos são construídos pelos diferentes sujeitos – pessoas – a partir de relacionamentos intersubjetivos. A gestão estratégica caracteriza-se por uma ação utilitarista, baseada no cálculo de meios e fins, e é implementada pela interação entre pessoas na qual uma tem a autoridade formal sobre as demais (COSTA; CARRION, 2009).

A contradição entre a solidariedade dos empreendimentos solidários e a hierarquia na relação com o mercado são características próprias de suas dinâmicas e a discussão sobre o seu desenvolvimento precisa ser pensada a partir dessas contradições (COSTA; CARRION, 2009).

As empresas de autogestão deveriam ter mecanismos de participação dos trabalhadores associados, apoiados por controles internos efetivos e canais de comunicação transparentes e democráticos. Uma vez que as ferramentas gerenciais em grande maioria foram pensadas e desenvolvidas para os modelos heterogestionários, ou tradicionais, “adaptar o conhecimento técnico para a autogestão e desenvolver novas ferramentas especialmente pensadas para a autogestão é, portanto, urgente e um grande desafio” (ITCP-USP, 2007).

Diferentemente, no sistema tradicional de gestão, denominado de heterogestão, as decisões são verticalizadas, isto é, tomadas no fluxo de cima para baixo, do nível hierárquico superior para o inferior. O controle, o planejamento e a decisão adquirem um caráter de coletividade. Pelo próprio princípio da autogestão, ou gestão democrática, “é fundamental o acesso irrestrito a todos os tipos de informação, não só no aspecto financeiro, de custos e valor dos produtos e/ou serviços, como em relação a todo o conjunto de informações referentes ao processo de trabalho” (GOMES, 2007).

Como afirma Singer (2000), na empresa solidária todas as informações relevantes estão disponíveis aos interessados. Desta forma, “a contabilidade e os demais sistemas de controle são desenhados para que a transparência impere, de modo que a participação de todos nas decisões possa acontecer”. Ainda no que diz respeito à contabilidade e aos controles aplicados ao contexto da Economia Solidária, Singer (*apud* ITCP-USP, 2007, p. 26) enfatiza que:

“Há uma contabilidade que se insere no sistema capitalista, em que as informações fluem de baixo para cima e as ordens de cima para baixo [...]. Outra é a contabilidade que se insere na Economia Solidária, em que é dever dos dirigentes informar à base – o conjunto de trabalhadores – sobre a situação da empresa, para que esse coletivo possa tomar decisões.”

No estudo de Cruz Filho (1995), a falta de informação sobre os resultados nas cooperativas culminou em uma baixa participação dos associados, enquanto que a própria doutrina cooperativista considera a participação como fator fundamental. A falta de participação de associados favorece o controle da cooperativa por uma minoria, que a utiliza como instrumento político e de promoção pessoal, e de atitudes de desconfiança e descrédito, levando ao descompromisso com a cooperativa e o afastamento do associado.

O autor atribuiu o fracasso de muitas cooperativas à não participação do associado decorrente da falta de informação. A falta de informação gera desconfiança, descrédito, desvio da produção, dentre outras atitudes, o que gera o insucesso da cooperativa. Recomenda que a elaboração e apresentação das informações contábeis das cooperativas de maneira mais adequada às necessidades e aos entendimentos dos associados.

A confiabilidade no processo de comunicação das informações daria maior credibilidade ao modo de operar da autogestão. Também, por parte dos receptores das informações, a confiança no processo forneceria ambiente com menores custos de transação e maiores possibilidades de desenvolvimento (MORGADO, 2008).

Para o autor, outro problema para a falta de apropriação da informação contábil é o legado cultural dos trabalhadores que segrega o “pensar” (administradores, tomadores de decisão) e o “executar” (trabalhadores). Já o contrário, a falta de transparência nos canais de comunicação pode levar à desconfiança (SOLOMON; FLORES, 2002 *apud* MORGADO, 2008). Segundo Morgado (2008), a informação contábil é passível de diversos problemas de compreensão e de comunicação. O primeiro destes é a necessidade de conhecimento prévio. Os sistemas tradicionais de contabilidade possuem alto grau de significado semântico, tornando a capacidade de absorção da informação reduzida pelos principais usuários.

De maneira geral, a comunicação exercida pelas demonstrações contábeis – contas e grupos de contas, saldos, critérios de classificação, rateios, notas explicativas, etc. – deve gerar confiança nos públicos a que se destinam (MORGADO, 2008).

A contabilidade perpassa os campos da psicologia, da administração, economia, pedagogia e outras áreas que possuem relação com a estrutura dos Empreendimentos de Economia Solidária (VIEIRA; PANHOCA, 2011).

## 4 MATERIAL E MÉTODO

Para execução de qualquer trabalho científico, faz-se necessário determinar uma metodologia de pesquisa que estabeleça os métodos e técnicas apropriadas para que se possa obter melhor compreensão dos aspectos que permeiam o objeto de estudo. Com o objetivo de analisar o processo de institucionalização de práticas de controle e contabilidade gerencial em Empreendimentos Econômico-Solidário (EES), procurou-se identificar as principais variáveis nas atividades da organização que pudessem ser evidenciadas em um estudo.

O método de estudo a ser utilizado será a pesquisa descritiva qualitativa, utilizando-se técnicas de coleta de dados, dados primários, e secundários sobre a Economia Solidária e a sua relação com as práticas contábeis.

Segundo Flick (2009), a pesquisa qualitativa parte da noção de construção social da realidade em estudo, das perspectivas dos participantes, em suas práticas do dia-a-dia e em seu conhecimento cotidiano relativo à questão de estudo. Os métodos devem ser adequados à questão e abertos suficientemente para permitir um entendimento de um processo ou relação.

### 4.1 ESTRATÉGIA E PLANEJAMENTO DA PESQUISA

Richardson (1999) explica que o método é o caminho ou a maneira para chegar a determinado fim ou objetivo. Pode-se definir o método científico como o conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos adotados para se atingir o conhecimento. Estes métodos têm por objetivo proporcionar meios técnicos para garantir a objetividade e a precisão no estudo dos fatos sociais (GIL, 1999). Desta forma, deve-se traçar uma metodologia adequada que suporte os objetivos da pesquisa propostos, por meio do método científico.

Existem diferentes classificações sobre metodologia de pesquisa do ponto de vista de diversos autores. A classificação da pesquisa, segundo a tipologia de Cooper e Schindler (2003), pode ser compreendida conforme o QUADRO 5.

CATEGORIA	CLASSIFICAÇÃO
Quanto ao grau em que as questões de pesquisa foram cristalizadas...	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>Estudo exploratório</b></li> <li>▪ Estudo formal</li> </ul>
Quanto ao método de coleta de dados...	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>Monitoramento</b></li> <li>▪ Interrogação/comunicação</li> </ul>
Quanto ao poder do pesquisador de produzir efeitos nas variáveis que estão sendo estudadas...	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Experimental</li> <li>▪ <b>Ex post facto</b></li> </ul>
Quanto ao objetivo de estudo...	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>Descritivo</b></li> <li>▪ Causal</li> </ul>
Quanto à dimensão de tempo...	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>Transversal</b></li> <li>▪ Longitudinal</li> </ul>
Quanto ao escopo do tópico – amplitude e profundidade – do estudo...	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>Caso</b></li> <li>▪ Estudo estatístico</li> </ul>
Quanto ao ambiente de pesquisa...	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>Ambiente de campo</b></li> <li>▪ Pesquisa de laboratório</li> <li>▪ Simulação</li> </ul>
Quanto às percepções das pessoas sobre a atividade de pesquisa...	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Rotina real</li> <li>▪ <b>Rotina modificada</b></li> </ul>

QUADRO 5– Tipologiae Classificação da Pesquisa  
 FONTE: Adaptado de Cooper e Schindler(2003, p. 129)

No que se refere ao objetivo da questão de pesquisa, o estudo classifica-se como exploratório, sendo aquele realizado com o objetivo de descobrir futuras tarefas de pesquisa. O método de coleta de dados é o estudo de monitoramento, como método em que o pesquisador inspeciona as atividades de uma pessoa (ou grupo) ou a natureza de algum material, sem tentar extrair qualquer resposta.

Sobre a influência do pesquisador sobre as variáveis de estudo, que a partir da tipologia adotada divide-se em experimental e *ex post facto*, o trabalho caracteriza-se como do tipo *ex post facto*, visto que o investigador não tem controle sobre as variáveis no sentido de poderem manipulá-las, podendo apenas relatar o que aconteceu ou que está acontecendo.

Quanto ao objetivo do estudo, classifica-se como de natureza descritivo, uma vez que em sua essência busca a descrição das características de um fenômeno ou características associadas com a população-alvo. Na sua dimensão temporal, o estudo busca representar uma posição em um determinado momento, sendo, portanto de ordem transversal.

O ambiente de pesquisa é o próprio ambiente de campo, e a percepção dos sujeitos pesquisados é sobre a rotina modificada. Os sujeitos influenciam os resultados da pesquisa através de suas percepções, seja de forma sutil ou mais drasticamente.

## 4.2 COLETA DE DADOS

Adotou-se como estratégia de pesquisa o estudo de caso. O estudo de caso caracteriza-se pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir o conhecimento amplo e detalhado (GIL, 1999). Para Yin (2010), os estudos de caso representam estratégia preferida quando se colocam questões do tipo “como” e “por que”, quando o pesquisador possui pouco (ou nenhum) controle sobre os acontecimentos, e quando o foco da pesquisa se encontra em fenômenos contemporâneos inserido em um contexto da vida real.

Para o autor, “um estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos” (p. 32).

Dias Filho e Machado (2004) explicam que geralmente, as pesquisas de base etnográfica estão centradas em estudos de caso e procuram descrever e compreender a relação entre as práticas contábeis e aspectos culturais dos indivíduos que atuam nas organizações. Neste sentido, o método do estudo de caso torna-se ferramenta básica para os estudos que visam melhor compreensão, análise e interpretação de determinados fenômenos com efeitos econômicos sobre e na entidade (FELIU; PALANCA, 2000).

O método observacional, segundo Gil (1999) é um dos mais utilizados nas ciências sociais. Apesar de considerado por uma parte como primitivo e impreciso, pode ser um dos mais modernos visto que possibilita elevado grau de precisão nas ciências sociais. Para Cooper e Schindler (2003), a observação qualifica-se como investigação quando é conduzida especificamente para responder uma questão de pesquisa, fornecendo informações confiáveis e válidas sobre o que aconteceu. Torna-se um complemento para outros métodos, compondo assim, uma triangulação de métodos. A perspectiva adotada para a pesquisa foi a da observação participante.

Gil (1999) observa que a observação participante, ou observação ativa, consiste na participação real do pesquisador na vida da comunidade, grupo ou de uma situação determinada. Sendo uma pesquisa de contabilidade mas que também estuda os fenômenos sociais há maior dificuldade de manter o pesquisador em posição neutra, visto que na condição de ser humano, as observações influenciarão e serão influenciadas (DIAS, 2004).

Em estudos de observação, as questões de mensuração, que são as questões que fazemos aos respondentes e podem ser questões pré-planejadas e questões feitas sob medida, correspondem às observações que os pesquisadores devem registrar sobre cada assunto estudado (COOPER; SCHINDLER, 2003).

Como toda pesquisa acadêmica, as técnicas apresentadas possuem suas limitações que deveriam ser reduzidas com a utilização de múltiplos métodos ou teorias. Outra dificuldade para esse tipo de estudo é a relação do pesquisador. Como este está inserido, participando como observador e interagindo com o ambiente e os agentes da organização, terá a facilidade da aproximação do contexto, mas deve também procurar “distanciar-se” analiticamente dos fenômenos analisados, reduzindo possíveis vieses.

Segundo Cooper e Schindler (2003), o fato de utilizar como método a observação participante pode vir a interferir na coleta de dados, uma vez que o papel do observador pode influenciar a maneira como os outros agem. Ademais, surge o efeito que o registro pode interferir na participação, direcionando as condutas, e a participação interfere no registro.

A unidade de análise adotada no estudo foi uma associação de produtores rurais, localizada na comunidade de Ouro Fino, município de Tunas do Paraná, juntamente com o trabalho de atuação da ITCP/UFPR.

Em projetos de intervenção comunitários, a escolha do método utilizado é de fundamental importância, vez que há que se respeitar o conhecimento e a identidade cultural da localidade, entender as diversas percepções e ouvir os diversos atores da comunidade (ITCP, 2009). A escolha dos empreendimentos para o caso analisado deu-se em função da facilidade e acessibilidade de acesso às informações. As observações compreenderam o período de Fevereiro a Setembro de 2012. Os nomes reais dos produtores e de suas famílias foram omitidos para preservação das suas identidades.

As observações compreenderam o acompanhamento e participação em reuniões da Associação, visitas técnicas e as atividades realizadas pela ITCP/UFPR, nas quais eram debatidas questões referentes ao planejamento e gestão da organização, e também das atividades dos produtores rurais em suas propriedades. Destaca-se ainda que para o estudo de caso elaborou-se protocolo de estudo de caso para o procedimento de coleta de dados (APÊNDICE 1).



Segundo Cooper e Schindler (2003), uma teoria corresponde a um conjunto de conceitos, definições e proposições sistematicamente inter-relacionadas, que são antecipados para explicar e prever fenômenos (fatos). Assim, cumpre com o papel de estrutura na qual a pesquisa se baseia e é orientada. Desta forma, a investigação é suportada pela Teoria Institucional das organizações para a análise.

Como explicam Tolbert e Zucker (1998), o estudo dos determinantes do processo de institucionalização requer trabalhos comparativos sobre o desenvolvimento e propagação de diferentes estruturas. Envolve a construção e comparação de diversos casos reais de estruturas que tenham sido objeto de teorizações recentes. Neste aspecto, a comparação do caso poderá trazer importantes percepções para se saber se existem ou não semelhanças no processo pelo qual ocorre a adoção e difusão de diferentes práticas.

Tendo em vista que o caso em análise no Brasil mostrou-se pouco conclusivo, optou-se por fazer a triangulação dos dados obtidos com uma realidade distinta, de maneira também a reduzir os efeitos da observação participante. Segundo Silva (2006), a técnica da triangulação pode ajudar o investigador na análise e interpretação dos dados apresentados, e tem como objetivo essencial a amplitude da descrição, explicação e compreensão de um foco de estudo. A triangulação possui diversas modalidades, como a triangulação de tempo e de espaço, triangulação teórica, de investigador e metodológica. Para este estudo, optou-se pela triangulação de espaço, em que com as técnicas transculturais, vence as barreiras locais e nacionais e utiliza-se de técnicas de várias culturas.

Assim, a outra fase da pesquisa foi construída a partir da realização de estudos em empreendimentos e comunidades localizados no Chile, sob intervenção do Centro de Transdisciplinario de Estudios Ambientales da Universidad Austral de Chile (CEAM/UACH), localizada na cidade de Valdivia, Chile.

Esta segunda fase da pesquisa compreendeu a realização de entrevistas abertas e também de observações com representantes, organizações da sociedade civil, professores e pesquisadores, atores locais, além de revisão de literatura e documentos e visitas técnicas em comunidades rurais locais visando substanciar e compreender a realidade do caso brasileiro.

O CEAM/UACH configura-se um grupo de trabalho de enfoque inter e transdisciplinar que busca atuar frente os problemas de ordem ambiental que representam desafios para o desenvolvimento econômico e social e que seja

ambientalmente sustentável. Igualmente, busca apoiar o fortalecimento da sociedade civil na identificação de demandas ambientais e na gestão participativa do meio ambiente. Tem buscado ações e experiências integradas de ensino, pesquisa e extensão juntamente com diálogo com grupos populares ao tratar da temática meio ambiente indissociada da realidade cultural dos grupos assistidos.

O intercâmbio foi possibilitado através do convênio de cooperação entre a UFPR e a UACH, que tem por objetivo a cooperação acadêmica em áreas de investigação, docência e intercâmbio de docentes de pós-graduação para estudo e investigação, e do acordo entre projetos da ITCP/UFPR e do CEAM/UACH para troca de saberes, experiências e metodologias. O período de investigação foi realizado de Outubro a Dezembro de 2012.

A área de atuação do CEAM/UACH está localizada na Região de Los Ríos, na porção sul do Chile. A Região limita-se ao norte com a Região de La Araucanía, ao sul com a Região de Los Lagos, ao oeste com o Oceano Pacífico e a leste com a Argentina. Sua geografia é marcada pela ação de glaciares e por uma extensa rede fluvial e de corpos lacustres. Administrativamente, está dividida em duas províncias e 12 comunas: Futrono, Mariquina, Corral, Máfí, Panguipulli, Río Bueno, La Unión, Paillaco, Lanco, Lago Ranco, Los Lagos, e Valdívía.

Destaca-se por sua grande riqueza de recursos naturais e diversidade cultural e biológica presente na região, tanto hídrica, florestal e pesqueira. Por outro lado, o território se destaca por elevados níveis de pobreza, situando-se como uma das três regiões com maior quantidade de população considerada como pobre (18,8%)<sup>3</sup>, e apresentando importantes níveis de indigência. As comunidades (*comunas*) que apresentam os maiores índices a este respeito são Río Bueno, Lago Ranco, Panguipulli e Mariquina. Evidencia-se que nestes territórios a necessidade de concentrar esforços através de programas de superação da pobreza extrema para a região.

Quanto ao setor agropecuário da região, o principal uso do solo corresponde a florestas de bosques nativos, com cerca de 46% do uso do solo. A principal atividade produtiva volta-se para a pecuária bovina leiteira e de corte. Em seguida, destaca-se as plantações, principalmente de origem florestal, majoritariamente da espécie *Pinus radiata*, e concentrado por grandes proprietários.

---

<sup>3</sup> Considera-se a população que obtêm ingressos mensais inferiores a \$ 47.099 CLP em centros urbanos e de \$ 31.756 CLP em localidades rurais (AGENDA 21 LOCAL, 2008)

A atividade florestal ademais tem gerado diversos impactos nas regiões comparadas. Segundo relatório da Agenda 21 Local (2008)<sup>4</sup>, entre os impactos destaca-se a diminuição de recursos hídricos, a mudança no uso dos solos, problemas fundiários decorrentes de limites de propriedade, e a migração e o emprego florestal, que não correspondem à trabalhadores da própria região.

---

<sup>4</sup>A Agenda 21 é uma estratégia global que estabelece objetivos para enfrentar os aspectos sociais, culturais, econômicos e ambientais do mundo no Século XXI. Trata de um Plano de Ação Territorial desenvolvido por autoridades locais em favor ao desenvolvimento sustentável de uma localidade, integrando sustentabilidade ambiental, social e econômica com um componente fundamental, a participação cidadã efetiva (<http://www.agendalocal21.ci/2009/index.html>).

## 5 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Para Lopes e Martins (2007) e Nascimento (2011), supor que a prática da contabilidade gerencial – e assim como o seu processo de institucionalização – ocorre em um *vácuo social* constitui um erro. Trata de uma visão um tanto enviesada e simplista dos fatos, uma vez que as pessoas envolvidas impõem seus interesses diretamente às decisões (de forma positiva ou negativamente), e que a contabilidade torna-se resultado de amplo embate social, mais do que fruto de técnicas puramente científicas.

Neste aspecto, Hopwood (1980 *apud* DIAS FILHO; MACHADO, 2004) enfatizou a necessidade de explicar com maior profundidade o conhecimento contábil ao focar não apenas aspectos técnicos e cronológicos, mas compreender também os mecanismos de mudança que levam a disciplina ao estágio em que se encontra atualmente.

Com base nos dados obtidos e a partir das observações do grupo, este tópico tem por objetivo analisar as informações coletadas e obtidas para formular um diagnóstico do caso e, em um segundo momento, avaliar o processo de institucionalização das práticas de controle gerenciais.

Para a consecução do estudo, torna-se necessário a definição do que se considera como empreendimento econômico-solidário (EES). Utilizou-se para tanto o conceito de Gaiger (2009), em que caracteriza como práticas econômicas de iniciativa de pessoas livremente associadas, com características básicas, como algum grau de socialização dos meios de produção, dispositivos de cooperação no trabalho e elementos de gestão democrática.

Compreendem-se por controle gerencial as “técnicas de planejamento e controle de gestão, que envolvem processos de mensuração, acumulação e comunicação de informações monetárias e não-monetárias sobre aspectos das dimensões de desempenho da organização” (OYADOMARI *et al.*, 2008a, p. 56).

As categorias de análise das práticas foram analisadas segundo os estágios propostos por Tolbert e Zucker (FIGURA 5), que analisam em estágios de pré, semi e total institucionalização. Juntamente, foram tomadas as dimensões comparativas propostas pelo modelo (QUADRO 3), que compreendem processos, características

dos adotantes, ímpeto para difusão, teorização, implementação e o fracasso estrutural. Por fim, são analisadas as bases que compõem os pilares institucionais propostos por Scott (2008) presentes no QUADRO 4.

Segundo Machado-Da-Silva e Gonçalves (1998), os três processos de institucionalização defendidos não devem ser compreendidos como uma sequência temporal de fatos, mas que cada organização pode ser simultaneamente caracterizada por estes três momentos, de modo que qualquer análise que considere apenas um ou dois deles torna-se insuficiente, excluindo o seu efeito conjunto (GUERREIRO *et al.*, 2005b).

Verificou-se que as práticas de contabilidade gerencial enquanto práticas em uso podem ser institucionalizadas na organização de modo que gradualmente conformam um determinado modo de pensar e agir no âmbito da atividade organizacional. Ressalta-se que o estudo institucional das práticas não objetiva formular relações de causa e efeito de variáveis ou de uma explicação causal do fenômeno, mas busca uma melhor compreensão do processo de institucionalização.

Da mesma maneira, as instituições não devem ser compreendidas como estados ou produtos finais e, portanto, definitivas, mas como processos incrementais e descontínuos de mudança (GUARIDO FILHO; COSTA, 2012).

## 5.1 ASSOCIAÇÃO DE PRODUTORES RURAIS DE TUNAS – APROTUNAS

A base que sustenta a Teoria Institucional também dirige o foco para uma forma específica de organização: a empresa. Para entendimento do processo de institucionalização, a análise deve considerar também aspectos institucionais uma vez que o entendimento das regras e dos significados requer uma análise conjunta do ambiente, visto que a sua preservação ou modificação dependem do comportamento humano. Tolbert e Zucker (1998) ressaltam a necessidade de se considerar os contextos ou condições sob as quais as teorias poderão trazer *insights* úteis para os estudos organizacionais.

Considerando que o “indivíduo é o átomo fundamental dos grupos sociais” no estudo das instituições, a adoção de hábitos e rotinas em um grupo implica o entendimento da formação do indivíduo, assim como a influência que estes sofrem participando em um determinado grupo social. Sob a perspectiva econômica, as

transações econômicas são definidas como cálculos racionais com objetivo de obtenção de lucros individuais de forma independente das obrigações e relações sociais, desta forma, a característica do *homo economicus* exclui a perspectiva dos indivíduos e de seus grupos (ZUCCOLOTTO, SILVA; EMMENDOERFER, 2010, p. 237).

As atividades no município de Tunas do Paraná tiveram início com a manifestação de demanda por parte da comunidade que solicitou inicialmente o acompanhamento da ITCP/UFPR. Após as primeiras reuniões, a equipe da Incubadora realizou um Diagnóstico Rural Participativo – DRP. Este processo permitiu o levantamento de informações sobre as condições sociais, econômicas e de produção vinculadas às famílias dos agricultores locais, a partir da premissa de que “qualquer iniciativa de planejamento local deve iniciar pela caracterização socioeconômica e ambiental dos recursos disponíveis e pelo zoneamento territorial” (CAMPANHOLA; GRAZIANO DA SILVA, 2000, p. 66).

Como resultado, o DRP permitiu verificar que os agricultores possuíam uma produção diversificada, tanto vegetal como animal, característica da pequena propriedade familiar, oscilando entre produtos para auto-suficiência (autoconsumo e intraconsumo) e para a comercialização. Identificou como principal demanda a organização dos agricultores familiares em torno de sua característica de produção diversificada.

Desta forma, a Associação de Produtores de Tunas – APROTUNAS foi fundada em 08 de agosto de 2008, pelos agricultores e suas famílias, juntamente com o apoio e assessoria da equipe da ITCP, com o objetivo de trabalharem de maneira coletiva e aumentar as vendas da produção, além de otimizar os gastos na compra de insumos e produtos. Além disso, tinham o objetivo de participar do Programa de Aquisição de Alimentos da Agricultura Familiar – PAA, que, dentre os requisitos para operacionalização exige a representação por um grupo formalizado, como cooperativas ou associações, como forma de escoamento da produção (ITCP, 2009). Os resultados da intervenção da ITCP/UFPR na comunidade de Tunas alcançados até o momento foram avaliados por Dosza *et al.* (2011).

Destaca-se a formalização da organização de agricultores familiares em um empreendimento, com a constituição da Associação APROTUNAS. Atualmente, a associação contabiliza 21 associados ativos e participantes do projeto PAA, sendo este um dos principais componentes da renda agrícola de seus integrantes. A

gradativa mudança dos produtores para uma agricultura orgânica, com vista à certificação de suas propriedades, aponta para a conscientização dos associados e responsabilidade ambiental do empreendimento.

A organização possibilitou ainda o acesso às políticas públicas, a exemplo do Programa de Aquisição de Alimentos – PAA, na modalidade Compra Direta, e do Programa Nacional de Alimentação Escolar – PNAE, permitindo o direcionamento de parte da produção para à própria comunidade local e garantia de segurança alimentar. No território Ribeira, o Programa Compra Direta da Agricultura Familiar evoluiu significativamente nos últimos anos, transformando-se em uma política pública estruturante e estratégica para o desenvolvimento sustentável da região (IPARDES, 2007).

O incentivo e planejamento de feiras, entregas de merenda escolar e estabelecimento de rede de trocas, entre outros, dentro do município e com outros da Região do Vale do Ribeira viabilizou a formação e fortalecimento de canais de comercialização. Com o desenvolvimento do empreendimento na comunidade, oportunizou a inclusão de um grupo de mulheres da região para o beneficiamento de alimentos, permitindo maior igualdade de gênero e qualificação profissional.

No ano de 2010, a formalização do empreendimento associativo permitiu aporte de recursos via aprovação de projeto para implantação de um Centro Comunitário de Produção – CCP, com a instalação de uma *Packing House* e uma fábrica de ração animal reforma do barracão, em parceria com a Eletrosul Centrais Elétricas S/A, como parte integrante do programa “Luz para Todos”, e a prefeitura local. Tais resultados alcançados surgem principalmente da incorporação da dimensão territorial no processo de intervenção social. Neste contexto, a discussão sobre a Economia Solidária ultrapassa os limites do empreendimento e atinge a dimensão da comunidade.

A partir do momento em que as famílias apropriam-se dos conceitos de cidadania, da autogestão e do associativismo passam a compreender os mecanismos de gestão participativa do empreendimento e, por consequência, os mecanismos de participação e de governança local. O reconhecimento do trabalho exercido é confirmado a partir do protagonismo da APROTUNAS que também passa à condição de agente articulador também com outros grupos (DOSZA *et al.*, 2011).

Segundo Meyer e Rowan, a adoção de estruturas formais pode ocorrer independentemente da existência de problemas específicos e imediatos de coordenação e controle (TOLBERT; ZUCKER, 1998).

Com o decorrer das atividades da associação, desenvolveram novas rotinas e hábitos na gestão organizacional com a necessidade de maior sistematização de informações e rotinas de controle, como a escrituração de atas das reuniões dos associados, a emissão de notas fiscais, o controle de fluxo de caixas dos produtores e a prestação de contas, tanto para os associados como para os entes governamentais.

O desenvolvimento das atividades do empreendimento APROTUNAS notou-se por parte dos associados e equipe da Incubadora a necessidade de adoção de procedimentos de controle e de gestão. O trabalho voltado para a gestão da APROTUNAS intensificou-se com a realização de planejamentos estratégicos pela equipe da Incubadora no ano de 2011, nos quais se apontava que a intensificação das atividades desenvolvidas até o momento traria pressões sobre os controles internos e os mecanismos de gestão.

Com isso, no mesmo ano, iniciou-se um projeto para elaborar e implantar um sistema de contabilidade e controle próprio para a APROTUNAS, inicialmente estruturado em plataforma de *software* aberta. Tal projeto contou com professores e estudantes da Incubadora e da Universidade. O primeiro passo na idealização deste sistema informatizado foi a constatação de controles internos mantidos pelos membros da Diretoria, principalmente centralizada na figura do presidente da associação. Ainda que de maneira elementar, estes mantinham algumas anotações em planilhas eletrônicas, como o controle de entregas do produtor associado, um controle financeiro diário (Livre-Caixa) e um controle de mensalidades da associação.

Em seguida procurou-se estruturar o desenho do sistema informatizado, principalmente voltado para a gestão do Projeto PAA. Ademais, possuía como objetivo facilitar a prestação de contas periódica, fato que motivava diversas divergências no interior da organização.



## 5.2 ESTÁGIO DE PRÉ-INSTITUCIONALIZAÇÃO

Na proposta de Tolbert e Zucker, a variedade das organizações possui forte impacto no processo de institucionalização. Ou seja, uma variedade maior de organizações para as quais uma determinada estrutura – no caso de estudo, as práticas de controle – torna-se mais difícil oferecer evidências da efetividade de estruturas, e, portanto, mais baixo o grau de institucionalização.

Considerando a diversidade de empreendimentos existentes sob a égide da economia solidária, tanto no sentido produtivo e de atividade quanto de forma de organização (associações, cooperativas, grupos informais), toma-se como relevante e complexo analisar as práticas de controle para a economia social e solidária. Soma-se a este a falta de estudos prévios sobre o assunto, o que indica também que as estruturas de controle (práticas) possuem pouca institucionalidade neste campo.

Desta forma, no que se refere às práticas de controle que foram desenvolvidas e implantadas no interior da organização APROTUNAS e das dimensões analisadas, observou-se que apesar de não restritas a este indicam fortemente um estágio pré-institucional. Tal estágio envolve a geração de novos arranjos estruturais em resposta a problemas organizacionais específicos e a formação de políticas e procedimentos determinados.

Quanto à dimensão comparativa de processos, nota-se que houve a criação de novos arranjos estruturais para a elaboração de controles, a partir das demandas da organização, o que representa a fase de habitualização de práticas em um estágio pré-institucional. Tolbert e Zucker explicam que, no contexto organizacional, o processo de habitualização envolve a geração de arranjos estruturais em resposta a problemas organizacionais específicos, bem como a formalização de tais arranjos em políticas e procedimentos.

Um aspecto tomado relevante no desenvolvimento de controles refere-se à inovação das práticas. A inovação, representada pela necessidade de mudança de prática a ser desenvolvida pela organização para adequar-se ao ambiente, pode decorrer de três fatores, ou da combinação deles: (1) das mudanças tecnológicas, ou seja, da reorientação técnica ou tecnológica; (2) da legislação, representando novos arranjos jurídicos; e (3) de forças de mercado (GUERREIRO *et al.*, 2005b).

Para Tolbert e Zucker, no que se refere aos determinantes da estrutura do modelo, destaca-se as influências externas não relacionadas ao processo de

produção real, tais como mudanças na legislação e o desenvolvimento de normas sociais.

Comenta Vieira e Carvalho (2003) a respeito que a inovação não resulta necessariamente de escolhas racionais emanadas de competências técnicas individuais dos atores, mas da imposição dos valores e regras compartilhados em um campo organizacional. No caso da Associação APROTUNAS, apesar de estarem envolvidos os três fatores de inovação, a legislação, representada pelas políticas e programas governamentais foi tomada como primordial para o desenvolvimento dos instrumentos de controle.

Com respeito ao campo tecnológico, Da Ros (2007) explica que em experiências de economia solidária o fator tecnologia deve ser entendido como o “saber fazer”, diferentemente das teorias tradicionais desenvolvimentistas que identificam o fator tecnologia como sendo maior automatização do processo produtivo.

Ressalta a este respeito que nem sempre a tecnologia mais avançada será igualmente mais apropriada para a comunidade ou o contexto. Tal “saber fazer” torna-se acumulado tanto por indivíduos como por comunidades e que se produz pela aplicação de conhecimentos, procedimentos e utilização em equipes e máquinas, de acordo com o entorno social e cultural dos diferentes agrupamentos.

Neste sentido, destaca-se que a técnica moderna de controle desenvolvida para contextos e propósitos distintos poderá perder a validade no contexto de organizações sociais ou sem finalidades de lucro, ou mesmo para as privilegiam a comunidade e a qualidade de vida da população.

Como mencionado, a utilização de políticas públicas desempenhou papel fundamental na formação e no desenvolvimento das atividades da APROTUNAS. A este respeito, diversos autores também destacaram a importância das políticas públicas na economia social e solidária.

Da Ros (2007) explica ainda que dificilmente a ação espontânea de grupos locais ou de indivíduos isolados poderá transcender as iniciativas se não for potencializada por ações políticas capazes de mobilizar grupos e comunidades já minimamente organizados. Segundo a autora, tais ações possuem um poder de transformar estratégias de sobrevivência em opções de vida, e as opções de vida em projetos políticos e sociais.

Para Sabourin (2011, p. 242), sob a perspectiva da teoria da reciprocidade, uma das dificuldades das políticas de economia solidária:

“é precisamente a questão da articulação entre o empreendimento econômico solidário, regulado pela lógica de reciprocidade (solidariedade, partilha entre os trabalhadores) e o mercado capitalista, fundado na lógica da troca (concorrência para acumulação privada)”

Nota-se que as transformações no meio rural brasileiro, que além de atividades tradicionais apresenta uma ampla diversidade de atividades não-agrícolas impõem a necessidade de se revisar as políticas públicas de desenvolvimento rural (CAMPANHOLA; GRAZIANO DA SILVA, 2000). Os governos passaram a tomar os agricultores como pontos-chave do desenvolvimento, tendo em vista a segurança alimentar e nutricional por meio da produção de alimentos, a estabilidade demográfica, e criando oportunidades no campo para evitar pressões nos centros urbanos, além de auxiliar na manutenção de preços dos produtos alimentares.

Segundo Sabourin (2007), o Brasil desde 1998 institucionalizou um tipo de política dualista no setor agrícola, segregando de um lado o apoio à agricultura familiar, com a criação do Ministério do Desenvolvimento Agrário (MDA), e do outro o apoio à agricultura patronal, mantido pelo Ministério da Agricultura, da Pesca e da Alimentação (MAPA). Esta divisão torna-se relevante considerando que a agricultura familiar compõe cerca de 4.150.000 estabelecimentos (85%) e detêm 70% da população ativa agrícola, enquanto a agricultura empresarial está composta por 550.000 estabelecimentos (15%) e ocupa 70% das terras agrícolas.

Tal dualidade também refletiu na formação e organização das sociedades cooperativas, possuindo duas vertentes. Uma destas é do cooperativismo tradicional, herdeiro do cooperativismo elitista que imperou no Brasil, empenhado em atingir performance econômica e financeira, e identificado com o modelo de gestão das empresas de capital. A outra vertente inscreve-se na dinâmica da economia solidária, voltada para as demandas sociais de trabalho e renda e na formação de cooperativas populares e vinculada a movimentos sociais (EID; CHIARIELLO, 2009; CHIARIELLO; EID, 2010).

Para Sabourin (2007; 2011), sob a influência de políticas públicas segmentadas e da disjunção entre políticas sociais e políticas produtivas, as políticas no meio rural (como Previdência, aposentadoria rural, bolsa-alimentação, Bolsa-Família) têm reduzido a questão econômica ao princípio de acesso das populações

pobres ao mercado capitalista, o que mantém sua dependência do mercado tradicional e empresas agroalimentares, tratando produtores como consumidores de produtos.

As recentes abordagens territorializadas das políticas públicas ambientais e de desenvolvimento rural baseiam-se nas interações entre a ação coletiva da sociedade civil organizada e os poderes públicos. Atualmente, diversas políticas públicas têm fortalecido a persistência e adaptação de práticas e relações de reciprocidade, como políticas de redistribuição, de regulação de mercados (PAA), e de apoio a iniciativas de economia solidária (comércio justo, crédito popular e desenvolvimento territorial rural (SABOURIN, 2011).

Segundo o mesmo autor, o desenvolvimento econômico de comunidades e sociedades camponesas passa pela figura da organização (entidade), para ter acesso aos mercados e também para dialogar com o Estado e suas políticas públicas. Neste contexto, o Programa de Aquisição de Alimentos – PAA apresenta-se como uma política do Governo Federal como ferramenta para o desenvolvimento da agricultura familiar e de segurança alimentar de grupos em situação de vulnerabilidade social. Foi instituído pela Lei nº. 10.696/2003 e regulamentado pelo Decreto nº. 5.873/2006, constituindo uma das ações do Programa Fome Zero do Ministério do Desenvolvimento Social – MDS. Tem como objetivos garantir segurança alimentar através do acesso à alimentação em quantidade, qualidade e regularidade necessárias às populações em situação ou risco de insegurança alimentar ou nutricional.

O principal objetivo deste programa governamental é assegurar o atendimento às populações em situação de insegurança alimentar e nutricional por meio da doação de alimentos adquiridos diretamente de agricultores familiares. O programa busca articular a produção local com o consumo operacionalizando-se através de compra de alimentos diretamente dos agricultores familiares, associações ou cooperativas, sem a necessidade de licitação, e destinado para entidades e instituições sociais que atendem pessoas em situação de insegurança alimentar ou buscando estabelecer estoques estratégicos de alimentos.

Por outro lado, fortalece a agricultura familiar gerando trabalho e renda no próprio campo e na propriedade. Permite aos agricultores familiares que comercializem seus produtos a preços justos e promover a inclusão produtiva e social através do fortalecimento da agricultura familiar.

Tais políticas de apoio à agricultura familiar e ao desenvolvimento rural territorial têm contribuído para garantir a reprodução de unidades familiares de forma viável e a promoção da diversidade e proximidade de mercados locais. Atualmente, o PAA tem sido indicado como propulsor do desenvolvimento territorial, por meio da produção local para comercialização em circuitos de proximidade, tornando um dos principais canais de comercialização e motivo pelo qual estão sendo criadas organizações de produtores rurais (SABOURIN, 2011).

Na modalidade de Compra Direta Local da Agricultura Familiar com Doação Simultânea (CDLAF) – como no caso adotado pela Associação APROTUNAS – é realizada a doação dos alimentos e produtos a pessoas que padecem ou em risco de insegurança alimentar. Por meio deste programa a organização de produtores fornece alimentos para entidades filantrópicas e beneficentes do município.

Em seu primeiro ano de funcionamento, a APROTUNAS executou seu primeiro projeto de comercialização através de um programa da prefeitura local com o objetivo de viabilizar a comercialização de produtos agrícolas para abastecer instituições locais, como escolas, creches e casa de idosos.

O exemplo da APROTUNAS na gestão do programa foi destacado segundo a Avaliação do Programa Nacional de Incubadoras Tecnológicas Cooperativas e Empreendimentos Solidários – PRONINC:

“[...] merece registro a evolução da Associação dos Produtores Rurais de Tunas (APROTUNAS), incubada pela Universidade Federal do Paraná. Inicialmente, conseguiram acessar o PAA e organizaram-se em torno disso, empoderaram-se diante do poder local e atualmente estão desenvolvendo outras atividades e projetos a partir de novos apoios institucionais, além de suas atividades agrícolas.”

O PAA também foi destacado como promotor de impulso nos empreendimentos que conseguiram acessar a política (17% dos empreendimentos avaliados). Na avaliação realizada também foi evidenciada a metodologia adotada pela ITCP/UFPR:

“A UFPR está consciente da necessidade de reestruturar sua metodologia de incubação, no sentido de foca também na incubação da ambiência institucional para o desenvolvimento local, o que ao lado da incubação dos empreendimentos permitirá maior impacto na viabilidade dos empreendimentos e no próprio desenvolvimento local”

Para Meyer e Rowan (1977 *apud* VIEIRA; CARVALHO, 2003), as estruturas formais das organizações das organizações são estabelecidas em contextos altamente institucionalizados. Como exemplo, as profissões, as políticas e os programas governamentais são criados como produtos e serviços capazes de produzir racionalidades.

### 5.3 ESTÁGIO DE SEMI-INSTITUCIONALIZAÇÃO

Na segunda fase de objetivação das práticas dois movimentos surgem, o monitoramento e a teorização. Quanto ao primeiro, Oyadomari *et al.* (2008a) citam que as organizações podem utilizar de evidências de diversas fontes (notícias, observações, cotação acionária, etc.) para avaliar riscos da adoção de uma nova estrutura, e também poder observar atitudes de competidores, como forma de mensurar a relação de custos e benefícios na adoção da prática.

Já a teorização corresponde a utilização de pesquisadores e/ou consultores externos para definição de práticas. Tolbert e Zucker (1998) citam como exemplo as consultorias de qualidade total que exercem influência para implementação da Gestão da Qualidade Total, difundindo modelos, práticas e usando procedimentos de certificação como as normas ISO 9.000.

Analisando os fatores que favorecem a institucionalização, Oyadomari *et al.* (2008a; 2008b) concluíram que as empresas de consultoria e a mídia especializada possuem papel importante na adoção do *Value Based Management* – VBM nas organizações e do controle gerencial em geral nas empresas brasileiras, possuindo assim um papel institucionalizador de práticas.

Neste sentido, a intervenção da ITCP/UFPR, no papel de Universidade, e as demais entidades que atuam junto ao empreendimento – como prefeitura local, CONAB, EMATER e ONGs – em conjunto, possuem papel importante na construção ou reprodução de alternativas viáveis e legítimas para o controle e gestão.

No entanto, como afirma Sabourin (2007, p. 732), uma das dificuldades operacionais na gestão de projetos de apoio aos territórios, além da criação de espaços de diálogo, da elaboração e defesa dos projetos e do volume de financiamento, é que tais projetos podem “sofrer dos efeitos perversos das consultorias”. Geralmente decorrente da falta de capital humano suficiente, tais

projetos recorrem a consultorias terceirizadas, que aplicam de maneira rígida a metodologia proposta, entregando produtos e relatórios intermediários e ignorando as realizações anteriores ou as dinâmicas locais específicas.

Desta forma, a tendência a profissionalização da gestão das associações submete a dimensão associativa a um imperativo funcionalista da lógica instrumental que busca a gestão formal, tecnoburocrática e os resultados quantificáveis (FRANÇA FILHO, 2001). O grande desafio para os empreendimentos corresponde a preservação do seu funcionamento democrático, o que está intimamente ligado ao grau de autonomia da experiência, diante dos riscos de instrumentalização institucional. Isto é, o risco de um isomorfismo institucional se comparado ao funcionamento de empresas privadas ou de serviço público, rebatendo o caráter associativo original.

Ainda no estágio de objetivação, na dimensão que diz respeito a categoria de “características dos adotantes” notou-se uma característica de adotantes homogêneo/heterogêneo.

Na classificação proposta de Tolbert e Zucker (1998), os adotantes homogêneos representam todos os gestores da organização que adotam instrumentos semelhantes em decorrência da similaridade das situações. Neste caso, pressupõe a possibilidade de levar em consideração as soluções desenvolvidas também por outras empresas em situações similares na estrutura de gestão, em um comportamento mimético. Já a característica heterogênea está relacionada à adoção de instrumentos gerenciais de acordo com as necessidades e peculiaridades vivenciadas pela organização.

No caso analisado, por representar associação ainda de pequeno porte, as práticas de controle de gestão até então adotadas tiveram aceitação plena, inclusive tornando centralizadas em alguns aspectos, sendo assim homogêneas em toda a organização.

No entanto, na sua prática cotidiana de autogestão verifica-se a formação de grupos no interior da associação, tantona divisão dos trabalhos de gestão e de produção, demonstrando pontos de divergência, soma-se a isto às recentes mudanças na Diretoria da associação o que contribuiu para descontinuidade e perda de alguns controles.

#### 5.4 ESTÁGIO DE TOTAL INSTITUCIONALIZAÇÃO

A total institucionalização da estrutura depende de efeitos conjuntos de uma relativa baixa resistência de grupos de oposição, a promoção continuada por grupos defensores, e uma correlação positiva com os resultados desejados (TOLBERT; ZUCKER, 1998).

No caso da Associação, as práticas adotadas tiveram pouca resistência no grupo e não sofreram influência de grupos de interesse, quase sempre sendo implantadas pelo mesmo grupo que compõem a própria diretoria da organização.

A resistência às mudanças não representa um fator irracional, mas reflete a contribuição de outras variáveis para a frustração. O emprego ou não das práticas não é puramente uma questão cognitiva, ou seja, de falta de conhecimento apropriado. A institucionalização das práticas está fortemente ligada à cultura econômica do grupo. O processo de institucionalização de controles baseado em treinamentos, oficinas e discussões com o grupo – apesar de necessários – não promove a efetiva mudança, visto que o processo deve ocorrer por meio da incorporação e materialização de novas ideias (GUERREIRO, PEREIRA; REZENDE, 2006).

Ainda para os autores, as práticas contábeis – financeira ou gerencial – implementadas em desacordo com o contexto da organização podem vir a não ter continuidade ou não exercer o propósito para o qual foram concebidas.

Para Etkin (2000), nos casos de organizações que se constituem e orientam para os problemas da sociedade civil e para cobrir carências ou desigualdades com um sentido de solidariedade, o conceito de instituição não se refere somente a normas impostas de fora, advindos dos proprietários, acionistas ou do Governo, por que se trata de grupos sociais construídos sobre uma base de acordo ou convicções compartilhadas. Mesmo assim não estão isentas de oposições internas, e não anula as lutas de poder nas quais também existem tendências à burocratização, processos de poder interno, debate ideológico e resistências à ordem estabelecidas.

Os efeitos dos desvios de direção podem levar a instalação de organizações dualísticas, que seus feitos contradizem seus objetivos originais, como por exemplo, as cooperativas que encobrem “empresas de negócio” ou a existência de grupos de poder que a controlam (ETKIN, 2000, p. 383).



A existência de interesses (muitas vezes particulares) e da formação de grupos informais e do surgimento de rivalidades entre eles possui importante papel nas decisões da organização, o que traz para o institucionalismo uma especial atenção nas estruturas informais existentes. Segundo Marín e Ruiz (2002), a forma mais perceptível de se observar tal influência torna-se presente na freqüência de recursos para projetos estratégicos, como novos produtos, serviços, investimentos, etc.

No caso das decisões coletivas, estas estão sujeitas a um processo de definição do problema, dos objetivos que pretendem lograr e dos mecanismos mais adequados para alcançá-los.

No que tange ainda o aspecto da institucionalização de práticas em organizações associativas, é de ressaltar o aspecto da legitimidade das práticas dentro da organização, como elemento que permite a manutenção ou a mudança das instituições ao longo do tempo. Visto que a simples adoção de práticas, de uma maneira impositiva (*top down*) não garante a legitimação pelo grupo, mas torna-se necessário que a adoção e implementação seja percebida como benéfica pelos *stakeholders* (associados e cooperados).

O QUADRO 6 a seguir propõe resumir os fatores determinantes encontrados no processo de institucionalização de práticas de controle no objeto de estudo Associação de Produtores Rurais de Tunas – APROTUNAS.

ESTÁGIO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO	FORÇAS INSTITUCIONAIS	FATORES IDENTIFICADOS
Habitualização (Pré-Institucionalização)	Mudanças Tecnológicas	Tecnologias apropriadas
	Legislação	PAA, PNAE, prefeitura local
	Forças de Mercado	Redes de Economia Solidária
Objetivação (Semi-Institucionalização)	Monitoramento	Relacionamento com outras entidades
	Teorização	ITCP/UFPR, EMATER, ONGs locais
Sedimentação (Total Institucionalização)	Impactos Positivos	Pequena relação com resultados esperados
	Resistência de Grupo	Pouca resistência
	Defesa de Grupo de Interesse	Não influência de grupo de interesse

QUADRO 6 – Determinantes do processo de institucionalização

FONTE: O autor (2013)

## 5.5 ISOMORFISMO E PILARES INSTITUCIONAIS

O construto de pilares institucionais foi proposto por Scott (2008) para tratar do estudo da relação entre as organizações e instituições (GUARIDO FILHO; COSTA, 2012). Tal estrutura baseia-se em três pilares: o regulativo, o normativo e o cognitivo, conforme mostrado no QUADRO 4. Os pilares buscam enfatizar a influência sobre o comportamento social, por meio do modo como estão implicados nas ações, relações e recursos, não se tratando de posturas mutuamente exclusivas, mas alternativas que propiciam melhor compreensão de aspectos distintos do mesmo fenômeno (MACHADO-DA-SILVA; GONÇALVES, 1998).

No pilar regulativo privilegia-se pressupostos realistas sociais e a concepção de ator social, cujos interesses demonstram base racional utilitarista do custo-benefício. As regras são estabelecidas para evitar conflitos ou solucionar diferenças, e impondo sanções aos que não obedecem (mecanismo coercitivo). Já no pilar normativo, o foco muda para o comportamento considerado apropriado (moralmente governado) e os elementos racionais de caráter coletivo.

O terceiro e último, que constitui a base do institucionalismo organizacional, o cognitivo-cultural considera que a ação é resultado de um conjunto de conhecimentos culturalmente difundidos e socialmente aceitos (GUARIDO FILHO; COSTA, 2012).

Desta forma, o isomorfismo corresponde ao processo pelo qual as organizações são forçadas a adotarem estruturas e sistemas similares, tornando as suas práticas idênticas entre si, num dado setor organizacional (DIMAGGIO;

POWELL, 1991 *apud* MAJOR; RIBEIRO, 2008). A ocorrência de processos de isomorfismo tem sido considerada fundamental para promover a sobrevivência e sucesso organizacional. A prática também tem sido considerada como objeto de legitimidade das práticas, a partir da imitação de organizações que alcançaram algum êxito ou aceitação da sociedade (MARÍN; RUIZ, 2002).

Meyer e Rowan argumentam que o “sucesso organizacional depende de fatores que vão além da eficiência na coordenação e controle das atividades de produção”. Neste caso, “organizações inseridas em ambientes institucionais altamente elaborados legitimam-se e ganham recursos necessários a sua sobrevivência se conseguirem tornar-se isomórficas nos ambientes” (TOLBERT; ZUCKER, 1998). Além do mais, os mecanismos que pressionam em direção ao isomorfismo são fundamentais para o entendimento da dinâmica institucional (MACHADO-DA-SILVA; GONÇALVES, 1998).

As práticas isomórficas, que fundamentalmente são de natureza coercitiva, mimética e normativa, a depender das pressões recebidas, correspondem ao fenômeno pelo qual as organizações são estruturadas a fim de se adequarem aos requisitos ambientais (VIEIRA; CARVALHO, 2003).

O isomorfismo mimético ocorre quando a gestão de uma organização utiliza práticas de outra organização para enfrentar incertezas do ambiente em que atua, quando a organização tem dúvidas sobre determinada decisão a ser tomada. Ocorre geralmente pela reprodução ou imitação de políticas, estratégias, tecnologias e práticas administrativas em geral. É resultante de respostas para situações de incerteza, quando a organização tem dúvidas sobre determinada decisão a ser tomada.

Segundo Powell e Dimaggio (1999), no caso do isomorfismo coercitivo, ocorre a imposição direta diante das organizações dependentes, mesmo que de maneira sutil e menos explícita. Ocorre em razão de influência política e da necessidade de legitimação e resulta em pressões formais quanto pressões informais, estabelecendo regras de comportamento (ação) e efetuando o monitoramento com a imposição de sanções de maneira a influenciar as condutas para determinadas direções. Para os autores, o Estado é um dos agentes que mais influenciam nesse tipo de comportamento e, em algumas ocasiões, a mudança organizacional torna-se uma resposta direta às ordens governamentais (OYADOMARI *et al.*, 2008a).

O comportamento coercitivo resulta de expectativas culturais da sociedade e de pressões exercidas por uma organização sobre outra que se encontra em condição de dependência (VIEIRA; CARVALHO, 2003).

A respeito do isomorfismo normativo, este surge principalmente da profissionalização e da especialização dos membros de uma determinada ocupação (VIEIRA; CARVALHO, 2003). Neste caso, as Universidades, associações e entidades de treinamento constituem alguns dos veículos de transmissão de regras normativas de atuação e comportamento profissional.

No caso do isomorfismo mimético, o ambiente de incerteza torna-se uma força para que ocorra a imitação. Neste caso, a criação de estruturas a serem reproduzidas pode ser difundido explicitamente ou involuntariamente, como por empresas de consultoria e associações de indústria e comércio.

Entretanto, reconhecer as pressões isomórficas não elimina a tentativa das organizações de exercer sua autonomia e controle sobre as condições do ambiente, visando a consecução de seus objetivos organizacionais e manutenção de seus interesses (VIEIRA; CARVALHO, 2003).

Quanto ao seu ímpeto para difusão, a APROTUNAS demonstrou indícios de imitação ou reprodução de práticas. O comportamento mimético constitui o ato de imitar – ou reproduzir – as decisões de outras organizações tidas como referência no ambiente em que atuam. Sobre este respeito, observou-se que a Associação procurou trocar experiências com outra associação de produtores, localizada na cidade de Cerro Azul, também Região do Vale do Ribeira, trazendo indícios de um comportamento isomórfico de práticas. Tal interação surgiu da necessidade de gerenciar o projeto do PAA.

Ressalta-se que no trabalho de Tolbert e Zucker não tratam do mecanismo coercitivo em sua análise, entendendo que o processo de institucionalização abrange essencialmente o isomorfismo mimético e o normativo (VIEIRA; CARVALHO, 2003).

O isomorfismo torna-se vantajoso para as organizações, pois facilita transações interorganizacionais e favorece o funcionamento interno pela incorporação de regras socialmente aceitas. O comportamento mimético não representa ser prejudicial às organizações constituindo uma motivação racional e que minimiza os custos de pesquisa de soluções viáveis e exitosas. Neste contexto,

o isomorfismo pode ser produtivo, uma vez que pode resultar em sistemas de rede organizações de economia solidária.

No caso do mecanismo normativo, derivado da profissionalização, destaca-se o envolvimento de diversas entidades e profissionais na gestão da Associação, como a própria ITCP/UFPR, a EMATER e Organismos Não-Governamentais (ONGs) que atuam conjuntamente no território.

No que tange o aspecto da gestão e do controle, destaca-se que na ausência de regulamentação ou mesmo de padronização das práticas de contabilidade gerencial, há que se considerar o efeito dos livros-texto na formação de pensar comum dos profissionais, contribuindo para institucionalização (reprodução ou adoção) de práticas.

Para Sá (2005), a doutrina contábil específica não trata de uma preocupação com registros e evidências, mas com a essência dos fatos, e objetiva conhecer como a interação, através dos recursos patrimoniais utilizados para fins humanos, pode ocorrer entre o individual e o social, fruto de uma recíproca e virtuosa relação entre partes e todo. Ilustra ainda que os meios patrimoniais – como dinheiro, produtos, máquinas, etc. – são instrumentos para que o ser humano consiga os seus objetivos, e que não só se subordinam à forças exteriores (como administradores, sociedade, mercados, Estado, etc.) como também a uma adequação às variáveis ocorridas na dinâmica de tais agentes.

A resistência às mudanças e a prisão à tradição sobre as formas de pensar constituíram em obstáculos para as revoluções do pensamento, como ocorre em áreas de resistência à cultura teórica e doutrinária:

“É natural aos que só conseguem ver a Contabilidade como instrumento de informação [...] jamais alcançar a compreensão e a opulência de uma doutrina que elucida fatos ocorridos com a riqueza em uma célula social, com vistas a conhecer como as necessidades desta são satisfeitas, ou seja, como e eficácia se produz” (SÁ, 2005, p. 12).

De acordo com os resultados da pesquisa, os principais mecanismos de pressões isomórficas estão classificados no Quadro a seguir.

<b>MECANISMOS DE ISOMORFISMO</b>	<b>PRESSÃO</b>	<b>FONTE REGULADORA</b>
MIMÉTICO	Incerteza	Organizações locais e regionais
COERCITIVO	Coerção	CONAB; Prefeitura Local
NORMATIVO	Profissionalização	ITCP/UFPR; EMATER; ONGs Locais

QUADRO 7 – Síntese dos mecanismos de isomorfismo  
 FONTE: O autor (2013)

Por fim, Machado-Da-Silva e Gonçalves (1998) explicam que em sociedades com forte tradição democrática e com alto nível de competição na oferta de bens e serviços existe a tendência de predomínio de mecanismos miméticos e normativos de pressão para a estabilidade ou mudança nas estruturas organizacionais. No caso brasileiro, por sua forte tradição patrimonialista associada a períodos autoritários em sua formação social e cultural, os mecanismos coercitivos de manutenção e de transformação social tornam-se favorecidos. Ademais, em sociedades em que a diversidade de condições de competição e de mercado, e de condições sociais e culturais como a brasileira constitui um fator preponderante a consideração das pressões institucionais para interpretações dos fenômenos.

## 5.6 DIFERENÇAS E SIMILARIDADES

Para Tolbert e Zucker (1998), independente da metodologia utilizada para a coleta de dados, as pesquisas sobre grau de institucionalização de uma estrutura provavelmente recairão em estratégias de triangulação de fonte e métodos para qualquer afirmação ou conclusão plausível. Tais estudos comparativos poderão trazer importantes percepções para saber se existem ou não semelhanças nos processos pelos quais ocorre a adoção e difusão de diferentes estruturas. Para as autoras, a identificação dos determinantes das mudanças das estruturas representa traço importante e promissor para trabalhos teóricos e empíricos.

Em razão do tempo para pesquisa não foi tomado em consideração em sua totalidade a realidade no Chile. Apesar disto, a triangulação possibilitou observar ambiente diversificado na sua constituição mas que mantêm traços comuns com a realidade vivenciada pelos grupos no Brasil.

Verifica-se nas últimas décadas que as iniciativas de gerar processo de desenvolvimento a partir das potencialidades endógenas e de comunidades se multiplicaram na América Latina. Ainda que em vários destes países existam comunidades que se encontram em processo de desagregação – social, política e econômica – ainda conservam e mantêm estruturas comunitárias de forte presença e incidência social (DA ROS, 2007).

Algumas dificuldades foram tomadas como frequentes no movimento cooperativo, como a dificuldade de acesso à capital, problemas de gestão, pouco dinamismo de inovação tecnológica, tendências à burocratização, assimilação de práticas capitalistas, dependência do Estado e de apoios políticos, e dificuldade de inserção nos mercados (DA ROS, 2007).

Tais dificuldades também notadas como comuns aos vivenciados pelo movimento brasileiro, em especial no estudo de caso, principalmente ao acesso à investimentos e mercados de comercialização, problemas de gestão e organização do trabalho, e a dependência em certo nível por políticas públicas e projetos. Um dos principais desafios ao fenômeno da economia solidária trata da identificação dos fatores que permitem o seu êxito e a condição para seu equilíbrio, isto seja, a perenidade de tais iniciativas (FRANÇA FILHO, 2001).

Nas últimas décadas, o conceito de economia solidária forjou-se como um componente essencial para a reflexão sobre o desenvolvimento e possíveis modelos econômicos das regiões. Nos estudos latino-americanos, a economia solidária adquiriu um caráter mais radical de suas propostas e um discurso marcadamente mais político, contrapondo-se à vertente européia de rica tradição em cooperativismo e economia social, e propondo mesclar-se nas estruturas produtivas em oposição ao sistema capitalista para a construção de condições de superação (DA ROS, 2007).

No caso brasileiro, grande parte das experiências de economia solidária são marcadas por grau elevado de precariedade, principalmente material, implicando nas condições de trabalho e o nível de renda dos participantes das iniciativas. Em grande parte das situações, acabam por representar uma alternativa provisória de sobrevivência econômica. O debate sobre um marco legal para a economia solidária no Brasil está longe de aparecer na agenda política nacional (FRANÇA FILHO, 2001).

Para Sabourin (2011), uma política pública de economia solidária do governo brasileiro teria como objetivo o apoio às iniciativas autogestionárias em que os meios de produção pertençam aos trabalhadores, incluindo empresas recuperadas e gerenciadas por seus assalariados e cooperativas de produção.

A institucionalização da economia solidária como fenômeno social, no caso brasileiro, não se apresenta da mesma maneira que no caso europeu. O maior reconhecimento institucional e apoio aos empreendimentos pelos poderes públicos em muitas situações, implicará na sua instrumentação e interferindo, assim, na autonomia da iniciativa (FRANÇA FILHO, 2001).

No caso do Chile, dentre os principais expoentes teóricos da vertente latino-americana encontra-se o sociólogo e filósofo Luiz Razeto e o economista Manfred Max-Neef. Neste contexto, destaca-se a elaboração sistemática, conceitual e científica de teorias sobre as relações de produção, distribuição, consumo e acumulação baseados em princípios de ajuda mútua, cooperativismo, solidariedade e autogestão (DA ROS, 2007).

Segundo a mesma autora, a partir da década de 1970 surgiram situações favoráveis que ocorreram no Chile para o desenvolvimento destas teorias, como uma ampla e sólida tradição cooperativista, uma forte cultura associativista e de participação democrática, e amplos setores populares (urbanos e rurais) que fizeram frente ao desemprego e à pobreza crescentes.

Segundo Vieira e Carvalho (2003), a sociedade balizada pela lógica do mercado pauta progressivamente as suas diferentes dimensões e seus diversos campos à imagem e semelhança das atividades industriais e comerciais, que de início asseguravam exclusivamente a construção da riqueza. A difusão ocorreu para todos os demais setores que passam a atuar com base na lógica hegemônica do mercado.

Para Guarido Filho e Costa (2012), as diferentes racionalidades que emanam as organizações possuem influência nas práticas contábeis no âmbito organizacional e interorganizacional (como no caso, das práticas isomórficas). A prática da contabilidade, como uma ciência social, está fortemente influenciada pelos contextos em que atua, sendo que os valores, as tradições históricas e culturais, e a estrutura política, econômica e social possuem reflexo nas práticas contábeis das organizações.



Neste aspecto, as organizações solidárias prezam o fator trabalho sobre o fator capital (financeiro) por ser uma associação de pessoas, e o aspecto comunitário surge como um novo e fundamental elemento e categoria organizadora dos grupos (DA ROS, 2007).

Na visão de Chiariello e Eid (2010), comparando cooperativas tradicionais e cooperativas populares em regiões rurais do Estado do Paraná, a gestão, as finanças e o processo decisório apresentam-se diferentes nos dois exemplos de associação. Enquanto a primeira orientava-se por uma racionalidade técnica-econômica e voltada para o crescimento das atividades e das exigências do mercado, a segunda mostrou-se norteadada pela luta social (no caso da cooperativa popular ligada ao Movimento dos Trabalhadores Rurais Sem-Terra – MST), para a prática da autogestão e da solidariedade, mesmo sem negligenciar o seu aspecto produtivo.

Etkin (2000), ao analisar a “produção” de uma instituição social, torna-se básico levar em consideração a sua natureza, sua missão e razão de ser. Estas instituições têm uma missão social e suas atividades baseiam-se na ajuda e cooperação para produzir bens, prestar serviços e fonte de trabalho e serviços, como saúde, habitação, cultura e educação. Neste contexto organizacional, a eficácia não é um resultado facilmente mensurável.

Como no caso em destaque, os associados da APROTUNAS representam grupo de agricultores familiares com produção agropecuária bastante diversificada, característico da ruralidade brasileira, e que destinam sua produção tanto para comercialização em mercados institucionais ou locais quanto ao autoconsumo da propriedade e da família.

Para Sabourin (2007), sobre os estudos no meio rural, as estatísticas oficiais e estudos sobre cadeias produtivas, tendem a reduzir a importância da produção familiar, uma vez que não levam em conta o autoconsumo e o intraconsumo, e a redistribuição não-mercantil e não-monetária na consolidação da segurança alimentar. Esta visão ignora os efeitos positivos de “circuitos curtos” de produção, como a venda direta, feiras locais, mercado de produtores e feiras agroecológicas, para o abastecimento e alimentação de qualidade para pequenas e médias cidades, compondo uma visão limitada segundo o modelo de mercado capitalista internacional.

No aspecto cooperativo, segundo Arocas, Armengol e Rubio (2003), igualmente aos demais países da América Latina, as relações entre o setor cooperativo chileno e o Estado foram marcadas por períodos de descontinuidade. O setor agropecuário chileno caracteriza-se por fortes desequilíbrios, com a existência de grande concentração estrutural de produção e de capitalização nos médios e grandes produtores.

No ambiente comparado, destaca-se que pequena agricultura da região de Los Ríos, por forças do mercado atual globalizado foi impulsionada a modificar-se em seus sistemas de manejo produtivo a fim de competir com os produtores de maior tamanho. Neste contexto, a associatividade, segundo relatório Agenda 21 Local (2008), foi apontada como adaptação necessária para formar grupos organizados de agricultores.

A política de fomento voltada para a pequena agricultura é coordenada pelo órgão INDAP (Instituto de Desarrollo Agropecuario), pertencente ao Ministério de Agricultura do Chile, que dentro de seus objetivos institucionais inclui o “fortalecimento da organização campesina”. Somente na Região de Los Ríos foram identificadas em 2007 um total de 185 organizações beneficiadas.

Recentemente na região, surgiram diversas dinâmicas relacionadas à participação cidadã e o capital social com o objetivo de preservação do patrimônio natural e ambiental, a identidade cultural e seus estilos de desenvolvimento, como a existência de grande número de organizações não-governamentais.

No entanto, no que refere a pequena agricultura, evidencia-se a escassa associatividade existente entre os pequenos agricultores, o que afeta diversas questões, debilitando o acesso a melhores condições de produção e comercialização. Neste sentido, fortalecer a associatividade é um fator fundamental para a geração de economias locais mais dinâmicas e uma economia regional equitativa. A pouca articulação não só enfraquece as possibilidades dos pequenos agricultores no sentido de melhorar suas condições de produção, mas também a representatividade do setor em outras instâncias participativas e de tomada de decisões. A promoção do associativismo e articulação efetiva requer trabalhos específicos e sustentados (AGENDA 21 LOCAL, 2008).

Como alguns desafios ao desenvolvimento da região, apontados pelo relatório da Agenda 21 Local (2008), destacam-se a falta de regularização da propriedade, os direitos de água pertencentes na maioria a empresas de

hidrelétricas, agropecuárias e florestais, a concentração crescente da propriedade privada gerando fragmentação das comunidades locais, e infraestrutura básica deficitária para o desenvolvimento territorial.

## 6 CONCLUSÕES

A contabilidade, ao longo dos anos, tem se modificado e adaptado às mudanças ocorridas na sociedade. Este estudo teve como objetivo analisar o processo de institucionalização de práticas de controle em empreendimentos ligados à economia social e solidária. Para alcançar este objetivo procedeu-se a realização de um estudo de caso em um empreendimento associativo de produtores rurais como forma de compreender práticas de controle, utilizando o construto de Tolbert e Zucker.

Foi possível notar que as políticas públicas possuem relevante peso nas dinâmicas locais e para que ocorram câmbios sociais, econômicos e para a gestão. É preciso também reconhecer o apoio público de maneira a assegurar o manejo coletivo, mas que também permita a autonomia e empoderamento dos atores, compreendendo que o sistema de produção é dinâmico e a agricultura familiar adaptativa. O fomento ao associativismo organizacional oferece uma renovação no capital social das comunidades rurais, garantindo a perenidade e incentivando novas dinâmicas territoriais.

O presente estudo de caso da Aprotunas visou associar aspectos teóricos do institucionalismo com a prática de campo. O PAA e o PNAE possibilitam inserir a agricultura familiar no mercado, gerando renda e oportunidades para os agricultores. No entanto, além de fortalecer a agricultura familiar, as políticas públicas devem visar a criação de laços ou de relações entre indivíduos e organizações, principalmente voltada para a cooperação e a solidariedade, com vistas ao desenvolvimento humano de comunidades rurais.

Nota-se, no entanto, que o desenvolvimento territorial rural está pautado pela interação entre as dinâmicas locais e as políticas públicas e que as políticas públicas voltadas para o meio rural só serão eficientes em ambientes institucionalizados, que abriguem indivíduos capacitados, organizados e associados de maneira cooperativa.

Os empreendimentos de Economia Solidária fazem parte de uma história recente da economia paranaense (IPARDES, 2008). Desta maneira, é preciso levar em consideração que a difusão do conceito é um processo lento e seus resultados

não surgem de imediato, sendo necessário um longo período de maturação dos empreendimentos. Os empreendimentos configuram um modo de produzir e organizar que pressupõe empenho e abertura para a gestão solidária.

Desta forma, a principal contribuição do estudo foi possibilitar uma compreensão mais adequada do fenômeno; embasamento conceitual que possibilita um melhor entendimento dos fenômenos de institucionalização das práticas de contabilidade gerencial e controle. Espera-se que este estudo seja subsídio útil para elaboração de novos estudos mais aprofundados sobre a realidade de comunidades rurais e organizações econômico-solidárias que atuam em dinâmicas distintas da tradicional economia.

Evidenciados os resultados obtidos no estudo, o presente trabalho e suas conclusões limitam-se aos dados dos estudos de caso, desta forma, restritas às constatações para a população estudada. Qualquer generalização ou inferência a partir deste deve ser realizada com as devidas ressalvas.

Ressalta-se que este estudo não procurou esgotar o assunto e destaca-se ainda o grande desafio de compreender realidades distintas vivenciadas pelos Empreendimentos de Economia Solidária. Neste sentido, emerge a necessidade de desconstruir a concepção de que a contabilidade seja um conjunto de técnicas abstratas e padronizadas em todas as organizações.

Por fim, é preciso considerar ainda como limitante o tempo para análise e compreensão das instituições como processo no nível das organizações, devendo considerar o processo ao longo do tempo para obter indícios mais precisos da adoção, da mudança ou manutenção das práticas de controle e das práticas isomórficas.

## 6.1 RECOMENDAÇÕES PARA ESTUDOS FUTUROS

Tanto no Brasil como no Chile, se percebeu a pluralidade da economia. Não estão separadas as formas de realização do valor mercantis e não monetárias nem relações sociais e destas com a natureza. Elas se articulam entre si e a racionalização dessas relações nem sempre conduzem os indivíduos e a sociedade como um todo a um aumento da qualidade de vida. Torna-se importante que outros trabalhos sejam elaborados na área de contabilidade gerencial e das práticas de

controle, permitindo uma melhor compreensão de como os artefatos e a filosofia da contabilidade sejam apreendidos dentro de diversos contextos organizacionais e utilizados para o bem estar da sociedade.

No que se refere ao aspecto de gestão e da contabilidade gerencial, emerge a necessidade de analisar diferentes *stakeholders*, e que não apenas os acionistas, mas também de outras organizações que compõem o “mundo invisível” dos empreendimentos econômico-solidários.

Ademais, emerge a necessidade de estudos que analisem também a racionalidade dos sistemas contábeis, não separando a técnica da racionalidade. Compreender que as decisões são influenciadas por outras razões que não se limitam à puramente matemática ou econômica.

Da mesma forma, quanto ao fenômeno da Economia Social e Solidária, é preciso delimitar o tema e campo de investigação da ideologia e da política militante. Torna-se importante considerar em estudos posteriores a possibilidade de teorizar, ou trazer aportes de teorias organizacionais, para melhor compreender os fenômenos de dinâmicas organizacionais distintas, como o caso da Economia Social e Solidária, e no âmbito latino-americano, principalmente.

Estudar a gestão de empreendimentos econômico-solidários torna-se importante para que estes alcancem a continuidade e sustentabilidade, e para que cumpram com a sua missão social.

## REFERÊNCIAS

AGENDA 21 LOCAL. **Planificación Territorial Participativa en la Región de Los Ríos - Resumen Ejecutivo**. 63 p. [S.l.], 2008.

AGUIAR, Andson Braga de; GUERREIRO, Reinaldo. Processos de persistência e mudança de sistemas de contabilidade gerencial: uma análise sob o paradigma institucional. **Revista Universo Contábil**, v. 4, n. 3, p. 06-24, 2008.

ALVESSON, Mats; DEETZ, Stanley. Teoria crítica e abordagens pós-modernas para estudos organizacionais. In: CLEGG, Stewart R.; HARDY, Cynthia; NORD, Walter R. **Handbook de estudos organizacionais**. São Paulo: Atlas, v. 1, 1998. Cap. 8, p. 227-266.

AROCAS, Ernesto Pérez; ARMENGOL, Gabriela Martini; RUBIO, Mario Radrigán. El sector cooperativo en Chile: balance y desafíos. **Unircoop**, v. 1, n. 2, p. 27-51, 2003.

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

BARBOSA NETO, João Estevão; COLAUTO, Romualdo Douglas. Teoria Institucional: estudo bibliométrico em anais de congressos e periódicos científicos. **ConTexto**, v. 10, n. 18, p. 63-74, 2010.

BERGER, Peter L.; LUCKMANN, Thomas. **A construção social da realidade: tratado de sociologia do conhecimento**. Petrópolis: Editora Vozes, 2005.

BRANCO, Manuel Castelo. Uma abordagem institucionalista da contabilidade. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, n. 42, p. p.104-112, set/dez 2006.

CAMPANHOLA, Clayton; GRAZIANO DA SILVA, José. **O Novo Rural Brasileiro: políticas públicas**. Jaguariuna: EMBRAPA Meio Ambiente, v. 4, 2000.

CHIARIELLO, Caio Luís; EID, Farid. Singularidades na gestão de cooperativas tradicionais e populares: estudo de caso em cooperativas rurais do Paraná. **Organizações Rurais & Agroindustriais**, v. 12, n. 1, p. 98-112, 2010.

CLEGG, Steward R.; HARDY, Cynthia; NORD, Walter R. **Handbook de estudos organizacionais**. São Paulo: Atlas, v. 1, 1998.

CLEMENTE, Ademir; HIGACHI, Hermes. **Economia e Desenvolvimento Regional**. São Paulo: Atlas, 2000.

COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S. **Métodos de pesquisa em administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

COSTA, Lucelia Borges da. **Avaliação do grau de autogestão dos empreendimentos econômico solidários**: elaboração de um modelo de análise. 123 p. Tese de Doutorado - Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de São Carlos, São Carlos, 2010.

COSTA, Pedro de Almeida; CARRION, Rosinha da Silva Machado. Situando a Economia Solidária no campo dos estudos organizacionais. **Otra Economía**, v. III, n. 4, p. 66-81, 2009.

CRUZ FILHO, Henrique. **Informação contábil como fator de estímulo à participação na cooperativa**. 84 p. Dissertação (Mestrado em Extensão Rural) - Universidade Federal de Viçosa, Viçosa, 1995.

DA ROS, Giuseppina Sara. Economía solidaria: aspectos teóricos y experiencias. **Unircoop**, v. 5, n. 1, p. 9-27, 2007.

DIAS FILHO, José Maria; MACHADO, Luiz Henrique Baptista. Abordagens da Pesquisa em Contabilidade. In: IUDÍCIBUS, Sérgio de; LOPES, Alexsandro Broedel **Teoria Avançada da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.

DIAS, Reinaldo. **Sociologia & Administração**. 3. ed. Campinas: Alínea, 2004.

DOSZA, Denys; NAVARRO, Rodrigo Reis; PANHOCA, Luiz; CARNEIRO, Leandro Marcondes. **A Organização de Produtores Rurais como fator de promoção de desenvolvimento**. In.: 29o. Seminário de Extensão Universitária da Região Sul. Foz do Iguaçu: UNIOESTE. 2011.

EID, Farid; CHIARIELLO, Caio Luís. Organização do trabalho e processo decisório em cooperativas populares e tradicionais : estudo de casos em duas cooperativas paranaenses. **Revista de Economia**, Curitiba, v. 35, n. 2, p. 61-81, 2009.

ETKIN, Jorge. **Política, gobierno y gerencia de las organizaciones**: acuerdos, dualidades y divergencias. 1a. ed. Buenos Aires: Prentice Hall, 2000.



FELIU, Vicente M. Ripoli; PALANCA, Mercedes Barranchina. Desenvolvimento científico da contabilidade de gestão. **Revista de Administração**, v. 35, n. 1, p. 98-106, 2000.

FLICK, Uwe. **Desenho da Pesquisa Qualitativa**. Porto Alegre: Artmed, 2009.

FRANÇA FILHO, Genauto Carvalho de. A problemática da economia solidária: uma perspectiva internacional. **Sociedade e Estado**, v. 16, n. 1-2, p. 245-275, 2001.

\_\_\_\_\_. Terceiro Setor, Economia Social, Economia Solidária e Economia Popular: traçando fronteiras conceituais. **Bahia Análise & Dados**, v. 12, n. 1, p. 9-29, 2002.

FREZATTI, Fábio; NASCIMENTO, Artur Roberto do; JUNQUEIRA, Emanuel. Desenvolvimento da pesquisa em Contabilidade Gerencial: as restrições da abordagem monoparadigmática de Zimmerman. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 20, n. 3, p. 6-24, janeiro/abril 2009.

FÜLBIER, Rolf Uwe; SELLHORN, Thorsten. **Approaches to accounting research – Evidence from EAA Annual Congresses**. In.: European Accounting Association Annual Congress. Dublin: European Accounting Association. 2006. Disponível em: Acesso em: 22/10/2011.

GAIGER, Luiz Inácio. Relação entre equidade e viabilidade no empreendimentos solidários. **Lua Nova**, São Paulo, v. 83, p. 79-101, 2011.

\_\_\_\_\_. A associação econômica dos pobres como via de combate às desigualdades. **Caderno CRH**, Salvador, v. 22, n. 57, p. 563-580, Set./Dez. 2009.

\_\_\_\_\_; CORRÊA, Andressa da Silva. O diferencial do empreendedorismo solidário. **Ciências Sociais Unisinos**, São Leopoldo, v.47, n. 1, Jan/Abr 2011. p.34-43.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1999.

GOMES, Ana Paula de Oliveira. Uma nova forma de organização econômica e social. **Revista Controle**, v.9, n. 1, jan/jun 2011.

GOMES, Fabiana Pereira et al. **Economia Solidária e Desenvolvimento Local**. Projeto Casa Brasil (Módulo 4), Brasília, 2007.

GUARIDO FILHO, Edson Ronaldo; COSTA, Mayla Cristina. Contabilidade e Institucionalismo organizacional: fundamentos e implicações para a pesquisa. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, Curitiba, v. 4, n. 1, p. 20-41, 2012.

GUERREIRO, Reinaldo; FREZATTI, Fábio; LOPES, Alexsandro Broedel; PEREIRA, Carlos Alberto. O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da Teoria Institucional. **Revista Organizações & Sociedade**, v. 12, n. 35, p. 91-106, Out./Dez. 2005a.

\_\_\_\_\_; PEREIRA, Carlos Alberto; FREZATTI, Fábio. Aplicação do Modelo de Burns e Scapens para avaliação do processo de institucionalização da contabilidade gerencial. **Organizações & Sociedade**, v. 15, n. 44, p. 45-62, 2008.

\_\_\_\_\_; PEREIRA, Carlos Alberto; REZENDE, Amaury José. Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da Contabilidade Gerencial: um estudo de caso. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 7, n. 2, p. 78-101, 2006.

\_\_\_\_\_; PEREIRA, Carlos Alberto; REZENDE, Amaury José; AGUIAR, Andson Braga de. Fatores determinantes do processo de institucionalização de uma mudança na programação orçamentária: uma pesquisa-ação em uma organização brasileira. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 10, n. 1, p. 59-76, 2005b.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2010.

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

IPARDES. **Diagnóstico Socioeconômico do Território Ribeira**. Estado do Paraná, Curitiba, 2007.

\_\_\_\_\_. **Características dos Empreendimentos Econômico Solidários no Paraná**. Nota Técnica - Estado do Paraná, Curitiba, 2008.

ITCP, Incubadora Tecnológica de Cooperativas Populares. **Relatório de Atividades**: Tunas do Paraná. 74 p. Curitiba, 2009.

ITCP-USP, Incubadora Tecnológica de Cooperativas Populares Universidade de São Paulo. **A gestão da autogestão na economia solidária**: contribuições iniciais. São Paulo: ITCP-USP, 2007.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2006.

\_\_\_\_\_; MARTINS, Eliseu; CARVALHO, Luiz Nelson. Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 16, n. 38, p. 7-19, 2005.

\_\_\_\_\_; RIBEIRO FILHO, José Francisco; LOPES, Jorge Expedito de Gusmão; PEDERNEIRAS, Marcleide Maria Macêdo. Uma reflexão sobre a contabilidade: caminhando por trilhas da "Teoria tradicional e Teoria crítica". **BASE - Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS**, v.8, n. 4, outubro/dezembro 2011. p.274-285.

LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da Contabilidade: uma nova abordagem**. São Paulo: Atlas, 2007.

MACHADO-DA-SILVA, Clóvis L.; GONÇALVES, Sandro A. Nota Técnica: A Teoria Institucional. In: CLEGG, Stewart R.; HARDY, Cynthia; NORD, Walter R. **Handbook de estudos organizacionais**. São Paulo: Atlas, v. 1, 1998. Cap. 7, p. 220-226.

MAJOR, Maria João; RIBEIRO, João. A Teoria Institucional na investigação em Contabilidade. In: MAJOR, Maria João; VIEIRA, Rui **Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática**. Lisboa: Escolar Editora, 2008.

MARÍN, Antonio Lucas; RUIZ, Pablo García. **Sociología de las Organizaciones**. 1a. ed. Méxido: McGraw-Hill, 2002.

MAX-NEEF, Manfred. **Economía Descalza: señales desde el Mundo Invisible**. Buenos Aires: Nordan Comunidad, 1986.

MOOK, Laurie; QUARTER, Jack. Accounting for the Social Economy: the socioeconomic impact statement. **Annals of Public and Cooperative Economics**, v. 77, n. 2, p. p.247-269, 2006.

MORGADO, Flávio. **A transparência do processo de comunicação de informações econômico-financeiras como requisito para autogestão**. In.: XXXI Congresso Brasileiro de Ciências da Comunicação. Natal - RN: Sociedade Brasileira de Estudos Interdisciplinares da Comunicação. 2008.

NASCIMENTO, Artur Roberto do. **Controle gerencial como prática social e organizacional: análise crítica a partir dos paradigmas Neofuncionalista, Interpretativista e Pós-Estruturalista**. 266 p. Tese de Doutorado - Departamento de Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.

\_\_\_\_\_; JUNQUEIRA, Emanuel; MARTINS, Gilberto de Andrade. Pesquisa acadêmica em contabilidade gerencial no Brasil: análise e reflexões sobre Teorias, Metodologias e Paradigmas. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 14, n. 6, p. 1113-1133, 2010.

OYADOMARI, José Carlos Tiomatsu; MENDONÇA NETO, Octavio Ribeiro de; CARDOSO, Ricardo Lopes; FREZATTI, Fábio. Análise dos fatores que favorecem a institucionalização da Value Based Management (VBM) à luz dos argumentos de teóricos da vertente New Institutional Sociology (NIS). **Revista Unverso Contábil**, v. 4, n. 2, p. 06-21, 2008b.

\_\_\_\_\_; CARDOSO, Ricardo Lopes; MENDONÇA NETO, Octávio Ribeiro de; LIMA, Mariana Ponciano de. Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras: um estudo exploratório sob a ótica da Teoria Institucional. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 2, n. 2, p. 55-70, 2008a.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. São Paulo: Atlas, 2000.

POWELL, Walter W.; DIMAGGIO, Paul J. **El nuevo institucionalismo en el análisis organizacional**. México D.F.: Fondo de Cultura Económica, 1999.

PRÉVOST, Paul. El desarrollo local y las cooperativas. **Cuadernos de Desarrollo Rural**, v. 37, p. 25-45, 1996.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1999.

RUSSO, Paschoal Tadeu; PARISI, Claudio; MEGLIORINI, Evandir; ALMEIDA, Claudiane Barbosa de. Evidências de elementos de institucionalização do Balanced Scorecard na obra "A Estratégia em Ação". **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 23, n. 58, p. 07-18, 2012.

SÁ, Antonio Lopes de. Teoria Contábil da Socialidade e Contabilidade Social, 2005. Disponível em: <<http://www.lopesdesa.com.br/artigos/social/>>. Acesso em: 14 Maio 2012.

\_\_\_\_\_. Diferenças conceituais entre econômico e contábil. **Contabilidade e Informação**, Ijuí, jul./dez. 2009. 19-26.

SABOURIN, Eric. Que política pública para a agricultura familiar no segundo Governo Lula? **Sociedade e Estado**, Brasília, v. 22, n. 3, p. 715-751, 2007.

\_\_\_\_\_. **Sociedades e Organizações Camponesas:** uma leitura através da reciprocidade. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2011.

SANTANA, Gislaine Aparecida da Silva. **Institucionalização de práticas gerenciais:** o caso de uma organização do setor elétrico. 121 p. Dissertação - Mestrado em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2010.

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

SCOTT, Richard W. **Institutions and Organizations:** ideas and interests. 3a. ed. London: Sage Publications, 2008.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade:** orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses. 2a Edição. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SINGER, Paul. Economia Solidária: um modo de produção e distribuição. In: SINGER, Paul; SOUZA, André Ricardo **A Economia Solidária no Brasil:** a autogestão como resposta ao desemprego. São Paulo: Contexto, 2000.

\_\_\_\_\_. **Introdução à economia solidária.** São Paulo: Perseu Abramo, 2002.

SOUTES, Dione Olesczuk. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras.** 116 p. Dissertação de Mestrado - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

SOUZA, Marcos Antonio de; LISBOA, Lázaro Plácido; ROCHA, Welington. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 14, n. 32, p. 40-57, 2003.

TOLBERT, Pamela S.; ZUCKER, Lynne G. A institucionalização da Teoria Institucional. In: CLEGG, Stewart R.; HARDY, Cynthia; NORD, Walter R. **Handbook de estudos organizacionais.** São Paulo: Atlas, v. 1, 1998. Cap. 6, p. 196-219.

VEIGA, José Eli da. **Desenvolvimento sustentável:** o desafio do século XXI. Rio de Janeiro: Garamond, 2005.

VIEIRA, Arlete Candido Monteiro; PANHOCA, Luiz. **Aspectos legais, fiscais e tributários**: desafios à formalização de empreendimentos solidários. In.: XV Congresso Brasileiro de Sociologia. Curitiba: UFPR. 2011. p. 12.

VIEIRA, Marcelo Milano Falcão; CARVALHO, Cristina Amélia (Eds.). **Organizações, Instituições e Poder no Brasil**. Rio de Janeiro: FGV, 2003.

WEBER, Max. **História Geral da Economia**. 1a. ed. São Paulo: Centauro, 2006.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso**: planejamento e métodos. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

ZIMMERMAN, Jerold L. Conjectures regarding empirical managerial accounting research. **Journal of Accounting & Economics**, v. 32, p. 411-427, 2001.

ZUCCOLOTTO, Robson; SILVA, Gustavo; EMMENDOERFER, Magnus. Limitações e possibilidades de compreensão da utilização das práticas de contabilidade gerencial por perspectivas da teoria institucional. **Base – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 7, n. 3, p. 233-246, 2010.

## APÊNDICE 1 – PROTOCOLO DE PESQUISA

Curitiba, 31 de Julho de 2012.

Prezado Sr.,

O tema de estudo prevê questionários com agricultores que participaram ou participam do processo de institucionalização de práticas de contabilidade e controle, com o objetivo de identificar respostas estratégicas destes no processo participativo.

Contamos com a sua participação, assegurando a confidencialidade no tratamento dos dados a serem obtidos e o compromisso de utilizá-los unicamente dentro dos objetivos propostos no referido estudo e com fins predominantemente acadêmico. Tal estudo culminará no desenvolvimento do relatório de dissertação do mestrado do aluno Leandro Marcondes Carneiro.

Asseguramos ainda que ao término do estudo, o relatório da pesquisa será colocado à disposição de V.S<sup>a</sup>.; para apreciação e consulta. Agradecemos antecipadamente a atenção dispensada, ao mesmo tempo em que nos colocamos à disposição para quaisquer esclarecimentos adicionais que sejam necessários.

Atenciosamente,

Leandro Marcondes Carneiro  
Pesquisador

Luiz Panhoca  
Orientador