



Práticas de controle em empreendimentos solidários: estudo de caso a partir da perspectiva institucional

Leandro Marcondes Carneiro¹
Luiz Panhoca²
Carlos Alberto Cioce Sampaio³
Vicente Pacheco⁴

Resumo

O trabalho tem por objetivo analisar o processo de institucionalização de práticas de controle gerencial em empreendimentos ligados à Economia Social e Solidária. Realizou-se um estudo de caso em uma associação de produtores rurais no município de Tunas do Paraná (PR), utilizando-se da técnica de observação participante e a perspectiva de análise da Teoria Institucional. Notou-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 da Agricultura Familiar (PAA). Observou-se que as políticas públicas de apoio à agricultura familiar possuem relevante peso nas dinâmicas locais e para os câmbios sociais, econômicos e de

Recebimento: 21/5/2013 • Aceite: 27/6/2013

¹ Mestre em Contabilidade pela Universidade Federal do Paraná (UFPR). E-mail: le.m.carneiro@gmail.com

² Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo. Professor Adjunto III da Universidade Federal do Paraná. End: Av. Prof. Lothario Meissner, 632, Jardim Botânico, Curitiba, PR – Brasil. E-mail: panhoca.luiz@gmail.com

³ Doutor em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina. Professor da Universidade Federal do Paraná. E-mail: carlos.cioce@gmail.com

⁴ Doutor em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina. Professor Associado I da Universidade Federal do Paraná. E-mail: vpacheco@ufpr.br

gestão, exercendo também papel de mecanismo coercitivo nos empreendimentos associativos.

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

Control practices in solidarity projects: case study from the perspective of institutional theory

Abstract

This work aims to analyze the process of institutionalization of management control practices in projects related to the Social and Solidarity Economy. It was conducted a case study in a association of rural producers in the municipality of Tunas do Paraná (PR), using the technique os participant observation and the perspective of analysis of Institutional Theory. It was noted that the driving factors for the adoption of control in the venture were entering into institutional markets such as the Program of Food Acquisition from Family Agriculture (PAA). It was observed that public policies to support family producers have significant weight in local dynamics and to exchange social economic and management, having also a role of coercitive mechanism in associative enterprises.

Keywords: accounting; control practices; solidarity economy; institutional theory.

Introdução

A perspectiva da complexidade tem proporcionado o surgimento de problemas de difícil solução para os estudos no campo da contabilidade. As transformações provocadas desde a Revolução Industrial marcaram profundamente a sociedade, criando formas de organização e causando modificações que perduram até os dias atuais. Nesse contexto, as novas formas de organização social e de produção, a intensificação da acumulação de capital, o desenvolvimento tecnológico e o fortalecimento do capitalismo têm sido observados como profundas mudanças no âmbito das pessoas e das organizações (GUERREIRO *et al.*, 2005).

Uma série de iniciativas de organizações locais e de caráter social ganhou força em um panorama de crise dos mecanismos de regulação da sociedade, inaugurando novas formas de solidariedade. A temática da Economia Solidária tem despertado o 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”, intimamente ligado à problemática da exclusão social crescente (FRANÇA FILHO, 2001). Tal perspectiva representa, em grande parte, tarefa difícil, considerando as condições da realidade atual, marcada pela hegemonia e racionalidade do mercado.

A contabilidade, visando cumprir com seu objetivo de suprir os usuários da informação, deve acompanhar as demandas de novas realidades, principalmente caracterizada por uma economia dinâmica e repleta de riscos e indefinições. Sob a perspectiva da teoria social, a contabilidade torna-se produto de um processo social mais amplo e as práticas contábeis gerenciais, decorrentes de uma complexa interação entre os atores, refletem as diferentes condições sociais, econômicas, políticas e culturais (LOPES; MARTINS, 2007).

Assim, este estudo visa analisar os fatores que influenciam no processo de adoção, ou mudança nas práticas de controle gerencial na sua efetiva aplicação em empreendimentos de Economia Social e Solidária. A perspectiva da teoria institucional é apresentada como construto válido, para analisar os controles e as organizações em ambientes de grande complexidade.

Economia Social e Solidária

A lógica de mercado tradicional, assentada em métricas de lucro e rentabilidade e na competição econômica tem produzido como

resultado uma verdadeira polarização entre ganhadores e perdedores, na qual verifica um grande contingente de pequenos empreendimentos que permanecem à margem do mercado devido à sua vulnerabilidade. Para Costa e Carrion (2009), as contradições do sistema capitalista criaram suas próprias formas de resistência de maneira contra-hegemônica, como se verifica no caso das iniciativas ligadas à economia social e solidária.

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

A economia solidária identifica uma série de experiências organizacionais inscritas numa dinâmica atual, em torno das chamadas novas formas de solidariedade (FRANÇA FILHO, 2001). Compreende 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.

Na prática, representa o 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 (de produção, de trabalho, de consumo, de crédito), as associações produtivas, os clubes de troca, as feiras, as moedas sociais, as empresas recuperadas, ou provenientes de massa falida e os grupos informais. Apresentam características e princípios que a distinguem da atividade capitalista tradicional, possuindo caráter de alternativa, de resistência e de prática autônomas, que questionam valores dominantes no sentido de valorizar as diversidades e peculiaridades da dinâmica local (COSTA; CARRION, 2009).

A origem dos movimentos de Economia Social e Solidária inicia-se na primeira metade do século XIX, na Europa, provenientes do movimento associativista operário, como 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).

O movimento recebeu ainda diversas nomenclaturas, a depender do contexto histórico e local (DAROS, 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.

Procurando abstrair qualquer conotação política ou normativa, Gaiger (2009) define como empreendimento econômico-solidário (EES), as práticas econômicas de iniciativa de pessoas livremente associadas, direcionadas à produção, comercialização, serviços, crédito ou consumo, e com características básicas, como algum grau de socialização dos meios de produção, dispositivos de cooperação no trabalho e elementos de gestão democrática.

Segundo os dados obtidos pelo Mapeamento Nacional da Economia Solidária no Brasil (SIES/SENAES/MTE), as formas de organização mais comuns adotadas pelos empreendimentos são, em sua maioria, composta por associações (51,8%), seguidas pelos 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).

No Mapeamento realizado entre os anos de 2005 e 2007, verificou-se que a principal dificuldade enfrentada pelos EES é a comercialização dos produtos (61%), seguida pelo acesso ao crédito (49%) e pelo 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%).

Contabilidade e Controle Gerencial no contexto da Economia Social e Solidária

Os textos tradicionais costumam afirmar que a contabilidade deve fornecer informações, para uma ampla gama de usuários. 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. Possui como objetivo, fornecer informações, principalmente de natureza financeira, sobre as entidades para a tomada de decisões econômicas dos usuários (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2010).

Em sua prática, 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.

A informação gerencial torna-se uma das fontes primárias para a tomada de decisão e controle nas organizações. Segundo Atkinson *et al.* (2000), tais informações auxiliam na melhora de qualidade das operações, na redução dos custos operacionais no e aumento da adequação das operações às necessidades dos clientes. Deve estar orientada pelas necessidades informacionais dos indivíduos internos da organização, para orientar suas decisões operacionais e de investimentos.

Neste aspecto, o controle gerencial compreende 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).

Como resultado do crescimento das regulamentações e como exigência da contabilidade financeira, os sistemas de contabilidade gerencial, na maioria das empresas, foram considerados comprovadamente inadequados para condições de mudanças e de desafios competitivos, tecnológicos e mercadológicos (ATKINSON *et al.*, 2000).

Verifica-se que os modelos e sistemas de informações contábeis conhecidos na literatura foram desenvolvidos e aplicados, na sua maioria, voltados 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 desses modelos para suas realidades distintas. Entende-se, portanto, que as ideias básicas de contabilidade gerencial foram desenvolvidas a princípio em organizações de manufatura.

Segundo Guerreiro *et al.* (2005), existe 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 usando novos modelos. Põe como questão fundamental, porquê os gestores não utilizam essas 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 pressupões a teoria clássica da firma.

A contabilidade torna-se fruto de um amplo processo social. 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. 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).

Para os autores, a prática da contabilidade gerencial não ocorre em um vácuo social, mas torna-se resultado de amplo embate social, mais do que fruto de técnicas puramente científicas. 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). 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.

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.

No campo das organizações sem fins lucrativos, segundo Horngren, Sundem e Stratton (2004), a contabilidade, quando aplicada de maneira eficiente, contribui para a eficiência das operações e auxilia as organizações a atingir seus objetivos organizacionais. Deve-se levar em conta o desenho organizacional, as diversas formas com que as firmas se podem organizar. Em modelos descentralizados de gestão, 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.

Em tese, a economia solidária organiza-se através de um processo de gestão social e não de uma gestão estratégica precária. 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. Sob a gestão

social, os processos são construídos pelos diferentes sujeitos a partir de relacionamentos intersubjetivos (COSTA; CARRION, 2009).

As empresas de autogestão devem manter 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, inscreve-se o desafio de adaptar o conhecimento técnico voltados para os moldes da autogestão.

Como afirma Singer (2000), na empresa solidária, todas as informações relevantes estão disponíveis aos interessados. 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, existe uma contabilidade que se desenvolveu no sistema capitalista, em que as informações fluem de baixo para cima e as ordens de cima para baixo. Na contabilidade inserida na economia solidária, é dever dos dirigentes informar à base – o conjunto de trabalhadores – sobre a situação da empresa.

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, torna-se primordial o acesso irrestrito a todos os tipos de informação.

Considerando a complexidade das novas dinâmicas organizacionais, as entidades ligadas à economia social possuem características distintas que os procedimentos contábeis não refletem. Para Mook e Quarter (2006), a contabilidade cria a percepção de que tais entidades são usuárias de recursos, de forma isolada dos setores privado e público, em vez de criadoras de valores e integrantes da sociedade.

No estudo 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 técnico-econômica 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.

Procedimentos Metodológicos

A pesquisa é classificada como de caráter exploratório e descritiva e adotou como estratégia de pesquisa, o estudo de caso em ambiente de campo. O método a ser utilizado correspondeu ao método observacional, sob a perspectiva da observação participante (ou ativa), técnica que consiste na participação real do pesquisador na vida da comunidade, grupo ou de situação determinada.

A escolha dos empreendimentos para o caso analisado deu-se em função da facilidade e acessibilidade de informações. A unidade de análise adotada no estudo foi uma associação de produtores rurais, localizada na comunidade de Ouro Fino, município de Tunas do Paraná.

Atualmente, o grupo é assistido pelo programa de extensão universitária, Incubadora Tecnológica de Cooperativas Populares da Universidade Federal do Paraná – ITCP/UFPR, na qual foi realizado este trabalho, que objetiva oferecer apoio e orientação técnico e científica no processo de consolidação e organização de grupos populares e empreendimentos cooperativos ou associativos de pequeno porte.

As observações compreenderam o período de Fevereiro a Setembro de 2012. Os nomes reais dos produtores e de suas famílias foram suprimidos, para a preservação das suas identidades. As observações compreenderam o acompanhamento e participação em reuniões comunitárias da Associação, em visitas técnicas e em atividades de intervenção, realizadas pela ITCP/UFPR. No estudo proposto, elaborou-se protocolo de estudo de caso para o procedimento de coleta de dados.

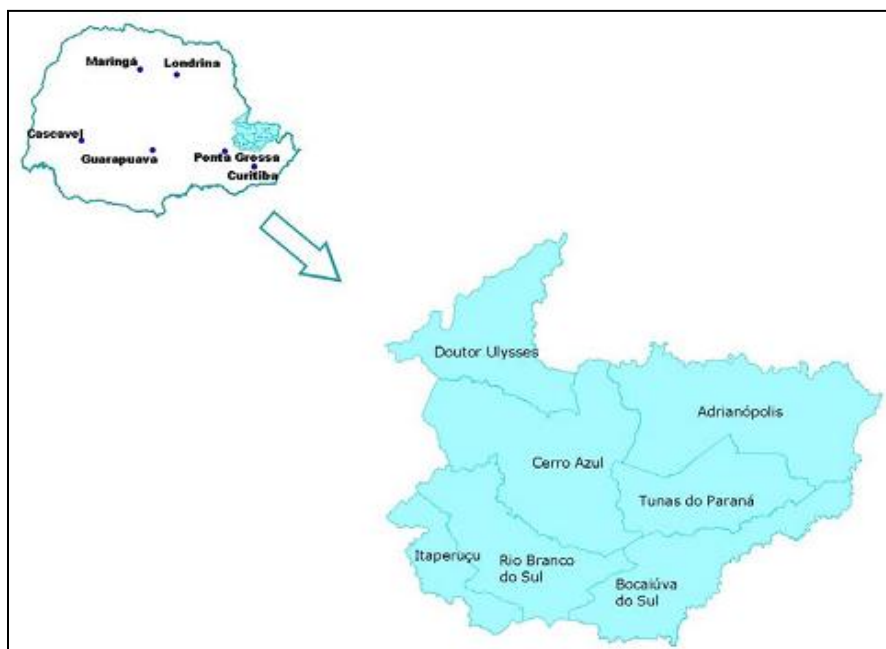
Objeto de estudo

O objeto de estudo concentra-se na região do município de Tunas, norte do Estado do Paraná (PR), pertencente ao território do Vale do Ribeira (Figura 1 e2). A geografia da região é caracterizada por apresentar relevo acidentado e baixa fertilidade natural do solo, representando obstáculo para a atividade agropecuária intensiva. No entanto, a maior parte da ocupação concentra-se no setor rural. A maior parte dos municípios integrantes da Região apresentam

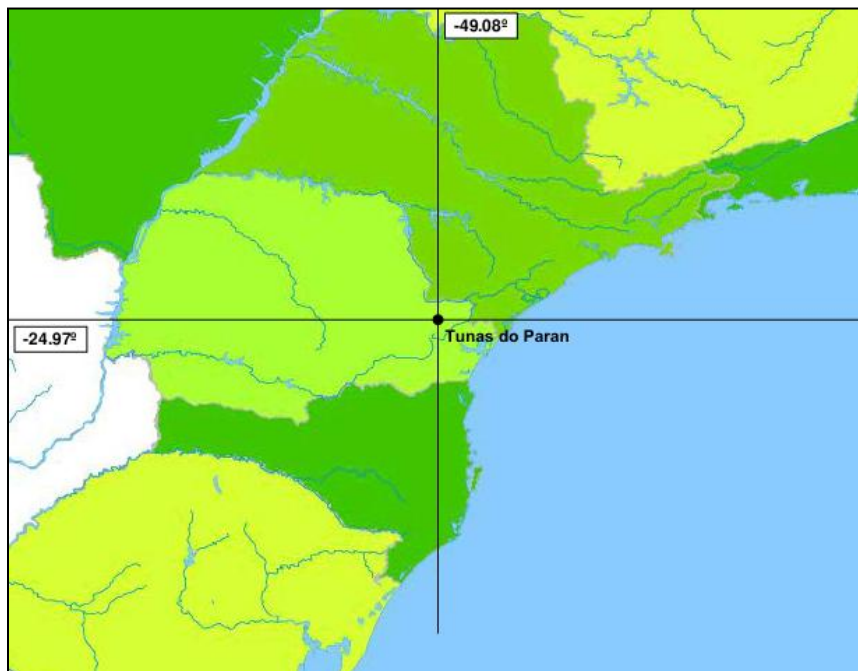
características predominantemente rurais, principalmente de estabelecimentos agropecuários de base familiar (IPARDES, 2007).

Historicamente, a porção paranaense do território representa área que permaneceu à margem dos grandes ciclos econômicos da região, como o ciclo da erva mate, da madeira, a expansão cafeeira e a expansão da agricultura e o processo industrial intensivo. Na área do município, destaca-se a produção de derivados de madeira, o que tem transformado a configuração local dos agricultores, em virtude do crescimento da demanda para composição de outros produtos manufaturados.

Figura1: Localização do Território Vale do Ribeira



Fonte: IPARDES(2007)

Figura2: Localização de Tunas do Paraná

Fonte: IPARDES(2007)

O empreendimento escolhido para o estudo de caso foi constituído, de acordo com a forma jurídica de uma associação de produtores, possuindo suas atividades ligadas à pequena produção agrícola, principalmente de base familiar.

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, o nível tecnológico rudimentar de produção, a dificuldade no acesso às políticas públicas e a comercialização de seus produtos. Por meio 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 possibilita aos produtores, acesso por meio da comercialização, ao montante máximo de R\$ 4.500,00 anuais (valores de 2012).

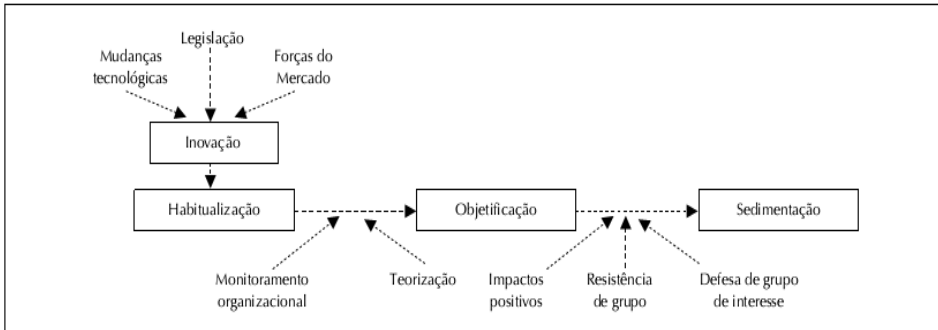
Atualmente, o PAA tem sido indicado como propulsor do desenvolvimento territorial, por meio da produção local para comercialização em circuitos de proximidade, tornando-se um dos principais canais de comercialização e motivo pelo qual estão sendo criadas organizações de produtores rurais em associações e cooperativas (SABOURIN, 2011). Como no caso adotado pela APROTUNAS, que acessa a modalidade de Compra Direta Local da Agricultura Familiar com Doação Simultânea, a organização de produtores fornece alimentos e produtos através da doação para entidades da rede socioassistencial do município.

Método de análise

Para 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.

As categorias de análise das práticas foram analisadas segundo os estágios propostos por Tolbert e Zucker (1998), que analisam o processo em estágios de pré, semi e total institucionalização. Segundo Machado-da-Silva e Gonçalves (1998), os estágios não devem ser compreendidos como uma sequência natural ou temporal de fatos.

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, que estão ligados a comportamento tornados habituais. Na Figura 3, **Erro! Fonte de referência não encontrada.** é apresentado um diagrama que descreve o processo de institucionalização das práticas e as forças que atuam no modelo.

Figura3: Processos inerentes à institucionalização

Fonte: Tolbert e 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. 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 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. A sedimentação caracteriza-se tanto pela propagação das estruturas, por todo o grupo, como pela perpetuação por um período consideravelmente longo de tempo.

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 (1998, p.204),

a instituição propriamente dita “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”. **O Erro! Fonte de referência não encontrada.**Quadro a seguir traz os argumentos sobre as características e consequências dos processos, nos estágios que compõem a institucionalização.

Quadro 1: Estágios de institucionalização e dimensões comparativas

Dimensão	Pré-Institucional	Semi-Institucional	Total Institucionalização
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

Fonte: Tolbert e Zucker (1998, p. 211)

A contabilidade gerencial, analisada como uma instituição, é compreendida como “um conjunto de rotinas que representam os hábitos de um conjunto de indivíduos e que fazem parte do conjunto das pressuposições e crenças inquestionáveis da organização (*taken for granted*)” (GUERREIRO *et al.*, 2005, p. 102).

Sob tal perspectiva, a contabilidade gerencial 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. Por 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. (ZUCCOLOTTO, SILVA; EMMENDOERFER, 2010).

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

Análise e Discussão

As práticas de contabilidade gerencial, enquanto práticas em uso podem ser institucionalizadas na organização, de modo que, gradualmente, formem um determinado modo de pensar e agir no âmbito da atividade organizacional e do grupo. Destaca-se que o estudo institucional das práticas não objetiva formular relações de causa e efeito das variáveis, ou de uma explicação causal do fenômeno, mas que busca uma melhor compreensão do processo de institucionalização (GUARIDO FILHO; COSTA, 2012).

Com base nos dados obtidos e a partir das observações do grupo, procurou-se analisar o processo de institucionalização das práticas de controle, segundo os estágios propostos por Tolbert e Zucker, em estágios de pré, semi e total institucionalização.

Estágio de pré-institucionalização

Na proposta de Tolbert e Zucker (1998), a variedade das organizações possui forte impacto no processo de institucionalização. Em uma diversidade maior de organizações, para as quais uma determinada estrutura torna mais difícil oferecer evidências da sua efetividade, é 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 na forma de organização (associações, cooperativas, grupos informais), toma-se como relevante, analisar práticas de controle nestes empreendimentos. Soma-se a falta de estudos prévios sobre o assunto, o que também indica que as estruturas de controle possuem pouca institucionalidade nesse campo.

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

Notou-se 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.

No desenvolvimento de controles, neste estágio inicial decorre a inovação das práticas, representada pela necessidade de mudança ou adoção de prática a ser desenvolvida no interior da organização para adequar-se ao ambiente. Decorre de fatores, ou da combinação destes, como (i) das mudanças tecnológicas (reorientação técnica ou tecnológica); (ii) da legislação (novos arranjos jurídicos); e, (iii) das forças de mercado (GUERREIRO *et al.*, 2005).

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 (VIEIRA; CARVALHO, 2003).

No caso da Associação APROTUNAS, apesar de estarem envolvidos outros fatores de inovação, a legislação, representada pelas políticas e programas governamentais, foi tomada como primordial para o desenvolvimento dos instrumentos de controle. A participação em políticas públicas e projetos de fomento desempenha papel fundamental na formação e no desenvolvimento das atividades do empreendimento.

Diversos autores também destacaram a importância das políticas públicas para a economia social e solidária. Segundo Sabourin (2011), uma das dificuldades das políticas de economia solidária, torna-se a questão da articulação entre o EES, regulado pela lógica da solidariedade e da partilha, e o mercado capitalista, fundado na lógica de concorrência e acumulação privada.

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. O Programa de Aquisição de Alimentos –PAA– apresenta a política do Governo Federal, como ferramenta para o desenvolvimento da agricultura familiar e da agricultura de segurança alimentar de grupos em situação de vulnerabilidade social. Tem como objetivo garantir acesso à alimentação em quantidade, qualidade e regularidade necessárias às populações em situação de risco, com insegurança alimentar e nutricional.

Com respeito ao campo tecnológico como fator de inovação, 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 de maior automatização do processo produtivo.

Ressalta-se a este respeito, que nem sempre a tecnologia mais avançada será igualmente a mais apropriada para a comunidade ou contexto. Neste sentido, destaca-se que a técnica moderna de controle, desenhada para contextos e propósitos distintos da realidade poderá perder a validade no campo de organizações sociais ou sem finalidade de lucro, ou mesmo para as que privilegiam a comunidade e a qualidade de vida da população.

Estágio de semi-institucionalização

Na fase de objetivação das práticas, surgem dois movimentos. No Monitoramento, as organizações podem utilizar-se de evidências de diversas fontes (notícias, observações, cotação acionária, etc.), para avaliar os riscos de adoção de uma nova estrutura e também poder observar atitudes de competidores, como forma de mensurar a relação de custos e benefícios na adoção de práticas. Já a Teorização corresponde à utilização de pesquisadores e/ou consultores externos para definição de práticas.

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 e do controle gerencial em geral, nas empresas brasileiras, possuindo assim um papel institucionalizador de práticas.

Nesse sentido, a intervenção da ITCP e das demais entidades que atuam conjuntamente com o empreendimento – como a prefeitura local, CONAB, EMATER e ONGs locais – possui importante função na construção, ou reprodução de alternativas viáveis e legítimas para o controle de gestão.

Como afirma Sabourin (2007), uma das dificuldades operacionais na gestão de projetos de apoio aos territórios é que tais projetos podem sofrer dos efeitos das consultorias. Geralmente, por 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.

Dessa forma, a tendência à profissionalização da gestão das associações submete a dimensão associativa a um imperativo funcionalista da lógica intrumental, que busca a gestão formal, tecnoburocrática e os resultados quantificáveis (FRANÇA FILHO, 2001). O grande desafio para os empreendimentos corresponde à

preservação do seu funcionamento democrático, o que está intimamente ligado ao grau de autonomia da experiência, diante dos riscos de instrumentalização. Isto é, o risco de um isomorfismo institucional, se comparado ao funcionamento de empresas privadas, ou do serviço público, rebatendo o caráter associativo de origem.

No caso analisado, por representar associação, ainda de pequeno porte, as práticas de controle de gestão até então adotadas tiveram aceitação plena, inclusive tornando-se centralizadas em alguns aspectos. No entanto, na sua prática cotidiana de autogestão, verifica-se a formação de pequenos grupos no interior da associação, tanto na divisão dos trabalhos de gestão, como nos de produção, demonstrando pontos de divergência. Soma-se a isto as recentes mudanças na diretoria da entidade, o que contribuiu para descontinuidade, ou mesmo perda de alguns controles.

Estágio de total institucionalização

A total institucionalização da estrutura depende de efeitos conjuntos de uma relativa baixa resistência de grupos de oposição, da promoção continuada por grupos defensores e de uma correlação positiva com os efeitos desejados.

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

O processo de adoção, ou mudança, baseado em treinamentos, oficinas e discussões com o grupo, apesar de necessário, não promove a efetiva mudança, visto que o processo deve ocorrer por meio da incorporação e materialização de novas ideias. Assim, as práticas de contábeis, implementadas em desacordo com o contexto da organização, podem vir a não ter continuidade, ou não exercer o propósito para o qual foram concebidas (GUERREIRO, PEREIRA, REZENDE, 2006).

No caso da Associação, as práticas adotadas tiveram pouca resistência no grupo e não sofreram forte influência de grupos de interesse, quase sempre sendo implantadas pelo mesmo grupo que compõe a 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 também está fortemente ligada à cultura econômica do grupo.

A existência de interesses para a formação de grupos informais e para o 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. 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.

O quadro **Erro! Fonte de referência não encontrada.** a seguir propõe um resumo dos fatores determinantes encontrados no processo de institucionalização de práticas de controle no objeto de estudo Associação de Produtores Rurais de Tunas – APROTUNAS.

Quadro 2: Determinantes do processo de institucionalização

Estágio de institucionalização	Forças institucionais	Fatores identificados
Habitualização (Pré-Institucionalização)	Mudanças Tecnológicas	Tecnologias apropriadas
	Legislação	PAA, 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

Fonte: Os autores (2013)

Considerações

A contabilidade vem sendo pressionada a evoluir para o atendimento de demandas de novas realidades, caracterizada por economias dinâmicas, repleta de riscos e indefinições. Esse estudo teve

por objetivo principal analisar, sob a perspectiva da teoria institucional das organizações, o processo de adoção ou mudança nas práticas de controle e contabilidade gerencial em empreendimentos ligados à economia social e solidária.

Buscou-se contribuir para o entendimento dos empreendimentos econômico-solidários, como elemento de contribuição da sociedade em suas comunidades. Reconhecer a singularidade das organizações ligadas à economia social e solidária, destacando o valor potencial que acrescentam à sociedade torna-se fundamental para o desenvolvimento de abordagens alternativas para contabilidade.

A Economia Solidária configura um desafio aos pesquisadores, na necessidade de reconstruir o referencial utilizado no campo dos estudos organizacionais. Os aportes teóricos comumente utilizados nesses estudos têm-se mostrado insuficientes e até inadequados para suportar a complexidade das relações envolvidas na realidade.

A perspectiva do institucionalismo fornece aporte apropriado para os estudos em gestão e controle, na medida em que se baseia em racionalidade distinta, que não à técnica-lógica, e que as decisões organizacionais são influenciadas por outras razões, que não se limitam puramente à matemática, econômica ou técnico-lógica.

Desta forma, a principal contribuição do estudo foi possibilitar uma compreensão mais adequada do fenômeno; com embasamento conceitual que possibilita um melhor entendimento dos fenômenos de institucionalização das práticas de contabilidade gerencial e de 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, dessa forma, restritos às constatações para a população estudada. Qualquer generalização, ou inferência, a partir deste, deve ser realizada com as devidas ressalvas.

Ressalta-se que esse 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.

Nesse aspecto, são necessários estudos mais profundos, que analisem a racionalidade dos sistemas contábeis, não segregando a técnica da sua racionalidade inerente. 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.

Como recomendações para estudos futuros, é preciso delimitar o tema e o campo de investigação da economia social e solidária, 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.

Referências

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

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

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.

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

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

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.

FRANÇA FILHO, Genauto Carvalho de. Terceiro Setor, Economia Social, Economia Solidária e Economia Popular: traçando fronteiras conceituais. **Bahia Análise & Dados**, v. 12, n. 1, p. 9-29, 2002.

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

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

GUERREIRO, Reinaldo; 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.

GUERREIRO, Reinaldo; 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, 2005.

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.

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

MACHADO-DA-SILVA, Clóvis L.; GONÇALVES, Sandro A. 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.

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

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 Universo Contábil**, v. 4, n. 2, p. 06-21, 2008b.

OYADOMARI, José Carlos; 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.

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.

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

SINGER, Paul. **Introdução à economia solidária**. São Paulo: Perseu Abramo, 2002.

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.

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

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.