

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO –

FECAP

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

LEONARDO SILVA TAVARES

**O USO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL GERENCIAL NO
APOIO À GESTÃO DE PROJETOS DE
REFLORESTAMENTOS: UMA ABORDAGEM
INSTITUCIONALISTA**

São Paulo

2014

LEONARDO SILVA TAVARES

**O USO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL GERENCIAL NO APOIO À
GESTÃO DE PROJETOS DE REFLORESTAMENTOS: UMA
ABORDAGEM INSTITUCIONALISTA**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de
Comércio Álvares Penteado – FECAP, como requisito
para a obtenção do título de Mestre em Ciências
Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Claudio Parisi

São Paulo

2014

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO - FECAP

Reitor: Prof. Edison Simoni da Silva

Pró-reitor de Graduação: Prof. Taiguara de Freitas Langrafe

Pró-reitor de Pós-graduação: Prof. Edison Simoni da Silva

Diretor da Pós-Graduação Lato Sensu: Prof. Alexandre Garcia

Coordenador de Mestrado em Ciências Contábeis: Prof. Dr. Cláudio Parisi

Coordenador de Mestrado Profissional em Administração: Prof. Dr. Heber Pessoa da Silveira

FICHA CATALOGRÁFICA

| | |
|-------|---|
| T231u | <p>Tavares, Leonardo Silva</p> <p>O uso da informação contábil gerencial no apoio à gestão de projetos de reflorestamentos: uma abordagem institucionalista / Leonardo Silva Tavares. – São Paulo, 2014.</p> <p>128 f.</p> <p>Orientador: Prof. Dr. Cláudio Parisi</p> <p>Dissertação (mestrado) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP – Mestrado em Ciências Contábeis.</p> <p>1.Contabilidade gerencial. 2. Administração de projetos. 3. Reflorestamento</p> <p>CDD 658.1511</p> |
|-------|---|

LEONARDO SILVA TAVARES

**O USO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL GERENCIAL NO APOIO À GESTÃO DE
PROJETOS DE REFLORESTAMENTOS: UMA ABORDAGEM
INSTITUCIONALISTA**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

COMISSÃO JULGADORA

Prof. Dr. Evandir Megliorini
Universidade Federal do Grande ABC

Prof. Dra. Ellionor Farah Jreige Weffort
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP

Prof. Dr. Claudio Parisi
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP
Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora

São Paulo, 19 de agosto de 2014.

AGRADECIMENTOS

à Deus, pela vida, pela saúde e por proporcionar a realização desta conquista,

à minha mãe, Judite pelos ensinamentos de caráter, ética e firmeza, necessários e que trago-
os comigo,

aos meus filhos, Paola, Leonardo Junior, Lucas, Ana Julia e Mateus, pela paciência de minhas
ausências e pelo amor que me foi dado,

a minha mulher, Ana Rita, pela paciência, apoio, conforto e incentivo,

aos professores e em especial ao meu orientador Prof. Dr. Claudio Parisi,

a HFR, pelo apoio financeiro,

aos homens livres e de bons costumes que comigo colaboraram neste projeto.

RESUMO

Vive-se um novo tempo, as questões sociais, ambientais e de sustentabilidade sinalizam para o surgimento de novos valores sociais e econômicos, que impactam nos hábitos e rotinas das pessoas e organizações. Os projetos devem observar as questões sociais, ambientais, sustentabilidade, entre outras, como forma de buscar legitimidade no ambiente onde estão instalados. Consequentemente, a implantação de um novo sistema de contabilidade gerencial poderá refletir nos hábitos e rotinas existentes na organização e em sua relação com o ambiente interno e externo. O objetivo desta pesquisa é investigar e identificar se a implantação e o uso da informação contábil gerencial alterou os hábitos e rotinas da gestão dos projetos de reflorestamentos numa empresa SYZ, por meio de um estudo de caso exploratório com investigação por questionário, entrevista e observação. Buscou-se na Teoria Institucional, Gestão de Projetos e na Contabilidade Gerencial a fundamentação e suporte teórico, devendo o estudo contribuir no processo de investigação sob o contexto da inovação, dos efeitos da institucionalização na contabilidade gerencial e no processo de gestão de projetos de reflorestamento. Concluiu-se que os hábitos e rotinas do processo decisório foram impactadas pelo novo modelo de contabilidade gerencial, embora ainda não tenham sido institucionalizados.

Palavras-chave: Contabilidade. Contabilidade Gerencial. Gestão de Projetos. Gestão de Projetos de Reflorestamentos. Teoria Institucional.

ABSTRACT

We live in a new time, the social, environmental and sustainability issues point to the emergence of new social and economic values, which impact on the habits and routines of people and organizations. Projects must observe the social, environmental, sustainability issues, among others, as a way of seeking legitimacy in the environment where they are installed. Consequently, the implementation of a new management accounting system can reflect the existing habits and routines in the organization and their relationship with internal and external environment. The objective of this research is to investigate and identify the deployment environment and the use of managerial accounting information changed the habits and routines of managing projects in a reforestation company SYZ, through an exploratory case study with research by questionnaire, interview and observation. We sought in Institutional Theory, Project Management and Management Accounting rationales and theoretical support, the study should contribute to the research process in the context of innovation, the effects of institutionalization on management accounting and management process of reforestation projects. It was concluded that the habits and routines of decision making were impacted by the new model of management accounting, although they have not yet been institutionalized.

Keywords: Accounting. Managerial Accounting. Project Management. Reforestation
Project Management. Institutional Theory.

LISTA DE FIGURAS

| | |
|---|----|
| FIGURA 1 – Contabilidade Financeira e Contábil Gerencial | 42 |
| FIGURA 2 – Influência da Produção da Informação Contábil Gerencial..... | 47 |
| FIGURA 3 –Categorias de Projeto | 50 |
| FIGURA 4 –Níveis de Maturidade do CMM..... | 51 |
| FIGURA 5 –Project Management Maturity Model..... | 52 |
| FIGURA 6 –Modelo OPM3™ | 53 |
| FIGURA 7–Dimensão Institucional..... | 61 |
| FIGURA 8 –O processo de institucionalização..... | 62 |
| FIGURA 9 –Modelo Metodológico Teórico | 64 |
| FIGURA 10 –Modelo Conceitual da Pesquisa | 67 |
| FIGURA 11 –Investigação Empírica | 74 |
| FIGURA 12 –Modelo lógico..... | 76 |
| FIGURA 13 – Evolução Institucional..... | 94 |

LISTA DE GRÁFICOS

| | |
|--|----|
| GRÁFICO 1– Curva de crescimento do volume por ano (m ³)..... | 14 |
|--|----|

LISTA DE QUADROS

| | |
|---|-----|
| QUADRO 1–Suporte dos Pilares das Instituições..... | 28 |
| QUADRO 2 –Comparação de conceituações disponíveis | 43 |
| QUADRO 3 –Métricas de avaliação de viabilidade | 44 |
| QUADRO 4 –Perspectiva institucional aplicada na contabilidade gerencial | 58 |
| QUADRO 5–Roteiro de Entrevista Preliminar - Apêndice A..... | 80 |
| QUADRO 6–Questionário e Roteiro de Entrevista Diretores Seleccionados - Apêndice B | 81 |
| QUADRO 7–Questionário Gestores Seleccionados - Apêndice C | 82 |
| QUADRO 8 –Questões relacionadas à Codificação | 98 |
| QUADRO 9 –Codificação Campos Institucional e de Ação | 101 |
| QUADRO 10 –Incorporação Campos Institucional e de Ação | 103 |
| QUADRO 11 –Reprodução Campos Institucional e de Ação | 105 |

| | |
|---|------------|
| QUADRO 12 –Questões relacionadas à Institucionalização | 106 |
| QUADRO 13 – Institucionalização Campos Institucional e de Ação | 107 |

LISTA DE TABELAS

| | |
|---|------------|
| TABELA 1 –Áreas com Florestas Plantadas Existentes no Brasil (2011)..... | 11 |
| TABELA 2–PIB do Setor Base Florestal Brasileiro..... | 12 |
| TABELA 3–Volume de produtividade médio em Minas Gerais..... | 12 |
| TABELA 4 –Volume de produtividade médio geral | 13 |
| TABELA 5 –Comparação da Produtividade Florestal de Folhosas | 15 |
| TABELA 6 –Questões relacionadas à Incorporação..... | 103 |
| TABELA 7 –Questões relacionadas à Reprodução | 104 |

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC – *Activity Based Costing*
ABM – *Air Battle Manager*
AOS – *Accounting, Organizations and Society*
ERP – *Enterprise Resource Planning*
EVA – *Economic Value Added*
ha – hectares
IDE – Investimento Direto no Exterior
IMA – Incremento médio anual
m³ – metro cúbico
MA – *Management Accounting*
MAS – *Management Accounting Systems*
MCS – *Management Controls Systems*
NEI – Nova Economia Institucional
NIE – *New Institutional Economics*
OC – *Organizations Controls*
OIE – *Old Institutional Economics*
PIB – Produto Interno Bruto
PMO - Project Management Office
RB/C – Relação Benefício/Custo
RCM – Retorno contábil médio
TIR – Taxa interna de retorno
TIR – Taxa interna de retorno modificada
TMA – taxa média de atratividade
TOC – *Theory of Constraints*(Teoria das Restrições)
VPL – Valor presente líquido
VPLA – Valor presente líquido ajustado
VEI – Velha Economia Institucional

SUMÁRIO

| | |
|---|------------|
| 1 INTRODUÇÃO | 9 |
| 1.1 SITUAÇÃO PROBLEMA E QUESTÃO DE PESQUISA..... | 22 |
| 1.2 OBJETIVO DA PESQUISA | 23 |
| 1.3 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÃO | 23 |
| 1.4 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA | 26 |
| 2 REFERENCIAL TEÓRICO | 28 |
| 2.1 TEORIA INSTITUCIONAL..... | 28 |
| 2.1.1 VELHA ECONOMIA INSTITUCIONAL | 32 |
| 2.1.2 ISOMORFISMO | 36 |
| 2.2 CONTABILIDADE GERENCIAL..... | 39 |
| 2.2.1 INFORMAÇÃO CONTÁBIL GERENCIAL | 45 |
| 2.3 GESTÃO DE PROJETOS..... | 49 |
| 2.3.1 GESTÃO DE PROJETOS DE REFLORESTAMENTOS | 54 |
| 2.4 USO DAS INFORMAÇÕES NA GESTÃO DE PROJETOS | 56 |
| 2.5 TEORIA INSTITUCIONAL (O.I.E.) E CONTABILIDADE GERENCIAL..... | 58 |
| 2.5.1 MODELO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DE BORNES E SCAPENS (2000)..... | 61 |
| 3 METODOLOGIA..... | 64 |
| 3.1 ESTRUTURAÇÃO CONCEITUAL DO PROJETO..... | 67 |
| 3.1.1 CODIFICAÇÃO | 68 |
| 3.1.2 INCORPORAÇÃO..... | 69 |
| 3.1.3 REPRODUÇÃO | 70 |
| 3.1.4 INSTITUCIONALIZAÇÃO..... | 71 |
| 3.2 DELIMITAÇÃO | 72 |
| 3.3 TIPO DE PESQUISA | 72 |
| 3.3.1 PESQUISA DESCRITIVA E DOCUMENTAL | 73 |
| 3.3.2 ESTUDO DE CASO | 74 |
| 3.3.2.1 <i>Protocolo do estudo de caso</i> | 75 |
| 3.4 MÉTODOS, TÉCNICAS, PROCEDIMENTOS E INSTRUMENTOS DE COLETA DOS DADOS | 78 |
| 3.4.1 OBSERVAÇÃO | 78 |
| 3.4.2 ANÁLISE DE DOCUMENTOS | 78 |
| 3.4.3 QUESTIONÁRIO | 80 |
| 3.5 MÉTODOS, TÉCNICAS, PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DOS DADOS | 83 |
| 4 ESTUDO DE CASO | 84 |
| 4.1 O CASO ESTUDADO | 84 |
| 4.2 RESULTADOS ENCONTRADOS..... | 94 |
| 4.3 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS | 108 |
| 5 CONCLUSÃO..... | 113 |
| REFERÊNCIAS | 115 |

| | |
|--|------------|
| APÊNDICE A –ROTEIRO DE ENTREVISTA PRELIMINAR E APRESENTAÇÃO O PROJETO À DIRETORIA | 122 |
| APÊNDICE B–QUESTIONÁRIO E ROTEIRO DE ENTREVISTA DO CAMPO INSTITUCIONAL DIRETORES SELECIONADOS | 124 |
| APÊNDICE C–QUESTIONÁRIO PARA IDENTIFICAÇÃO DO CAMPO DE AÇÃO GESTORES SELECIONADOS..... | 126 |

1 INTRODUÇÃO

A atividade agrícola é tão antiga quanto a própria história da evolução humana, passando por um processo de adaptação, buscando suprir as necessidades do homem e da sociedade. Assim como no mundo, ela exerceu e exerce papel relevante na geração e distribuição de riquezas, além de substancial impacto no Produto Interno Bruto (PIB) das nações. No Brasil até meados do Século XX era exercida com características extrativistas e de subsistência, seu desenvolvimento era realizado dentro de um contexto de “agricultura familiar”.

Com o desenvolvimento industrial e a necessidade de produção em larga escala, surgem empresas e outras formas de organização, trazendo novas tecnologias para o campo e, com isso, mudanças nas características da atividade agrícola. O desenvolvimento tecnológico trouxe inovações ao processo produtivo, com a mecanização das atividades de plantio, irrigação, manejo e colheita, assim como na genética com melhores sementes, clonagem de mudas, correções de solo que possibilitaram acréscimo de produtividade e melhores resultados para os negócios.

A partir de meados do Século XX a “agricultura familiar” influenciada pelo desenvolvimento tecnológico, surgimento de empresas agrícolas, movimentos sociais e outros fatores macroeconômicos, passam a necessitar de recursos para financiamento da atividade. Estes recursos poderiam ser obtidos através de financiamentos ou investimentos de longo prazo, para financiar os projetos, que podem ter ciclos operacionais e safras variáveis e, no caso das florestas plantadas, com ciclos operacionais e retorno de investimentos previstos entre 5 a 21 anos aproximadamente (RODRIGUES; BUENO; RODRIGUES, 1997; DEMOLINARI, 2006; RODRIGUES, 1991).

O avanço tecnológico nos meios de produção, as pesquisas de novas formas de manejo, genética e o aumento da produtividade, trouxeram uma nova realidade para a agricultura, o surgimento da produção agrícola em larga escala. Com a ampliação da produção e da produtividade eram também necessários, avanços nos processos e ferramentas de gestão dos projetos e negócios, impulsionando a evolução dos instrumentos existentes e o surgimento de novos instrumentos de monitoramento e gestão, capazes de identificar a viabilidade econômica e social dos projetos, determinando claramente os custos de produção e seu

controle financeiro. A melhoria da qualidade e a necessidade de informações eficientes e tempestivas se faziam necessárias para controle e planejamento, como alternativa de melhoria da competitividade, através da redução do desperdício e a revisão dos processos, que passou a ser estratégica, para a geração de valor no uso dos recursos, buscando otimizar a gestão e atrair investidores (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 1998; FREZATTI, 2006; IFAC, 2009).

No Brasil, durante o período de 1966 a 1986, através da Lei 5106 de 02/09/1966, um programa de incentivos fiscais foi concedido para empresas e empreendimentos florestais, incluindo o cultivo de eucalipto e pinus, levando ao surgimento de diversas empresas com fins especulativos e que hoje não mais existem.

Com o fim dos incentivos fiscais, foram criados novos instrumentos de opções de financiamento que pudessem manter a capacidade de sobrevivência da atividade, dentre eles pode-se destacar o fomento da indústria de papel e celulose e as linhas de crédito atrativas fornecidas pelo governo federal, como forma de retomada da atividade e ampliação da base florestal, na busca de garantir matéria-prima para diversos produtos e energia renovável e barata, além de gerar grande número de emprego e renda no campo, movimentando a atividade econômica destes locais.

Estas florestas possuem importância para a sustentabilidade do meio ambiente e a conservação dos recursos naturais, auxiliando na recuperação de terras degradadas, reduzindo a pressão para o desmatamento de áreas com florestas nativas, contribuindo com a proteção de mananciais e abastecimento de água.

As florestas plantadas no Brasil são preponderantemente formadas por populações de eucaliptos e pinus, em função do ambiente favorável aqui encontrado, que pode ser observado na Tabela 5 - Comparação da Produtividade florestal de Folhosas da SBS Fatos e Números do Brasil Florestal 2008 em relação à produtividade no Brasil. As madeiras das florestas de eucaliptos e pinus possuem finalidade econômica, destinadas inicialmente à produção de postes de madeira, lenha, moirão, carvão, energia, papel e celulose, essências e, posteriormente, também destinada a indústria da construção civil, indústria moveleira e a biomassa, ampliando sua possibilidade de aplicação.

A atividade florestal está ligada a setores fundamentais da economia, fornecendo carvão para produção de ferro gusa, energia renovável para indústria, madeira para indústria madeireira, celulose para indústria de papel e papelão, óleos e folhas para produção de

essências, absorvendo carbono (crédito carbono), reduzindo o êxodo rural, melhorando a qualidade de vida e gerando emprego e renda para o trabalhador rural.

A agricultura empresarial, a globalização da economia, a extensão territorial, a qualidade do solo e o clima colocam o Brasil em situação privilegiada para a implantação de florestas plantadas, atraindo investidores de diversos locais do planeta. De acordo com dados da Associação Brasileira de Produtores de Florestas Plantadas (ABRAF), a área plantada no Brasil em 2011 era de 6.515.844 ha. e estava distribuída de acordo com a Tabela 1.

TABELA 1 – ÁREAS COM FLORESTAS PLANTADAS EXISTENTES NO BRASIL (2011)

| ESTADO | EUCALIPTO | PINUS | TOTAL (ha) |
|--------------------|------------------|------------------|-------------------|
| Minas Gerais | 1.401.787 | 75.408 | 1.477.195 |
| São Paulo | 1.031.677 | 156.726 | 1.188.403 |
| Paraná | 188.153 | 658.707 | 846.860 |
| Santa Catarina | 104.686 | 538.254 | 642.940 |
| Bahia | 607.440 | 21.520 | 628.960 |
| Rio Grande do Sul | 280.198 | 164.806 | 445.004 |
| Espírito Santo | 197.512 | 2.546 | 200.058 |
| Mato Grosso do Sul | 475.528 | 11.871 | 487.399 |
| Pará | 151.378 | 0 | 151.378 |
| Maranhão | 165.717 | 0 | 165.717 |
| Amapá | 50.099 | 445 | 50.544 |
| Goiás | 59.624 | 10.760 | 70.384 |
| Mato Grosso | 58.843 | 0 | 58.843 |
| Tocantins | 65.502 | 850 | 66.352 |
| Piauí | 26.493 | 0 | 26.493 |
| Outros | 9.314 | 0 | 9.314 |
| Total | 4.873.951 | 1.641.893 | 6.515.844 |

Fonte: Adaptado de ABRAF (2010; 2011).

Inserida no contexto da atividade agrícola, a atividade florestal foi impactada pelo processo de desenvolvimento do agronegócio aliado a outros fatores macroeconômicos, que repercutiram no crescimento da base florestal brasileira. De acordo com dados da Sociedade Brasileira de Silvicultura, o crescimento na base florestal brasileira foi da ordem de 169,5% no período de 2003 a 2011, passando de US\$ 20 bilhões em 2003 para US\$ 53,9 bilhões em 2011, representando uma participação do setor de reflorestamentos no PIB brasileiro na ordem de 4,5% em 2003, 4,1% em 2004, 3,1% em 2005, 3,5% em 2006, 3,4% em 2007, 1,87% em 2008, 1,36% em 2009, 1,41% em 2010 e 1,3% em 2011. Na Tabela 2, pode-se observar a evolução da base florestal brasileira e sua participação no PIB.

TABELA 2– PIB DO SETOR BASE FLORESTAL BRASILEIRO

| ANO | INDÚSTRIA DE BASE FLORESTAL | | |
|------|-----------------------------|------------------------|------------------------------|
| | US\$ (bilhões) | Crescimento no Período | Participação no PIB Nacional |
| 2003 | 20 | - | 4,50% |
| 2004 | 25 | 25,00% | 4,10% |
| 2005 | 24,3 | -2,80% | 3,10% |
| 2006 | 37,3 | 53,50% | 3,50% |
| 2007 | 44,6 | 19,60% | 3,40% |
| 2008 | 52,8 | 18,39% | 1,87% |
| 2009 | 42,9 | -18,75% | 1,36% |
| 2010 | 51,8 | 20,75% | 1,41% |
| 2011 | 53,9 | 4,05% | 1,30% |

Fonte: Adaptado de SBS (2008) e ABRAF (2012).

No mercado de eucaliptos, o volume de madeira e a produtividade são fatores essenciais para a viabilidade e rentabilidade dos projetos de reflorestamentos. A partir da necessidade de estimar-se a produção, foram desenvolvidas técnicas e métodos de avaliação, que permitem apurar o volume de madeira em função da idade das florestas. Em função desta necessidade diversas pesquisas foram efetuadas na tentativa de identificar produtividade, curvas de crescimento, idade ideal de corte e/ou colheita. Abaixo são apresentadas pesquisas de Demolinari (2006) que pesquisou a curva de crescimento de uma floresta com população de eucaliptos de 0 a 7 anos no Estado de Minas Gerais e, Rodrigues (1991) que pesquisou a curva média de crescimento nacional das florestas com população de eucaliptos com idade de 0 a 7 anos, construindo tabelas que representavam a curva do volume existente de madeira (volume), de acordo com a idade da população de eucaliptos.

TABELA 3 - VOLUME DE PRODUTIVIDADE MÉDIO EM MINAS GERAIS

| Idade | Crescimento da Floresta (VT m³/ha) |
|--------------|--|
| 1 | - |
| 2 | - |
| 3 | 41,99 |
| 4 | 67,94 |
| 5 | 95,65 |
| 6 | 124,14 |
| 7 | 143,66 |

Fonte: Adaptado de Demolinari (2006).

A Tabela 3 demonstra os resultados obtidos por Demolinari (2006), construindo a tabela de crescimento médio e o volume médio de madeira com casca em metros cúbicos

obtidos em povoamentos de eucaliptos não desbastados em Minas Gerais por ano e de acordo com a idade de 3 a 7 anos.

Rodrigues (1991) apresentou pesquisa no caderno de estudo, documentos florestais Piracicaba (13): 1-41, publicado em maio de 1991 sobre o gerenciamento de florestas de eucaliptos, construindo o crescimento anual médio anual de povoamentos de eucaliptos, na Tabela 4. Volume de produtividade médio geral pode ser observado a perspectiva de crescimento do volume anual e total de madeira com casca de acordo com a idade de 0 a 7 anos.

TABELA 4 - VOLUME DE PRODUTIVIDADE MÉDIO GERAL

| Idade | Crescimento da Floresta (VT m³/ha) |
|--------------|--|
| 1 | 0,2 |
| 2 | 0,4 |
| 3 | 0,7 |
| 4 | 20,9 |
| 5 | 50,5 |
| 6 | 88 |
| 7 | 131,5 |

Fonte: Adaptado de Rodrigues (1991).

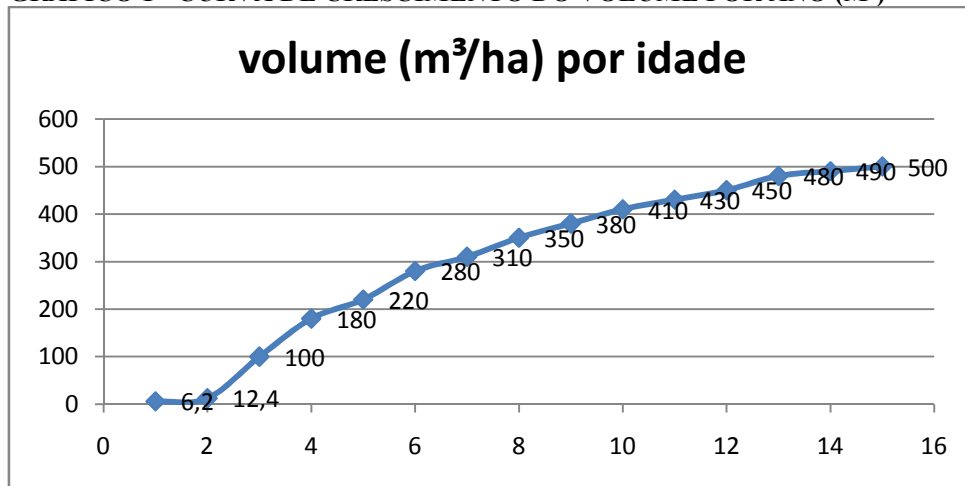
Natabela 4, são apresentados os resultados obtidos por Rodrigues (1991) em sua pesquisa, apresentando o crescimento médio e o volume médio de madeira com casca em metros cúbicos obtidos em povoamentos de eucaliptos não desbastados no Brasil por ano e de acordo com a idade (produtividade).

Comparando os resultados obtidos por Demolinari (2006) e Rodrigues (1991), encontramos na idade de colheita, aproximadamente 7 anos, uma divergência final de 9,25%, embora existam diferenças significativas nos volumes encontrados durante as idades intermediárias de 1 a 6 anos, esta diferença deve estar ligada à amplitude da pesquisa, enquanto Demolinari pesquisou florestas plantadas em Minas Gerais, Rodrigues pesquisou a média das florestas plantadas em todo o território nacional.

Rodrigues, Bueno e Rodrigues (1997) complementam as pesquisas de Demolinari (2006) e Rodrigues (1991), apresentando estudo sobre o Incremento Médio Anual (IMA) de

florestas com população de eucaliptos, onde além de demonstrar-se a curva de crescimento médio anual de acordo com a idade da floresta, identifica a idade economicamente ótima para maximização do resultado da colheita. No GRÁFICO 1. Curva de crescimento do volume por ano, pode observar-se o comportamento do IMA desde o plantio da floresta até 16 anos de idade.

GRÁFICO 1 - CURVA DE CRESCIMENTO DO VOLUME POR ANO (M³)



Fonte: Rodrigues, Bueno e Rodrigues (1997, p. 21).

O gráfico 1, indica que a curva de crescimento das florestas é mais eficiente aos 7 anos de idade, embora continue a crescer após esta idade numa velocidade menor, este crescimento não é suficiente para gerar volume de madeira equivalente em igual período, ou seja nos 7 anos seguintes.

Para a implantação e desenvolvimento de um projeto de investimento de reflorestamento, deve-se levantar os dados referente aos seus aspectos climáticos, ambientais, mercadológicos, econômicos, sociais e legais, por tratar-se de projetos de longa duração. A produtividade embora ligada ao aspecto ambiental, merece destaque especial por sua relevância no resultado e na viabilidade do projeto, ao indicar sua capacidade e sua expectativa produtiva. Observando os dados constantes da Tabela 5, podem ser observados os prazos médios para colheita e o rendimento das florestas com população de eucaliptos na América do Sul, África e Europa, aqui representados pelos seguintes países: Brasil, Chile, África do Sul, Portugal e Espanha.

TABELA 5 - COMPARAÇÃO DA PRODUTIVIDADE FLORESTAL DE FOLHOSAS

| Folhosas | País | Idade (anos) | m ³ /ha.ano |
|-----------|---------------|--------------|------------------------|
| Eucalipto | Brasil | 7 | 35 – 55 |
| Eucalipto | África do Sul | 8 – 10 | 20 |
| Eucalipto | Chile | 10 – 12 | 30 |
| Eucalipto | Portugal | 12 – 15 | 12 |
| Eucalipto | Espanha | 12 – 15 | 10 |

Fonte: adaptada de SBS (2008).

A tabela 5 demonstra o rendimento obtido nas florestas plantadas em metros cúbicos/ano e a idade média de colheita das florestas, demonstrando o alto rendimento no Brasil com capacidade produtiva e rendimento variando entre 35 a 55 m³/ano, com colheitas em aproximadamente 7 anos. O rendimento encontrado em Portugal e Espanha variam a capacidade produtiva entre 12 a 15 m³/ano, com colheitas em aproximadamente entre 12 e 15 anos. A África do Sul, embora possuindo um período de colheita de 8 a 10 anos, possui um rendimento médio de aproximadamente 20 m³/ano. O Chile possui um rendimento médio atrativo de 30 m³/ano, contudo o período de colheita varia entre 10 e 12 anos. Estes dados, complementados pelas informações da Consulflor, que identificou a área plantada em 2007 com projetos de reflorestamentos representava 0,7% do solo brasileiro, reforçam a capacidade de crescimento da atividade florestal do Brasil.

O gerenciamento florestal está ligado ao processo de tomada de decisão, da ação e da avaliação das atividades econômicas a curto, médio e longo prazos, no âmbito do manejo da produção florestal (BUONGIORNO; GILLES, 1987). Na avaliação da capacidade produtiva, segundo Philip (1994), deve se observar três razões: 1. planejamento do uso da terra, 2. espécies adequadas ao plantio, 3. estimar o potencial de crescimento da floresta. Este planejamento deve estar ligado a capacidade de investimento e da produção.

Na apuração e avaliação do volume florestal, deve ser utilizado critério que reflita a realidade do local onde a floresta está implantada, as técnicas de manejo, o espaçamento utilizado e as condições climáticas locais. Outro aspecto a ser observado é o IMA, que embora os volumes finais apresentem-se próximos em determinadas regiões comparadas com a média nacional, durante as idades de crescimento, existem divergências significativas entre as regiões que podem refletir em relação ao volume final apresentado pelo projeto.

No processo de revisão bibliográfica, observou-se que nas pesquisas sobre a gestão de projetos florestais, o foco estava direcionado ao processo produtivo sob a perspectiva da engenharia florestal, com ênfase em fatores produtivos e técnicos. Outro ponto observado nas pesquisas sobre viabilidade de projetos de reflorestamentos esteve ligado ao retorno dos investimentos nestes projetos. Em geral, nas conclusões apresentadas por estas pesquisas questionava-se a viabilidade econômica da implantação de projetos florestais sob o argumento de terem tendência a resultados pouco atrativos.

Malinovski et al. (2006) concluiu que devido ao alto valor médio do ha na região, percebe-se que quando inserido o Custo de Oportunidade da Terra há uma diminuição significativa do Valor Presente Líquido (VPL) para todas as culturas propostas independentemente do tamanho das áreas limítrofes projetadas. Contudo, desde que o proprietário da terra tenha uma fonte alternativa de renda e que haja um espaço disponível na sua propriedade, o reflorestamento em áreas de bordadura representa uma atividade opcional rentável ao produtor, pois demanda baixa quantidade de mão de obra para sua implantação e baixos custos de manutenção, podendo servir como fonte de capitalização de dinheiro a ser recuperado no médio e longo prazo.

Oliveira et al. (1998) concluiu em sua pesquisa que investimentos em plantio de eucalipto em monocultivo, em faixas eucalipto/cerrado e exploração da vegetação de cerrado, visando produzir madeira para carvão vegetal, não são viáveis economicamente, considerando os níveis de preço da madeira em pé, as condições de produtividade e os custos de produção dos tratamentos em estudo. Dentre todos os tratamentos avaliados, a vegetação nativa do cerrado utilizada no “experimento II” foi a que apresentou o melhor resultado econômico (menor prejuízo), enquanto o eucalipto plantado em monocultivo teve o pior resultado econômico (maior prejuízo). Aumentos na taxa de desconto e/ou no custo da terra afetam significativamente o VPL de todos os tratamentos estudados, sendo sua influência maior, em termos percentuais, sobre a vegetação nativa do cerrado e o plantio em faixas do que para o eucalipto em monocultivo. Conjugando-se aumentos na produtividade da madeira da vegetação de cerrado e do eucalipto com reduções dos custos de produção, é possível viabilizar economicamente todos os tratamentos estudados.

Dossa et al. (2002) coloca que devido aos retornos financeiros baixos, optou por não considerar os custos administrativos. Encontrou retornos de 2% à 3%, muito pequenos na produção de Eucalipto. Nas limitações da pesquisa, considerou como provável que as empresas utilizassem máquinas e equipamentos próprios e terra de baixo custo de oportunidade

e, ainda, que alguns dos custos considerados poderiam estar superestimados e conclui: a) a área e a produção de Eucaliptos vão continuar a se expandir no Brasil, sendo uma boa opção para os produtores rurais; b) O aumento da produção de eucaliptos tende a continuar dada a demanda potencial existente, para essa atividade, no país; c) Usando como critério a Taxa Interna de Retorno (TIR) pode-se afirmar que a produção de eucaliptos apresenta resultados estimados entre 11 e 12 % ao ano, valores compatíveis com investimentos no setor; d) Quando o referencial é explicitado pela VPL, esses valores variam nos dois sistemas de produção, entre R\$ 436,21 até 546,81, enquanto a Valor Presente Líquido Ajustado (VPLA) varia de R\$ 78,14 até 97,95.

Na gestão de projetos existem múltiplas partes interessadas, e os gestores sofrem pressões internas e externas, seja no cumprimento das metas e objetivos desejados, seja na avaliação das medidas de eficiência, eficácia e equidade, gerenciando e fornecendo informações aos atores envolvidos. No processo da gestão de projetos há necessidade da integração de diversas áreas do conhecimento (PMI 2004), contemplando ações de planejamento, organização, supervisão e controle. Carvalho et al. (2005) coloca que o *Project Management Office* (PMO) pode ser definido como "estrutura voltada para a aplicação de conceitos de gerenciamento de projetos dentro de uma organização". A gestão de projetos envolve um amplo escopo de informações gerenciais, financeiras e não financeiras, relacionadas ao mercado, aos clientes, aos concorrentes, aos processos produtivos, no apoio ao processo decisório (CHENHALL, 2003), estruturados em processos organizacionais legitimados, moldados pelos ambientes técnico e institucional, adequados às exigências sociais, como forma de demonstrar a legitimidade do projeto (MACHADO-DA-SILVA; GONÇALVES, 1999).

No processo de gestão, buscam-se explicações do porquê organizações adotam uma forma burocrática em sua estrutura organizacional. Uma explicação enfatiza as necessidades biológicas, considerando como natural e genética a relação entre vida e hierarquia, outra explicação enfatiza a eficiência de uma maneira funcional para organizar atividades em larga escala, como forma de organizar atividades sob certas condições nas organizações, que tornou-se conhecida e aceita como Teoria Institucional. Berger e Luckmann (1967) afirmam que a realidade é socialmente constituída sobre os fatos, necessidades, mitos e regras, levando a aceitar-se como realidade o que é socialmente construído, ou seja, a institucionalização que pode ser vista como a repetição das ações que ganham significados e valores nas pessoas e organizações que a praticam e a repetem.

Meyer e Rowan (1977) afirmam que sociedades modernas são constituídas sob regras institucionalizadas e, muitas dessas regras são mitos e raramente colocadas à prova. A sociedade e as organizações sustentam formas de instituição como mitos racionalizados, que sustentam as regras institucionalizadas, compondo as bases da sociedade moderna e assim estruturadas: (a) opinião pública sistema educacional, leis ou outras formas de instituição, (b) mitos racionalizados, (c) regras institucionalizadas e (d) sociedades modernas.

Os fatores que caracterizam o processo decisório gerencial nas organizações nem sempre é baseado no ambiente técnico, voltado para a eficiência ou efetividade. Podem também ser baseados nas pressões sociais e culturais como forma de se alinharem com práticas legitimadas. A teoria institucional busca analisar o impacto dessas pressões nas organizações e decisões gerenciais. DiMaggio e Powell (1983) colocam que o isomorfismo institucional explica o por que das organizações adotarem formas e práticas similares, exercendo esta prática de três maneiras: o isomorfismo coercitivo, com a associação com requerimentos legais, forçado por agências, a adotarem determinados procedimentos; o isomorfismo mimético, quando copia-se um exemplo bem sucedido e, o isomorfismo normativo, quando uma maneira idealizada, é tida como verdadeira e seria perseguida na organização.

O processo de tomada de decisão é descrito como um processo lógico, racional, e bem organizado, quando o problema é definido, as informações relevantes que levam à solução são coletadas, revendo-se informações. Os gestores devem desenvolver possíveis soluções, avaliando as possibilidades e tomando a decisão. A solução implementada deve ser avaliada constantemente pelos gestores.

Os gestores procuram por soluções que satisfaçam suas necessidades e, por terem restrições e não dispendendo tempo necessário para analisar todas as variáveis possíveis na busca da solução ótima, acabam optando então por aquela solução que melhor satisfaça a situação e o ambiente organizacional.

A teoria institucional define o ambiente organizacional como o espaço habitual das trocas de recursos financeiros e não financeiros, como forma de credibilidade da organização e reputação de seus líderes, sendo um desafio das organizações encontrar esses recursos e transformá-los, protegendo a organização das incertezas do ambiente em que está inserida.

A teoria institucional trouxe importantes contribuições para a teoria das organizações, questionando características intrínsecas à organização como fonte de uma

estruturação formal, enfatizando as compreensões das bases culturais como meio de entender o comportamento dos indivíduos e organizações, reforçando a necessidade da observação inter-relações e dos impactos sociais a que estão sujeitas suas atividades, não podendo estar direcionada somente na eficiência produtiva e financeira, mas devem abordar processos de socialização e racionalidade e, sendo que a atuação institucional das organizações pautada pela conformidade com os padrões socialmente definidos elevam as chances de sua sobrevivência no ambiente em que atua, pois atua de acordo com os padrões sociais locais.

Na integração dos assuntos de gestão e cultura pode-se dizer que a teoria institucional traz uma importante visão das organizações, na qual as estruturas econômicas do meio em que estão inseridas estão ligadas as relações sociais que fazem parte da estrutura organizacional. A interação entre a organização e o ambiente vai além do comportamento de seus membros, chegando até suas estruturas econômicas. Assim, observa-se que a cultura organizacional é de fundamental importância no processo decisório do gestor, para que adapte seu funcionamento aos padrões do ambiente onde atua.

A abordagem institucional tem como elemento principal o conceito de "campo organizacional", que está associado à ideia de que a sobrevivência organizacional envolve não apenas as relações de trocas de materiais e serviços, mas também trocas intangíveis, como compartilhar valores num espaço social, ou seja, como funcionam as organizações e como elas afetam e são afetadas pelo ambiente que operam.

A teoria institucional vem sendo utilizada para combinar ideias multidisciplinares, tais como finanças, sociologia, política, contabilidade gerencial e outros ramos das ciências sociais aplicadas. Nesta pesquisa o enfoque principal estará no uso da teoria institucional, sob a perspectiva da *Old Institutional Economics* (OIE) ou Velha Economia Institucional (VEI), que fundamenta os estudos de mudanças nas rotinas dos sistemas de contabilidade gerencial. As rotinas são hábitos e regras formalizadas e institucionalizadas que incorporam comportamentos, consolidando-se como formas de pensar e agir, habitualmente adotadas por um grupo de pessoas ou organização de forma inquestionável (ROCHA; GUERREIRO, 2010).

As pesquisas institucionais sob a perspectiva da OIE sinalizam duas vertentes importantes no estudo das mudanças da contabilidade gerencial, a primeira chamada de "velha economia institucional" e a segunda de "nova sociologia institucional". Ribeiro e Scapens (2006) analisaram a literatura sobre as mudanças na contabilidade gerencial, com ênfase especial na teoria institucional, com a discussão teórica baseada no conceito dos

"circuitos de potência", nas observações feitas durante um estudo de caso de uma organização, identificaram algumas complementaridades entre estas duas vertentes da teoria institucional, sugerindo que elas poderiam ser desenvolvidas recorrendo à compreensão dos "circuitos de poder" na *framework*.

A informação contábil gerencial é estruturada num processo de institucionalização, utilizando-se de conceitos de hábitos, rotinas e instituições, tornando-se amplamente aceita nas organizações quando são vistas como formas inquestionáveis de controle gerencial (BURNS; SCAPENS, 2000).

No âmbito da contabilidade gerencial, Scapens(1994) enfatiza a ideia de institucionalização observando que a contabilidade gerencial pode, através do tempo, constituir-se em uma estrutura que reflete a maneira de pensar e agir de uma organização – a qual é aceita de forma inquestionável, sendo dissociada das suas circunstâncias históricas específicas. No trabalho de Guerreiro, Pereira e Rezende(2006) é apresentado um conjunto de características específicas de uma instituição que será abordado no referencial teórico.

Rocha e Guerreiro (2010) observaram nas pesquisas sobre mudanças organizacionais e em contabilidade gerencial no ambiente de negócios, que pesquisadores e consultores apresentam algumas propostas com postura mais normativa com a adoção de sistemas de contabilidade gerencial específicos, tais como *Activity Based Costing* (ABC), *Air Battle Manager* (ABM), *Economic Value Added*(EVA), *Theory of Constraints*(TOC) e outros. No âmbito acadêmico as pesquisas buscam explicar as mudanças na contabilidade gerencial de forma multidisciplinar ou teorias vindas de fora da própria contabilidade gerencial como forma de explicar estas mudanças (SCAPENS, 1994; BURNS; SCAPENS, 2000; COVALESKI; DIRSMITH;SAMUELS, 1996; FREZATTI, 2006; GUERREIRO; PEREIRA; REZENDE, 2006; REIS; PEREIRA, 2007;RIBEIRO;SCAPENS, 2006; ZUCKER, 1987).

Baxter eChua (2003)revisaram as alternativas de pesquisas em contabilidade gerencial *Accounting, Organizations and Society* (AOS) entre 1976 e 1999. Destacaram sete perspectivas de pesquisas diferentes que floresceram sob este rótulo: escola de *design* não-racional, a investigação naturalista, a alternativa radical, a teoria institucional, a teoria da estruturação, a abordagem foucaultiana e a abordagem latouriana. As alternativas de pesquisas do uso da contabilidade gerencial no meio empresarial não-positivista demonstram: racionalidades diferentes de práticas de contabilidade gerencial, a variedade de maneiras em que a prática de contabilidade gerencial é promulgada e dado significado, a potência das tecnologias de contabilidade de gestão, a natureza imprevisível, não-linear e socialmente

integrada de mudança da gestão contábil, e as formas em que a prática de contabilidade de gestão é tanto construída quanto habilitada pelas atitudes de seus expoentes. Concluem que as pesquisas alternativas de contabilidade gerencial podem sustentar suas contribuições distintas no futuro.

Desta forma desenvolveu-se fundamentalmente a pesquisa da teoria institucional como forma de explicar o uso da contabilidade gerencial no suporte à gestão de projetos de reflorestamento, em especial da Velha Economia Institucional, mais utilizada no meio acadêmico para explicar as mudanças na contabilidade gerencial.

O Modelo de Burns e Scapens (2000) trata do processo de codificação de rotinas e regras da contabilidade gerencial, na construção da estrutura conceitual do processo de institucionalização das mudanças na contabilidade gerencial, segundo a abordagem da Velha Economia Institucional a partir da pesquisa de Barley e Tolbert (1997). Foram apresentados por Rocha e Guerreiro (2010) quatro etapas fundamentais: codificação, incorporação, reprodução e institucionalização, demonstrando a ligação entre o campo institucional e o campo de ação através da dinâmica destas quatro fases.

Guerreiro, Pereira e Rezende (2006) destacam que: (1) a análise dos impactos de contingências ambientais, tornaram ineficazes os hábitos e rotinas de contabilidade gerencial existentes; (2) a dificuldade de mudança nos velhos hábitos e rotinas institucionalizados, empregados de forma inconsciente; (3) o emprego de diferentes estratégias para a institucionalização dos novos conceitos gerenciais. Esta questão também foi observada por Ribeiro e Scapens (2006) ao identificarem a necessidade da construção de pontes entre as abordagens institucionais e as mudanças na contabilidade gerencial, devido aos circuitos de poder nos ambientes de trabalho.

Na avaliação da viabilidade ou não de investimento direto no exterior, sob a perspectiva da teoria institucional, Sykianakis e Bellas (2005) revelam que: (1) o processo de tomada de decisões de Investimento Direto no Exterior (IDE) é cíclica por natureza, com informações continuamente recebidas, processadas e utilizadas como *feedback* para a ação subsequente. Apoiando a visão de que a dicotomia entre formulação e implementação da estratégia é falsa. (2) Embora as implicações práticas do processo de IDE deva ser reconhecida como interativa na natureza, as evidências deste estudo sugerem que ela pode ser considerada como compreendendo duas tarefas principais, cada um das quais faz diferentes usos da informação da contabilidade gerencial e reflete preocupações diferentes de tomada de decisão.

A primeira tarefa envolve a decisão "se deve ou não investir no exterior", enquanto, a segunda tarefa decisões preocupações sobre a forma "como o projeto será desenvolvido".

Sob a perspectiva da teoria institucional na contabilidade gerencial para a gestão de projetos e organizações, avaliação meramente financeira, pode não refletir o interesse da organização. No estudo de viabilidade econômica de uma organização ou projeto entende-se como fundamental para seu sucesso, avaliar os aspectos não financeiros pois, segundo a teoria institucional, existem questões relacionadas aos padrões sociais locais, que podem proporcionar ou não a legitimidade necessária e, conseqüentemente, impactar na viabilidade de execução do projeto naquele local (REIS; PEREIRA, 2007; ROCHA; GUERREIRO, 2010; CHENHALL, 2003; BAXTER; CHUA, 2003).

As pesquisas de viabilidade econômica em projetos de reflorestamentos com o uso da TIR, VPL, Relação Benefício/Custo (RB/C) indicaram baixa remuneração, taxa de atratividade e/ou retorno, quando levado em consideração o custo de oportunidade da terra. (MALINOVSKI et al., 2006; OLIVEIRA et al., 1998; DOSSA et al., 2002).

Sob a perspectiva institucional, cabe observar que mesmo um projeto ou organização caracterizado viável economicamente, pode não possuir a legitimidade necessária para sua implementação e/ou instalação em determinado local, por não atender os padrões locais socialmente aceitos, comprometendo sua execução e gerenciamento elevando o risco de insucesso ou inviabilizando sua execução.

1.1 SITUAÇÃO PROBLEMA E QUESTÃO DE PESQUISA

O setor agrícola possui características, ciclos operacionais e necessidades de informações gerenciais peculiares na avaliação de seus negócios e projetos. Neste sentido, busca-se identificar sob a perspectiva da teoria institucional, como a aplicação da contabilidade gerencial pode impactar e contribuir na avaliação e no processo decisório da gestão dos projetos de reflorestamentos, em empresa agrícola com projetos de reflorestamentos em andamento nas regiões sudeste, centro-oeste e nordeste.

O problema de investigação está relacionado com a questão: Como a implantação e o uso da informação contábil gerencial alterou os hábitos e rotinas da gestão dos projetos de reflorestamentos numa empresa SYZ?

1.2 OBJETIVO DA PESQUISA

O objetivo desta pesquisa é investigar e identificar se a implantação e o uso da informação contábil gerencial alterou os hábitos e rotinas da gestão dos projetos de reflorestamentos numa empresa SYZ.

1.3 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÃO

Nos estudos preliminares sobre a gestão de projetos florestais, observou-se que as pesquisas estavam direcionadas à gestão de produção e manejo, ao mercado, à história, à viabilidade econômica dos projetos de reflorestamentos, cujos pesquisadores observam o tema sob a ótica da engenharia florestal. A partir disso, identificou-se a oportunidade e necessidade de pesquisa sobre os projetos de reflorestamentos sob a ótica das ciências sociais aplicadas, na perspectiva institucional, em especial, do impacto do uso da informação contábil gerencial nos hábitos e rotinas no processo decisório dos projetos de reflorestamentos especialmente voltados para este tipo de cultura. Identificada a oportunidade, deparou-se com reduzida fonte de pesquisa em relação ao uso da teoria institucional em contabilidade gerencial aplicada nas atividades agrícolas e rurais, e em especial, no gerenciamento dos projetos de reflorestamentos.

A atividade de reflorestamentos possui um ciclo operacional com safras variáveis em função da finalidade do projeto e do uso da madeira, podendo variar de 5 anos para indústria de celulose até 21 anos para a indústria moveleira. Os projetos com população de eucaliptos podem ter 2 ciclos de rebrota e até 3 ciclos de colheitas. Este ciclo pode ser elevado para até 21 anos, nos projetos com população de pinus, que tem ciclo único de 21 anos, com desbastes intermediários entre 8 e 15 anos e ambos estão sujeitos a interferências naturais do clima, solo, região, da ação do homem etc.

Os projetos poderão ser implementados em diversas regiões, com hábitos, regras e valores sociais e culturais diferentes em cada local, surgindo questões de avaliação das pressões sociais externas, identificando e entendendo os valores locais, criando uma realidade local favorável a implementação do projeto. Identificadas as pressões externas, surgem também as pressões internas relacionadas às condições técnicas, à eficiência, eficácia,

observadas as restrições, deve-se buscar alternativas de como legitimar o projeto diante de pressões externas e internas.

A atividade agrícola possui características peculiares, que vão desde o ciclo operacional de longo prazo até as características contábeis, tributárias e de gestão. Trata-se de atividade estrategicamente relevante mundialmente, tanto em questões sociais, quanto em questões ambientais e econômicas e, conseqüentemente sofrendo pressões dos ambientes internos e externos, na construção e exteriorização dos seus valores institucionais e organizacionais.

Valverde et. al., apresentaram em 2004 a pesquisa “O Comportamento do Mercado da Madeira de Eucalipto no Brasil”, onde foi traçado um panorama do mercado no Brasil e as oportunidades de negócios. Couto, Muller e Tsukamoto Filho (2002) apresentaram o artigo “Florestas Plantadas para Energia: Aspectos Técnicos, Socioeconômicos e Ambientais” retratando o uso da biomassa a partir de florestas de eucaliptos e, ainda, a introdução do reflorestamento no Brasil e o programa de incentivos fiscais implementado pelo governo em 1967.

O Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, através da Embrapa, publicou o Comunicado Técnico 83, onde Dossa et al. (2002) apresentaram o artigo Produção e Rentabilidade do Eucaliptos em Empresas Florestais, traçando uma retrospectiva da introdução do eucalipto no Brasil, produtividade, área plantada, mercado brasileiro e perspectivas para os próximos anos. No estudo também foi avaliada a Taxa de Retorno, que segundo os autores:

Considerando-se os valores de 2% a 3%, observa-se que as atividades têm retorno muito pequeno na produção de Eucalipto. Mas, provavelmente, as empresas utilizam máquinas e equipamentos próprios, bem como terra de baixo custo de oportunidade e, que poderiam sugerir, que alguns dos custos aqui considerados foram superestimados. (DOSSA et al., 2002, p. 3).

Aspecto importante foi apresentado por Dias (2004), que desenvolveu a pesquisa “Um modelo para o Gerenciamento de Plantações de Eucalipto Submetidas a Desbaste”, onde retrata a importância do gerenciamento do desbaste na condução de projetos de reflorestamentos. Tinha como objetivo, através de um estudo de caso, definir e aplicar os procedimentos para tomadas de decisão na modelagem de florestas de eucaliptos submetidas ao desbaste e, ainda, avaliar o modelo de Clutter, descrevendo as tendências pós desbaste.

Dias (2004) conclui que: (a) A capacidade produtiva e a modelagem a ser utilizada no desbaste está ligada ao material genético. (b) O modelo Clutter é indicado para condução de florestas sem desbaste. (c) Apresentam modelo de gerenciamento para condução de florestas com desbastes. (d) O modelo de gerenciamento proposto é indicado para condução de florestas com desbaste e para o manejo de multiprodutos.

O produto do reflorestamento, antes de ser um produto agrícola, é um ativo biológico e seu valor está ligado ao volume de madeira disponível, no momento em que se avalia o projeto. O resultado final de um projeto ou negócio é influenciado pela complexidade do ambiente e quanto maior o número de fatores ou variáveis independentes resultantes, maior será a necessidade de estarem presentes no modelo de gestão, uma representação capaz de explicar os resultados futuros frente ao planejamento inicial.

A contabilidade financeira busca com seus princípios contábeis utilizados de forma mais flexível e adaptados às necessidades das situações empresariais, inclusive com a adoção de instrumentos e técnicas, provenientes de outras ciências da gestão, contribuir com a contabilidade gerencial na construção do *disclosure* com conteúdo integrado de informação, valor, resultado e perspectivas de cada projeto ou empresa, contribuindo com a avaliação dos negócios e das empresas, utilizando, inclusive, outras métricas além das financeiras.

A teoria organizacional é utilizada no estudo da contabilidade gerencial, buscando explicar as ações e reações das organizações em função de diversos fatores, tais como a estrutura organizacional, a realidade social, o ambiente técnico e institucional. Inicialmente o foco estava voltado para dentro das próprias organizações (teoria clássica), posteriormente o foco voltou-se para as relações humanas (teoria da contingência estrutural e teoria crítica) e atualmente com a teoria institucional o foco está na organização, valores sociais, seus ambientes técnicos e institucionais e, ainda, subdividida em "velho institucionalismo" e "novo institucionalismo" (REIS; PEREIRA, 2007; MARTIN, 2002; ROSSETO; ROSSETO, 2005; MEYER; ROWAN, 1977; SELZNICK, 1996; ZUCKER, 1987; DANIELS; JOHNSON; CHERNATONY, 2002).

A teoria como um conjunto de constructos (conceitos), definições e proposições relacionadas entre si, que apresentam uma visão sistemática de fenômenos especificando relações entre variáveis, com a finalidade de explicar e prever fenômenos da realidade, equivalendo-se a coleção de enunciados de certos tipos, interligados por relações, comparando-se a redes, com o objetivo de recolher o que se deseja estudar e dominar. A teoria orienta as observações empíricas e as experimentações, oferecem conhecimentos, explicações

e predições sobre uma realidade sob diferentes perspectivas, podendo ser atestada ou rejeitada por evidências a respeito das funções básicas como seletividade, organizacionalidade, logicidade, fertilidade e normatividade (MARTINS, 2003). Assim ao identificar e testar-se o impacto da contabilidade gerencial na gestão de projetos, contribui-se com a melhoria das práticas de gestão.

Esta pesquisa deverá contribuir no meio acadêmico ao aplicar a teoria em um caso prático, através de um estudo de caso, testando a aderência e aplicação da teoria no mundo corporativo. No meio corporativo deverá contribuir na avaliação das mudanças promovidas pela implantação de um sistema de contabilidade gerencial, a inovação deste processo na gestão dos projetos florestais da companhia e os efeitos da institucionalização da contabilidade gerencial no processo de gestão de processos.

Deverão ser investigadas, conhecidas e registradas as práticas de gestão, sistemas de informações contábeis gerenciais, relatórios produzidos e utilizados no processo decisório, gerenciamento das operações e evidenciados os resultados financeiros e não financeiros dos projetos, agregação de valores, contribuindo ainda para melhoria das práticas de gestão, avaliação de viabilidade e análise de resultados, oportunidades de negócios, alternativas frente a ambientes turbulentos e ainda, como foram institucionalizados os hábitos e rotinas do uso da contabilidade gerencial como ferramenta de gestão.

1.4 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA

Para melhor evidenciar o conteúdo desta pesquisa, dividiu-se o trabalho em 4 capítulos e na conclusão e recomendações. O primeiro capítulo é dedicado a introdução, o segundo ao referencial teórico, o terceiro a metodologia e o quarto ao desenvolvimento do estudo e a interpretação dos dados.

O primeiro capítulo é subdividido em tópicos, tratando da contextualização da atividade de reflorestamentos e sua importância na economia mundial e do país, além de identificar técnicas de plantio, espaçamento, idade de colheita, produtividade das florestas plantadas, a limitação da contabilidade financeira em proporcionar informações gerenciais necessárias ao processo decisório da alta administração e é abordada a importância da contabilidade gerencial como ferramenta do processo decisório, questão de pesquisa,

objetivos gerais e específicos da pesquisa, justificativa da pesquisa, identificando a relevância do trabalho, delimitação do trabalho e, por fim, a estrutura do trabalho.

No segundo capítulo é apresentado o referencial teórico da pesquisa, subdivida em tópicos que tratam da definição da teoria institucional, da contabilidade gerencial, da gestão de projetos e gestão de projetos de reflorestamentos e do uso das informações contábeis gerenciais na gestão dos projetos.

No terceiro capítulo é apresentada a metodologia utilizada no desenvolvimento desta pesquisa, subdivida em tópicos, contendo o tipo de pesquisa, o uso da pesquisa descritiva e documental, o estudo de caso, os métodos, técnicas, procedimentos e instrumentos de coleta dos dados, e, por fim, os métodos, técnicas, procedimentos de análise dos dados.

No quarto capítulo é desenvolvido o estudo empírico, através da pesquisa descritiva e documental face um estudo de caso do uso da contabilidade gerencial na gestão de projetos de reflorestamentos numa empresa SYZ. Neste capítulo é apresentado um resumo da história na entidade objeto do estudo de caso, de forma a demonstrar sua relevância no cenário nacional e mundial.

São apresentados os resultados dos questionários e entrevistas sobre o uso da contabilidade gerencial na entidade. Após o quarto capítulo, é apresentada a conclusão e recomendações.

2REFERENCIAL TEÓRICO

2.1TEORIA INSTITUCIONAL

As instituições são compostas de estruturas cognitivas, regras normativas, processos reguladores e de atividades relacionadas à estabilidade no sentido do comportamento social. As instituições são transportadas de várias formas, através de culturas, estruturas e rotinas, que trazem múltiplos níveis de jurisdição. Scapens(1994), Burns e Scapens(2000), Meyer e Rowan (1977), Selznick (1996) e Zucker (1987) identificaram pilares em que as instituições são construídas, quais sejam:

- (i) Pilar regulador: quando as instituições forçam e regulam os comportamentos;
- (ii) Pilar normativo: valores e normas, prescritivos e avaliativos, onde o valores são conceitos do que é preferível ou desejável na construção dos padrões existentes, já as normas direcionam como deve se fazer as coisas;
- (iii) Pilar cognitivo: as regras compõem a realidade e as estruturas o meio dos quais dão sentido as ações, o que se faz é uma representação do ambiente interno do ator;
- (iv) Legitimidade: é uma condição que reflete o alinhamento cultural com as regras que dão suporte normativo ou está em consonância com a legislação e regra local.

Nos pilares das instituições estão embutidos os suportes culturais, as estruturas sociais e as rotinas, conforme pode ser observado no Quadro 1.

QUADRO 1 – SUPORTE DOS PILARES DAS INSTITUIÇÕES

| Pilares Instituição | Culturas | Estruturas Sociais | Rotinas |
|------------------------|----------------------------|---|---------------------------------------|
| Reguladora | Regras, Leis | Sistemas de governança Sistemas de Poder | Protocolos Procedimentos |
| Normativa | Valores Expectativas | Regimes Sistemas de autoridade | Conformidade Não conformidade |
| Cognitiva | Categorias Tipificações | Isomorfismo Estrutural Identidades | Programas de Gestão de Performance |

Fonte:Elaborado pelo autor.

O Quadro 1, alinha as características das instituições e os pilares que suportam sua construção. Uma instituição reguladora é construída com culturas baseadas em regras e leis, suas estruturas sociais são baseadas em estruturas de poder, suas rotinas lastreadas por protocolos e procedimentos. Na instituição normativa a construção da cultura é baseada em valores e expectativas, as estruturas sociais baseadas em regimes de autoridade, suas rotinas utilizam como lastro a conformidade e a não conformidade. Por fim, nas instituições cognitivas tem sua estrutura social construída a partir de categorias e tipificações, a estrutura social baseada isomorfismo estrutural e identidades, as rotinas lastreadas em programas de gestão e performance.

O suporte cultural é apoiado em estruturas interpretativas, padrões codificados por sistemas de regras e leis, informando e forçando comportamentos em curso. O suporte da estrutura social é apoiado nas expectativas padronizadas inter-relacionas aos papéis sociais, ou seja, as estruturas direcionam e fortalecem o comportamento dos atores, reproduzindo-os e transformando-os pelo próprio comportamento. No suporte por rotinas, as atividades são estruturadas em função do comportamento (hábitos e rotinas), levando as ações dos atores estarem relacionadas aos procedimentos enraizados ou padronizados.

A abordagem institucional busca definir o ambiente organizacional como espaço de constantes trocas de recursos - econômicos ou não. Ela surgiu no início no Século XX como um questionamento da teoria neoclássica. O foco da teoria foi se modificando durante o tempo, impulsionado pelas necessidades e tendências de cada período. Até a década de 1960, o foco estava relacionado à independência das organizações com relação ao ambiente. Dos anos 1960 até meados da década de 1970 o foco passou para a interdependência entre a empresa e o ambiente. A partir de meados dos anos 70, o foco foi expandido para a interdependência social e cultural da organização com o ambiente. Atualmente a preocupação está em de que maneira os mitos e os ritos são gerados e internalizados nas organizações, institucionalizando-se através de processos racionais (RIBEIRO; SCAPENS, 2006; REIS; PEREIRA, 2007).

Pode-se, então abordar a teoria institucional sob a perspectiva da *New Institutional Econômica* (N.E.I.) ou Nova Economia Institucional presente nas pesquisas de DiMaggio e Powell (1983), Meyer e Rowan (1977 e 1983) e Scott e Meyer (1991), onde o conteúdo das pesquisas estão ligados a macro instituições, em trabalhos relacionados institucionalização dos princípios contábeis pela sociedade ou, sob a perspectiva da *Old Institutional Econômica* (O.I.E.) ou Velha Economia Institucional onde o conteúdo dos estudos estão

ligados as micro instituições, com foco direcionado para as relações entre os indivíduos no interior das organizações. Nos últimos anos, as pesquisas da teoria institucional foram proeminentes em estender o estudo da mudança contabilidade gerencial para incluir o social, e dimensões institucionais das organizações e seus ambientes. Mais especificamente, a partir de um ponto de vista institucional, os sistemas de contabilidade gerencial são vistos como indissociáveis das normas vigentes no campo institucional e campo de ação, por sua vez, as normas da estrutura social e da vida organizacional (RIBEIRO; SCAPENS, 2006; REIS; PEREIRA, 2007).

Ribeiro e Scapens (2006) analisaram e observaram o potencial de complementaridade entre as duas teorias institucionais: NIS e OIE. Embora de um lado a NIS forneça explicações em macro nível da adoção de estruturas específicas e procedimentos em organizações que operam em ambientes institucionalizados, a OIE adota postura mais intra-organizacional que visa lançar luz sobre os processos de resistência ou na dissociação dos acordos formais e nas práticas reais nas organizações. O ambiente social e institucional dentro e ao redor das organizações é caracterizado por um nível de complexidade típico dos sistemas sociais, numerosos fatores institucionais interagem e enredam umas com as outras, tendo como ênfase da pesquisa, a importância dos circuitos de alimentação na compreensão institucional de mudança, sendo um desafio entender as relações entre as diferentes questões e fatores que estão sendo gradualmente identificados e analisadas em estudos institucionais.

A teoria institucional trouxe contribuições importantes para a discussão da teoria das organizações, questionando a importância das características intrínsecas das organizações como fonte de uma estruturação formal, enfatizando que a compreensão das bases culturais pode levar ao entendimento do comportamento dos indivíduos e das organizações. Ela reforça a necessidade de observar as inter-relações e impactos sociais que estão sujeitas as pessoas e as organizações, não podendo estar apenas preocupada com a eficiência produtiva e financeira, passando a abordar processos de socialização e racionalidade. Os atores em determinados casos atuam racionalmente, baseado nas consequências de seus atos e em outros casos atuam institucionalmente, quando o comportamento é pautado pela conformidade com os padrões socialmente definidos, proporcionando maiores condições de sobrevivência as organizações que atuam de acordo com os padrões sociais locais (SCAPENS, 1994; BURNS; SCAPENS, 2000; COVALESKI; DIRSMITH; SAMUELS, 1996; RIBEIRO; SCAPENS, 2006; ZUCKER, 1987).

A Teoria Institucional aplicada no estudo das organizações, pode ser vista como uma abordagem simbólico-interpretativa da realidade organizacional, apresentando uma posição epistemológica predominantemente subjetivista, onde é observada a construção social da estrutura organizacional (ROSSETO; ROSSETO, 2005). Esta perspectiva busca explicar os fenômenos organizacionais, através do entendimento do como e do porque as estruturas e processos organizacionais tornam-se legitimados e suas consequências observadas nos resultados alcançados (MEYER; ROWAN, 1977; SELZNICK, 1996; ZUCKER, 1987; DANIELS; JOHNSON; CHERNATONY, 2002).

Na visão institucional as organizações possuem dois ambientes ou dimensões essenciais: o ambiente técnico e o ambiente institucional. O primeiro é caracterizado pela troca de bens e serviços, enquanto o segundo conduz ao estabelecimento e difusão das normas necessárias ao alcance da legitimidade organizacional. Assim as organizações são submetidas a pressões do ambiente técnico e do ambiente institucional, avaliadas, respectivamente, pela eficiência e pela adequação às exigências sociais (MACHADO-DA-SILVA; GONÇALVES, 1999).

No início da Teoria Institucional a ênfase da pesquisa recaía sobre a legitimidade das regras institucionais, mitos e crenças, que moldavam a realidade social e sobre o processo de impregnação de valor social disseminado nas organizações (BERGER; LUCKMANN, 1967; SELZNICK, 1996).

Discussões dos ambientes institucionais e seus efeitos sobre as estruturas e processos organizacionais têm demonstrado que a escola institucional é um suporte vital na pesquisa corrente sobre a adaptação organizacional. A proposta desta abordagem é que deve ser acrescentado um sistema de crenças e de normas institucionalizadas à visão de ambiente, que é formado em sua totalidade por fluxos e intercâmbios técnicos. Desta forma, o ambiente institucional deve ser entendido como um rico contexto que compreende o ambiente técnico ampliado ao domínio do simbólico (CARVALHO; VIEIRA; LOPES, 1999).

Se organizações adotarem determinadas estruturas e procedimentos transferidos pelos costumes e normas aceitas coletivamente na busca da legitimidade, o processo de tomada decisão pode conflitar entre a desejada legitimidade e as exigências técnicas que têm como fator a eficiência. As organizações crescem em torno de procedimentos tecnicamente definidos, que garantam *performance* confiável e, que possam gerar crença institucionalizada (CARVALHO; VIEIRA; LOPES, 1999).

Para Machado-da-Silva e Gonçalves (1999), as organizações interagem com seu ambiente na procura de legitimação. Assim, as estratégias e decisões são influenciadas intrinsecamente pela conformidade às regras, às normas e às crenças institucionalizadas, conflitando com a necessidade de eficiência, gerando *gaps* entre a estrutura formal e as práticas adotadas.

2.1.1 VELHA ECONOMIA INSTITUCIONAL

A Velha Economia Institucional, também chamada de Velho Institucionalismo ou Economia Institucionalista Original, surge a partir dos estudos de Veblen, Commons, Ayres e Mitchell, consolidando-se após o término da I Guerra Mundial nos Estados Unidos. Criticava a visão de que agentes racionais agem em mercados, considerados em princípio, impessoais e neutros, alocando os recursos escassos com fins alternativos como forma de obter maximização da utilidade, lucratividade ou bem-estar (individual ou social). A presença do Estado na economia deve ser mínima e nos estudos econômicos, é necessário levar em consideração fatores não econômicos, incorporando os ambientes social, político e cultural (GODOI, 2010).

Ao indicar que fatores não econômicos devem ser observados e que a economia deve deixar de ser entendida como uma busca do equilíbrio estável e passar a ser observada como um processo evolutivo, Veblen (2000, p. 200) coloca:

La vida del hombre en sociedad, al igual que la vida de las demás especies animales, es una lucha por la existencia y, por ende, un proceso de adaptación selectiva. La evolución de la estructura social ha sido un proceso de selección natural de instituciones.

Ainda segundo este autor, os reais motivos que levam o indivíduo a estabelecer prioridades é a emulação, seu destaque social perante aquela sociedade. Para Godoy (2010) a emulação pode ser definida como hábito do desejo humano de estima social, de comparar-se aos demais membros da sociedade em termos valorativos e que teria aparecido com uma consequência do instinto do trabalho eficaz (*instinct of workmanship*), ou seja indivíduos mais produtivos, em decorrência do gosto pelo trabalho útil, pela eficiência, passam a receber aprovação dos demais membros da sociedade e da própria sociedade. O trabalho eficaz impulsiona como uma força emulativa.

O comportamento econômico é influenciado pela vida em sociedade e sobre ela age, criando um processo evolutivo constante e sem finalidade específica no propósito da reprodução material. Este comportamento proporciona regularidades coletivas que proporcionam estabilidade, moldam ações e buscam melhorias. Reunido sob o conceito de instituições, estão as ações coletivas controladas, a liberação e expansão da ação individual, formando a teia do institucionalismo na vida econômica (RIBEIRO; SCAPENS, 2006; REIS; PEREIRA, 2007).

O homem é movido por instintos, hábitos e rotinas, está sujeito a regras culturais geradoras da estrutura social, o qual compreende a emulação, o reconhecimento social, a reputação, entre outros. A propriedade, reconhecida socialmente como riqueza do indivíduo, constitui hábito social, inerente ao comportamento competitivo e consumista. A ostentação é parte do reconhecimento social, contida nos hábitos e integrando a estrutura social, Veblen (2000, p. 32) adiciona:

La posesión de riqueza, que en principio era valorada simplemente como prueba de eficiencia, se convierte, en el sentir popular, en cosa meritoria en sí misma. La riqueza es ahora intrínsecamente honorable y honra su poseedor.

As instituições são hábitos de pensamentos e ações resultantes do ambiente tecnológico, político, social, cultural, religioso e dos instintos. Os instintos levam a decisões sem reflexões. Para Godoi (2010) a formação das instituições, portanto, é um processo de seleção natural sob um determinado ambiente ou pressão, inesperados, os instintos definem as ações e, sob pressões semelhantes, transformam a resposta em hábito ou rotina. Este hábito contínuo de pensar e agir evolui, passando da forma instintiva para uma forma sancionada socialmente interiorizada, passando a integrar o senso comum.

Os hábitos persistentes, padronizados e eficazes passam a integrar as instituições, que portanto, resultam de processos rotinizados de pensamento, compartilhados por um grupo de pessoas ou organização numa determinada sociedade, por um determinado tempo. As instituições formam os hábitos vigentes em determinado espaço de tempo numa sociedade, definindo a estrutura social, as relações estabelecidas no mercado e na sociedade, representando o esquema social.

Este esquema social simboliza a cultura, composta pelo conjunto de técnicas, que representa a forma correta de fazer as coisas, a moral, o direito e o que se caracteriza como consenso de opiniões sobre o que é justo e conveniente na vida humana. O esquema da vida

social, por sua vez, influencia a seleção das instituições futuras, corroborando com Veblen (2000, p. 203) que coloca:

La situación de hoy modela las instituciones de mañana mediante un proceso coactivo de selección, que actúa sobre la concepción habitual que los hombres tienen de las cosas y altera o refuerza con ello un punto de vista o una actitud mental transmitida por el pasado.

Veblen (2000) coloca que o ambiente institucional, com suas instituições específicas, delinea determinada evolução tecnológica e o conseqüente desenvolvimento econômico. A tecnologia resulta e influi o sistema de hábitos de pensamento comuns a uma determinada sociedade. A tecnologia é decorrente do acúmulo de conhecimento que resulta das instituições. Assim, determinada sociedade, devido ao conjunto de hábitos, pode ficar estagnada ou adiar avanços tecnológicos.

Pode-se então observar que a Economia Institucional enfatiza as peculiaridades coletivas das sociedades em sobreviver e progredir materialmente, não se pauta por um método, como a otimização da alocação de recursos ou a maximização de utilidade, mas com a preocupação inclusiva sobre como as sociedades se organizam para sobreviver. Por isso o institucionalismo interage com outras ciências sociais tais como a antropologia, sociologia, política, psicologia, história e, ainda, com a contabilidade gerencial amparando o referencial teórico desta pesquisa.

A economia institucional é uma Escola do Pensamento Econômico em atuação com um forte caráter interdisciplinar. Sua visão da economia contempla aspectos sociais, históricos, antropológicos e psicológicos da interação dos indivíduos em sociedade. Burns e Scapens(2000) afirmam que o interesse pela teoria institucional em ciências sociais vem aumentando e pelo menos dois enfoques dessa teoria podem ser observados na literatura contábil: a N.I.E. e a O.I.E. Para Burns (1997), o enfoque da teoria institucional que fundamenta estudos analíticos das mudanças nas rotinas dos sistemas de contabilidade gerencial é a Velha Economia Institucional (O.I.E.), constituindo-se num corpo teórico heterogêneo.

A abordagem institucional rejeita os postulados da teoria neoclássica como principal direcionador para o entendimento das práticas da contabilidade gerencial. Considerando-se a teoria institucional segundo a óptica da OIE, a instituição é o principal objeto de análise e não mais o comportamento racional e maximizador dos indivíduos tomadores de decisões, conforme aceito pela teoria neoclássica (SCAPENS, 1994).

Para Rocha e Guerreiro (2010) há uma conexão entre as ideias de hábito e de instituição com o conceito de rotina. Hábitos envolve uma predisposição ou tendência de engajamento das formas de ação anteriormente adotadas ou adquiridas. A existência de hábitos não exclui a ideia de intencionalidade do comportamento individual e não significa que hábitos não possam ser modificados. Mesmo que os hábitos estejam na esfera pessoal, rotinas podem envolver um grupo de pessoas ou organização e, assim, tornar-se o principal componente das instituições.

Assim, pode-se dizer que as rotinas equivalem-se aos hábitos formalizados e institucionalizados, incorporando comportamentos orientados por regras, fortalecendo-se pelo processo de repetição de ações para atender-se as regras estabelecidas. Já as rotinas são formas de pensar e de agir, habitualmente adotadas de forma inquestionável por um grupo de indivíduos.

As regras e rotinas proporcionam uma memória da organização e se constituem na base para a evolução do comportamento organizacional. São equivalentes organizacionais dos genes no processo biológico e, nesse sentido, evolução não é a criação do comportamento ótimo, mas meramente a reprodução e possível adaptação de comportamentos através do tempo. Sob a perspectiva institucional, empresas operam dentro de uma estrutura social de normas, valores e pressuposições assumidas (*taken-for-granted*) a respeito do que constitui o comportamento econômico apropriado ou aceitável. A visão institucional sugere que os motivos do comportamento humano se estendem para além da otimização econômica, à justificação e obrigação social. As atividades institucionalizadas tendem a ser ações duradouras, socialmente aceitas, resistentes à mudança e não diretamente dependentes de recompensas ou do monitoramento da sua permanência. (ROCHA; GUERREIRO, 2010; SCAPENS, 1994).

Scapens(1994) observa que a ideia de institucionalização da contabilidade gerencial pode, através do tempo, constituir-se em uma estrutura que reflete a maneira de pensar e agir de uma organização, que poderá ser aceita de forma inquestionável, sendo dissociada das suas circunstâncias históricas específicas. Guerreiro, Pereira e Rezende(2006) apresentam um conjunto de características específicas de uma instituição:

- a. Caráter coletivo, as instituições são estruturadas por meio de rotinas definidas a partir de formas de pensar e de hábitos formalizados aceitos pelas pessoas de determinado grupo social,

- b. Caráter de dar sentido ao comportamento organizacional, as instituições permitem aos indivíduos e aos grupos dentro da organização dar sentido às suas atividades diárias,
- c. Caráter de definir padrões de comportamento esperados de um grupo social específico,
- d. Caráter normativo das instituições, refletindo regras estabelecidas na organização, embora nem sempre isso ocorra, pois algumas regras podem não ser aceitas pelo grupo social,
- e. Caráter de não questionamento, quando os membros do grupo aceitam as instituições quase automaticamente, sem discussão,
- f. Caráter da repetição das instituições, implicando em hábitos, rotinas, repetição de ações,
- g. Caráter de estabilidade, a duração de uma instituição é variável, algumas têm vida curta e outras duração maior, contudo as instituições duram o período de tempo que existir a estabilidade,
- h. Caráter de orientar ações, quanto mais amplamente e profundamente uma instituição é aceita, maior a probabilidade que possa exercer influência, orientando ações e resistindo a mudanças.

2.1.2 ISOMORFISMO

Na literatura institucional é utilizado o conceito de isomorfismo como forma de explicar como as características organizacionais são impactadas no processo de compatibilidade com as características ambientais (DIMAGGIO; POWELL, 1983). No isomorfismo pressupõe-se que as respostas das organizações sejam similares as de outras organizações já ajustadas ao ambiente, levando as organizações a assumirem postura isomórfica em relação às organizações já estabilizadas no seu ambiente específico, como forma de buscarem uma autodefesa em relação aos problemas com dificuldade de solução no próprio ambiente interno. Passando a desenvolver processos semelhantes aos utilizados e testados em outras organizações, como facilitador de suas relações Inter organizacionais, utilizando-se de regras socialmente aceitas (MACHADO-DA-SILVA; GONÇALVES, 1999).

Tratando-se o isomorfismo como conjunto de restrições que direcionam unidade de determinada população a parecer-se com outras unidades, colocando num mesmo conjunto de condições ambientais. Esta abordagem sugere que as características organizacionais sofrem modificações buscando compatibilidade com as características ambientais; o número de organizações em uma população é função da capacidade ambiental projetada e a diversidade das formas organizacionais é isomórfica à diversidade ambiental (ROSSETO; ROSSETO, 2005).

DiMaggio e Powell (1983) argumentam que existem dois tipos de isomorfismo: o competitivo e o institucional. No isomorfismo competitivo assume-se um sistema de racionalidade enfatizando o mercado de competição e a mudanças de negócios dentre outras. O isomorfismo institucional tem como principal razão pela qual as organizações assumem determinados padrões ou formas. Existem forças que impulsionam a racionalização e à burocratização baseadas em uma economia capitalista de mercado, sendo a burocratização uma forma de confinamento. Identificaram ainda três mecanismos de mudança isomórfica institucional:

- 1) isomorfismo coercitivo, que tem origem nas influências políticas e nos problemas de legitimidade;
- 2) isomorfismo mimético, resultante dos padrões de resposta à incertezas;
- 3) isomorfismo normativo, o qual pode ser associado à ação das profissões.

As sociedades modernas têm muitas regras institucionalizadas que fornecem uma estrutura para a criação e a elaboração de organizações formais. Destas regras algumas são consideradas mitos, que são implementados e possuem uma imagem de ideais, mas não são testados racionalmente. São originadas e amparadas pela opinião pública, pelo sistema educacional, leis estabelecidas e outros fatores (MEYER; ROWAN, 1977).

Para Covaleski, Dirsmith e Samuels (1996), em geral, a perspectiva institucional das organizações baseia-se na necessidade de sobrevivência da organização, em conformidade às normas sociais estabelecidas, os chamados comportamentos aceitáveis. Das forças interferem nos ambientes organizações, algumas não são baseadas na eficiência ou na eficácia, mas sim nas pressões sociais e culturais moldadas nas regras e procedimentos socialmente

estabelecidos. Scott e Meyer (1991) afirma que Teoria Institucional é subdividida em dois modelos: o velho institucionalismo e o novo institucionalismo.

A Teoria Institucional encontrou num elemento weberiano alternativo para a análise do processo de gerenciamento o exercício das atividades de controle e coordenação das organizações, qual seja: a legitimidade de estruturas formais racionalizadas. Meyer e Rowan (1983) acrescentam ainda que, na sociedade moderna, estruturas organizacionais formais se desenvolvem em contextos institucionalizados, fazendo com que as estruturas reflitam os mitos de seus ambientes institucionalizados e não as exigências técnicas de eficiência. Este fenômeno é explicado através de práticas isomórficas, em especial do isomorfismo institucional, para o qual a organização reflete uma realidade socialmente construída.

O atual ambiente competitivo exerce pressão através do isomorfismo institucional sobre as organizações, propiciando condições para a existência de um grau de dependência entre elas, exigindo mudanças rápidas, que devido às incertezas e o alto grau de conectividade e complexidade dos sistemas de informação do mundo globalizado impelem as organizações a tornarem-se cada vez mais parecidas. O isomorfismo é o processo que leva organizações de determinado setor a assemelhar-se com outras, com quem partilha condições ambientais equivalentes, mesmo com os estágios iniciais do ciclo de vida os campos organizacionais apresentam grande diversidade quanto à forma, com o passar do tempo, ao passarem pelo processo de institucionalização, ocorre a tendência da homogeneização. (CALDAS; WOOD JR., 1999).

DiMaggio e Powell (1983) apresentaram uma abordagem mais abrangente sobre os processos isomórficos, no qual enfatizam que as causas da burocratização e racionalização sofrem mudanças ao longo do tempo e são direcionadas pela ação do Estado e das profissões e não pela competição ou pela necessidade de eficiência. Formularam então, um conjunto de hipóteses indicando a direção de mudanças isomórficas, dentre elas destacam-se:

- a) Quanto maior o grau de dependência de uma organização em relação a outra, maior sua similaridade em relação à sua estrutura, clima e focos comportamentais da outra organização;

- b) Quanto maior o grau de incerteza quanto o relacionamento de uma organização entre meios e fins, maior será sua aderência aos modelos bem sucedidos em outras organizações.

2.2 CONTABILIDADE GERENCIAL

Em seu escopo, a Contabilidade Gerencial tem papel positivo, pois além de apoiar as necessidades financeiras dos gestores na tarefa de dirigir e controlar o negócio o melhor interesse dos acionistas e dos outros agentes relevantes para ele, busca incluir atividades como planejamento, coordenação, comunicação, avaliação, decisão e influências sobre as pessoas envolvidas no sentido de mudar seu comportamento (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 1998; FREZATTI, 2006).

O sistema de informações estruturadas e formalizadas que compõem a contabilidade gerencial permitem o planejamento estratégico, pode ser utilizado para análise de desempenho e avaliação dos negócios por entidade, projeto, unidade de negócios, produtos, centro de custos etc., fornecem relatórios diferentes que permitam o entendimento do processo através de informações consistentes e para uso gerencial e decisório, possibilitam a redução de desperdício e geração de valor.

Anthony e Govindarajan (1998) mencionam que o controle gerencial é a forma de assegurar que as estratégias sejam seguidas e os objetivos atingidos. Rezende et al. (2006) corroboram com esta ideia ao destacar que uma análise financeira deve ser feita para definir onde o negócio se encontra e assegurar a construção de uma estratégia realística e que faça sentido para a entidade.

Os controles contábeis específicos são sistematicamente associados com outros controles organizacionais, os estudos que excluem ou não consideram esses elementos dentro da metodologia de pesquisa pode reportar resultados espúrios. Um estudo focado somente em orçamentos formais pode argumentar que eles não são adequados em condições de incertezas, uma vez que as informações são incompletas e não é flexível. Pode ser que organizações de sucesso que operem em condições incertas tenham orçamentos formais, revisado sistematicamente, combinando comunicações informais, abertas e flexíveis entre gestores.

Diversas definições poderiam ser dadas para a Contabilidade Gerencial, contudo entendeu-se duas como mais adequadas ao conteúdo desta pesquisa. A primeira definida por Padoveze (1999, p. 1):

como o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informação e é utilizada pela administração para planejamento, avaliação e controle no ambiente interno da organização, identificando o uso e a responsabilidade sobre estes recursos.

Entendendo-se como recursos os valores financeiros e econômicos que afetam o patrimônio de uma entidade. A segunda, definida por Anderson, Needles e Cawell (1989) apud Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2007, p. 12):

Processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação da informação financeira usada pelos gestores para planejamento, avaliação e controle. A informação financeira possibilita aos gestores, de um lado, o uso apropriado de recursos, de outro lado, a prestação de contas (*accountability*) decorrente desse uso. (grifo do autor).

Ao longo do tempo a Contabilidade Gerencial sofre pressões, impostas pelas necessidades de seus usuários no processo de gestão e nesta evolução pode-se observar estágios e focos de estudos distintos e assim elencados pelo *International Federation of Accountants* (IFAC) (2009):

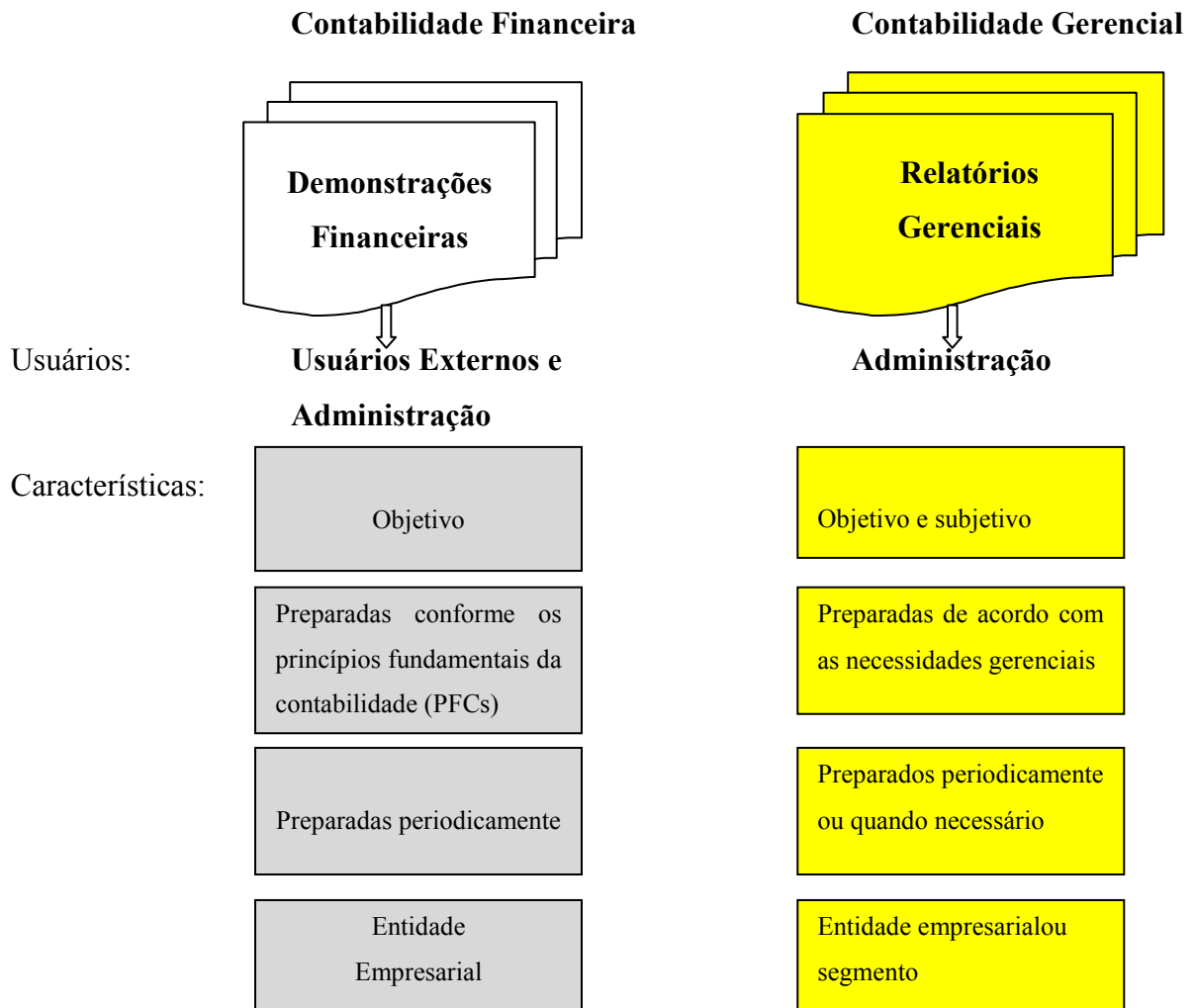
- Estágio 1: até 1950, o foco esteve relacionado à determinação do custo e controle financeiro, através dos instrumentos de orçamento e contabilidade de custos;
- Estágio 2: A partir de 1965, o foco passou para o fornecimento de informação para controle e planejamento gerencial, através de instrumentos de análise de decisão e contabilidade por responsabilidade;

- Estágio 3: A partir de 1985, o foco foi a redução do desperdício do uso de recursos nos processos de negócios, através de instrumentos de análise do processo e administração estratégica de custos;
- Estágio 4: A partir de 1995, o foco foi a geração e/ou criação de valor do uso dos recursos, com a adoção de instrumentos e exame dos direcionadores de valor ao cliente, valor ao acionista, inovação organizacional e o conhecimento.

Para Guerreiro, Pereira e Rezende (2006), as contribuições da Contabilidade Gerencial no processo de gestão estão relacionadas ao (i) Sistema estruturado e formalizado de custeio, que permite à organização computar custo por tipo, linha e grupo de produto; (ii) Plano estratégico e orçamento, no planejamento estratégico foram considerados os seguintes elementos: visão, missão, objetivos de longo prazo, estratégias e planos operacionais para o longo prazo, no orçamento os elementos relevantes estão relacionados as premissas, plano de marketing, plano de produção+suprimentos+estocagem, plano de recursos humanos e demonstrações financeiras projetadas, (iii) Relatórios gerenciais, que possibilitem a análise de desempenho através de sistema de informações estruturado, que permitam o entendimento do processo por entidade, unidade de negócios, produtos, centro de custos etc. (iv) Programa de redução de desperdício, que consiste na preocupação genérica de redução de desperdício, considerando os recursos requeridos, (v) Sistema de gestão de valor, que é relativamente aberto e que pode ser específico de acordo com o porte da entidade ou de estar ou não listada em bolsa de valores.

As informações da contabilidade financeira são relatadas em demonstrativos financeiros úteis para pessoas ou instituições “de fora” ou externas à empresa. Já em relação à contabilidade gerencial, o contador pode fornecê-las de acordo com as necessidades e periodicidade estipuladas pela administração (WARREN, REEVE; FESS, 2008).

FIGURA 1 - CONTABILIDADE FINANCEIRA E CONTABILIDADE GERENCIAL



Fonte: Warren, Reeve e Fess (2008, p. 3).

As características e usuários da contabilidade financeira e da contabilidade gerencial, podem ser observadas na figura 1, onde os relatórios gerenciais estão destinados ao processo de gestão interno, já as demonstrações contábeis atendem tanto o processo de gestão interno quanto a avaliação externa da companhia ou entidade.

Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2007), em sua pesquisa buscaram identificar os elementos que pudessem diferenciar os dois ramos da Contabilidade. Identificaram que os principais elementos que as diferenciam são: aplicação de princípios, foco de análise, grau de confiabilidade, agentes que influenciam ou podem influenciar, frequência de emissão de relatórios e exigência legal de pessoal habilitado em amplitudes variadas, reforçando a necessidade de um sistema de informação contábil que possa atender, igualmente, aos seus dois principais grupos de usuários: externos e internos.

No que se refere à Contabilidade Gerencial, algumas referências conceituais foram consideradas por Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2007) no estudo do tema e estão sintetizadas no Quadro 2. Os principais pontos em comum em termos de conceitos/objetivos da Contabilidade Gerencial.

QUADRO 2 -COMPARAÇÃO DE CONCEITUAÇÕES DISPONÍVEIS

| Fontes | Conceito/objetivo sobre Contabilidade Gerencial |
|------------------------------------|---|
| Anderson, Needles e Cadwell (1989) | Processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação da informação financeira usada pelos gestores para planejamento, avaliação e controle. A informação financeira possibilita aos gestores, de um lado, o uso apropriado de recursos, de outro lado, a prestação de contas (<i>accountability</i>) decorrente desse uso. |
| Louderback et al. (2000) | Prover informações para dar apoio às necessidades dos gestores internos da organização. |
| Anthony e Welsch (1981) | Fornecer informações úteis para os gestores, que são pessoas que estão dentro da organização. |
| Hansen e Mowen (1997) | Identificar, coletar, mensurar, classificar, e reportar informações que são úteis para os gestores no planejamento, controle e processo decisório. |
| Horngren, Foster e Datar (2000) | Medir e reportar as informações financeiras e não financeiras que ajudam os gestores a tomar decisões, para atingir os objetivos da organização. |
| Horngren, Sundem e Stratton (2004) | Processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais. |

Fonte: Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2007, p.12).

Nas referências conceituais, podem ser claramente identificados (i) Etapas da Composição do Processo, semelhante à Contabilidade Financeira, porém com diferenças quanto a abrangência e detalhe, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação das informações; (ii) Usuários, informações genéricas e abrangentes que se destinam aos usuários internos, especificamente informações direcionadas ao processo decisório; (iii) Apoio ao Processo Decisório, de forma genérica dar apoio às necessidades dos gestores ou informações úteis, que os auxiliem a atingir objetivos organizacionais no processo de planejamento, avaliação e controle; (iv) Conexão com os Objetivos da Entidade, auxiliam os gestores a atingir objetivos organizacionais (FREZATTI; AGUIAR; GUERREIRO, 2007).

Martin (2002, p. 7), em seu artigo *Da Contabilidade à Controladoria: A Evolução Necessária* Revista, destaca a importância da integração da contabilidade financeira e a controladoria, como ferramenta de gestão, e afirmam: “[...] permite projeções e simulações de cenários futuros, [...]”.

Neste início do século XXI, já se tornou óbvio que no ambiente moderno dos negócios uma contabilidade gerencial, que tenha por base um modelo exclusivamente financeiro, não consegue propiciar as informações necessárias para dar apoio à gestão das empresas nas suas mais importantes decisões. Para manter a sua relevância decisória, o modelo contábil-financeiro precisa ser estendido e flexibilizado, incorporando e integrando novas dimensões e novos instrumentos de pesquisa e avaliação (MARTIN, 2002, p. 7) e complementa:

Essas novas dimensões da Controladoria, quando associadas ao modelo contábil-financeiro, formam um quadro geral de avaliação do desempenho, que não apenas tem poder explicativo sobre o estado atual da empresa, mas também permite projeções e simulações de cenários futuros, dando lugar à exploração de oportunidades e à proteção ou *hedge* contra riscos, ambas de vital interesse para os *stakeholders* de qualquer empresa.

Foram identificadas métricas utilizadas na análise de viabilidade de investimentos e que também foram utilizadas na avaliação dos projetos e relacionadas ao referencial teórico e revisão bibliográfica, ligadas à presente pesquisa.

QUADRO 3 - MÉTRICAS DE AVALIAÇÃO DE VIABILIDADE

| Instrumento | Finalidade | Condição | Indica | Limitação | Fonte |
|------------------------------|--|--|---|--|---|
| Retorno Contábil Médio – RCM | Viabilidade de um investimento | Quando exceder determinada Taxa de Retorno | Taxa de Retorno Econômica e não Financeira | Não considera o fluxo de caixa futuro | Padoveze (1999) |
| Lucro Econômico | Mensuração de resultado e de eficiência de forma integrada e sistêmica | Sistema de informações gerenciais com informações dos valores de realização e fluxo futuro de benefícios | Modelo de decisão para eventos econômicos e as atividades | Necessidade de controles internos e sistema de contabilidade gerencial | Padoveze (1999); Silva, Hoeflich e Luchesa (2006) |

Continua

| | | | | | Conclusão |
|---|-----------------------------------|--|---|---|--|
| Instrumento | Finalidade | Condição | Indica | Limitação | Fonte |
| Custo de Oportunidade de Capital dos Acionistas | Rentabilidade dos acionistas | Lucro mínimo a ser recebido pelos acionistas | Manutenção do capital e fluxo de benefícios futuros | - | Padoveze (1999) Baxter e Chua (2003) |
| Lucro Contábil | Resultado econômico da entidade | Sistema de informações da Contabilidade Financeira | Resultado líquido de determinado período | Custo original como base de valor | Padoveze (1999) |
| Orçamento | Planejamento Estratégico | Objetivos de Médio e Longo Prazos, estratégias e planos operacionais | Planejamento comparada com a realidade (previsto x realizado) | Tipo de orçamento (rígido, flexível, base zero) | Chenhall (2003); Frezatti (2006) |
| Valor Adicionado ou Valor Agregado | Criação de valor para o acionista | Sistema de informações da Contabilidade Gerencial | Utilização dos recursos de forma eficiente e eficaz | Controles internos e sistema de contabilidade gerencial | Padoveze (1999); IFAC (2009); Baxter e Chua (2003) |

Fonte: Elaborado pelo autor

No Quadro 3 foram identificadas métricas gerenciais utilizadas na avaliação de viabilidade de investimentos, levando-se em consideração o instrumento, finalidade e condição para uso da ferramenta, o que indica, suas limitações e fontes de pesquisa, caso seja necessário avaliar e se aprofundar nos conceitos utilizados.

2.2.1 INFORMAÇÃO CONTÁBIL GERENCIAL

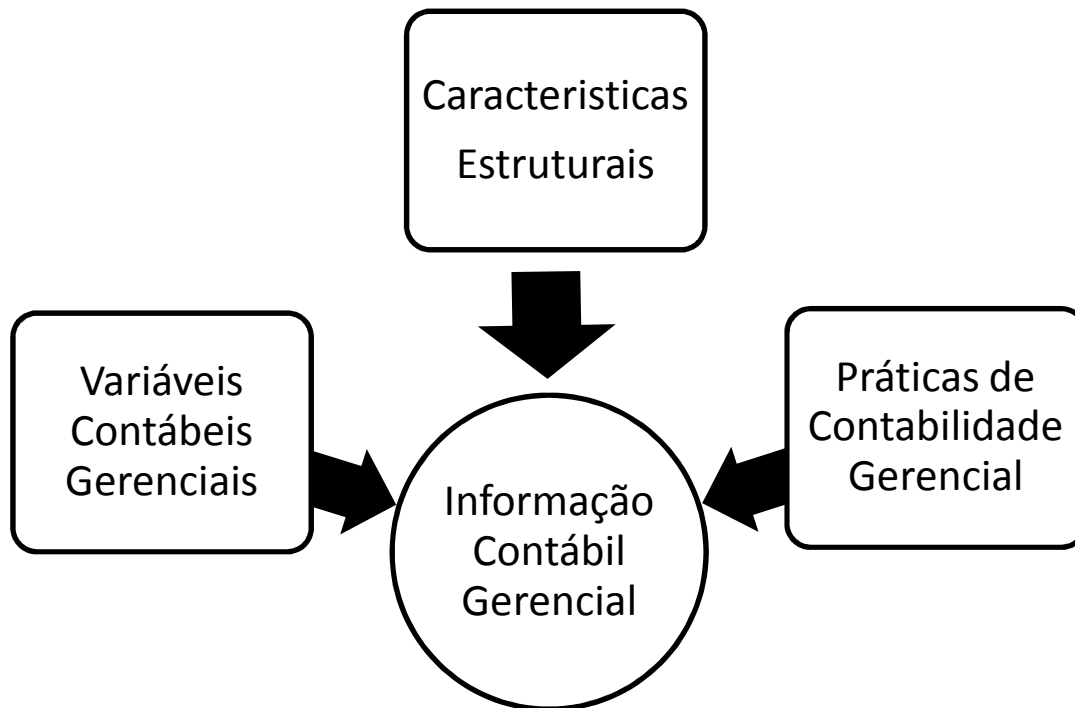
No processo de tomada de decisão de investimentos, a informação é parte fundamental de um conjunto de recursos, no qual também é explorada a informação contábil

gerencial. No processo de tomada de decisões, informações são continuamente recebidas, processadas e utilizadas como *feedback* para a ação subsequente. Isso apóia a visão de que a dicotomia entre formulação e implementação da estratégia é falsa. No primeiro momento de avaliação de investimento em um projeto, duas considerações principais são necessárias, cada uma das quais faz diferente uso da informação da contabilidade gerencial e reflete preocupações diferentes de tomada de decisão. A primeira consideração envolve a decisão de investir ou não, enquanto, a segunda consideração está ligada à forma como o projeto será desenvolvido (SYKIANAKIS; BELLAS, 2005).

Sykianakis e Bellas (2005) observam que a estratégia não é explicitamente planejada de acordo com o desejo dos gestores, mas é o resultado de uma série de mini decisões em resposta as motivações externas e as mudanças ambientais. A primeira consideração se reflete nos macro elementos da análise do investimento, que nesta fase suporta a organização para operacionalizar ou não seus objetivos de forma pragmática e politicamente aceitável. A segunda consideração está plano de negócios, que funciona como um sistema de controle de gestão, com o objetivo de visualizar sobre a realização do investimento. Durante esta fase de avaliação, que uma estratégia se torna cristalizada em projetos viáveis com um processo de coleta de informações interativo, seleção, avaliação e negociação.

Os resultados podem ser separados em questões relacionadas com o uso e/ou utilidade dos *Management Controls Systems* (MCS), envolvendo resultados comportamentais e organizacionais. Para Chenhall (2003) existe uma ligação implícita entre estes resultados, sendo os MCS úteis, então são susceptíveis de serem utilizados e proporcionarem satisfação aos indivíduos, que então, presumivelmente, podem realizar suas tarefas com informação avançada. Em consequência, estes indivíduos tomam melhores decisões e tendem a atingir suas metas organizacionais. Mesmo no âmbito da investigação baseada em contingência, a ligação entre o melhor desempenho organizacional e utilidade de alguns aspectos dos MCS podem depender da adequação dos MCS alinhados ao contexto da organização.

FIGURA 2 - INFLUÊNCIA NA PRODUÇÃO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL GERENCIAL



Fonte: Elaborado pelo Autor

A figura 2 apresenta as interferências internas e externas na construção da informação contábil gerencial. As características estruturais influenciam a construção dos hábitos e rotinas da organização e do ambiente onde ela atua. As variáveis contábeis gerenciais estão relacionadas à construção do modelo, das premissas e do sistema de gestão. As práticas de contabilidade gerencial estão ligadas à sua institucionalização na organização.

Um paradoxo foi encontrado na pesquisa de Guerreiro, Pereira e Rezende (2006) no que diz respeito às práticas da Contabilidade Gerencial, pois apesar de fatores e facilitadores do ambiente externo e do rol de novas técnicas e instrumentos à disposição dos gestores, observaram efetivamente, na prática, o baixo grau de implementação de novas técnicas e conceitos de Contabilidade Gerencial nas empresas.

Para que a Contabilidade Gerencial possa proporcionar informações úteis, tempestivas e de impacto para as entidades, como qualquer projeto, exigem dinheiro. Considerando-se as perspectivas de investimentos, os benefícios dos artefatos da Contabilidade Gerencial parecem menos evidentes que outras alternativas, pois são qualitativos e indiretos economicamente. A avaliação dos investimentos quando o benefício qualitativo não estiver claro, será comparado com diferentes alternativas concorrentes e sua

aceitação pode ser complexa. O poder do paradigma econômico remete às ferramentas da Contabilidade Gerencial, tais como sistemas de informações e/ou de planejamento estratégico, porque o valor do investimento é claro, contudo nem sempre é clara perspectiva do benefício econômico (FREZATTI, 2006).

Pesquisas têm corroborado com a necessidade de maior confiabilidade, tempestividade e qualidade da informação contábil gerencial. Chenhall(2003) identificou que em um nível mais geral, os estudos têm considerado sofisticação dos controles, a confiança nas medidas de desempenho da contabilidade (RAPM), dimensões das informações, tais como escopo, prazos e agregação de valor, sofisticação do orçamento de capital, consistência do custo, o que representa foco no concorrente, controles interativos estratégicos e controles de diagnóstico, a informação está relacionada a questões relativas a clientes, produto, tempo, custo, recursos, rentabilidade que se distingue em nível de detalhe, atualizando frequência e uso interativo com o pessoal operacional tempestivamente.

A qualidade da informação contábil gerencial, que possibilite a análise do desempenho deve vir de um sistema de informações estruturado por vários relatórios diferentes, que permitam o entendimento do processo por entidade, unidade de negócios, produtos, centro de custos etc. Os elementos relevantes nas informações contábeis gerenciais estão ligadas ao conhecimento e deverão conter elementos que possibilitem determinar custo, o controle financeiro e o orçamento, através do controle e planejamento, com a redução do desperdício do uso de recursos nos processos de negócios, possibilitando a análise do processo e a administração estratégica de custos, proporcionando criação de valor do uso dos recursos, adotando instrumentos e o exame dos direcionadores de valor ao cliente e ao acionista, agregando inovação organizacional e conhecimento.

No processo decisório organizacional são necessárias informações acuradas e tempestivas. Com o avanço da tecnologia da informação, coletar informações não é problema, mas sim o desafio de sua utilização de maneira eficiente e eficaz. As organizações dependem de mecanismos para disseminar, filtrar e utilizar as informações. Numa abordagem estratégica os sistemas de medidas de desempenho são ferramentas desenvolvidas para explorar e revelar informações organizacionais, representando uma maneira de como a performance da organização pode ser avaliada ou entendida (LOURENZANI; QUEIROZ; SOUZA FILHO, 2008).

2.3 GESTÃO DE PROJETOS

Os termos contabilidade gerencial *Management Accounting* (MA), sistemas de gestão contábil *Management Accounting Systems* (MAS), sistemas de controle de gestão *Management Controls Systems* (MCS) e controles organizacionais *Organizations Controls* (OC), por vezes são usados como sinônimos. Contudo, MA refere-se a um conjunto de práticas, tais como orçamento, custeio de produtos etc., MAS refere-se ao uso sistemático de MA para alcançar algum objetivo. MCS é um termo mais amplo, pois engloba MAS e também inclui outros controles pessoais ou organizacionais. OC é utilizado para se referir aos controles construídos em atividades e processos, dentre outros, pode-se citar o controle estatístico da qualidade, gestão *just-in-time*. A definição de MCS tem evoluído ao longo do tempo, a partir do fornecimento de informações quantificáveis financeiramente e formais para auxiliar na tomada de decisão, uma que envolve um escopo amplo de informações gerenciais, incluindo informações externas relacionadas com mercados, clientes, concorrentes, informações não financeiras relacionadas aos processos de produção, informações de previsão e uma ampla variedade de mecanismos de apoio à decisão, controles pessoais e sociais informais (CHENHALL, 2003).

Assim como a definição de MCS, a conceituação de projetos vem sendo aprimorada ao longo do tempo, a literatura define projeto como:

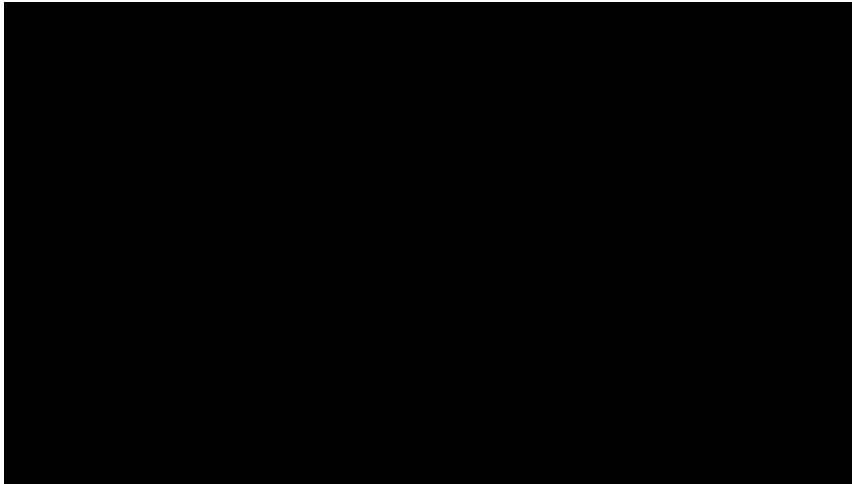
- ⇒ processo único, com atividades coordenadas e controladas com datas para início e conclusão, para realização de um objetivo conforme requisitos específicos, incluindo limitações de tempo, custo e recursos (ISO10006, 2006, p.4);
- ⇒ empreendimento de esforço temporário feito para criar um produto, serviço ou resultado único (PMI, 2004, p. 6)
- ⇒ organização de pessoas dedicadas que visam atingir um propósito e um objetivo específico. Envolve gastos, ações únicas ou empreendimentos de altos riscos, com investimentos tempestivos de recursos financeiros, com expectativa de desempenho. Devem ter seus objetivos definidos e recursos suficientes para desenvolver as tarefas requeridas (TUMAN, 1983, p. 26).

O PMI (2004) em sua definição de projeto utiliza a abordagem de esforço, temporalidade e unicidade. O esforço está relacionado ao esmero, empenho e a pro-atividade envolvidos em algo complexo. A temporalidade implica nas restrições do projeto,

entendidas como escopo, objetivo, prazo e custo, as ações têm limitações de recursos. A unicidade, indica que é algo novo, difere de produtos ou serviços anteriores.

Para Carvalho et al (2005), a partir destas dimensões conceituais é possível identificar a tipologia, avaliar e propor estratégias de gerenciamento distintas, de acordo com a complexidade do projeto. Maximiano (1997) propõe uma classificação envolvendo conceitos de incerteza e complexidade, intrínsecos nos projetos. A incerteza está relacionada ao risco associado, dependendo do grau de conhecimento ou desconhecimento das variáveis envolvidas. Já a complexidade relaciona-se com a multidisciplinaridade e volume de informações envolvidas. A Figura 3 demonstra a proposta de Maximiano (1997), adaptada por Carvalho et al. (2005, p. 291):

FIGURA 3 -CATEGORIAS DE PROJETO



Fonte: Carvalho et al. (2005, p. 291) adaptado de Maximiano (1997).

Carvalho et al. (2005, p. 291) concluem que "O estudo da natureza dos projetos tem ajudado as organizações a entender os aspectos inerentes ao seu gerenciamento sob diversas perspectivas.". Sob a luz da teoria, a gestão de projetos contempla o planejamento, a organização, a supervisão e o controle, como forma de alcançar seus objetivos, de acordo com a definição proposta na norma *International Standard Organization (ISO) 10006 (1997)*, o PMI (2000) enfatiza, ainda, a aplicação de conhecimento, habilidades, ferramentas e técnicas como aspectos fundamentais para a gestão de projetos, como forma de atender ou superar as necessidades e expectativas dos *stakeholders*. Enquadrar o projeto na categoria adequada possibilita a aplicação prática da teoria, técnicas e ferramentas de gerenciamento de projetos na intensidade necessária (CARVALHO et al., 2005).

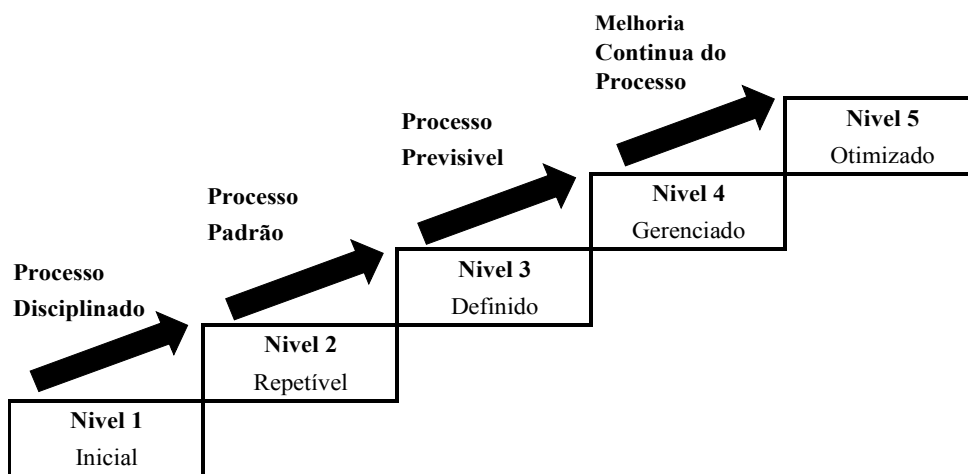
O modelo de processo de gerenciamento proposto pelo PMI (2004) *Project Management Body of Knowledge (PMBok)* integram nove áreas do conhecimento quais

sejam: integração, escopo, prazos, custos, recursos humanos, aquisições (*procurement*), qualidade, riscos, comunicação do empreendimento, sem fornecer estrutura que possa conduzir uma entidade ao processo de maturidade na gestão de projetos.

Na pesquisa de Carvalho et al. (2005), foram destacados modelos de diagnóstico da maturidade na gestão de projetos, como principal literatura para estabelecimento de um quadro teórico, dentre eles o *Capability Maturity Model (CMM)*, o *Project Management Maturity Model (PMMM)*, o *Organizational Project Management Maturity Model (OPM3™)*, o *Project Management Office (PMO)*.

O *Capability Maturity Model (CMM)*, foi desenvolvido pelo *Software Engineering Institute*, considerado como referência para o estudo de maturidade em gerenciamento de projetos nas organizações (CARVALHO et al., 2005). A Figura 4 demonstra a fase e o nível de maturidade:

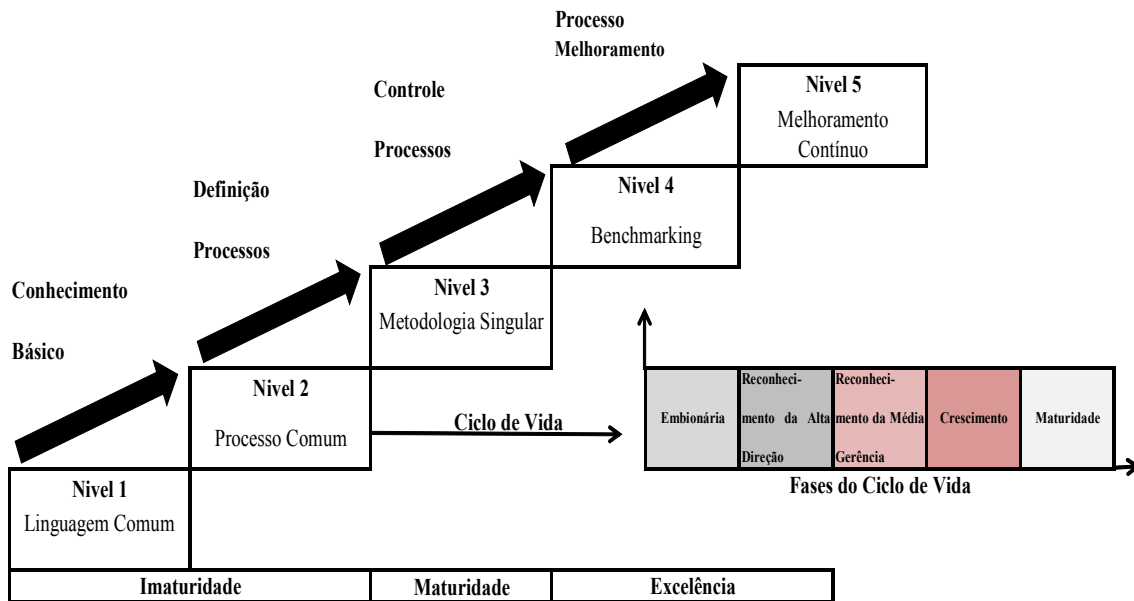
FIGURA 4 - NÍVEIS DE MATURIDADE DO CMM



Fonte:Carvalho et al. (2005, p. 292)adaptado deMaximiano (1997).

O *Project Management Maturity Model (PMMM)*, desenvolvido por Kerzner, possui estrutura coerente com o modelo da CMM, incluído o *benchmarking* e melhoria contínua. Segundo Carvalho et al. (2005, p. 293) "o PMMM utiliza as nove áreas do conhecimento em conformidade com o PMBoK, [...] e integra-os com o Project Management Office (PMO)". A Figura 5 mostra o Modelo de Gestão Madura de Projeto.

FIGURA 5 - PROJECT MANAGEMENT MATURITY MODEL

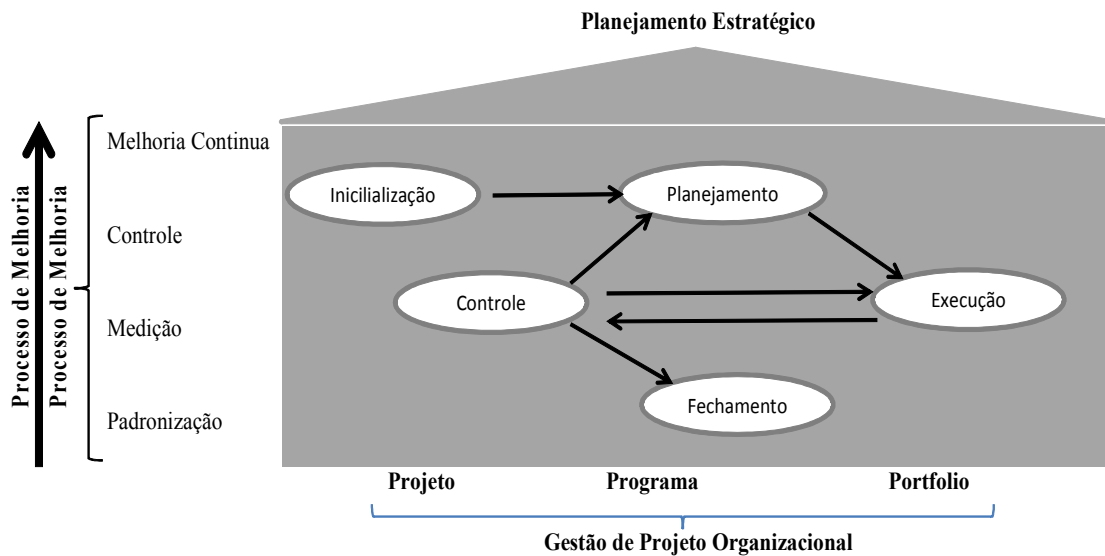


Fonte: Carvalho et al (2005, p. 293)

O *Organizational Project Management Maturity Model (OPM3™)*, desenvolvido mais recentemente e coordenado pelo PMI (2004). O modelo introduz conceitos organizacional e de maturidade. O primeiro saindo do contexto de projeto que é assunto do PMBoK, aumenta o domínio do trabalho. O segundo sugere que a capacidade deve crescer durante o tempo com o objetivo de sucesso em gerenciamento de projeto.

O modelo sugere que o termo maturidade pode ser entendido como o desenvolvimento total ou uma condição perfeita e implica em mudança, progressão, passos em um processo. Propõe, ainda, os seguintes construtos: projeto, programa e *portfólio* para análise das fases do ciclo do projeto. A partir de padronização, medições, controle e aprimoramento contínuo, define-se a maturidade organizacional em gerenciamento de projetos, verificados pelos resultados efetivos, criando um modelo de maturidade em gerenciamento de projetos que fosse padrão do PMI®. A Figura 6 apresenta o modelo proposto pelo *OPM3™*.

FIGURA 6 - MODELO OPM3™



Fonte:Carvalho et al. (2005, p. 294)

O *Project Management Office* (PMO) consiste numa estrutura voltada para a aplicação de conceitos de gerenciamento de projetos dentro de uma organização, podendo nela assumir diferentes funções e pode ser definido como entidade organizacional de apoio para suporte aos gerentes de projetos (CARVALHO et al., 2005, p. 295). Apresenta-se com uma estrutura mais robusta, visto que inclui a implementação de princípios, práticas, metodologias, ferramentas e técnicas de gestão de projetos. Foram propostos por modelos evolutivos de PMO cujas características apresentadas por Dinsmore (1999) implicam em:

- ***Project Support Office (PSO)***: fornecer apoios técnico e administrativo, ferramentas e serviços aos gerentes de projeto; auxiliar no planejamento, na programação, na condução das mudanças de escopo e no gerenciamento de custos dos projetos.

- ***Project Management Center of Excellence (PMCOE)***: disseminar o conceito de projetos, converter os incrédulos e transformar os adeptos em profissionais, sendo encarregado pelas metodologias; manter abertos os canais de informação entre os projetos e a comunidade externa ao seu gerenciamento.

- ***Program Management Office (PrgMO)***: gerenciar os gerentes de projetos e ser o responsável pelos resultados dos projetos. Por natureza, compreende as funções do PMCOE e, em alguns casos, as do PSO.

- **Chief Project Officer (CPO):** cuidar do *portfólio* e alimentá-lo de projetos da organização, desde o estágio de decisão de negócios à sua implementação final. As principais atividades resumem-se em: envolvimento nas decisões que resultem em novos projetos; planejamento estratégico de negócios; estabelecimento de prioridades e negociação de recursos para projetos; supervisão da implementação de projetos estratégicos; responsabilidade pelo sistema de gerenciamento de projetos em nível empresarial; desenvolvimento da conscientização e da capacidade em gerenciamento de projetos por meio da organização; avaliação periódica de projetos, incluindo a decisão de descontinuar-los; e gerenciamento de *stakeholders* de alto nível, facilitação e *mentoring*.

Carvalho et al. (2005) concluem que, embora exista sinergia entre os modelos de diagnóstico de maturidade de gestão de projetos, existem variáveis que carecem de uma metodologia mais completa, que existem diferenças nas terminologias utilizadas pelos modelos que dificultam o estudo, que os modelos estão em estágios diferentes.

A relação entre a gestão de projetos, MCS e cultura proporciona uma extensão de pesquisa baseada na teoria da contingência e de seus fundamentos organizacionais com preocupações mais sociológicas. A proposição básica é que existem diferentes especificidades culturais. Isso predispõe indivíduos dentro dessas culturas a responderem de maneiras distintas para o MCS e para o projeto. Cultura se torna importante no projeto, inclusive os de MCS, ao longo dos últimos 20 anos, com a globalização e o desenvolvimento das operações multinacionais. As empresas enfrentam a questão de saber se devem transferir os seus MCS nacionais para o exterior, ou redesenhar seus sistemas para atender às características culturais do local do projeto. Em comparação com estudos de outras variáveis contextuais, a investigação sobre a cultura tem sido limitada e pouco explorada.

2.3.1 GESTÃO DE PROJETOS DE REFLORESTAMENTOS

O setor agrícola é fundamental para o desenvolvimento econômico, conforme Carvalho (1981, p. 367) “a agricultura continua tendo uma importância muito grande, pois o seu desenvolvimento é inclusive fundamental para o próprio desenvolvimento dos demais setores”. O crescimento da agricultura depende de maior utilização dos fatores tradicionais de produção: Terra, Trabalho e Capital (CARVALHO, 1981).

A agricultura sob a ótica social pode ser vista como absorvedora de mão de obra e recursos naturais, com relevante influência na formação de renda (CARVALHO, 1981, p. 366-367). A relevância econômica é assim destacada pelo mesmo autor:

O processo de desenvolvimento econômico, para se dar de forma plurilateral, necessita do aprimoramento do setor agrícola, pois depende fundamentalmente de quantidades crescentes de alimentos para a população que cresce, de suprimento crescente de matérias-primas para atender a expansão da indústria; de fluxos de transferência de mão de obra [...]; da agilização do processo de formação de capital; [...].

Com o desenvolvimento tecnológico da agricultura, o nascimento de empresas agrícolas ou agroindustriais, a avaliação do desempenho das empresas e de seus projetos se torna relevante para a capitalização de investidores. Neste sentido a informação ganha importância, Beuren (1998, p. 88) afirma:

Sempre é bom lembrar que a reflexão sobre o papel da informação deve ser estimulada em todas as etapas do processo de gestão, a fim de contribuir para a eficiência e eficácia da integração entre definição, execução e avaliação da operacionalização da estratégia empresarial.

Segundo Beuren (1998, p. 85) “é imperativo encontrar ferramentas para converter dados de medição em informação útil, ou seja, [...] que indique o estado da performance total da organização ou apenas de pontos nevrálgicos”. Aqui, por analogia, entende-se que o projeto pode ser tido como ponto nevrálgico.

Lourenzani, Queiroz e Souza Filho (2008, p. 124) no artigo *Scorecard* Sistêmico: Modelo de Gestão Para Empreendimentos Rurais Familiares, colocam sob responsabilidade do administrador rural “encontrar meios para responder às questões essenciais do seu empreendimento, como o que produzir, quanto produzir, como produzir, quando produzir e para quem produzir.” Sugerem como fonte de resposta aos administradores rurais:

Tais respostas podem ser encontradas adotando-se ferramentas de suporte à gestão que, embora pouco utilizadas em sistemas agropecuários, se encontram amplamente difundidas em sistemas de produção industriais. Dentre essas ferramentas estão o planejamento e o controle da produção, a gestão financeira e de custos, a gestão da qualidade, o planejamento de marketing e o gerenciamento da comercialização [...] (LOURENZANI; QUEIROZ; SOUZA FILHO, 2008, p. 124-125).

No planejamento de um empreendimento ou projeto, recomenda-se que este não seja muito longo, dada a perda na sensibilidade dos resultados esperados. No setor florestal, os empreendimentos ou projetos são de dez ou vinte anos, dependendo do tempo de maturação para a colheita da madeira. Assim, é necessário que se avalie a influência da taxa de desconto e da inflação nos fluxos de caixa (SILVA; HOEFLICH; LUCHESA, 2006).

2.4 USO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS GERENCIAIS

As pesquisas em contabilidade gerencial até meados do Século XX, estavam direcionadas para o "como fazer", buscando trazer informações patrimoniais, focada no estado da arte em relação a métodos e modelos contábeis (REIS; PEREIRA, 2007). Com o surgimento de novas tecnologias e novos paradigmas por conta da integração mundial e, posteriormente a globalização, levaram a contabilidade até então estritamente técnica, para uma melhor fundamentação teórica, com pesquisadores buscando teorias em outros campos da ciência. Surgindo então a metodologia positiva de pesquisa em contabilidade.

Hendriksen e Van Breda (1999), afirmam que as teorias indutivas e as teorias dedutivas podem ter caráter descritivo ou positivista, quando caráter prescritivo ou normativo. Estas perspectivas mostraram-se não adequadas a pesquisas em contabilidade gerencial, induzindo as pesquisas em contabilidade gerencial para a metodologia institucional, com a aplicação do método sociológico na contabilidade.

A teoria institucional concentra-se em regras socialmente geradas como uma explicação dos fenômenos do comportamento coletivo, ou seja, a caracterização do comportamento coletivo como um conjunto de ações individuais. As pesquisas de contabilidade gerencial, tem sido uma alternativa, influenciada principalmente pelo institucionalismo da teoria organizacional e sociologia. Em teoria organizacional e sociologia, tem havido um movimento no sentido explícito e cognitivo de explicações culturais das instituições, focalizando o significado e realização de várias regras que estruturam o comportamento nas organizações e da sociedade (MEYER; ROWAN, 1977; DIMAGGIO; POWELL, 1983; BAXTER; CHUA, 2003).

O surgimento e prevalência das formas e práticas de contabilidade gerencial é atribuída não apenas as exigências dos imperativos técnicos, mas em relação a existência de

normas racionalizadas que especificam em uma regra como forma de meios adequados para prosseguir e proliferar nos ambientes de uma organização. Não é o ambiente "técnico" são vários ambientes institucionalizados, quais sejam: ambiente legal, ambiente profissional, ambiente regulamentar, e assim por diante. Dessa forma as práticas de contabilidade de gestão são influenciadas pelas complexidades dessas múltiplas construções do ambiente e as expectativas que eles transmitem (MEYER; ROWAN, 1977; DIMAGGIO; POWELL, 1983; BAXTER; CHUA, 2003).

As tecnologias de contabilidade de gestão emergem como um potente e, em alguns casos, aspecto hegemônico do funcionamento organizacional. Baxter e Chua (2003) colocam que essas tecnologias não são inocentes e podem contribuir para a oposição aberta dos interesses em organizações e da sociedade, além da supressão dos outros. As práticas contábeis são parte do repertório estabilizador das organizações, construindo em continuidade ao invés de mudança, descrevem e ilustram as crenças e os significados que a prática perpetua, facilitando deste modo a estabilidade.

A gestão de projetos deve estar ligada ao planejamento estratégico do projeto e utiliza diversas áreas do conhecimento para poder atingir seus objetivos. Nesta pesquisa busca-se identificar como a contabilidade gerencial, sob a perspectiva institucional, impacta no processo decisório da gestão de projetos de reflorestamentos, na construção o uso dos indicadores econômicos e financeiros utilizados na análise de viabilidade dos projetos e no resultado obtido pelo projeto.

QUADRO 4 - PERSPECTIVA INSTITUCIONAL APLICADA NA CONTABILIDADE GERENCIAL

| Relação | Origens | Meio | Objetivo |
|----------------|---|---|--|
| Pressões | externas (pressões sociais) | processo de entender e demonstrar valores | visualizava a estrutura organizacional como um veículo adaptativo, moldado em relação às características e exigências dos participantes, às influências e pressões do ambiente externo |
| | | processo de criar a realidade | a institucionalização é vista como um processo social, centrada na linha que a ordem social está baseada sobre uma realidade social compartilhada, a qual é uma construção humana resultante de interações sociais |
| | internas (técnicas, eficiência e eficácia) | sistemas institucionais | processo de mudança em Sistemas de Contabilidade Gerencial. As organizações estão inseridas em um setor organizacional, também chamado de campo organizacional, o qual se compõe de uma dimensão técnica e de uma dimensão institucional |
| | | instituições como esferas sociais distintas | ruptura entre campo de ação e campo institucional se deu analisando o processo de mudança no decorrer do tempo |
| Isomorfismo | competitivo | racionalidade | técnico, eficiência e eficácia |
| | Institucional (razão pela qual assumem determinados padrões e formas) | coercitivo | influências políticas e problemas de legitimidade |
| | | mimético | padrões de respostas às incertezas |
| | | normativo | ambiente técnico profissional |

Fonte: Elaborado pelo autor.

A partir dos resultados das pesquisas selecionadas, que apontaram que o uso da teoria institucional na contabilidade gerencial está relacionada metodologia sociológica, com fenômenos sociais impactando na construção dos sistemas de contabilidade gerencial, os elementos construídos no Quadro 4, acima, que foram testados e observados num estudo de caso como forma de testar o constructo institucional abordado.

2.5 TEORIA INSTITUCIONAL (O.I.E.) E CONTABILIDADE GERENCIAL

Scott e Meyer (1991) apresenta como resultado de sua pesquisa, a identificação de quatro abordagens da teoria institucional, quais sejam:

- 1) institucionalização como um processo de entender e demonstrar valores;
- 2) institucionalização como um processo de criar a realidade;
- 3) sistemas institucionais como uma classe de elementos;
- 4) instituições como esferas sociais distintas.

Segundo Scott e Meyer (1991), a primeira abordagem visualizava a estrutura organizacional como um veículo adaptativo, moldado em relação às características e

exigências dos participantes, às influências e pressões do ambiente externo (Selznick, 1996). Na segunda abordagem onde a institucionalização é vista como um processo social, centrada na linha que a ordem social está baseada sobre uma realidade social compartilhada, a qual é uma construção humana resultante de interações sociais. A terceira abordagem o ambiente técnico e ambiente institucional, fortalecem a ruptura com as abordagens anteriores presas aos aspectos objetivos da realidade organizacional e determina que sistemas de crenças institucionalizados constituem uma classe distinta de elementos que podem influenciar de forma direta a existência e/ou elaboração de uma estrutura organizacional.

A terceira abordagem de Scott e Meyer (1991) é importante para a análise de questões relativas ao processo de mudança em Sistemas de Contabilidade Gerencial. As organizações estão inseridas em um setor organizacional, também chamado de campo organizacional, o qual se compõe de uma dimensão técnica e de uma dimensão institucional (DIMAGGIO; PAWEL, 1983; SCOTT; MEYER, 1991). No modelo de Burns e Scapens (2000), a ruptura entre campo de ação e campo institucional se deu analisando o processo de mudança no decorrer do tempo.

Setor organizacional ou campo organizacional é definido como uma dimensão onde estão inclusas as organizações de determinada realidade social, apoiando-se em determinado tipo de produto ou serviço em seu conjunto organizacional associado, sendo eles os fornecedores, financiadores, agentes reguladores e outros.

Conceitos de hábitos, rotinas e instituições são utilizados por Burns e Scapens (2000) para sugerirem que práticas contábeis podem se tornar rotineiras e com o tempo, serem incorporadas ao conjunto de pressuposições e crenças inquestionáveis da organização (*taken-for-granted*). Rocha e Guerreiro (2010, p. 28) completam:

Essas pressuposições e crenças são profundamente instaladas na cultura do grupo social e aceitas de maneira automática, de forma que as pessoas nem cogitam indagar sobre elas. Práticas contábeis e rotinas emergentes podem ser caracterizadas como institucionalizadas quando se tornam amplamente aceitas na organização e são vistas como formas inquestionáveis de controle gerencial. Dessa forma, a contabilidade gerencial, como instituição, corresponde a um conjunto de rotinas institucionalizadas e aceitas na organização e tanto impacta outras instituições no âmbito da organização como é moldada por elas.

Em geral, sistemas de contabilidade gerencial podem ser vistos como uma rotina das organizações ou um conjunto estruturado de rotinas, estabelecendo diretrizes para as ações necessárias, tais como alocação de recursos, decisões operacionais, decisões de preços e,

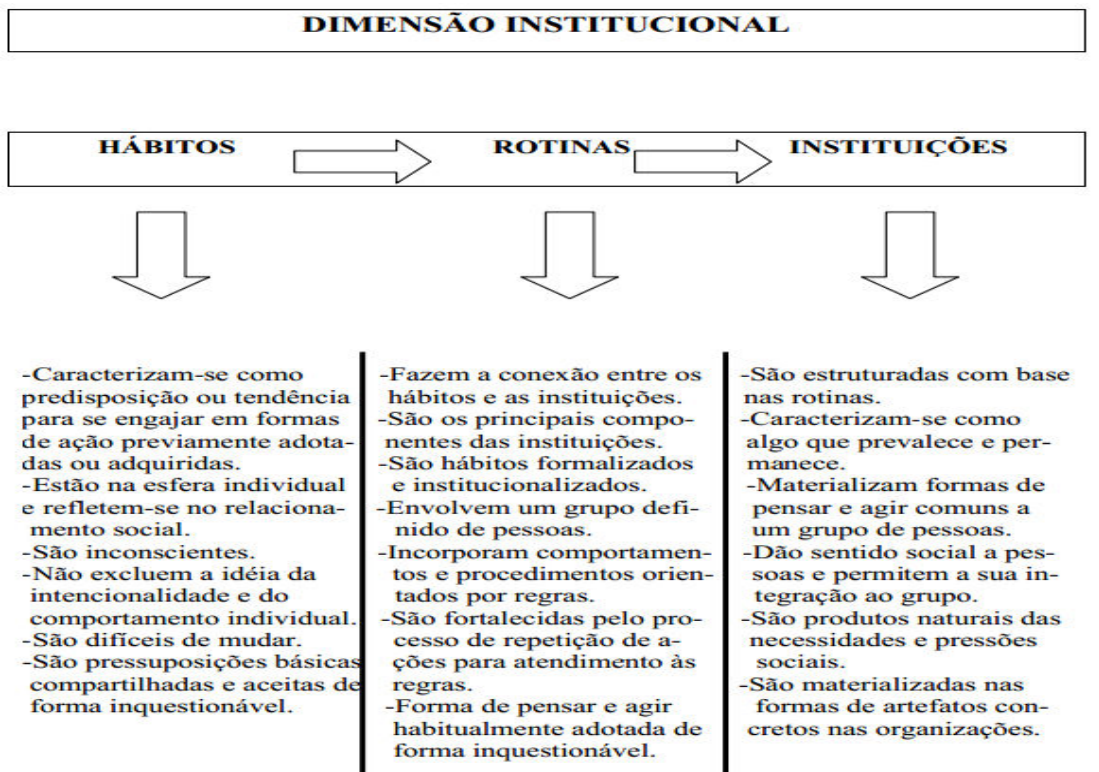
fornecendo os meios de representar o desempenho dos atores. A contabilidade gerencial, ultrapassa os preceitos da teoria convencional de se materializar como geradora de informações para tomada de decisões racionais direcionadas à maximização do lucro, passando a compor a estrutura de uma base institucional para tomada de decisões e para formação de crenças e expectativas, proporcionando a coerência social, bem como dando significado ao comportamento organizacional, permitindo aos indivíduos e aos grupos da organização darem significado às suas atividades diárias. A institucionalização das práticas contábeis permite que sua função no processo de gestão organizacional e na tomada de decisões seja aceita pelos atores da organização, torna-se mecanismo que dá sentido às atividades empresariais e é utilizado como mediador de conflitos no ambiente interno da organização.

Para Rocha e Guerreiro (2010) os estudos do enfoque institucional (OIE) na contabilidade gerencial tiveram início com Scapens e Roberts (1993), ao explorarem aspectos antecedentes e consequentes da resistência encontrada pela equipe de desenvolvimento de projeto na introdução de um novo sistema de contabilidade gerencial. Ainda segundo estes autores, Scapens (1994) apresentou pioneirismo à medida que propõe, de forma assertiva, o enfoque da Velha Economia Institucional e contestando o paradigma da teoria econômica neoclássica como orientação para o desenvolvimento de sistemas de contabilidade gerencial.

Argumentos, conceitos e elementos da teoria institucional como abordagem adequada para a compreensão da contabilidade gerencial são apresentados e discutidos por Burns (1997) reforçando a abordagem institucional e agregando novas reflexões, apresentando o estudo de caso sobre institucionalização de rotinas contábeis, Scapens (1994) e Burns (1997) estabeleceram os fundamentos para a pesquisa de Burns e Scapens (2000), onde apresentaram estrutura conceitual para análise do processo de institucionalização em contabilidade gerencial, Burns e Scapens (2000) incorpora ao enfoque institucional o aspecto de poder.

No Brasil, a estrutura apresentada por Burns e Scapens (2000) foi utilizada por Guerreiro, Pereira e Rezende (2006) para analisar o processo de institucionalização da contabilidade gerencial no Banco do Brasil após sete anos de implantação.

FIGURA 7 - DIMENSÃO INSTITUCIONAL



Fonte: Guerreiro, Pereira e Rezende (2006, p. 84).

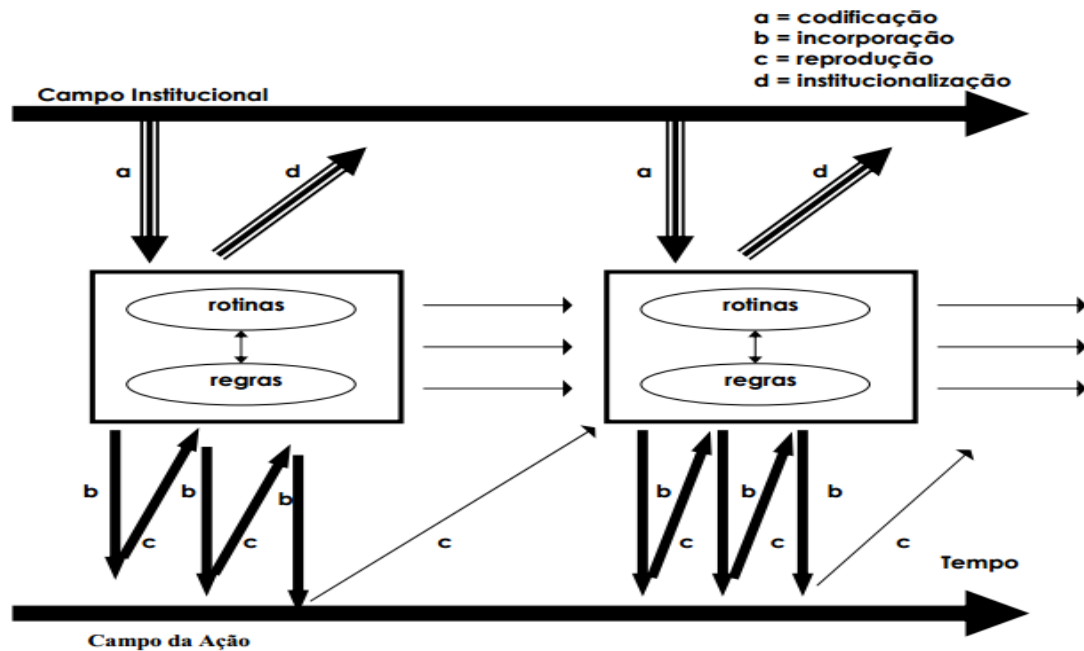
A figura 7, remete ao conjunto de características específicas dos hábitos, rotinas e instituições apresentado por Guerreiro, Pereira e Rezende (2006) trazendo o caráter coletivo de dar sentido ao comportamento organizacional, definindo padrões de comportamento, instituições, não questionamento, repetição das instituições, estabilidade, orientação das ações, impactando na construção dos valores organizacionais, das regras, das normas do modelo gestão.

2.5.1 MODELO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DE BURNS E SCAPENS (2000)

Barley e Tolbert (1997) apresentaram modelo geral de institucionalização integrando duas bases teóricas: teoria institucional e teoria da estruturação, enfatizando conceitos do campo institucional e do campo da ação, transformando o modelo estático de Giddens num modelo dinâmico de estruturação social, onde as ideias de instituição e de ação interagem em uma dimensão temporal, modificando por meio dos processos de codificação, incorporação, replicação ou revisão, exteriorização e objetivação, os papéis dos atores envolvidos.

Burns e Scapens (2000) incorporam conceitos fundamentais da teoria institucional sob a perspectiva da Velha Economia Institucional O.I.E., compreendendo hábitos, rotinas e regras, buscando a conceituar a mudança em contabilidade gerencial, modificando o modelo inicial de Barley e Tolbert (1997). A noção de papéis, presente no modelo de Barley e Tolbert (1997), é substituído pelos conceitos de rotinas e regras presentes no modelo de Burns e Scapens (2000), conforme a seguir apresentado na Figura 8.

FIGURA 8 -O PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO



Fonte: Burns e Scapens (2000, p. 9)

Rocha e Guerreiro (2010) ao analisarem a dinâmica do modelo, afirmam que esta demonstra a ligação entre o campo institucional e o campo da ação. No primeiro momento as regras e rotinas são codificadas no campo institucional e, posteriormente, os atores, incorporam as regras e rotinas codificadas através de suas ações e interações (campo da ação). O comportamento repetitivo dos atores provoca a repetição de regras e rotinas e finalmente essas rotinas e regras se tornam institucionalizadas, constituindo novos elementos do campo institucional. A dinâmica é orientada por quatro processos, (a) Codificação, (b) Incorporação, (c) Reprodução e (d) Institucionalização, que são abaixo detalhados.

Primeiro Processo: Codificação (a)

Neste processo os princípios institucionais idealizados devem ser codificados, detalhados e especificados em rotinas e regras. O processo de codificação é orientado pelo conjunto de princípios desejados, também sendo impactado pelas rotinas e regras existentes. No processo de concepção ou modelagem de um novo sistema de contabilidade gerencial é necessário entender as premissas de gestão e os modelos decisórios dos gestores, ou seja, identificar o campo institucional da organização. A modelagem de um novo sistema de contabilidade gerencial se completa, com a definição de premissas, a especificação de conceitos, e a definição de critérios analíticos de mensuração e de identificação de resultados com objetos de gestão, sendo o processo de concepção de um sistema de contabilidade gerencial correspondente à etapa de codificação caracterizada.

Segundo Processo: Incorporação (b)

Os atores incorporam as rotinas e regras, as quais codificam os princípios institucionais desejados pela organização. Embora o processo de incorporação envolva uma escolha consciente, também pode ser o resultado de um monitoramento reflexivo e da aplicação do conhecimento tácito a respeito de como as coisas devem ser feitas (*taken-for-granted*). A incorporação de novas rotinas e regras estará sujeita a resistências, em especial se estas novas rotinas e regras desafiarem ou contestarem os significados e valores existentes e os atores envolvidos tiverem poder para interferir no processo.

Terceiro Processo: Reprodução (c)

O comportamento repetitivo conduz à reprodução de rotinas, ao observarem esta reprodução Burns e Scapens (2000) identificaram que pode envolver uma escolha consciente ou inconsciente. A escolha consciente é mais provável quando os atores são capazes de reunir elementos que permitam coletivamente questionar as rotinas e regras existentes.

Quarto Processo: Institucionalização (d)

Regras e rotinas reproduzidas são institucionalizadas por meio de comportamentos repetitivos dos atores individuais pressupondo que padrões de comportamento atuais sejam desassociados de suas circunstâncias históricas.

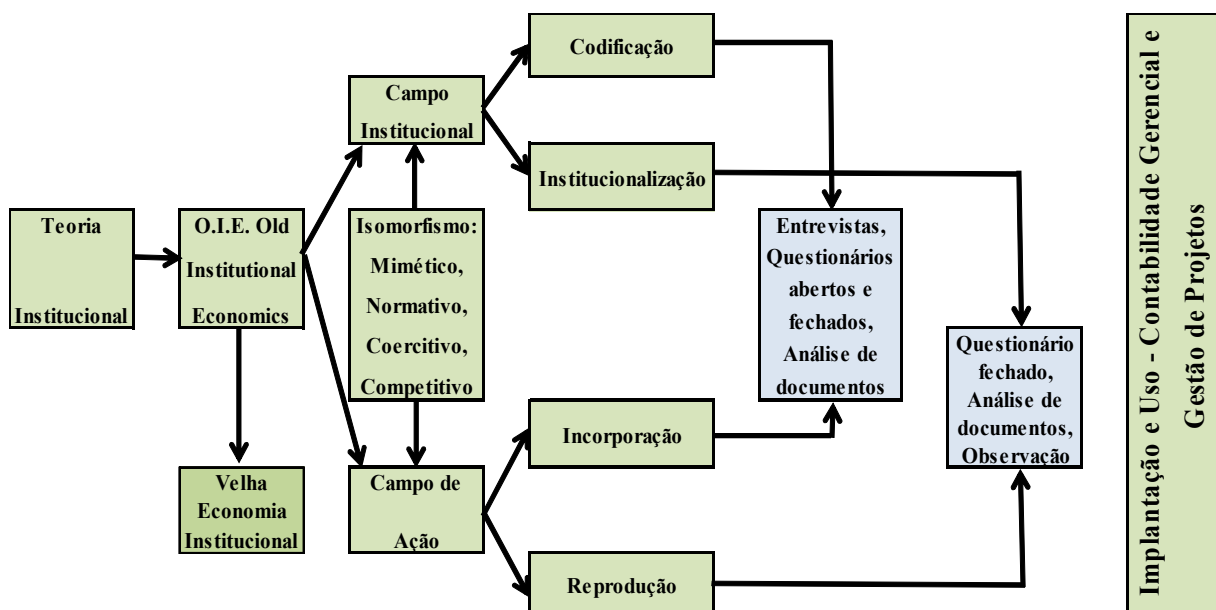
3METODOLOGIA

O objetivo deste capítulo é discutir os aspectos metodológicos que suportaram e nortearam o desenvolvimento desta pesquisa, explorando o modelo conceitual da dissertação, trazendo o relacionamento das variáveis com a teoria e, ainda, sua estruturação epistemológica, teórica e metodológica que permitiram o avanço do projeto. O conceito de institucionalização de Burns e Scapens (2000) é fundamental para entender a formação deste processo, que se refere às atividades institucionalizadas como aquelas ações que tendem a ser duradouras, socialmente aceitas, resistentes à mudança e não diretamente dependentes de recompensas ou do monitoramento para sua permanência.

As pesquisas exploratórias possuem características de investigações de pesquisa empírica, cujas principais finalidades são desenvolver hipóteses, ampliar a relação do pesquisador com o ambiente pesquisado, fato ou fenômeno e, clarificar ou modificar conceitos. Os estudos de campo procuram o aprofundamento das questões propostas num determinado ambiente, com características determinadas, apresentando uma flexibilização em seu planejamento.

No desenvolvimento deste estudo de caso empírico exploratório, com metodologia qualitativa, utilizando-se dos seguintes instrumentos de coleta de dados: entrevistas, questionários, análise de documentos e observação.

FIGURA 9 – MODELO METODOLÓGICO TEÓRICO



Fonte: Elaborado pelo autor

Apartir da construção do modelo metodológico teórico, foi necessária a construção dos questionários que possibilitassem avaliar a aplicação da teoria no novo sistema de contabilidade gerencial, em especial aos relacionados ao campo de ação (Incorporação e Reprodução) e ao campo institucional (Codificação e Institucionalização).

No processo de construção foi necessário fazer uma apresentação geral do projeto aos diretores da companhia, demonstrando que o objetivo era investigar e identificar se a implantação e o uso da informação contábil gerencial interferiu nos hábitos e rotinas do processo de gestão e quanto impactou no processo decisório dos projetos de reflorestamento sob a perspectiva institucional.

Na construção do roteiro de entrevista e questionários, optou-se por subdividi-los em 3 partes. A primeira parte contemplou uma entrevista com os diretores da companhia, cujo objetivo foi a apresentação do projeto e identificação da história da contabilidade gerencial, processos de mudança, marcos e estruturação conceitual dos dirigentes, cujo conteúdo está no Apêndice A- Roteiro de Entrevista Preliminar e de Apresentação do Projeto Diretoria. Na segunda parte, o objetivo foi conhecer e identificar as questões relacionadas ao processo de codificação e institucionalização do novo modelo de gestão, identificando as principais práticas e métricas utilizadas no processo ligadas ao campo institucional, que tem seu conteúdo do Apêndice B -Questionário e Roteiro de Entrevista da identificação do campo institucional. Por fim, na terceira parte, conhecer e identificar as questões relacionadas ao processo de incorporação e reprodução, identificando o quanto o campo de ação foi impactado pelo novo modelo gerencial, cujas questões propostas estão no Apêndice C - Questionário de identificação do campo de ação gestores selecionados pelo questionário.

O roteiro de entrevista e questionários foram desenvolvidos da seguinte forma: O Roteiro de Entrevista Preliminar e de Apresentação do Projeto (Apêndice A) foi aplicado exclusivamente ao alto comando da companhia, ou seja, aos Diretores. O Questionário e Roteiro de entrevista da identificação do campo institucional (Apêndice B) também foi aplicado exclusivamente aos Diretores da companhia ligados ao setor florestal, pois seu principal objetivo estava relacionado ao campo institucional. O Questionário para identificação do campo de ação (Apêndice C) foi aplicado aos gerentes da companhia ligados ao setor florestal, cujo objetivo esteve relacionado ao campo de ação.

O roteiro de entrevista e questionário construído no Apêndice A, foi realizado e aplicado pelo pesquisador diretamente aos diretores pessoalmente e individualmente, por sugestão dos próprios diretores. Este processo possibilitou colher respostas distintas do

pensamento individual de cada um dos diretores, que nem sempre estavam alinhados com as premissas de construção do modelo, com respostas independentes e pessoais.

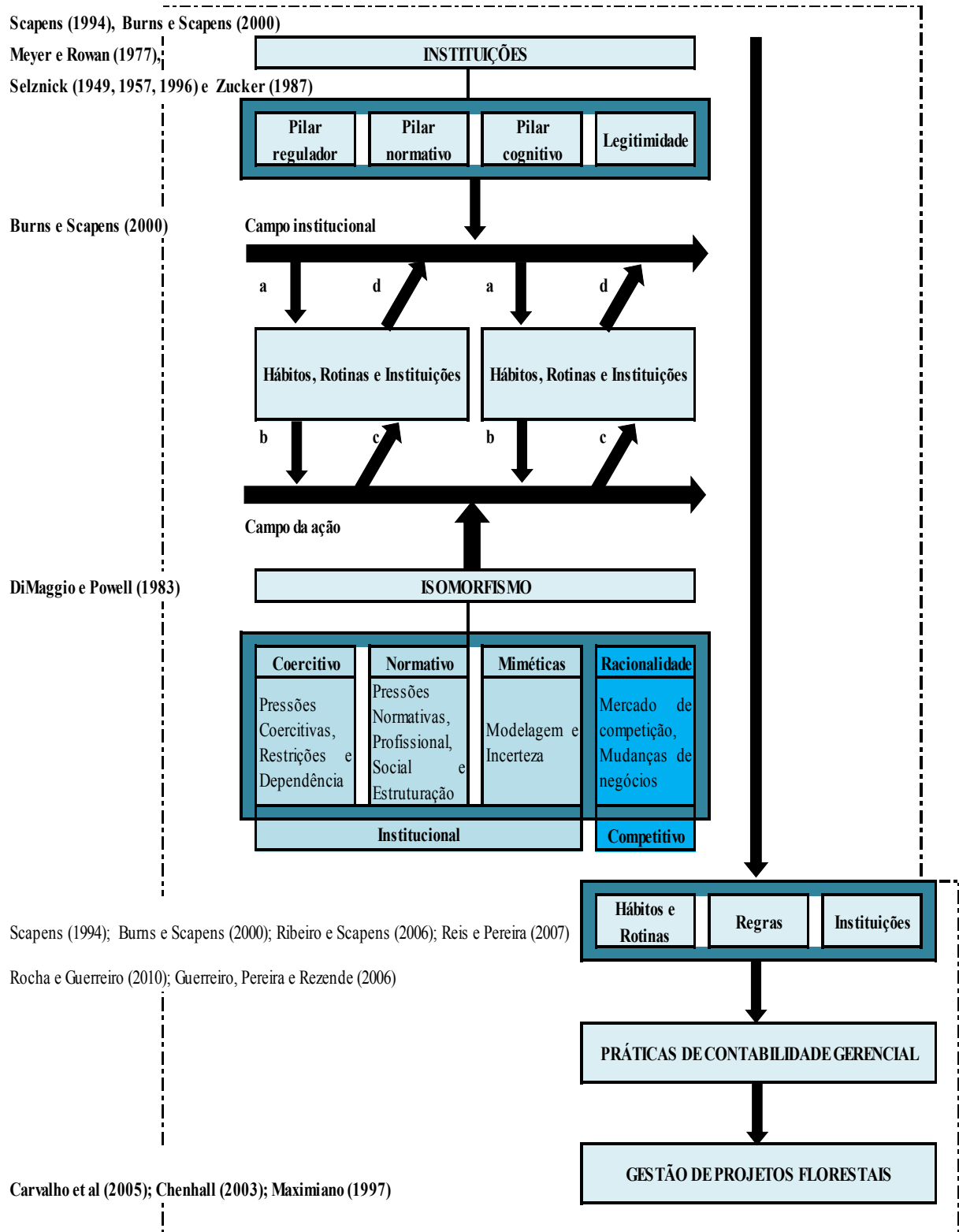
O roteiro de questionário do ApêndiceB foi enviado aos 3 Diretores através do link <https://pt.surveymonkey.com/s/5VHTMTZ>, da ferramenta de pesquisa SurveyMonkey, localizada no endereço: <https://pt.surveymonkey.com>. Dos questionários enviados, 2 retornaram diretamente com as respostas na ferramenta e um foi aplicado pessoalmente pelo pesquisados ao Diretor de Operações da companhia.

O roteiro de questionário do ApêndiceC, foi enviado aos 8 Gerentes de projetos e departamentos através do link <https://pt.surveymonkey.com/s/X6CTWNL>, da ferramenta de pesquisa SurveyMonkey, localizada no endereço: <https://pt.surveymonkey.com>. Dos questionários enviados, 8 retornaram diretamente com as respostas na ferramenta.

O conteúdo das respostas obtidos pela ferramenta de pesquisa e aplicado pelo pesquisador estão dispostos a seguir no tópicos de Resultados encontrados.

3.1 ESTRUTURA CONCEITUAL DO PROJETO

FIGURA 10 – MODELO CONCEITUAL DA PESQUISA



Legendas: a (codificação) b (incorporação)
 c (reprodução) d (institucionalização)

Fonte: Elaborado pelo autor

3.1.1 CODIFICAÇÃO

A construção das instituições deve estar estruturada em pilares, que reflitam cultura, a estrutura social e as rotinas organizacionais. Neste processo de construção, houve ainda, influência do tipo institucional ou comportamento social relacionado, evidenciando o caráter regulador, normativo ou cognitivo da instituição ou organização. No primeiro modelo, as culturas são representadas por regras e leis, as estruturas sociais podem ser influenciadas por sistemas de governança e poder e as rotinas são implantadas por protocolos e procedimentos, indicando uma instituição "reguladora". No segundo modelo, as culturas são representadas por valores e expectativas, as estruturas sociais podem ser influenciadas por regimes e sistemas de autoridade e as rotinas são pautadas em conformidade e não conformidade, sinalizando para uma instituição "normativa". No terceiro modelo, as culturas são representadas por categorias e tipificações, as estruturas sociais são representadas pelo isomorfismo estrutural das entidades e as rotinas são estruturadas sob programas de gestão de *performance*, sinalizando para uma instituição "cognitiva".

Já no processo inicial existem pressões externas, representadas pelas pressões sociais com a necessidade de se entender os processos, demonstrar valores, criar uma realidade. Também existem pressões internas, representadas por questões técnicas, eficiência e eficácia, influenciadas pelos sistemas institucionais e pelas esferas sociais distintas. Neste momento também o isomorfismo cria pressões na construção do modelo de institucionalização.

Na construção do processo de codificação a organização leva em consideração como o processo é orientado pelo conjunto de princípios desejados, como impactou ou foi impactado pelos processos existentes, no modelo decisório, na definição das premissas, especificação dos conceitos, definição dos critérios de mensuração e identificação dos resultados desejados, caracterizando assim a etapa de concepção de um sistema de contabilidade gerencial. O caráter coletivo deve ser observado, pois as instituições são estruturadas por meio de rotinas definidas a partir de formas de pensar e de hábitos formalizados e aceitos pelas pessoas de determinado grupo social. A codificação identifica os fenômenos que impactaram na construção da estrutura institucional organizacional, moldando a relação entre os atores participantes e de como as regras deveriam ter sido incorporadas a partir do campo institucional no campo de ação.

Poderá se observar no Campo Institucional o processo de "codificação" como foi aplicada a teoria em relação a clareza das premissas definidas para o modelo de gestão, especificação dos conceitos, identificação de resultados com objetivos de gestão, as práticas de contabilidade gerencial e de gestão de projetos de reflorestamentos, instrumentos criados e as métricas utilizadas, havendo ou não pressão do isomorfismo mimético neste processo. A avaliação do grau de resistência inicial pelo Campo de Ação ao se deparar com o novo modelo de contabilidade gerencial e de gestão de projetos de reflorestamentos deve ser avaliada para que sejam tomadas as ações corretivas necessárias. Essa inter-relação entre o Campo Institucional e o Campo de Ação com a aplicação das premissas, regras, processos e sistemas, deverão possibilitar a evolução processo, ou seja, o envio das informações pelo campo institucional para o processamento e retorno das informações pelo campo de ação, iniciando a construção da institucionalização organizacional.

3.1.2 INCORPORAÇÃO

A incorporação apresenta o resultado do contato inicial entre o Campo Institucional e o Campo de Ação, onde houve resistências naturais do homem, normalmente avesso à mudanças, devido ao deslocamento do seu nível de conforto. Assim, o modelo deveria levar em consideração a estrutura social.

O homem é movido por instintos, hábitos e rotinas, está sujeito a regras culturais geradoras da estrutura social, o qual compreende a emulação, o reconhecimento social, a reputação. A propriedade, reconhecida socialmente como riqueza do indivíduo, constitui hábito social, inerente ao comportamento competitivo e consumista. A ostentação é parte do reconhecimento social, contida nos hábitos e integrando a estrutura social. O Campo de Ação deve ser treinado adequadamente pelo Campo Institucional, de forma a tornar eficiente o processamento e retorno das informações para revisão dos processos, buscando a institucionalização.

Na visão institucional as organizações possuem dois ambientes ou dimensões essenciais: o ambiente técnico e o ambiente institucional. O primeiro é caracterizado pela troca de bens e serviços, enquanto o segundo conduz ao estabelecimento e difusão das normas

necessárias ao alcance da legitimidade organizacional. Em função do modelo adotado pela organização, houve o impacto na avaliação e na análise do projeto.

A revisão dos processos, treinamentos, sistemas utilizados, valem-se do suporte cultural que deve ser apoiado em estruturas interpretativas, padrões codificados por sistemas de regras e leis, informando e forçando comportamentos em curso. O suporte da estrutura social é apoiado nas expectativas padronizadas inter-relacionas aos papéis sociais, ou seja, as estruturam, direcionam e fortalecem o comportamento dos atores, reproduzindo-os e transformando-os pelo próprio comportamento.

A teoria reforça a necessidade de observar as inter-relações e impactos sociais que estão sujeitas as pessoas e as organizações. Os atores em determinados casos atuam racionalmente, baseado nas consequências de seus atos e em outros casos atuam institucionalmente, quando o comportamento é pautado pela conformidade com os padrões socialmente definidos.

3.1.3 REPRODUÇÃO

Para que o modelo idealizado esteja próximo da institucionalização ele deve ter sido utilizado de fato pela organização, sofrendo modificações nas inter-relações entre Campo Institucional e Campo de Ação, compondo a trajetória de legitimação das estruturas e processos organizacionais e suas consequências observadas nos resultados alcançados resultantes da adoção de um modelo e de suas modificações.

As instituições são hábitos de pensamentos e ações resultantes do ambiente tecnológico, político, social, cultural, religioso e dos instintos. A formação das instituições, portanto, é um processo de seleção natural sob um determinado ambiente ou pressão, inesperados. Os instintos definem as ações e, sob pressões semelhantes, transformam a resposta em habito ou rotina. Este hábito continuo de pensar e agir evolui, passando da forma instintiva para uma forma sancionada socialmente interiorizada, passando a integrar o senso comum, originado pela repetição dos processos, sistemas e relatórios. Os fenômenos organizacionais impactam no entendimento do "como" e do "porque" das estruturas e processos

tornam-se legitimados e suas consequências observadas nos resultados alcançados no sistema de contabilidade gerencial e na gestão dos projetos de reflorestamentos.

3.1.4 INSTITUCIONALIZAÇÃO

A regras e rotinas codificadas, incorporadas e reproduzidas na organização, passam a representar a cultura, a estrutura social e as rotinas organizacionais, sua institucionalização.

Os hábitos persistentes, padronizados e eficazes passaram a integrar as instituições, resultando em processos rotinizados de pensamento, compartilhados por um grupo de pessoas ou organização numa determinada sociedade, por um determinado tempo. As instituições formam os hábitos vigentes em determinado espaço de tempo numa sociedade, definindo sua estrutura social, suas relações com o mercado e com a sociedade, compondo um esquema social.

O esquema social da contabilidade gerencial simboliza a cultura, composta pelo conjunto de técnicas, que representa a forma correta de fazer as coisas, a moral, o direito e o que se caracteriza como consenso de opiniões sobre o que é justo e conveniente na vida humana. As regras e rotinas reproduzidas buscaram ser institucionalizadas por meio de comportamentos repetitivos dos atores individuais, pressupondo que padrões de comportamento atuais sejam desassociados de suas circunstâncias históricas, em busca da legitimação do poder decisório. O modelo gerencial decisório legitimado deverá refletir o comportamento que a contabilidade gerencial induziuser adotado no modelo proposto, devendo as decisões serem construídas em função da racionalidade técnica, sinalizando influência do isomorfismo competitivo.

Se organizações adotam determinadas estruturas e procedimentos transferidos pelos costumes e normas aceitas coletivamente na busca da legitimidade, surge então um conflito na tomada decisão: a desejada legitimidade ou as exigências técnicas que têm como fator a eficiência. As organizações interagem com seu ambiente na procura de legitimação, assim, as estratégias e decisões são influenciadas intrinsecamente pela conformidade às regras, às normas e às crenças institucionalizadas, conflitando com a necessidade de eficiência, gerando *gaps* entre a estrutura formal e as práticas adotadas. Embora as decisões devam estar de acordo

com o esperado no modelo proposto, poderá haver decisões divergentes em função de pressões externas ou internas em determinadas situações.

3.2 DELIMITAÇÃO

O estudo foi limitado a uma empresa brasileira independente com projetos de reflorestamentos implementados e em andamento no período de 2005 a 2012, com fins econômicos e comerciais em andamento e implementados nos Estados de Mato Grosso do Sul, Minas Gerais e Maranhão.

A escolha baseou-se nos seguintes critérios: empresa nacional referência no setor no Brasil; experiência na implantação e gerenciamento de projetos de reflorestamentos próprios, de terceiros e incentivos fiscais; tecnologia de ponta e projetos de pesquisas em andamento em regiões diferentes do país (sudeste, centro-oeste e nordeste); participação econômica relevante no Estado do Mato Grosso do Sul e participação nas principais organizações representativas do setor no Brasil; facilidade do pesquisador com o caso e acesso a seu protagonista.

3.3 TIPO DE PESQUISA

Caracteriza-se como pesquisa qualitativa, descritiva e documental, com coleta de dados padronizada a partir das demonstrações contábeis, relatórios e planilhas de dados com informações gerais sobre a empresa e os projetos, que possam ser analisadas, avaliadas e mensuradas. Martins e Theóphilo (2009, p. 55) definem que, embora existam semelhanças entre a Pesquisa Bibliográfica e Documental, a “[...] pesquisa documental emprega fontes primárias, [...]”.

Tendo uma abordagem qualitativa, classifica-se a presente pesquisa quanto aos fins como descritiva e quanto aos meios como bibliográfica e documental. (VERGARA, 2009).

Conhecendo e acessando o comportamento dos atores envolvidos, no que diz respeito aos níveis de adoção e rejeição ao novo modelo, aplicando-se questionários abertos e fechados, entrevistas e observações para poder analisar a aplicação empírica do Modelo de Burns e Scapens (2000) na construção do novo modelo de contabilidade gerencial adotado.

Optou-se por escolher os projetos com fins econômicos e comerciais e não incluindo os projetos de pesquisa, por tratar a pesquisa sobre o uso da informação contábil gerencial na gestão dos projetos de reflorestamentos em empresa brasileira independente, e neste sentido estes projetos apresentam fontes de informações adequadas à pesquisa.

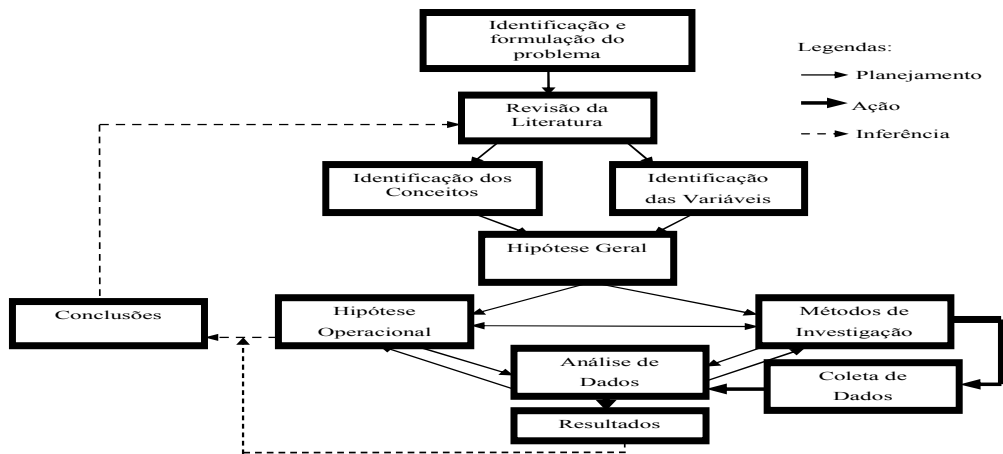
3.3.1 PESQUISA DESCRITIVA E DOCUMENTAL

A pesquisa descritiva envolve coleta de dados para testar hipóteses ou responder a questão pesquisa. Os dados da pesquisa são coletados geralmente através de questionários, entrevistas, levantamentos e observações. Visa um diagnóstico da realidade e identificar seus limites e possibilidades (SOLMSKI, 2009). A pesquisa documental é definida como “pesquisa empírica com uso de variados tipos de documentos que geram a fonte de dados” e é “[...] característica dos estudos que utilizam fontes de dados, informações e evidências” e, acrescentam ainda, “[...] emprega fontes primárias” (MARTINS; THEÓPHILO, 2009, p. 55).

Yin (2005) coloca que, nas pesquisas descritivas, as principais técnicas de coleta de dados são as sondagens, o estudo de caso, as pesquisas históricas e a análise de arquivos. Exige dos pesquisadores informações sobre o que desejam pesquisar, descrevendo os fatos e fenômenos de determinada realidade.

A pesquisa é utilizada para descrever as características de determinado grupo, estimar dentro de determinada população a proporção de determinado comportamento, prever ou descobrir relações entre variáveis, mas não relações de causalidade. O pesquisador não tem interferência ou influência sobre as variáveis, uma vez que elas já fazem parte de uma realidade ou não são manipuláveis (RODRIGUES, 2003).

FIGURA 11 – INVESTIGAÇÃO EMPÍRICA



Fonte: Adaptado de Hill e Hill (2002)

A figura 11 demonstra o processo de identificação do problema ou hipótese de pesquisa e adequação dos métodos de investigação. A partir da avaliação das características, ciclos operacionais e necessidades de informações gerenciais dos negócios e projetos agrícolas foi identificado e formulado o problema que foi apresentada na Sessão 1.1. Foi então realizada a revisão da literatura para identificação dos conceitos e variáveis, chegando a hipótese ou questão de pesquisa. A fundamentação teórica é a base da construção da hipótese operacional e a metodologia conduz os métodos de investigação, coleta de dados e análise de dados. Os resultados podem ou não confirmar as questões de pesquisa de acordo com as evidências identificadas na revisão da literatura..

3.3.2 ESTUDO DE CASO

Os estudos de casos são pesquisas descritivas com o objetivo aprofundar-se em determinada realidade, através do estudo exaustivo de um ou poucos objetos, permitindo seu amplo conhecimento.

Yin (2005), afirma que o estudo de caso é uma pesquisa empírica que investiga um fenômeno contemporâneo, dentro de um contexto de vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos.

O estudo de caso é a estratégia escolhida ao se examinarem acontecimentos contemporâneos, quando são propostas questões de pesquisa do tipo “como” e “por que”, e nas quais o pesquisador tenha baixo controle. Conta com muitas das técnicas utilizadas, mas acrescenta duas fontes de evidências, a observação direta dos acontecimentos que estão sendo estudados e entrevistas (YIN, 2005).

Ainda segundo o mesmo autor, o estudo de caso, como experimento, não representa uma “amostragem”, e, ao fazer isso, seu objetivo é expandir e generalizar teorias (generalização analítica) e não enumerar frequências (generalização estatística).

3.3.2.1 Protocolo do estudo de caso

- Escolha da Entidade: Empresa com atividade ligada exclusivamente a soluções florestais (reflorestamentos), atuante no mercado há mais de 35 anos, com solidez financeira e administrativa, com dirigentes atuantes nos órgãos de classe e clientes em todos os seguimentos da cadeia produtiva.
- Entrevistas preliminar: Efetuada inicialmente junto aos diretores da entidade, apresentado proposta e objetivos preliminares, forma de condução do trabalho dentro da organização, necessidade de informações, aplicação de questionários e entrevistas, análise de documentos, garantindo o sigilo das informações. Apêndice A.
- Questionário: Enviado e/ou aplicado em todos os gerentes e diretores da entidade, cujos dados estão dispostos no Apêndice C

Questões relacionadas ao Campo Institucional

Questões relacionadas a codificação

Questões relacionadas a institucionalização

Questões relacionadas ao Campo de Ação

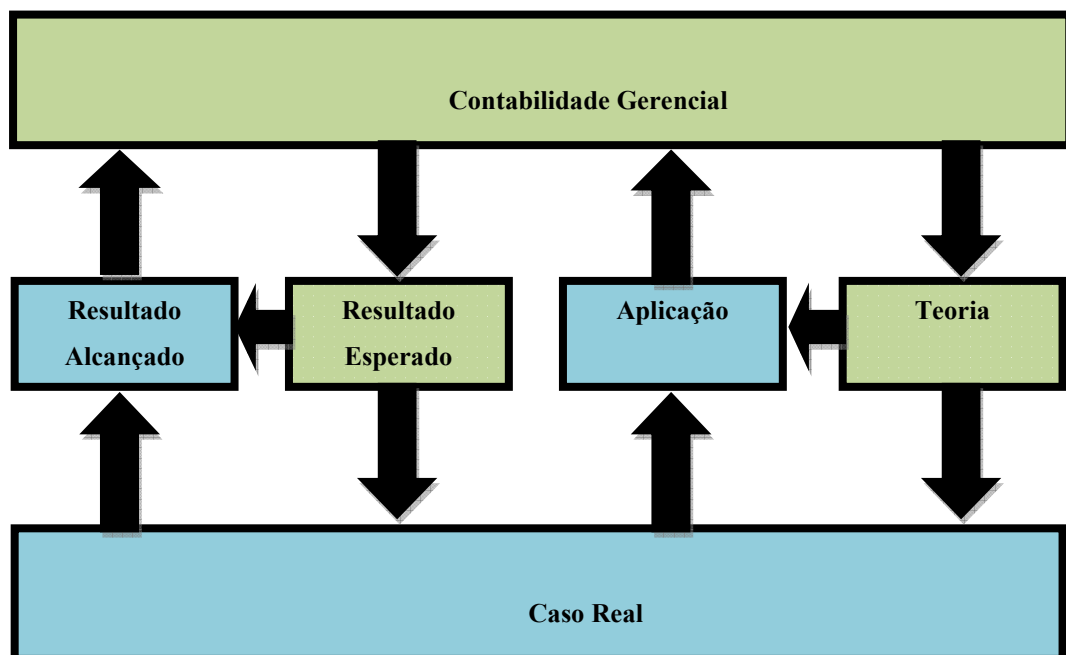
Questões relacionadas a incorporação

Questões relacionadas a reprodução

Entrevistas: Efetuada junto aos diretores da entidade, cujos dados estão dispostos no Apêndice A

Observação: Utilizada para acompanhamento da comunicação verbal e coleta de dados para elaboração de eventuais relatórios ou informações, buscando uma melhor contextualização do objeto de pesquisa.

FIGURA 12 - MODELO LÓGICO



Fonte: texto, adaptado pelo autor.

A figura 12 traduz a expectativa em relação à aplicação da teoria em um caso real (estudo de caso), identificando expectativas e resultados desejado e alcançado, testando a teoria na prática do mundo corporativo.

Plano de coleta de dados:

Documentos p/ Revisão: Questionários, entrevistas, demonstrações contábeis, planilhas de custo, planilhas orçamentárias, mapas de custo, mapas de formação de preços, relatórios gerenciais.

Cronologia: Entrevista preliminar
 Aplicação questionário
 Realização das entrevistas
 Coleta de dados, informações e documentos
 Observação

Avaliação dos dados, informações e documentos coletados

Referências documentos relevantes e lista das pessoas entrevistadas

Questões do estudo de caso: Como o uso da informação contábil gerencial impactou a gestão e no processo decisório dos projetos de reflorestamento sob a perspectiva institucional?

Quais eram os objetivos originais ou áreas-alvo para a prática?

Investigar e identificar se a implantação e o uso da informação contábil gerencial alteraram os hábitos e rotinas da gestão de projetos de reflorestamentos.

Avaliação dos resultados identificados

1. Após realizada a entrevista preliminar, a proposta do projeto foi aprovada pelos diretores, com o compromisso de colaborar com a pesquisa.

2. Definição dos roteiros de entrevistas e questionários.

3.4 MÉTODOS, TÉCNICAS, PROCEDIMENTOS E INSTRUMENTOS DE COLETA DOS DADOS

3.4.1 OBSERVAÇÃO

Foi utilizada a observação direta ou não participante, para acompanhamento da comunicação verbal e coleta de dados para elaboração de eventuais relatórios ou informações.

Observação não participante, que observa ao longo do tempo, sem interferência ou manipulação, de forma que o registro do resultado permita interpretação analítica. Permite uma melhor contextualização do fato a investigar, porém exige do pesquisador não se disperse do foco da observação. (YIN, 2005).

Yin (2005) identifica as forças e fraquezas de cada uma das fontes e técnicas de coleta de dados e, assim, considera a observação não participante em vantagem por cobrir os fatos em tempo real, permitindo uma melhor contextualização do objeto de pesquisa.

3.4.2 ANÁLISE DE DOCUMENTOS

Foram analisados documentos produzidos pela entidade que continham ou contemplavam informações para uso da contabilidade de custos, financeira, gerencial, engenharia florestal, gerencia, diretoria, tais como demonstrações contábeis, relatórios, planilhas, controles, correspondências, agendas etc. e a seguir listados:

- Plano Operacional e Financeiro – P.O.F. dos anos de 2006, 2007 e 2008 (Previsto/Orçamento);
- Plano Operacional e Financeiro – P.O.F. dos anos de 2006, 2007 e 2008 (Previsto x Realizado);

- Plano Operacional – P.O. do ano de 2009, 2010, 2011 e 2012 (Previsto/Orçamento);
- Plano Operacional – P.O. do ano de 2009, 2010, 2011 e 2012 (Previsto x Realizado);
- Balancete Gerencial Resultado por linha de produtos e margem de contribuição dos anos de 2010, 2011, 2012 e 2013;
- EBITDA Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization, dos anos de 2010, 2011, 2012 e 2013;
- Demonstração do Fluxo de Caixa dos anos de 2010, 2011, 2012 e 2013;
- Planilha de avaliação de viabilidade de investimentos em projetos dos anos de 2011, 2012 e 2013;
- Atas de reuniões para estabelecimento de premissas e construção do modelo contábil gerencial de 2004 a 2008;
- Atas de reuniões orçamentárias para avaliação de informações, premissas e dados de 2008 a 2012;
- Demonstrações contábeis consolidadas por atividade e geral dos anos de 2010, 2011, 2012 e 2013;
- Relatórios de faturamento dos anos de 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013.

Foi utilizada a técnica de análise documental que compreendeu estudo de documentos da empresa cuja base de dados foram as demonstrações contábeis, relatórios e planilhas de dados com informações gerais sobre a empresa e os projetos, que puderam ser analisadas, avaliadas. A análise documental vale-se de material não editado, Martins e Theóphilo (2009, p.88) citam “[...] como cartas, memorandos, correspondências de outros tipos, avisos, agendas, propostas, relatórios, avaliações etc.”

O grau de confiança sobre a veracidade das informações e documentos pode ser elevado “através de análises cruzadas e triangulações de outras fontes” (MARTINS; THEÓPHILO, 2009, p. 88).

3.4.3 QUESTIONÁRIO

Foi efetuada investigação por questionário aberto para os dirigentes identificando o uso e as principais necessidades de informações, forma de apresentação e periodicidade e, questionário fechado para os gerentes e supervisores buscando identificar o comprometimento com a importância e qualidade da informação para gestão dos projetos e da empresa.

Yin (2005) atribui ao questionário a vantagem da precisão e quantificação. Para Martins e Theóphilo (2009, p. 93) o questionário “Trata-se de um conjunto ordenado e consistente de perguntas a respeito de variáveis e situações que se deseja medir ou descrever”.

O Quadro 5, mostra a construção do instrumento da entrevista preliminar, que foi aplicado a alta direção da companhia e no responsável pela implantação inicial do sistema de contabilidade gerencial, contido no Apêndice A

QUADRO 5–ROTEIRO DE ENTREVISTA PRELIMINAR - APÊNDICE A

| Questão ou Assertiva | Objetivo da Questão | Variável da Questão | Fontes de referência |
|--|---|--|---|
| Apresentação da ideia geral do projeto | Convencer os protagonistas do caso a participarem do projeto | Aprovação do Projeto | - |
| Podemos conhecer um pouco da história da contabilidade gerencial na companhia? | Conhecer a história da contabilidade gerencial no processo de gestão da companhia | Codificação | Burnes e Scapens (2000); Meyer e Rowan (1977), Selznick (1996) |
| O que levou ou provocou a mudança e a implantação de um sistema de contabilidade gerencial? | Conhecer as pressões e o fato desencadeador do processo de mudança | Isomorfismo | DiMaggio e Powell (1983) |
| Quais os principais fatos ou marcos durante a trajetória de implantação da contabilidade gerencial? | Identificar a trajetória e os fatos relevantes | Resistência, Mudanças | Rocha e Guerreiro (2010); Scapens (1994); Guerreiro, Pereira e Rezende (2006) |
| Poderia nos falar um pouco sobre como foram criados os procedimentos, como foram escolhidos os sistemas, as métricas de avaliação, a construção das premissas, os conceitos, relatórios etc. | Identificar as necessidades, objetivos, premissas, métricas utilizadas na construção do modelo, considerando as 4 fases existentes: Codificação Incorporação Reprodução Institucionalização | Codificação Incorporação Reprodução Institucionalização | Burnes e Scapens (2000); Scapens (1994); Ribeiro e Scapens (2006); Reis e Pereira (2007); Rocha e Guerreiro (2010); Guerreiro, Pereira e Rezende (2006) |

Fonte: Adaptado pelo autor.

O Quadro 6, mostra a construção do instrumento de entrevista da alta direção da companhia, identificando as variáveis ligadas ao Campo Institucional, relacionadas a

codificação e a institucionalização do modelo, cujas questões estão relacionadas no APÊNDICE B.

QUADRO 6 - QUESTIONÁRIO E ROTEIRO DE ENTREVISTA DIRETORES SELECIONADOS - APÊNDICE B

| Questão ou Assertiva | Objetivo da Questão | Variável da Questão | Fontes de referência |
|--|---|---------------------|--|
| 1. Na construção das premissas básicas houve influência de modelo(s) de contabilidade gerencial bem sucedido(s) já existente(s). | Identificação de pressões do isomorfismo | Codificação | DiMaggio e Powell (1983) |
| 2. No processo de construção das premissas básicas foi avaliada a estrutura existente. | Identificar se houve avaliação da estrutura existente | Codificação | Guerreiro, Pereira e Rezende (2006); Burnes e Scapens (2000) |
| 3. No processo de construção das premissas básicas foram avaliados os processos existentes. | Identificar se houve avaliação dos processos existentes | Codificação | Guerreiro, Pereira e Rezende (2006); Burnes e Scapens (2000) |
| 4. No processo de construção das premissas básicas foram avaliadas as práticas de gestão existentes. | Identificar se houve avaliação das práticas de gestão existentes | Codificação | Guerreiro, Pereira e Rezende (2006); Burnes e Scapens (2000) |
| 5. No processo de construção das premissas básicas o orçamento deveria ser rígido (sem alterações não autorizadas) ou flexível (com alterações em função de determinadas variáveis). | Identificação do critério de construção da estrutura orçamentária | Codificação | Chenhall (2003) |
| 6. O que levou a escolha das métricas utilizadas? Por que? | Premissas das métricas e razão | Codificação | Burnes e Scapens (2000) |
| 7. As informações da contabilidade gerencial representam as informações desejadas no momento da construção do modelo | Visão das informações gerenciais pelos gestores | Institucionalização | Burnes e Scapens (2000); Guerreiro, Pereira e Rezende (2006) |
| 8. As decisões são tomadas de acordo com o modelo de gestão esperado. | Critério decisório | Institucionalização | Burnes e Scapens (2000); Guerreiro, Pereira e Rezende (2006) |
| 9. As decisões são baseadas em critérios técnicos e racionais com base na eficiência e eficácia. | Critério decisório | Institucionalização | Burnes e Scapens (2000); Guerreiro, Pereira e Rezende (2006) |
| 10. O comportamento dos gestores envolvidos no processo traduzia a expectativa dos resultados do novo modelo de contabilidade gerencial. | Grau de institucionalização da contabilidade gerencial | Institucionalização | Burnes e Scapens (2000); Guerreiro, Pereira e Rezende (2006) |
| 11. Existem decisões divergentes das sugeridas pelo modelo de gestão? Quando e o que levou a uma decisão divergente do modelo. | Construção das decisões alternativas ao modelo | Institucionalização | Burnes e Scapens (2000); Guerreiro, Pereira e Rezende (2006) |

Fonte: Elaborado pelo autor.

O Quadro 7, buscou identificar as variáveis ligadas ao Campo de Ação, relacionadas a incorporação e a reprodução do modelo, envolvidas no processo de implantação de soluções

para geração das informações da contabilidade gerencial para apoio à gestão de projetos de reflorestamento, cujas questões estão relacionadas no APÊNDICE C foram avaliadas em função do grau de relevância ou não, a partir do uso da Escala de Likert.

QUADRO 7–QUESTIONÁRIO GESTORES SELECIONADOS – APÊNDICE C

| Questão ou Assertiva | Objetivo da Questão | Variável da Questão | Fontes de referência |
|--|---|---------------------|---|
| 1. Os processos, treinamentos e sistemas utilizados para geração de informações de contabilidade gerencial de apoio à gestão de projetos de reflorestamentos, foram normatizados e implementados de forma clara e objetiva. | Avaliação dos processos, treinamentos e sistemas utilizados | Incorporação | Burnes e Scapens (2000); Guerreiro, Pereira e Rezende (2006); Reis e Pereira (2007); Rocha e Guerreiro (2010) |
| 2. Houve resistência por parte das pessoas envolvidas no processo de implantação de soluções para geração de informações de contabilidade gerencial de apoio à gestão de projetos de reflorestamento (diretores, gestores e operadores). | Avaliação da resistência ao novo sistema de contabilidade gerencial | Incorporação | Burnes e Scapens (2000); Guerreiro, Pereira e Rezende (2006); Reis e Pereira (2007); Rocha e Guerreiro (2010) |
| 3. Qual sua participação da construção de soluções para geração de informações de contabilidade gerencial de apoio à gestão de projetos de reflorestamento? | Identificação da participação dos gestores | Incorporação | Burnes e Scapens (2000); Guerreiro, Pereira e Rezende (2006); Reis e Pereira (2007); Rocha e Guerreiro (2010) |
| 4. Na revisão dos processos de gestão da geração de informações de contabilidade gerencial de apoio à gestão de projetos de reflorestamento, houve a participação dos gestores. | Identificar a participação dos gestores no processo de revisão | Incorporação | Burnes e Scapens (2000); Guerreiro, Pereira e Rezende (2006); Reis e Pereira (2007); Rocha e Guerreiro (2010) |
| 5. O novo sistema de gestão contribuiu para a melhoria dos processos de gerenciamento, avaliação e análise dos projetos e da empresa. | Avaliação da contribuição do novo sistema pelos gestores | Incorporação | Burnes e Scapens (2000); Guerreiro, Pereira e Rezende (2006); Reis e Pereira (2007); Rocha e Guerreiro (2010) |
| 6. As informações de contabilidade gerencial proposta idealmente foram utilizadas na prática para gestão de projetos de reflorestamento. | Avaliação da aderência ao novo modelo de contabilidade gerencial | Reprodução | Burnes e Scapens (2000); Guerreiro, Pereira e Rezende (2006); Reis e Pereira (2007); Rocha e Guerreiro (2010) |
| 7. Houve modificações necessárias à correção das informações propostas, tempestivamente e com a participação dos gestores. | Identificar a participação dos gestores nas propostas de revisão | Reprodução | Burnes e Scapens (2000); Guerreiro, Pereira e Rezende (2006); Reis e Pereira (2007); Rocha e Guerreiro (2010) |
| 8. A reprodução dos processos, sistemas, relatórios e treinamentos contribuiu para a incorporação das rotinas para uso das informações contábeis gerenciais para apoio à gestão de projetos de reflorestamento na organização. | Avaliação pelos gestores dos processos, sistemas e relatórios | Reprodução | Burnes e Scapens (2000); Guerreiro, Pereira e Rezende (2006); Reis e Pereira (2007); Rocha e Guerreiro (2010) |
| 9. Houve pressão interna através de regras ou normas para que os gestores e operadores envolvidos no processo aderissem às novas rotinas. | Identificar o isomorfismo no processo de reprodução | Reprodução | Burnes e Scapens (2000); Guerreiro, Pereira e Rezende (2006); Reis e Pereira (2007); Rocha e Guerreiro (2010) |

Fonte: Elaborado pelo autor.

3.5 MÉTODOS, TÉCNICAS, PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DOS DADOS

No primeiro momento foi investigado como foram construídas as instituições na organização, a partir dos pilares regulador, normativo, cognitivo e de legitimidade, conhecendo os impactos das pressões internas e externas exercidas pelo campo institucional e pelo isomorfismo nos campos institucionais e de ação na construção dos hábitos, rotinas e instituições. Num segundo momento, investigando como foram construídas as premissas e modelos decisórios nos sistemas de contabilidade gerencial e conhecendo a finalidade da contabilidade gerencial no processo de gestão e a aceitação do conjunto de rotinas institucionalizadas refletida na confiança da organização. Por fim, investigar o quanto as mudanças nas práticas e no sistema de gestão contábil gerencial, impactaram nos hábitos e rotinas, regras e instituições da gestão de projetos.

A análise dos dados foi efetuada de forma qualitativa, sendo os relatórios, atas, planilhas e outros documentos através da análise de documentos e análise de conteúdo. Nas entrevistas foi utilizada a análise de discurso. Nos questionários, nas questões abertas foi utilizada a análise de conteúdo e análise de discurso, para as questões fechadas foi utilizada a escala de Likert para avaliação das respostas.

4 ESTUDO DE CASO

A companhia objeto do estudo é uma silvicultora independente que desenvolve em terras próprias e arrendadas florestas para produção de madeira, cavacos e mudas de eucaliptos e pinus e atua nas regiões sudeste, centro-oeste e nordeste. A produção é comercializada nos segmentos de energia, carvão, moveleira, construção civil, celulose e processo no mercado nacional.

De acordo com relatórios disponibilizados pela companhia, existe uma avaliação periódica de suas florestas e terras, com avaliações econômicas do conjunto dos ativos, do fluxo de caixa das operações e do resultado financeiro do negócio e dos projetos.

Por não estar vinculada a nenhum segmento específico, tal como papel e celulose, carvão vegetal, indústria moveleira etc., a companhia tem como política de produção a cultura de espécies de eucaliptos e pinus variáveis para atendimento de multimercados. Em geral a colheita dos eucaliptos ocorre aos 7 anos e do pinus aos 21 anos, com avaliação dos momentos adequados para os desbastes das florestas entre 10 e 15 anos (primeiro e segundo desbaste).

4.1 O CASO ESTUDADO

Codificação

Fase inicial

Em meados de 2003 a alta direção da companhia identificou a oportunidade de novos negócios e ampliação da base existente, face as perspectivas de mercado com a consolidação do Estado do Mato Grosso do Sul como grande produtor de florestas plantadas, somado aos projetos de implantação de duas novas fábricas de celulose no estado e a ampliação da atividade siderúrgica, sinalizando pelo acréscimo na demanda de matéria-prima originadas da base florestal de eucaliptos existente. Na Região Nordeste, nos Estados do Maranhão e do Piauí, haviam projetos de instalação de duas novas fábricas de celulose, uma em cada estado, indicando a necessidade de ampliação das florestas plantadas naquela região. Na Região Sudeste, no Estado de Minas Gerais a atividade siderúrgica estava em plena expansão,

com a necessidade de ampliação de sua base florestal para a produção de carvão a partir de florestas plantadas.

Foi então contratado profissional especializado em desenvolvimento, gestão e manejo de projetos florestais, para em conjunto com a Diretoria, desenvolver um plano estratégico plurianual, que orientaria a atuação da empresa nestes mercados, aproveitando seu *know how* e sua base instalada nestes mercados.

Durante a construção do plano estratégico, identificou-se a necessidade de melhoria dos controles internos, processos e mecanismos de gestão e, avaliação dos seus projetos e operações. Era necessário construir um novo sistema de contabilidade gerencial, de forma a atender estas necessidades.

No processo de construção das premissas básicas durante o ano de 2004, foram avaliados estrutura, processos existentes, conduzindo então a especificação dos conceitos, definição dos critérios analíticos de mensuração e a identificação dos resultados com objetivo de gestão. A construção do sistema de informação contábil gerencial deveria receber influência das características estruturais, das variáveis contábeis gerenciais e de como a organização implementa as práticas de gestão.

Definição das premissas

Iniciada a construção das premissas, estas deveriam contemplar a melhoria dos controles internos, da gestão dos projetos e das operações da companhia. O processo inicialmente foi coordenado pela Gerência Financeira, com a participação das demais gerências envolvidas no processo (Recursos Humanos, Contabilidade, Jurídico, Florestal, Comercial, Máquinas e Equipamentos) e das Diretorias Administrativa e Financeira e Técnica e Comercial. As informações foram tratadas sob a perspectiva de entrada e saída de recursos, ou seja, pelo "regime de caixa". As informações deveriam ser construídas com periodicidade trimestral, avaliadas e realinhadas trimestralmente, a partir de controle de orçamento rígido, porém com flexibilização das informações, devido ao ambiente de incerteza e necessidade de agilidade das informações.

As premissas de tratamento das informações foram revistas e alteradas em 2008. Neste momento foram incorporadas ao tratamento das informações, duas novas modalidades. Uma modalidade relacionada com a inclusão de custos e despesas no período em que

aconteceram, chamado de regime de competência e a outra modalidade relacionada com a inclusão dos itens retirados do estoque pelo consumo, chamada de efetivo consumo, ficando assim estabelecido:

Regime de Competência: receitas e a mão de obra.

Regime de Caixa: despesas, impostos, investimentos e adiantamentos de clientes e a fornecedores.

Efetivo Consumo: insumos e matérias-primas.

Novo processo de revisão foi efetuado em 2010, identificando-se a necessidade de duas avaliações distintas, uma relacionada exclusivamente ao fluxo de caixa, de forma a atender as necessidades de gestão financeira do caixa dos projetos e da empresa e, outra relacionada ao resultado econômico, onde seriam analisadas as informações relacionadas ao resultado e desenvolvimento do projeto. Neste processo foram avaliadas as *performances* financeira, sob a perspectiva de geração de caixa dos projetos e, econômica, sob a perspectiva de gestão do desenvolvimento e resultado dos projetos.

Especificação dos conceitos

Na construção dos conceitos, seriam definidos o tratamento das informações operacionais, não operacionais, financiamentos, empréstimos, contencioso etc. Ficando definido como operacionais os recebimentos correspondentes a venda de produtos e prestação de serviços relacionados a atividade de reflorestamentos e soluções florestais. As despesas operacionais corresponderiam aos pagamentos de custos e despesas relacionados com a produção, os impostos e o plano de compras dos insumos e matérias-primas.

Em 2008, juntamente com a revisão das premissas, foram reavaliados os conceitos, alterando para operacionais as receitas, custos e despesas relacionadas a venda de produtos e prestação de serviços relacionados a atividade de reflorestamentos e soluções florestais e a recuperação de custos e despesas, arrendamento de terras para terceiros.

Os gastos com contencioso, investimentos, parcelas de empréstimos e os recebimentos de vendas de ativos, recuperação de custos e despesas, arrendamento de terras para terceiros e empréstimos seriam considerados como não operacionais. Impactado pela revisão dos itens operacionais, em 2008 passaram a ser considerados como não operacionais

os gastos com contencioso, investimentos, parcelas de empréstimos e os recebimentos de vendas de ativos e empréstimos.

Identificação de resultados com objetivos de gestão

As premissas dos resultados com objetivos de gestão, deveriam contemplar controles internos eficientes, que possibilitassem melhorar o processo de gestão dos projetos e das operações da companhia. Seria necessário desenvolver planilhas de custos padrão das operações com máquinas, equipamentos, veículos e mão de obra. Estes custos deveriam ser reavaliados trimestralmente, em conjunto com a avaliação e revisão orçamentária.

Por decisão da alta Direção da companhia, em 2010 a mão de obra direta passou a ser exclusivamente própria, impactando na construção da metodologia do custo padrão. Neste momento também foi reavaliado o custo das máquinas, equipamentos e veículos, comparando os valores e premissas utilizadas até então. O conteúdo, operações e custos foram realinhados de acordo com estas novas premissas, corrigindo os valores dos custos e, identificando-se a necessidade de controles com maiores níveis de detalhes, contemplando nas planilhas de custo padrão as operações e serviços florestais especificados por fase: implantação, tratos culturais 1º manutenção, tratos culturais 2ª a 6ª manutenções.

O desenvolvimento de um Plano Operacional Financeiro (POF), contemplando um plano de ação orçamentário detalhado por projeto, departamento e empresa, com fluxos de caixa trimestrais e avaliação do plano de ação das operações dos fluxos de caixa realizados, possibilitaram um controle rígido da aplicação dos recursos orçamentários adequadamente ao planejado, buscando evitar aplicações indevidas de recursos entre projetos.

Ampliando as ferramentas gerenciais, foram incorporados aos objetivos de gestão em 2010, três novos relatórios, o Resultado por Linha de Produto e Margem de Contribuição, o *Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization* (EBITDA) e Fluxo de Caixa Livre. No primeiro, possibilitaria identificar e analisar a margem de contribuição por linha de produto, utilizando-se o conceito de custos e despesas fixas e variáveis. No segundo, o caixa gerado pelas operações e sua capacidade de comprometimento e alavancagem. No terceiro, o fluxo de caixa livre para investimentos e distribuição de dividendos.

Sistema de contabilidade gerencial

Um novo sistema de contabilidade financeira e gerencial foi adquirido em 2004, dando início a parametrização do Enterprise Resource Planning(ERP) com objetivo de gerenciar e compilar as informações contábeis gerenciais por projeto e empresa, alinhado com as necessidades previstas na construção das premissas e valores gerenciais. O sistema foi reavaliado em 2010, tendo sua parametrização corrigida, com o objetivo de melhorar o controle interno e o gerenciamento e compilação das informações contábeis gerenciais. Neste mesmo ano, integrando-o ao sistema de contabilidade gerencial, foi adquirido e parametrizado ERP de gestão de projetos florestais, cujo objetivo específico era a ampliação e melhoria dos níveis de detalhes do gerenciamento dos projetos florestais.

Instrumentos criados

Inicialmente foi desenvolvido o Plano Operacional e Financeiro (P.O.F.) (orçado) que contemplava o planejamento orçamentário para o período de 1 ano, com revisões trimestrais, contemplando informações sobre o fluxo de caixa. A partir de 2008, o conteúdo do P.O.F. deveria mesclar informações pelo regime de competência e pelo regime de caixa. Para acompanhamento e avaliação da *performance* de execução do Plano Operacional e Financeiro (P.O.F.) (realizado), trimestralmente deveria se avaliar o desempenho do fluxo de caixa e efetuar os ajustes e/ou correções necessárias.

Ao final de 2008, as informações do P.O.F. foram subdivididas em Plano Financeiro (P.F.) e Plano Operacional (P.O.). O primeiro contemplaria as informações do fluxo de caixa e o segundo as informações relativas ao resultado operacional, dos projetos e da empresa.

Com a incorporação em 2010 de novos instrumentos ao modelo de gestão, as quais seriam implementadas a partir de 2011, incluindo os instrumentos de Resultado por Linha de Produto e Margem de Contribuição, o *Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization*(EBITDA), e Fluxo de Caixa Livre, foi retomado o Plano Econômico e Financeiro (P.O.F.), com a extinção do Plano Financeiro (P.F.) e do Plano Operacional (P.O.), ambos criados em 2008, passando a denominar-se Plano Operacional (P.O.).

Métricas

Para avaliação de viabilidade de execução dos projetos, inicialmente foi utilizada as métricas TIR e o VPL, cuja taxa de atratividade deveria ser superior a remuneração bruta do

melhor rendimento de aplicação financeira para os projetos que contemplassem necessidade de capital próprio. Também foi utilizada a métrica de margem, para análise de viabilidade dos projetos onde não haviam aplicação de capital próprio. Em 2010 foram incorporadas na análise de viabilidade de investimentos em novos projetos novas métricas, dentre elas pode se destacar a Taxa Interna de Retorno Modificada (TIRM), o *Weighted Average Cost of Capital*(WACC), o custo de oportunidade, o Retorno Contábil Médio (RCM) e o *Return on investment*(ROI).

Os projetos e negócios em andamento deveriam corresponder ao planejamento inicial indicado no P.O.F. (orçado), com orçamento rígido buscando uma melhor gestão dos recursos devido a incertezas do ambiente ao longo do tempo de maturação dos projetos, cuja duração mínima seria em torno de 7 anos.

No processo de revisão das premissas em 2010 impactou na construção do modelo orçamentário a ser utilizado. A incerteza do ambiente ao longo do tempo, conduz a necessidade de informações mais ágeis, incorporando maior abertura externa dos estilos de MCS não financeiros, buscando na construção do modelo mesclar controles rígidos com fontes de informações mais abertas e informais, flexibilizando a execução em busca da eficiência.

Incorporação

Envolve a incorporação pelos atores das regras e rotinas codificadas pelos princípios institucionais iniciais. No ambiente técnico as escolhas tendem a ser conscientes, no ambiente institucional as escolhas tendem a ser resultado do monitoramento reflexivo e da aplicação do conhecimento tácito a respeito de como as coisas devem ser feitas.

Na incorporação das regras e rotinas depara-se com a resistência, em especial se estas regras e rotinas questionem significados e valores existentes e os atores tenham recursos (poder) suficientes para intervir no processo, ou seja, o modelo deve levar em consideração a estrutura social.

Desenvolvimento do modelo de gestão

Na construção do modelo inicial buscava-se um controle macro da organização, com objetivos de gestão, direcionados a melhoria dos controles internos, melhoria do processo de gestão do fluxo de caixa da companhia e administração da aplicação dos recursos. Posteriormente houve necessidade de ampliação e detalhamento das informações, de forma a atender as métricas necessárias a avaliação dos projetos e da empresa.

O modelo deveria prover informações orçamentárias (previsto x realizado), planilhas de custos com nível de detalhamento necessário, resultado contábil gerencial, por projeto, empresa, linha de produto, geração de caixa (EBITDA), rentabilidade (TIR, TIRM, Margem, WACC, RCM, ROI etc.).

O Plano Operacional Financeiro (P.O.F.) deveria contemplar o controle orçamentário formal, útil no planejamento e redução de mudanças excessivas, principalmente aplicados em ambientes de incerteza e em orçamentos de longo prazo.

O modelo do sistema de informação contábil gerencial deveria contemplar a influência contingente das características estruturais, das variáveis contábeis gerenciais relacionadas ao fluxo de caixa e os sistemas de informação, com práticas de gestão direcionadas ao controle orçamentário, de fluxo de caixa e demais premissas estabelecidas pela alta Direção.

Revisão dos processos

A primeira revisão dos processos deu-se em 2008, onde foram revistos os critérios de definição das premissas e especificação dos conceitos iniciais. Na definição das premissas, as receitas, custos e despesas passaram a ser consideradas pelo regime de competência. Na especificação dos conceitos, passaram a ser tratadas como operacionais as receitas, custos e despesas relacionadas a venda de produtos e prestação de serviços relacionados a atividade de reflorestamentos, soluções florestais, a recuperação de custos e despesas, arrendamento de terras para terceiros. Os gastos com contencioso, investimentos, parcelas de empréstimos e os recebimentos de vendas de ativos, e empréstimos seriam considerados como não operacionais. A base das informações foi desmembrada em fluxo de caixa P.F. e operacional P.O.

Ampliando as necessidades de controle e avaliação de *performance*, em 2010 os processos foram revistos, realinhando-se as premissas que levaram ao retorno do Plano

Operacional e Financeiro (P.O.F.) que passou a ser denominado Plano Operacional (P.O.), extinguindo-se o Plano Financeiro (P.F.) e do Plano Operacional (P.O.) ambos criados em 2008. Foram incorporados novos instrumentos de controle e avaliação, dentre eles o Resultado por Linha de Produto e Margem de Contribuição, o *Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization*(EBITDA),e Fluxo de Caixa Livre.

Avaliação do projeto

Para avaliação de viabilidade de execução dos projetos com aplicação de capital próprio, deveriam ser utilizadas a TIR e o VPL. O investimento para ser viável deveria ter seu VPL igual ou superior a 0 "zero", já a TIR deveria remunerar o investimento ou fluxo de caixa a uma taxa satisfatória, ou seja, deveria ter uma Taxa Mínima de Atratividade (TMA) superior a remuneração bruta do melhor rendimento de aplicação financeira disponível naquele momento. Na análise de viabilidade de projetos onde não havia aplicação de capital próprio, deveria ser utilizado o critério de margem, cuja taxa de atratividade deveria ser satisfatória.

Os projetos e negócios em andamento deveriam corresponder ao planejamento inicial indicado no P.O.F. (orçado), que contemplaria a margem de remuneração satisfatória. Neste critério levou-se em consideração que a incerteza ambiental sugere que combinações de controles orçamentários tradicionais atuam na avaliação e na explicação das variações ocorridas, ligadas a pressões para atingir as metas financeiras estabelecidas.

Criação, revisão dos processos, treinamentos, sistemas utilizados

Foi implantado em 2005 o ERP de controle contábil gerencial, a ser utilizado como um sistema de informações gerenciais, com informações por centros de custos, projetos e empresa, de forma a buscar atender as necessidades organizacionais e de gestão.

Em 2010 foi implantado ERP de gestão de projetos florestais, visando ampliar o nível de controle das operações agrícolas. Este controle inicia-se no viveiro de produção de mudas e encerrava-se na colheita ou entrega da floresta para o comprador, possibilitando o detalhamento das operações, por produto, região, fazenda, projeto e talhão.

Os treinamentos iniciais foram aplicados aos gestores do ERP de controle gerencial implantado em 2005, em especial para Controladoria, Financeiro e Recursos Humanos, ficando a Controladoria responsável pela replicação dos treinamentos ao pessoal operacional e demais setores. Os treinamentos do ERP de gestão de projetos florestais foram ministrados aos seus gestores, em especial Controladoria, Gerência Florestal e Gerência Comercial, ficando a Controladoria responsável pela replicação dos treinamentos.

Os processos foram desenvolvidos e implementados a partir da implantação do ERP contábil financeiro e gerencial em 2005 e, ampliados a partir da implantação em 2010 do ERP de gestão de projetos florestais.

Na revisão dos processos, as maiores alterações conceituais estavam relacionadas ao P.O.F. Primeiro em 2008, subdividindo o conteúdo do P.O.F. e criando o Plano Financeiro - P.F. e o Plano Operacional - P.O. No Plano Financeiro - P.F. (orçado) passou a ser contemplado o planejamento orçamentário para o período de 1 ano, com revisões trimestrais, com as informações do fluxo de caixa. O Plano Operacional - P.O. contemplaria o planejamento orçamentário operacional para o período de 1 ano, com revisões trimestrais, com as informações pelo regime de competência, projetando resultado e informações por projeto e empresa. Posteriormente em 2010, restabelecendo o P.O.F. com as premissas iniciais, ou seja, contemplação do fluxo de caixa, eliminando o P.F. e o P.O. criados em 2008, alterando sua denominação para Plano Operacional - P.O.

Reprodução

O modelo idealizado deve de fato ser utilizado para indicar sua institucionalização na organização. As modificações nas inter-relações entre Campo Institucional e Campo de Ação, compõem a trajetória de legitimação das estruturas e processos organizacionais e os resultados alcançados na adoção do modelo e de suas modificações.

Adoção do Modelo e Modificações

O modelo inicial do Plano Operacional e Financeiro - P.O.F., foi utilizado durante o período 2005 a 2008, contemplando macro informações do fluxo de caixa da companhia,

atendendo as primeiras necessidades do novo modelo de gestão, construído a partir de um controle orçamentário rígido, com flexibilidade de incorporação de informações úteis, financeiras ou não.

O plano orçamentário construído sob a perspectiva do fluxo de caixa, buscava controlar as entradas e aplicações de recursos da organização em suas operações com máquinas e equipamentos, mão de obra, matérias-primas e insumos, implantação e tratos culturais das florestas, com revisão trimestral das previsões, comparando previsto x realizado.

Durante o período 2005 a 2012, o modelo inicial teve duas grandes revisões. A primeira ocorrida em 2008, quando foi identificada a necessidade de analisar os projetos e a empresa sob a perspectiva financeira contemplando informações do "fluxo de caixa" no Plano Financeiro - P.F. e econômica, com informações pelo "regime de competência" no Plano Operacional - P.O. A segunda ocorrida em 2010, com revisão de conceitos, reparametrização do ERP contábil gerencial, implantação de ERP de gestão de projetos e, novos relatórios (Margem de Contribuição, EBTIDA, Fluxo de Caixa Livre etc.) e, ainda, o retorno do controle orçamentário sob a perspectiva de caixa, retorno o uso do P.O.F. original, com nova denominação, ou seja, Plano Operacional - P.O., porém contemplando as informações do "fluxo de caixa".

Repetição dos processos, sistemas e relatórios

Os processos foram desenvolvidos a partir da implantação do ERP contábil gerencial em 2005 e do ERP de gestão de projetos florestais em 2010. A construção dos processos foi orientada em função das rotinas dos sistemas de gestão das informações contábeis e de gestão de projetos, indicando influência do isomorfismo mimético na construção das rotinas e processos.

O treinamento operacional utilizou processo repetitivo para reprodução de rotinas e processos na organização, inclusive sinalizando o uso do isomorfismo coercitivo para sua reprodução. Buscava a escolha inconsciente pelos atores menos capazes de questionamentos e, escolha consciente, mais provável quando os atores são capazes de reunir elementos que permitam coletivamente questionar as rotinas e regras existentes.

Institucionalização

A regras e rotinas codificadas, quando incorporadas e reproduzidas na organização, por meio de comportamentos repetitivos dos atores individuais que passam a representar a cultura, a estrutura social e as rotinas organizacionais, pressupondo que padrões de comportamento atuais sejam desassociados de suas circunstâncias históricas, indicando assim sua institucionalização.

FIGURA 13 – EVOLUÇÃO INSTITUCIONAL

| | Codificação | Incorporação | Reprodução | Institucionalização |
|------|---|---|---|--|
| 2003 | Definição das premissas Especificação dos Conceitos Definição de critérios analíticos de mensuração Identificação de resultados com objetivos de gestão Métricas Modelo de gestão e definição dos instrumentos | Implantação ERP - Contábil/Gerencial Instrumentos (Orçamento/Fluxo de Caixa) | Implantação ERP - Gestão de Projetos Florestais Reavaliação e redefinição de premissas e conceitos Instrumentos (Revisão Plano Operacional Financeiro) Instrumentos: (Plano Operacional) | Reavaliação e redefinição de premissas e conceitos Reavaliação e redefinição de premissas e conceitos Reavaliação dos resultados com objetivos de gestão Adequação ERP - Contábil/Gerencial Instrumentos (Margem de Contribuição, EBITDA, Fluxo Caixa Livre) |
| 2004 | | | | Adequação ERP - Contábil/Gerencial Instrumentos: (Unificação PO/POF - Orçamento de Caixa) |
| 2008 | | | | Reestruturação base hardware Instrumentos: Implantação de B.I. |
| 2010 | | | | |
| 2011 | | | | |
| 2012 | | | | |
| 2013 | | | | |

Fonte: Elaborado pelo autor

4.2 RESULTADOS ENCONTRADOS

A Teoria Institucional identifica 4 fases necessárias para que um sistema de gestão seja institucionalizado numa companhia, das quais passaremos a relatar os resultados encontrados em relação a cada uma destas fases. A primeira constitui o processo de

“codificação”, a segunda, o processo de “incorporação”, a terceira, o processo de “reprodução” e a quarta, o processo de “institucionalização”.

Processo de Codificação

Para identificação dos princípios, regras, premissas, conceitos, resultados, sistema de contabilidade gerencial, instrumentos criados e métricas, foi necessário conhecer o discurso da alta direção na construção destes valores e comparar com os resultados encontrados no campo prático.

Foi então elaborado instrumento inicial de roteiro de entrevista e questionário realizado com a alta direção da companhia com o objetivo de identificar as variáveis teóricas ligadas ao campo institucional que nortearam a codificação e a institucionalização do modelo de contabilidade gerencial. O primeiro questionário buscou, além de apresentar o projeto a alta direção da companhia, conhecer sua retrospectiva em relação ao uso das informações gerenciais como ferramenta de gestão. Este processo contribuiu para conhecer os princípios idealizados para o processo de “Codificação” dos instrumentos e modelagem do novo sistema de contabilidade gerencial, como sugere a Teoria Institucional.

Apêndice A -Roteiro de Entrevista Preliminar e de Apresentação do Projeto

1. Apresentação do projeto aos diretores.

Foi apresentado aos Diretores o projeto de pesquisa, demonstrando o objetivo de investigar e identificar o impacto e interferência da implantação e do uso da informação contábil gerencial nos hábitos e rotinas do processo de gestão e no processo decisório dos projetos de reflorestamento e da companhia sob a perspectiva institucional.

2. Podemos conhecer um pouco da história da contabilidade gerencial na companhia?

Diretor Presidente: relatou que no passado houve uma grande estrutura de contabilidade gerencial que foi comprometida por uma crise econômica e financeira que atingiu o grupo no início dos anos 90. Por motivos de continuidade e

sobrevivência das empresas, esta estrutura gerencial foi desmobilizada, como forma de garantir redução de custos necessárias.

Demais Diretores: relataram que não tinham informações sólidas sobre o assunto, porém sabiam da existência da estrutura de contabilidade gerencial existente no passado.

3. O que levou ou provocou a mudança e a implantação de um sistema de contabilidade gerencial?

Diretor Presidente: retomada e crescimento das atividades a partir de 1997, com a necessidade de implantação de controles adequados e uma equipe gerencial adequada a nova realidade.

Diretor Administrativo-Financeiro: falta da confiabilidade dos dados, informações apresentadas em planilhas não consistidas ou validadas, além da formação acadêmica.

Diretor Operações: Necessidade de autonomia dos gestores, melhora dos controles internos, integração das informações, unificação da administração do grupo.

4. Quais os principais fatos ou marcos durante a trajetória de implantação da contabilidade gerencial?

Diretor Presidente: retomada das atividades em 1997, desenvolvimento de clones para plantio em 2002, início do sistema de gestão em 2003, melhoria do controle e desenvolvimento dos clones em 2005, crise financeira de 2009 e retração do mercado.

Diretor Administrativo-Financeiro: Informatização, internar a contabilidade, implantação de fluxo de caixa, controle financeiro conciliado, contratação dos gestores, implantação do POF que continha o um plano estratégico plurianual básico.

Diretor Operações: retomada das atividades, produção dos clones em escala comercial, criação do pacote tecnológico, reimplantação do sistema em 2011, implantação do sistema de gestão florestal, criação da holding para controle das operações corporativas, relatórios gerenciais.

5. Poderia nos falar um pouco sobre como foram criados os procedimentos, como foram escolhidos os sistemas, as métricas de avaliação, a construção das premissas, os conceitos, relatórios etc.

Diretor Presidente: Os procedimentos deveriam assegurar as operações de acordo com o planejado e o orçamento deveria ser rígido, porém com a flexibilidade necessária. Os sistemas foram escolhidos pelo critério do custo benefício pelo Diretor responsável. As métricas deveriam proporcionar a avaliação da organização, da produção e da produtividade, além da viabilidade dos novos projetos. Os relatórios deveriam contemplar informações econômico-financeiras e de fluxo de caixa. A contabilidade deve ser a base das informações..

Diretor Administrativo-Financeiro: Os procedimentos estavam ligados a redução das falhas operacionais, controles de prestadores de serviços, controles financeiro e contábil, controles operacionais. Os sistemas foram escolhidos em função da proximidade de relacionamento com o fornecedor e o custo da implantação. As métricas para avaliação de viabilidade dos projetos estavam ligadas as mais aceitas pelo mercado, tais como fluxo de caixa descontado, TIR, WACC e equivalentes. Os relatórios deveriam permitir interpretar uma situação financeira e o resultado econômico da empresa e após sua consolidação extensão até os departamentos e gestores.

Diretor Operações: Os procedimentos devem proporcionar segurança e confiabilidade dos processos, inclusive a partir de um orçamento base “zero”. Os sistemas foram escolhidos em função da proximidade de relacionamento com o fornecedor e o custo da implantação. As métricas deveriam contemplar a avaliação de viabilidade levando em consideração o Fluxo de Caixa Descontado, a TIR e WACC para os novos projetos e para os demais, o desempenho. Os relatórios deveriam conter informações que possibilitassem avaliar o desempenho passado e o planejamento de curto e longo prazo.

Para poder complementar a avaliação do campo institucional, foi elaborado outro instrumento de questionário, aplicado na alta direção da companhia com o objetivo de identificar as variáveis ligadas ao campo institucional envolvidas na institucionalização e as variáveis ligadas ao campo de ação envolvidas na codificação do processo e que nortearam a construção e aplicação do modelo de contabilidade gerencial.

A primeira parte do questionário, composto das questões 1 a 6 buscou observar o processo de codificação no Campo Institucional, identificando o uso da teoria em relação

aclareza das premissas definidas para o modelo de gestão, especificando os conceitos, identificando resultados com objetivos de gestão, práticas de contabilidade gerencial, instrumentos e métricas utilizadas, pressões e grau de resistência. Conhecendo a inter-relação entre o Campo Institucional e o Campo de Ação com a aplicação das premissas, regras, processos e sistemas do campo institucional para o processamento e retorno das informações pelo campo de ação, no processo de construção da institucionalização organizacional.

QUADRO8– QUESTÕES RELACIONADAS À CODIFICAÇÃO

| Questões relacionadas a codificação: | | | |
|---|---|--|---|
| 1. | Na construção das premissas básicas houve influência de modelo(s) de contabilidade gerencial bem sucedido(s) já existente(s)? | | |
| | Diretor Presidente | Diretor Adm./Financeiro | Diretor Operações |
| | Sim e também de novos | Não | Não |
| 2. | No processo de construção das premissas básicas foi avaliada a estrutura existente? | | |
| | Diretor Presidente | Diretor Adm./Financeiro | Diretor Operações |
| | Sim, mas foi necessário montar uma nova estrutura | Sim, aproveitando a existente e ampliando de acordo com os novos objetivos | Sim, adequando a estrutura existente a nova realidade |
| 3. | No processo de construção das premissas básicas foram avaliados os processos existentes? | | |
| | Diretor Presidente | Diretor Adm./Financeiro | Diretor Operações |
| | Sim, foram avaliados e revistos os existentes e criados novos processos | Sim, foram avaliados e revistos os processos existentes e a partir daí construídos novos processos | Sim, foram avaliados e revistos os existentes e adequados ou construídos novos processos para novo modelo |
| 4. | No processo de construção das premissas básicas foram avaliadas as práticas de gestão existentes? | | |
| | Diretor Presidente | Diretor Adm./Financeiro | Diretor Operações |
| | Sim, foram avaliadas e adequadas às necessidades do novo modelo | Sim foram avaliadas, porém construídas novas premissas adequadas às necessidades do novo modelo | Sim, avaliadas e sendo o resultado da avaliação utilizado nas novas premissas |
| 5. | No processo de construção das premissas básicas o orçamento deveria ser rígido (sem alterações não autorizadas) ou flexível (com alterações em função de determinadas variáveis)? | | |
| | Diretor Presidente | Diretor Adm./Financeiro | Diretor Operações |
| | Deveria ser flexível, devido o momento | Deveria ser rígido | Deveria ser rígido, inclusive base "zero" dependendo do momento |
| 6. | O que levou a escolha das métricas utilizadas? Por que? | | |
| | Diretor Presidente | Diretor Adm./Financeiro | Diretor Operações |
| | Avaliação da organização, da produção e da produtividade, além da viabilidade dos novos projetos | Avaliação de viabilidade dos projetos. Fluxo Caixa Descontado, TIR, WACC | Longo prazo do negócio, risco e capital investido |
| | Informações mínimas para gestão | Indicadores já testados/utlizados | Prazo de retorno do investimento |

Fonte: Elaborado pelo autor.

A partir da implantação do novo modelo de contabilidade gerencial, a teoria sugere que as informações contempladas nos relatórios, reflitam as premissas, conceitos, princípios,

regras, processo de codificação e métricas. Nos processos foram levantados os relatórios criados, conhecidas as informações contidas e identificado o conteúdo dos relatórios implementados reflexo das informações da situação patrimonial, financeira e perspectivas dos projetos e da companhia, sendo fornecidos pela companhia como instrumentos criados os relatórios abaixo relacionadas e comentados.

Instrumentos criados

a. **Plano Operacional Financeiro (POF)** - período de 2003 a 2008:

Relatório gerencial construído a partir de informações de diversas fontes (financeiro, engenharia florestal, central de máquinas e veículos, contabilidade, jurídico orçamentário).

Suas informações financeiras utilizavam os regimes de caixa e competência, dependendo da informação e contemplava os saldos de caixas existentes no período e o fluxo de caixa futuro, tratado como resultado operacional.

b. **Plano Operacional (PO)** - período de 2009:

Relatório gerencial construído a partir de informações de diversas fontes (financeiro, engenharia florestal, central de máquinas e veículos, contabilidade, jurídico orçamentário).

Suas informações financeiras utilizavam regime de competência, contemplava o resultado e a geração de caixa dos projetos e da companhia, passando a avaliar o resultado operacional individual dos projetos e da companhia. Foi utilizado somente em 2009.

c. **Plano Operacional Orçamentário (PO)** - período desde 2009:

Relatório gerencial construído a partir das informações orçamentárias de todas as diretorias e gerências da companhia, contemplando o período anual de julho a junho e avaliações periódicas mensais.

Suas informações financeiras utilizavam os regimes de caixa para a movimentação de recursos e de competência para os itens consumidos do estoque, contemplava os saldos de caixas existentes no período e o fluxo de caixa futuro.

d. **Balancete Gerencial** – período a partir de 2010

Relatório gerencial construído a partir das informações contábeis financeiras, contemplando o resultado trimestral, semestral e anual por linha de produto/atuação (Ex.: Eucaliptos, Pinus, Revenda, Serviços e Outros).

As informações financeiras utilizam o regime de competência e o conceito de custeio variável e margem de contribuição para apuração do resultado por linha de produto, empresa e consolidado do grupo.

e. ***Earning before interest, taxes, depreciation and amortization*(EBITDA)**– período a partir de 2010

Relatório gerencial construído a partir das informações contábeis financeiras contemplando a geração de caixa trimestral, semestral e anual conciliado com o resultado contábil do período, com informações adicionais sobre o fluxo de caixa livre, por empresa e consolidado do grupo e comparado com o período anterior.

Suas informações financeiras utilizam o regime de competência para apuração da geração de caixa por empresa e consolidado do grupo.

f. **Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC)**– período a partir de 2010

Relatório gerencial construído a partir das informações contábeis financeiras contemplando a movimentação realizada no caixa e equivalentes em períodos trimestrais, semestrais e anuais, por empresa e consolidado do grupo e comparado com o período anterior.

Suas informações financeiras utilizam o regime de caixa e sua apuração é realizada pelo método direto, contemplando dados por empresa e consolidado do grupo.

g. **Balancete Contábil (Formato de Balanço)** – período a partir de 2010

Relatório gerencial e financeiro construído a partir das informações contábeis financeiras contemplando Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultado do Período, Notas Explicativas, Índices de Liquidez e Rentabilidade, em períodos trimestrais ou, ainda, em períodos menores caso necessário, por empresa e consolidado do grupo.

h. **Demonstrações Contábeis** – novo modelo a partir do período 2007

Relatório financeiro construído a partir das informações contábeis financeiras contemplando Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultado do Período, Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC), Demonstração do Valor Adicionado (DVA), Notas Explicativas, Índices de Liquidez e Rentabilidade, em períodos anuais por empresa e consolidado do grupo, de acordo com as IFRS, desde 2009.

QUADRO 9 - CODIFICAÇÃO CAMPOS INSTITUCIONAL E DE AÇÃO

| Item Avaliado | Teoria | Campo Institucional | Campo de Ação |
|---|--------|---------------------|---------------|
| Definição das premissas | SIM | SIM | SIM |
| Especificação dos conceitos | SIM | SIM | PARCIAL |
| Sistema de contabilidade gerencial | SIM | SIM | SIM |
| Princípios institucionais, codificados e detalhados em rotinas e regras | SIM | SIM | NÃO |
| Processo de codificação orientado pelo conjunto de princípios desejados | SIM | SIM | PARCIAL |
| Métricas | SIM | SIM | PARCIAL |
| Instrumentos criados | SIM | SIM | SIM |

Fonte: Elaborado pelo autor.

Processo de Incorporação

Os princípios, regras, premissas, conceitos, resultados, sistema de contabilidade gerencial, instrumentos criados e métricas codificados, devem ser incorporados pelos atores, e sua construção deve estar estruturada em pilares que reflitam a cultura, a estrutura social e as rotinas da organização.

No processo de incorporação poderá haver resistência dos atores, seja por pressões internas ou externas da organização de acordo com o tipo institucional ou comportamental da organização, que poderá ser reguladora, normativa ou cognitiva de acordo com os valores definidos pelo processo de codificação e retrata o campo prático ou campo de ação.

À luz da teoria institucional, existem dois ambientes a serem observados, o primeiro é o ambiente técnico e o segundo, o ambiente institucional. O ambiente técnico é caracterizado pela troca de bens e serviços, já o ambiente institucional é caracterizado pela aceitação e difusão das normas necessárias para o alcance da legitimidade institucional da organização.

Para iniciar a avaliação do campo de ação, foi elaborado instrumento de questionário aberto, aplicado nos gerentes de projetos e de departamentos da companhia com o objetivo de identificar as variáveis ligadas ao campo de ação e diretamente envolvidas no processo de incorporação, buscando identificar o impacto do novo modelo de contabilidade gerencial junto aos atores envolvidos no processo decisório de gestão dos projetos e da companhia.

A primeira parte do questionário, questões 1 a 5 buscou observar o processo de incorporação no Campo de Ação, testando na prática o uso da teoria em relação a clareza das premissas definidas para o modelo de gestão, observando os resultados da adoção das práticas de contabilidade gerencial, as pressões e grau de resistência e a inter-relação entre o Campo Institucional e o Campo de Ação a partir da aplicação das premissas, regras, processos e sistemas do campo institucional para o processamento e retorno das informações pelo campo de ação.

TABELA 6 - QUESTÕES RELACIONADAS À INCORPORAÇÃO

| Questões relacionadas a incorporação: | | | | | | | | | | | |
|--|--|----------|----------|----------|----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|--------------|
| 1. | Os processos, treinamentos e sistemas utilizados para geração de informações de contabilidade gerencial de apoio à gestão de projetos de reflorestamentos, foram normatizados e implementados de forma clara e objetiva? Coloque os valores na escala de 1 a 5 quanto mais clara e objetiva e de 0 a -5 quanto menos clara e objetiva | | | | | | | | | | |
| 5 | 4 | 3 | 2 | 1 | 0 | -1 | -2 | -3 | -4 | -5 | Total |
| 1 | 0 | 4 | 1 | 2 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 8 |
| 2. | Houve resistência por parte das pessoas envolvidas no processo de implantação de soluções para geração de informações de contabilidade gerencial de apoio à gestão de projetos de reflorestamento (diretores, gestores e operadores)? Coloque os valores na escala de 1 a 5 quanto maior a resistência e de 0 a -5 quanto menor a resistência. | | | | | | | | | | |
| 5 | 4 | 3 | 2 | 1 | 0 | -1 | -2 | -3 | -4 | -5 | Total |
| 1 | 2 | 2 | 3 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 8 |
| 3. | Qual sua participação da construção de soluções para geração de informações de contabilidade gerencial de apoio à gestão de projetos de reflorestamento? Coloque os valores na escala de 1 a 5 quanto maior a participação e de 0 a -5 quanto menor a participação. | | | | | | | | | | |
| 5 | 4 | 3 | 2 | 1 | 0 | -1 | -2 | -3 | -4 | -5 | Total |
| 0 | 2 | 3 | 2 | 0 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 8 |
| 4. | Na revisão dos processos de gestão da geração de informações de contabilidade gerencial de apoio à gestão de projetos de reflorestamento, houve a participação dos gestores? Coloque os valores na escala de 1 a 5 quanto maior a participação e de 0 a -5 quanto menor a participação. | | | | | | | | | | |
| 5 | 4 | 3 | 2 | 1 | 0 | -1 | -2 | -3 | -4 | -5 | Total |
| 0 | 3 | 1 | 3 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 8 |
| 5. | O novo sistema de gestão contribuiu para a melhoria dos processos de gerenciamento, avaliação e análise dos projetos e da empresa? Coloque os valores na escala de 1 a 5 quanto maior a contribuição e de 0 a -5 quanto menor a contribuição. | | | | | | | | | | |
| 5 | 4 | 3 | 2 | 1 | 0 | -1 | -2 | -3 | -4 | -5 | Total |
| 1 | 2 | 2 | 2 | 0 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 8 |

Fonte: Elaborado pelo autor.

A partir da implantação do novo modelo de contabilidade gerencial, a teoria sugere que as informações contempladas nos relatórios, reflitam as premissas, conceitos, princípios, regras, processo de codificação e métricas. No processo levantados os relatórios criados, conhecidas as informações contidas e identificado o conteúdo dos relatórios implementados e reflexo das informações da situação patrimonial, financeira e perspectivas dos projetos e da companhia, sendo fornecidos pela companhia como instrumentos criados os relatórios relacionados e comentados anteriormente (pag. 99-101).

Os relatórios de planejamento utilizavam dois regimes na construção das informações, partes das informações estavam contempladas no regime de caixa e parte no regime de competência, o que traduzia dificuldade em avaliação do resultado ou da geração de caixa do projeto. Este pode ter contribuído para o retardamento da aceitação do novo modelo de gestão, inclusive pela própria dificuldade em avaliar o conteúdo dos relatórios (P.O., P.O.F. etc.), o que veio a ser suprimido com a melhoria do sistema de contabilidade financeira em 2011, passando a ter uma única fonte de dados para construção das informações.

QUADRO 10– INCORPORAÇÃO CAMPOS INSTITUCIONAL E DE AÇÃO

| Item Avaliado | Teoria | Campo Institucional | Campo de Ação |
|--|--------------------------|---------------------|------------------------|
| Resistência ao modelo de contabilidade gerencial | PODE EXISTIR | MÉDIA | MÉDIA |
| Ambiente | TÉCNICO OU INSTITUCIONAL | MISTO | INSTITUCIONAL |
| Treinamento | SIM | SIM | INFERIOR AO NECESSÁRIO |
| Participação | SIM | MÉDIA | MÉDIA INFERIOR |
| Revisão de processos | SIM | SIM | INFERIOR AO NECESSÁRIO |
| Contribuição | SIM | MÉDIA | INFERIOR AO NECESSÁRIO |
| Aceitação dos instrumentos criados | SIM | PARCIAL | NÃO |

Fonte: Elaborado pelo autor.

Processo de Reprodução

Após identificados e conhecidos os processos de codificação e incorporação, a teoria sugere nova avaliação no campo institucional para avaliação dos resultados de implantação do

modelo de gestão, bem como implementar eventuais ou necessárias correções em função dos resultados obtidos no processo de incorporação. Com esse objetivo a segunda parte do instrumento de questionário, aplicado na alta direção da companhia com o objetivo de identificar as variáveis a avaliação do campo institucional em relação à institucionalização do modelo e o retorno das variáveis ligadas ao campo de ação envolvido na codificação que foram revistas ou modificadas pelo campo institucional.

A segunda parte do questionário, questões 6 a 9 buscou observar o processo de reprodução no Campo de Ação, trazendo o resultado da prática para a teoria, se o modelo idealizado de gestão foi de fato utilizado pela organização, se sofreu alterações e se foi legitimado, buscando conhecer o quanto dos resultados foram atingidos. Para que o modelo proposto esteja alinhado com a institucionalização, este deve ter sido utilizado pela organização, mesmo com alterações nas inter-relações entre Campo Institucional e Campo de Ação, sinalizando a trajetória de legitimação das estruturas e processos organizacionais e alcançados os resultados da adoção de um modelo com as modificações necessárias.

TABELA 7– QUESTÕES RELACIONADAS À REPRODUÇÃO

| Questões relacionadas a reprodução: | | | | | | | | | | | |
|--|--|----------|----------|----------|----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|--------------|
| 6. | As informações de contabilidade gerencial proposta idealmente foram utilizadas na prática para gestão de projetos de reflorestamento? Coloque os valores na escala de 1 a 5 quanto mais utilizado e de 0 a -5 quanto menos utilizado. | | | | | | | | | | |
| 5 | 4 | 3 | 2 | 1 | 0 | -1 | -2 | -3 | -4 | -5 | Total |
| 0 | 1 | 3 | 2 | 1 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 8 |
| 7. | Houve modificações necessárias à correção das informações propostas, tempestivamente e com a participação dos gestores? Coloque os valores na escala de 1 a 5 quanto mais modificações ocorreram e de 0 a -5 quanto menos modificações ocorreram. | | | | | | | | | | |
| 5 | 4 | 3 | 2 | 1 | 0 | -1 | -2 | -3 | -4 | -5 | Total |
| 1 | 1 | 1 | 3 | 1 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 8 |
| 8. | A reprodução dos processos, sistemas, relatórios e treinamentos contribuiu para a incorporação das rotinas para uso das informações contábeis gerenciais para apoio à gestão de projetos de reflorestamento na organização? Coloque os valores na escala de 1 a 5 quanto maior a contribuição e de 0 a -5 quanto menor a contribuição. | | | | | | | | | | |
| 5 | 4 | 3 | 2 | 1 | 0 | -1 | -2 | -3 | -4 | -5 | Total |
| 0 | 1 | 3 | 2 | 0 | 2 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 8 |
| 9. | Houve pressão interna através de regras ou normas para que os gestores e operadores envolvidos no processo aderissem às novas rotinas? Coloque os valores na escala de 1 a 5 quanto maior a contribuição e de 0 a -5 quanto menor a contribuição. | | | | | | | | | | |
| 5 | 4 | 3 | 2 | 1 | 0 | -1 | -2 | -3 | -4 | -5 | Total |
| 0 | 1 | 2 | 1 | 2 | 1 | 0 | 1 | 0 | 0 | 0 | 8 |

Fonte: Elaborado pelo autor.

A partir da implantação do novo modelo de contabilidade gerencial, a teoria sugere que as informações contempladas nos relatórios, reflitam as premissas, conceitos, princípios, regras, processo de codificação e métricas. No processo de reprodução, após levantados os

relatórios criados, conhecidas as informações contidas e identificado seu conteúdo como resposta do campo de ação ao campo institucional, este deve avaliar os resultados e corrigir as ações de forma buscar adoção do modelo com as eventuais modificações, a repetição dos processos, sistema e relatórios, que devem refletir as informações patrimoniais, financeira e perspectivas dos projetos e da companhia de acordo com os conceitos e premissas do processo de codificação.

QUADRO 11- REPRODUÇÃO CAMPOS INSTITUCIONAL E DE AÇÃO

| Item Avaliado | Teoria | Campo Institucional | Campo de Ação |
|--|----------------------------|---------------------|------------------------|
| Adoção do modelo e modificações | SIM | MÉDIA | MÉDIA INFERIOR |
| Repetição dos processos, sistemas e relatórios | SIM | MÉDIA | MÉDIA INFERIOR |
| Pressão para reprodução | INTERNA OU EXTERNA | SIM | INFERIOR AO NECESSÁRIO |
| Escolha | CONSCIENTE OU INCONSCIENTE | INCONCIENTE | INCONCIENTE |
| Questionamento de rotina | CAPACIDADE | SIM | NÃO |

Fonte: Elaborado pelo autor.

Processo de Institucionalização

Para a teoria institucional, somente quando as regras e rotinas codificadas são incorporadas e reproduzidas na organização, refletindo a estrutura social e as rotinas organizacionais é que o modelo de contabilidade gerencial estará institucionalizado. Este processo pode ser observado através de hábitos persistentes que passam a integrar as instituições de forma patronizada e eficaz, transformando-se em processos rotinizados que são compartilhados entre o grupo ou sociedade.

A segunda parte do questionário do questionário fechado aplicado a alta direção da companhia através das questões 7 a 11, buscou observar o processo de institucionalização, onde a organização adotou uma estrutura, implantou procedimentos, que transferidos pelos costumes e normas foram submetidos a aceitação da coletividade como legítimos. No processo de legitimação a organização deparou-se com conflitos sobre legitimidade ou exigência técnica que têm como fator a eficiência, pressões internas e externas através do isomorfismo, capacitar seus atores para uma escolha consciente ou induzir a uma escolha inconsciente. A organização ao interagir com seu ambiente na procura de legitimação, acaba por submeter as

estratégias e decisões, que passam a ser influenciadas pela conformidade com regras, normas e crenças institucionalizadas, conflitandocom a necessidade de eficiência, criando a necessidades *degaps* da estrutura inicial em relação às práticas adotadas, indicando que poderão haver decisões divergentes do modelo inicialmente proposto em função de pressões externas ou internasou em situações específicas.

QUADRO 12– QUESTÕES RELACIONADAS À INSTITUCIONALIZAÇÃO

| Questões relacionadas a institucionalização: | | | |
|---|--|---|--|
| 7. | As informações da contabilidade gerencial representam as informações desejadas no momento da construção do modelo? | | |
| | Diretor Presidente | Diretor Adm./Financeiro | Diretor Operações |
| | Embora existam uma série de relatórios, é necessária a criação de um <i>paper</i> que contenha informações sobre custo, resultado, DFC, RH, produção e produtividade | Apresentam o mínimo de informações operacionais e financeiras e uma perspectiva de futuro, porém precisam evoluir | Ainda estão em evolução, porém estão próximas de fornecerem as informações necessárias. Contudo será necessário efetuar um trabalho de melhoria da qualidade |
| 8. | As decisões são tomadas de acordo com o modelo de gestão esperado? | | |
| | Diretor Presidente | Diretor Adm./Financeiro | Diretor Operações |
| | Isto depende do momento, pois existe o pacote tecnológico como referência, mas há de se avaliar o mercado e suas tendências futuras | Nos novos projetos dentro do pacote tecnológico e em alguns casos vistas negócio a negócio | Avaliação por negócio dentro do modelo. |
| 9. | As decisões são baseadas em critérios técnicos e racionais com base na eficiência e eficácia? | | |
| | Diretor Presidente | Diretor Adm./Financeiro | Diretor Operações |
| | As decisões são tomadas por <i>feeling</i> , levando em consideração produtos acequados para multi-mercados e qualidade técnica do clone | Sim, normalmente baseados em critérios técnicos, porém levando-se em consideração a continuidade da empresa | Depende da situação, porém deve ser observada a eficiência e a eficácia |
| 10. | O comportamento dos gestores envolvidos no processo traduzia a expectativa dos resultados do novo modelo de contabilidade gerencial ? | | |
| | Diretor Presidente | Diretor Adm./Financeiro | Diretor Operações |
| | Avalio que houve o comprometimento com o trabalho, porém faltou comprometimento com o negócio | Não traduzia, porém houve o apoio das maioria | Dependendo do nível área de gestão não traduzia, ainda há uma dependência da Diretoria para tomada de decisões |
| 11. | Existem decisões divergentes das sugeridas pelo modelo de gestão? Quando e o que levou a uma decisão divergente do modelo? | | |
| | Diretor Presidente | Diretor Adm./Financeiro | Diretor Operações |
| | Sim | Sim | Sim |
| | Momento econômico e risco da continuidade do negócio e da empresa | Continuidade do negócio e da empresa | Circunstâncias, porém avaliados os desvios e riscos |

Fonte: Elaborado pelo autor.

Para que o padrão estivesse institucionalizado à luz da teoria institucional, a contabilidade gerencial deveria simbolizar a cultura, o conjunto de regras institucionalizadas, reproduzidas e legitimadas, de forma a refletir o comportamento da organização. A estrutura adotada pela organização deve estar ligada com seus objetivos, forma de atuação e ambiente, já que há conflitos originados por pressões do isomorfismo, seja competitivo ou institucional. Observou-se na companhia um conflito entre questões relacionadas ao isomorfismo competitivo adotado na construção das premissas pela alta direção, ao sinalizarem por questões técnicas, de eficiência e de eficácia. Já os gestores dos projetos operacionalizavam o modelo de gestão sinalizado pelo isomorfismo institucional, sinalizando questões relacionadas às influências políticas e problemas de legitimidade do modelo.

Os princípios, regras, premissas, conceitos, resultados, sistema de contabilidade gerencial, instrumentos criados e métricas definidas no discurso da alta direção na construção dos valores, não refletiu o pensamento individual de cada diretor, com divergências de posições em fundamentos básicos que deveriam estar sólidos na construção do modelo. Outro ponto identificado foi o exercício em menor escala da pressão necessária sobre os atores envolvidos no processo, que pode ser justificado pela divergência de posições e pela falta de objetivo claro e definido na proposta inicial.

QUADRO 13- INSTITUCIONALIZAÇÃO CAMPOS INSTITUCIONAL E DE AÇÃO

| Item Avaliado | Teoria | Campo Institucional | Campo de Ação |
|--|---|---|---|
| Informações gerenciais | Institucionalizada | Não reflete os padrões codificados e reproduzidos | Não reflete os padrões codificados e reproduzidos |
| Critério decisório | Técnicas e racionais ou eficientes e eficazes | Técnicas e racionais | Isomorfismo |
| Processo de contabilidade gerencial institucionalizado | Refletem os padrões institucionalizados | Não reflete os padrões codificados e reproduzidos | Não reflete os padrões codificados e reproduzidos |
| Isomorfismo | Competitivo: racional. Insitucional: coercitivo, mimético, normativo | Competitivo: racional | Insitucional: coercitivo, e normativo |

Fonte: Elaborado pelo autor.

No tópico seguinte passaremos avaliação dos resultados obtidos no estudo de caso.

4.3 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Meyer e Rowan (1977) colocam que a contabilidade gerencial está inserida na sociedade moderna, como uma ferramenta de gestão, a partir de regras e rotinas institucionalizadas, que raramente são postos à prova e se caracteriza pelo tratamento dado à informação contábil focando o controle, o planejamento e a tomada de decisão.

As regras e rotinas construídas a partir de pilares institucionais baseados em culturas, estruturas sociais e rotinas, que podem ser reguladoras, normativas ou cognitivas (SCAPENS, 1994; BURNS; SCAPENS, 2000; MEYER; ROWAN, 1977; SELZNICK, 1996; ZUCKER, 1987).

O conceito do isomorfismo busca explicar como as características organizacionais são impactadas no processo de compatibilidade com as características ambientais, pressupondo-se que as respostas das organizações sejam similares as de outras organizações já ajustadas às regras socialmente aceitas pelo ambiente, levando as organizações a assumirem postura isomórfica em relação outras já estabilizadas (DIMAGGIO; POWELL, 1983; MACHADO-SILVA; GONÇALVES, 1999).

A dinâmica do modelo de Burns e Scapens (2000) demonstra a ligação entre o campo institucional e o campo da ação. As regras e rotinas são codificadas no campo institucional, os atores incorporam as regras e rotinas codificadas no campo da ação. A repetição pelos atores das regras e rotinas as tornam institucionalizadas. Esta dinâmica é orientada pelos processos decodificação, incorporação, reprodução e institucionalização (BARLEY; TOLBERT, 1997; BURNS; SCAPENS, 2000; ROCHA; GUERREIRO, 2010).

A associação entre a implantação de um novo modelo de contabilidade gerencial e o impacto desta no processo de decisório de gestão representa o principal direcionamento desta pesquisa, baseada na teoria institucional (SCAPENS, 1994; BURNS; SCAPENS, 2000; MEYER; ROWAN, 1977; SELZNICK, 1996; ZUCKER, 1987; DIMAGGIO; POWELL, 1983; RIBEIRO; SCAPENS, 2006; REIS; PEREIRA, 2007; ROCHA; GUERREIRA, 2010; GUERREIRO; PEREIRA; REZENDE, 2006; CARVALHO et al., 2010; CHENHALL, 2003; MAXIMIANO, 1997).

Codificação

Observando o conteúdo das respostas dadas pela alta Direção da companhia no Apêndice A, representado pelas questões 2 a 5, não foram considerados de forma consistente os dados relativos ao modelo de contabilidade gerencial usado no passado, não representando a cultura, estrutura social e rotinas da companhia constantes no modelo de Burns e Scapens (2000). Os motivos que levaram a adoção de um novo modelo também não estão alinhados entre os diretores, comprometendo os pilares institucionais identificados por Scapens (1994), Burns e Scapens (2000), Meyer e Rowan (1977), Selznick (1996) e Zucker (1987).

Os fatos e marcos destacados pela direção da companhia também refletem uma diversidade de motivos, que deve ter comprometido a criação dos procedimentos, escolha de sistemas, construção de métricas, premissas e conceitos.

Como consequência os relatórios não dispunham das informações necessárias segundo a visão dos diretores, pois não houve identificação clara dos dados necessários que deveriam constar nos relatórios para avaliação da Diretoria. Sendo a contabilidade gerencial uma ferramenta de gestão, os relatórios devem conter informações institucionalizadas que possibilitem a tomada de decisão (MEYER; ROWAN, 1977).

O Quadro 8 traz as respostas da primeira parte do questionário do Apêndice B que embora tenha sinalizado alinhamento em 4 das 6 questões, também apontou divergência significativa nas premissas básicas do processo, quais sejam, no modelo orçamentário (flexível, rígido e base “zero”) e nos critérios das métricas de avaliação. O Quadro 9 reforça a sinalização do entendimento da não utilização de forma consistente das indicações teóricas em relação a especificação dos conceitos, aos princípios institucionais codificados e detalhados em rotinas e regras, comprometendo o processo de codificação, não orientado de forma adequada aos gestores do conceito e das métricas utilizadas.

Incorporação

Nas respostas do Apêndice C, questões 1 a 5 do questionário aplicado aos Gerentes de projetos e de departamentos da companhia foi utilizada a escala de *likert* para análise das respostas ordenadas na Tabela 6.

Das respostas apresentadas na Tabela 6 que tratava das questões relacionadas à incorporação, 58% dos gestores afirmaram ter participação mediana neste processo, 30% dos gestores afirmaram ter participação relevante neste processo e 12% dos gestores ter pequena participação no processo de incorporação. As características organizacionais não foram impactadas pelas características ambientais, não sendo adotadas regras socialmente aceitas pelo ambiente e já utilizadas em outras organizações, contrariando a postura isomórfica encontradas por Dimaggio e Powell (1983), Machado-da-Silva e Gonçalves (1999).

As respostas reforçam a avaliação da alta direção da companhia com a falta de comprometimento dos gestores com o negócio, visto que o novo modelo deveria ser uma ferramenta eficiente e eficaz no processo de gestão dos projetos e da companhia.

O Quadro 10 demonstra pelas respostas dos gerentes que houve uma resistência média em relação ao novo modelo de contabilidade gerencial. A orientação dos gestores era institucional, o treinamento aplicado aos gestores foi inferior ao necessário e participaram de forma média inferior no processo, contribuindo menos que o necessário. Houve resistência moderada em relação aos instrumentos criados.

Reprodução

Nas respostas do Apêndice C, questões 6 a 9 do questionário aplicado aos Gerentes de projetos e departamentos da companhia, também foi utilizada a escala de *likert* para análise das respostas ordenadas na Tabela 7.

A Tabela 7 compilava das questões relacionadas à reprodução, sinalizando que dos gestores da companhia 53% tiveram participação mediana, 16% tiveram participação relevante e 31% tiveram pequena ou nenhuma participação no processo de reprodução.

As respostas reforçam a avaliação da alta direção da companhia da falta comprometimento com o negócio, e o novo modelo de gestão utilizado não atendeu as expectativas da alta direção como uma ferramenta do processo gestão dos projetos e da companhia como desejado inicialmente.

O Quadro 11 indica pelas respostas dadas pelos gerentes que houve adoção do modelo de forma moderada, refletindo modificações no novo modelo de contabilidade gerencial média

inferior, como consequência, a repetição dos processos, sistemas e relatórios também foi média inferior. A pressão da alta direção para reprodução do novo modelo foi inferior ao nível necessário, sendo que os atores faziam suas escolhas de forma inconsciente e não questionavam as rotinas.

Outro ponto a ser observado é que a falta de pressão interna ou externa, contribuiu para que a reprodução da institucionalização ainda estivesse de forma mediana, como consequência do processo de incorporação.

Institucionalização

Observando o conteúdo do Quadro 12 que traz as respostas do Apêndice B, questões 7 a 11 pela alta Direção da companhia, indicam que ainda está em processo de institucionalização, visto que as informações da contabilidade gerencial ainda não representam o conteúdo desejado, as decisões não seguem o modelo de gestão, é utilizado o *feeling* no processo decisório, há dificuldade na identificação das decisões em técnicos e racionais ou eficientes e eficazes.

O Quadro 13 completa a tendência ao sinalizar que a informações gerenciais e o processo de contabilidade gerencial institucionalizado não refletem padrões codificados e reproduzidos pelos atores, o critério decisório sobre pressão do isomorfismo institucional coercitivo e normativo (DIMAGGIO; POWELL, 1983; MACHADO-DA-SILVA; GONÇALVES, 1999).

O comportamento dos atores não representou o esperado pela direção e não se conseguiu criar um envolvimento com o negócio, embora haja um comprometimento dos atores em relação ao trabalho. Nas decisões divergentes do modelo de gestão, a continuidade do negócio e da empresa é o fator relevante. Na dinâmica da ligação entre os campos institucional e de ação não houve a aderência necessária entre as regras e rotinas codificadas no campo institucional e a repetição destas pelos atores envolvidos, não podendo serem consideradas como institucionalizadas (BARLEY; TOLBERT, 1997; BURNS; SCAPENS, 2000; ROCHA; GUERREIRO, 2010).

Relatórios

Na análise de conteúdo dos relatórios observou-se que informações com funcionalidades diferentes foram tratadas da mesma forma, impossibilitando uma conclusão que contribuísse no processo de gestão.

Os relatórios P.O., P.O.F. que contemplavam as informações iniciais não traziam informações específicas que apontassem o fluxo de caixa presente e futuro da companhia, o resultado econômico dos projetos e da companhia.

Como os relatórios iniciais não atenderam as expectativas da alta direção e dos gestores, criando desconforto nas reuniões de trabalho, dado ao próprio conteúdo das informações, acabou por comprometer a credibilidade de outros relatórios que dispunham de informações relevantes ao processo decisório.

Neste processo é importante que os relatórios atinjam seus objetivos, a partir de conteúdo adequado ao que está sendo avaliado, no nível de detalho necessário, fornecendo informações de controle e planejamento, tempestivas que possibilitem a tomada de decisão (MEYER; ROWAN, 1977).

5 CONCLUSÃO

As questões centrais associadas ao desenho da Teoria Institucional sob a perspectiva da Velha Economia Institucional estão compreendidas nos hábitos, rotinas e regras, com dois ambientes ou dimensões essenciais, quais sejam, ambiente ou campo institucional e ambiente técnico ou campo de ação. O primeiro estabelece e difunde as normas buscando a legitimidade organizacional. O segundo é caracterizado pela troca de bens e serviços.

As instituições de acordo com suas características culturais, sociais e de rotinas possuem pilares de sustentação com caráter regulador, normativo, cognitivo ou de legitimidade como forma de atingirem sua legitimidade institucional. Assim um modelo de contabilidade gerencial está institucionalizado quando reproduz o comportamento dos atores individuais, com regras e rotinas reproduzidas influenciando e motivando o comportamento do processo de gestão e tomada de decisão.

Os modelos e práticas da contabilidade gerencial devem possibilitar aos gestores a avaliação do desempenho obtido em atividades, viabilizando a controlabilidade, permitindo que cumpram a função organizacional de alterar, influenciar ou modificar os hábitos e rotinas do processo de gestão.

Esta pesquisa investigou e identificou como a implantação e o uso da informação contábil gerencial alterou os hábitos e rotinas da gestão dos projetos de reflorestamentos. São oferecidas evidências mesmo impactando no processo decisório, um sistema de contabilidade gerencial para ser institucionalizado deve ser construído sob premissas sólidas e que possam atender aos interesses e expectativas da alta direção da companhia. Os resultados indicam que o processo de institucionalização do modelo de contabilidade gerencial adotado necessita de correções e respostas do campo institucional e do campo de ação para poder consolidar-se e institucionalizar-se na organização.

O problema de pesquisa está relacionado a implantação de um novo modelo contábil gerencial e o uso destas informações alterando o modelo de gestão e o processo decisório dos projetos de reflorestamento.

As principais implicações encontradas que interferiram no processo de institucionalização do modelo de contabilidade gerencial adotado estão relacionadas a não observação da teoria. No processo de codificação, houve significativa divergência entre os

gestores, deixando de definir ou discutir questões importantes a serem alinhadas com os objetivos desejados. No processo de incorporação, embora não tenha havido uma resistência significativa pelos atores envolvidos, houve a falta de participação e treinamento adequado para conhecimento do novo modelo. No processo de reprodução, a alta direção não exigiu maior participação dos atores, levando ao baixo envolvimento destes com os resultados dos projetos e da companhia. O processo de institucionalização acabou por comprometido, pois o modelo não refletia os hábitos e rotinas da companhia e, ainda, haviam decisões tomadas divergentes do modelo, enfraquecendo sua institucionalização.

A alta direção optou por centralizar as decisões de gestão dos projetos e da companhia, deixando sob responsabilidade dos gestores apenas decisões operacionais. Em consequência desta situação os gestores ficaram excessivamente focados no processo produtivo, envolvendo-se muito pouco em decisões estratégicas de planejamento. Este fato foi percebido pela alta direção ao identificar que os gestores estavam comprometidos com o trabalho e não com o resultado. Portanto, percebe-se a dissociação entre responsabilidade e participação no processo decisório gerencial.

A principal contribuição deste estudo foi testar o uso da teoria institucional num caso prático, investigando, conhecendo e registrando as práticas de gestão, sistemas de informações contábeis gerenciais, relatórios produzidos e utilizados no processo decisório e como foram institucionalizados os hábitos e rotinas do uso da contabilidade gerencial como ferramenta de gestão.

Embora o uso da informação contábil gerencial tenha alterado o modelo de gestão e processo decisório dos projetos de reflorestamento e da companhia, ainda não está institucionalizado, pois o novo sistema de contabilidade gerencial não reflete o modelo de gestão codificado, os conceitos idealizados, os resultados, as práticas de gestão, práticas de contabilidade gerencial, os instrumentos e as métricas codificadas.

O processo de institucionalização ainda encontra-se em construção e seu avanço está vinculado ao envolvimento dos atores no processo, definição de premissas e conceitos mais claros, treinamento adequado, treinamento e ações coordenadas entre o campo institucional (codificação e institucionalização) e campo de ação (incorporação e reprodução).

Pesquisas futuras poderiam investigar a aderência no campo institucional às práticas recomendadas pela teoria institucional na construção de modelos de contabilidade gerencial.

REFERÊNCIAS

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 1998.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS(ABNT). **NBR ISO 10006:2006**:sistemas de gestão da qualidade: diretrizes para a gestão da qualidade em empreendimentos.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE PRODUTORES DE FLORESTAS PLANTADAS(ABRAF). **Anuário Estatístico da ABRAF 2011 ano base 2010**. Brasília: ABRAF, 2011.

_____. **Anuário Estatístico da ABRAF 2012 ano base 2011**. Brasília: ABRAF, 2012.

BARLEY, S. R.; TOLBERT, P. S. Institutionalization and structuration: studying the links between action and institution. **Organization Studies**, Berlin, v. 18, n. 1, p. 93-117, Jan. 1997.

BAXTER, J.; CHUA, W. F. Alternative management accounting research-whence and whither. **Accounting, Organizations and Society**, [S. l.], v. 28, n. 2-3, p. 97-126, Apr. 2003.

BERGER, P.L.; LUCKMANN, T. **The social construction of reality**. New York: Doubleday, 1967.

BEUREN, I. M. **Gerenciamento da informação**: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial. São Paulo: Atlas, 1998.

BUONGIORNO, J.; GILLES, J. K. **Forestmanagement and economics**: a primer in quantitative methods. New York: MacMillan, 1987.

BURNS, J. The institutionalization of accounting routines. In: VAGNEUR, K.; WILKINSON, C.; BERRY, A. J. (Ed.). **Beyond constraint**: exploring the management control paradox. Sheffield: Management Control Association, 1997. p. 217-234.

_____; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**. [S. l.], v. 11, n. 1, p. 3-25, Mar. 2000.

CALDAS, M. P.; WOOD JR, T. **Transformação e realidade organizacional: uma perspectiva Brasileira**. São Paulo: Atlas, 1999.

CARVALHO, C. A. P.; VIEIRA, M. M. F.; LOPES, F. D. Contribuição da perspectiva institucional para análise das organizações. In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 23., 1999, Foz do Iguaçu. **Resumos dos trabalhos**. Rio de Janeiro: ANPAD, 1999.

CARVALHO, L. C. P. Agricultura e o desenvolvimento econômico. In: PEREIRA, W. (Coord.). **Manual de introdução à economia**. São Paulo: Saraiva, 1981.

CARVALHO, M. M. et al. Equivalência e completeza: análise de dois modelos de maturidade em gestão de projetos. **RAUSP - Revista de Administração da Universidade de São Paulo**, São Paulo, v.40, n.3, p.289-300, jul./ago./set. 2005.

CHENHALL, R.H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**, [S. l.], v. 28, n. 2-3, p.127-168, Feb./Apr. 2003.

COUTO, L.; MULLER, M. D.; TSUKAMOTO FILHO, A. A. Florestas plantadas para energia: aspectos técnicos, socioeconômicos e ambientais. In: SUSTENTABILIDADE NA GERAÇÃO E USO DE ENERGIA NO BRASIL, 2002, Campinas. [**Trabalhos apresentados**]. Campinas: UNICAMP, 2002. Disponível em: <<http://www.bibliotecadigital.unicamp.br/document/?code=19&opt=1>>. Acesso em: 20 nov.2013.

COVALESKI, M.; DIRSMITH, M.; SAMUELS, S. Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories. **Journal of Management Accounting Research**, Sarasota, v.8, p. 1-35, 1996.

DANIELS, K.; JOHNSON, G.; CHERNATONY, L. Task and institutional influences on managers mental models of competition. **Organization Studies**, Berlin, v. 23, n. 1, p. 31-62, 2002.

DEMOLINARI, R. A. **Crescimento de povoamento de eucaliptos não-desbastados**. 2006. 72 p. Tese (Doutorado em Ciência Florestal) – Universidade Federal de Viçosa. Viçosa, 2006.

DIAS, A. N. **Um modelo para o gerenciamento de plantações de eucalipto submetidas a desbaste**. 2004. 135 f. Tese (Doutorado em Ciência Florestal) – Universidade Federal de Viçosa, 2004.

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American Sociological Review**, Albany, v. 48, n. 2, p. 147-160, Apr. 1983.

DINSMORE, P. C. **Transformando estratégias empresariais em resultados através da gerência de projetos**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1999.

DOSSA, D. et al. **Produção e rentabilidade do eucalipto em empresas florestais**. Colombo, PR: Embrapa Florestas, 2002. (Comunicado Técnico, 83).

FREZATTI, F. O paradigma econômico na contabilidade gerencial: um estudo empírico sobre a associação entre taxas de retorno sobre o patrimônio líquido e diferentes perfis da contabilidade gerencial. **RAUSP - Revista de Administração da Universidade de São Paulo**. São Paulo, v.41, n.1, p.5-17, jan./fev./mar. 2006.

FREZATTI, F.; AGUIAR, A. B.; GUERREIRO, R. Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países. **Revista Contabilidade & Finanças**. São Paulo, v. 18, n.44, p.9-22, Maio/Ago. 2007.

GODOI, A. M. G. O desenvolvimento e o empresariado em Veblen. **A Economia em Revista**, Maringá, v.18, n.1, p. 13-25, jul. 2010.

GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; REZENDE, A. J. Embusca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso. **Revista de Administração Mackenzie**. São Paulo, v.7, n.2, p.78-101, 2006.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HILL, M. M.; HILL, A. **Investigação por questionário**. 2. ed. Lisboa: Silabo, 2002.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Série histórica PIB brasileiro**. Rio de Janeiro, 2012. Disponível em: <http://seriesestatisticas.ibge.gov.br/lista_tema.aspx?op=1&no=1>. Acesso em: 10 jun.2013.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **Management Accounting Concepts**. [S. l.]: Malaysian Institute of Accountants (MIA), 2009. Disponível em: <http://www.mia.org.my/handbook/guide/IMAP/imap_1.htm>. Acesso em: 10 jun. 2013.

LOURENZANI, W. L.; QUEIROZ, T. R.; SOUZA FILHO, H. M. Scorecard sistêmico: modelo de gestão para empreendimentos rurais familiares. **Organizações Rurais & Agroindustriais**, Lavras, v. 10, n. 1, p. 123-136, 2008. Disponível em:

<<http://revista.dae.ufla.br/index.php/ora/article/view/97>>. Acesso em: 15 jan. 2014

MACHADO-DA-SILVA, C. L.; GONÇALVES, S. A. Nota Técnica: a teoria institucional. In CLEGG, S.; C. HARDY, C.; NORD, W. (Org.). **Handbook de estudos organizacionais**, São Paulo: Atlas, 1999. v. 3, cap. 7, p. 200-226.

MALINOVSKI, R. et al. Viabilidade econômica de reflorestamentos em áreas limítrofes de pequenas propriedades rurais no município de São José dos Pinhais - PR. **Revista FLORESTA**, Curitiba, v. 36, n. 2, maio/ago. 2006.

MARTIN, N. C. Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 13, n. 28, p. 7-28, jan./abr. 2002.

MARTINS, G. A. Sobre teorias e modelos na contabilidade de custos. In: CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS, 8., 2003, Punta del Leste; CONGRESO DE LA ASOCIACIÓN URUGUAYA DE COSTOS, 1., 2003, Punta del Leste. **Anais...** Punta del Leste: IIC, 2003. Disponível em:

<<http://eco.unne.edu.ar/contabilidad/costos/VIIIcongreso/064.doc>>. Acesso em 06 ago. 2013.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para Ciências Sociais Aplicadas**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MAXIMIANO, A. C. A. **Administração de projetos**: transformando idéias em resultados. São Paulo: Atlas, 1997.

MEYER, J. W.; ROWAN, B. Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. **American Journal of Sociology**, Chicago, v. 83, n. 2, p. 340-363, Sept. 1977.

_____; _____. The structure of educational organizations. In: _____. SCOTT, W. R. (Ed.). **Organizational environments**: ritual and rationality. Beverly Hills, CA: Sage, 1983. p. 199-215.

OLIVEIRA, A. D. et al. Avaliação econômica da vegetação de cerrado submetida a diferentes regimes de manejo e depovoamentos de eucalipto plantado em monocultivo. **CERNE**, Lavras, MG, v. 4, n. 1, p. 34-56, 1998.

PADOVEZE, C. L. O papel da contabilidade gerencial no processo empresarial de criação de valor. **Caderno de Estudos**, São Paulo, n. 21, p. 1-16, maio/ago. 1999.

PHILIP, M. S. **Measuring trees and forests**. Wallingford, UK: Cab International, 1994.

PROJECT MANAGEMENT INSTITUTE (PMI). **Um Guia do Conjunto de Conhecimentos em Gerenciamento de Projetos**: Guia PMBOK. 3. ed. Pennsylvania: 2004.

REIS, L. G.; PEREIRA, C. A. Uma análise das contribuições das teorias organizacionais para o estudo da contabilidade gerencial. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 7., 2007, São Paulo. **Anais do Congresso**. São Paulo: FEA-USP, 2007. Disponível em:
<<http://www.congressousp.fipecafi.org/web/artigos72007/486.pdf>>. Acesso em 12 jun. 2013.

REZENDE, A. V.; et al. Comparação de modelos matemáticos para estimativa do volume, biomassa e estoque de carbono da vegetação lenhosa de um cerrado. **Scientia Forestalis**, Piracicaba, n. 71, p. 65-76, ago. 2006. Disponível em:
<<http://www.ipef.br/publicacoes/scientia/nr71/cap07.pdf>>. Acesso em: 15 jul. 2013

RIBEIRO, J. A.; SCAPENS, R. W. Institutional theories in management accounting change contributions, issues and paths for development. **Qualitative Research in Accounting & Management**, Bradford, v. 3, n. 2, p. 94-111, 2006.

ROCHA, W.; GUERREIRO, R. Desenvolvimento de modelo conceitual de sistemas de custos: um enfoque institucional. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações**, Ribeirão Preto, v. 4, n. 8, p. 24-46, jan./abr. 2010.

RODRIGUES, J. **Adopção em Portugal das normas internacionais de relato financeiro**. Lisboa: Áreas, 2003.

RODRIGUES, L. C. E. Gerenciamento da produção florestal. **Documentos Florestais**, Piracicaba, n. 13, p. 1-41, maio 1991. Disponível em:
<<http://www.ipef.br/publicacoes/docflorestais/cap13.pdf>>. Acesso em: 15 dez. 2013.

_____; BUENO, A. R. S.; RODRIGUES, F. Rotações de eucaliptos mais longas: análise volumétrica e econômica. **Scientia Forestalis**, Piracicaba, n. 51, p. 15-28, jun. 1997.

ROSSETO, C. R.; ROSSETO, A. M. Teoria Institucional e dependência de recursos na adaptação organizacional: uma visão complementar. Fundação Getúlio Vargas, **RAE-eletrônica**, São Paulo, v. 4, n. 1, jan./jul. 2005. Disponível em:
<http://rae.fgv.br/sites/rae.fgv.br/files/artigos/10.1590_S1676-56482005000100008.pdf>. Acesso em: 15 dez. 2013.

SOCIEDADE BRASILEIRA DE SILVICULTURA (SBS). **Fatos e números do Brasil Florestal**. São Paulo, 2008. Disponível em:
<<http://www.sbs.org.br/FatoseNumerosdoBrasilFlorestal.pdf>>. Acesso em: 12 abr. 2013.

SCAPENS, R. W. Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. **Management Accounting Research**, London, v. 5, n. 3-4, p. 301-321, Sept. 1994.

_____; ROBERTS, J. Accounting and control: a case study of resistance to accounting change. **Management Accounting Research**, London, v. 4, n. 1, p. 1-32, Mar. 1993.

SCOTT, W. R., MEYER, J. W. The organization of societal sectors. In: POWELL, W. W.; DIMAGGIO, J. (Ed.). **The new institutionalism in organizational analysis**. Chicago: University of Chicago, 1991.

SELZNICK, P. Institutionalism “old” and “new”. **Administrative Science Quarterly**, Ithaca, v. 41, n. 2, p. 270-277, June 1996.

SILVA, C. F.; HOEFLICH, V. F.; LUCHESA, C. J. **Procedimentos para a análise financeira de empresas florestais**. Colombo, PR: Embrapa Florestas, 2006. (Documentos, 139).

SOLMSKI, V. G. **Roteiro para elaboração da Dissertação de Mestrado**. São Paulo: FECAP, 2009.

SYKIANAKIS, N; BELLAS, A. The foreign direct investment decision-making process: strategy, politics and uses of management accounting information. **Managerial Auditing Journal**, v. 20, n. 8-9, p. 954-969, 2005.

TUMAN, G. J. Development and implementation of effective project management information and control systems. In: CLELAND, D. I.; KING, W. R. (Ed.). **Project Management Handbook**. New York: Van Nostrand Reinhold, 1983.

VEBLEN, T. **Teoría de la clase ociosa**. Buenos Aires: Elaleph.com, 2000. Disponível em:
<<http://www.elaleph.com/libro/Teoria-de-la-clase-ociosa-de-Thorstein-Veblen/1051/>>. Acesso em 09 ago. 2013.

VALDERDE, S. R.; et al. O Comportamento do Mercado da Madeira de Eucalipto no Brasil. Revista Eletrônica da Universidade Federal de Viçosa. **Biomassa e Energia**, v. 1, n. 4, p. 393-403, 2004. Disponível em:

<<http://www.renabio.org.br/09-B&E-v1-n4-2004-p393-403.pdf>>. Acesso em: 12 maio 2013.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

WARREN, C. S.; REEVE, J. M.; FESS, P. E. **Contabilidade Gerencial**. 2. ed. São Paulo: Thomson Learning, 2008.

YIN, R. K. **Estudo de caso planejamento e métodos**. 3. ed., Reimp. 2006. Porto Alegre: Bookman, 2005.

ZUCKER, L. G. **Institutional theories of organization**. *Annual Review of Sociology*, California, v. 13, p. 443-464, 1987.

**APÊNDICE A – ROTEIRO DE ENTREVISTA PRELIMINAR E DE
APRESENTAÇÃO DO PROJETO DIRETORIA**

**“O USO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL GERENCIAL NO APOIO À
GESTÃO DE PROJETOS DE REFLORESTAMENTOS: UMA
ABORDAGEM INSTITUCIONALISTA”**

Mestrando: Leonardo Silva Tavares

Orientador: Prof. Dr. Claudio Parisi

**ApêndiceA -Roteiro de Entrevista Preliminar e de Apresentação do
ProjetoDiretoria**

Para validação em pré-teste de coleta de dados, solicitamos aos diretores da empresa Ramires Reflorestamentos Ltda., interessados em participar da pesquisa, cujos resultados serão franqueados após análise qualitativa, responderem as questões abaixo, para uso exclusivamente acadêmico e confidencial. Os resultados oferecidos permitirão aos respondentes se situar no estado da arte da contabilidade gerencial. O questionário respondido poderá ser enviado aos e-mails: leonardo.st@hotmail.com ou leonardo@ramires.com.br ou entregues pessoalmente ao mestrando.

Empresa: Ramires Reflorestamentos Ltda.

Endereço: _____

Respondente: _____

Cargo/Função: _____

Departamento/Diretoria: _____

Telefone: _____ e-mail: _____

1. Apresentação do projeto aos diretores
2. Podemos conhecer um pouco da história da contabilidade gerencial na companhia?
3. O que levou ou provocou a mudança e a implantação de um sistema de contabilidade gerencial?
4. Quais os principais fatos ou marcos durante a trajetória de implantação da contabilidade gerencial?

5. Poderia nos falar um pouco sobre como foram criados os procedimentos, como foram escolhidos os sistemas, as métricas de avaliação, a construção das premissas, os conceitos, relatórios etc.

**APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO E ROTEIRO DE ENTREVISTA DA
IDENTIFICAÇÃO DO CAMPO INSTITUCIONAL**

**“O USO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL GERENCIAL NO APOIO À
GESTÃO DE PROJETOS DE REFLORESTAMENTOS: UMA
ABORDAGEM INSTITUCIONALISTA”**

Mestrando: Leonardo Silva Tavares

Orientador: Prof. Dr. Claudio Parisi

**ApêndiceB - Questionário e Roteiro de Entrevista da identificação do campo
institucional**

Diretores selecionados pelo questionário

Para validação em pré-teste de coleta de dados, solicitamos aos diretores da empresa Ramires Reflorestamentos Ltda., interessados em participar da pesquisa, cujos resultados serão franqueados após análise qualitativa, responderem as questões abaixo, para uso exclusivamente acadêmico e confidencial. Os resultados oferecidos permitirão aos respondentes se situar no estado da arte da contabilidade gerencial. O questionário respondido poderá ser enviado aos e-mails: leonardo.st@hotmail.com ou leonardo@ramires.com.br ou entregues pessoalmente ao mestrando.

Empresa: Ramires Reflorestamentos Ltda.

Endereço: _____

Respondente: _____

Cargo/Função: _____

Departamento/Diretoria: _____

Telefone: _____ e-mail: _____

Questões relacionadas a codificação:

1. Na construção das premissas básicas houve influência de modelo(s) de contabilidade gerencial bem sucedido(s) já existente(s)?
2. No processo de construção das premissas básicas foi avaliada a estrutura existente?
3. No processo de construção das premissas básicas foram avaliados os processos existentes?

4. No processo de construção das premissas básicas foram avaliadas as práticas de gestão existentes?
5. No processo de construção das premissas básicas o orçamento deveria ser rígido (sem alterações não autorizadas) ou flexível (com alterações em função de determinadas variáveis)?
6. O que levou a escolha das métricas utilizadas? Por que?

Questões relacionadas a institucionalização:

7. As informações da contabilidade gerencial representam as informações desejadas no momento da construção do modelo?
8. As decisões são tomadas de acordo com o modelo de gestão esperado?
9. As decisões são baseadas em critérios técnicos e racionais com base na eficiência e eficácia?
10. O comportamento dos gestores envolvidos no processo traduzia a expectativa dos resultados do novo modelo de contabilidade gerencial ?
11. Existem decisões divergentes das sugeridas pelo modelo de gestão? Quando e o que levou a uma decisão divergente do modelo?

**APÊNDICE C – QUESTIONÁRIO PARA IDENTIFICAÇÃO DO CAMPO DE
AÇÃO GESTORES SELECIONADOS PELO QUESTIONÁRIO**

**“O USO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL GERENCIAL NO APOIO À
GESTÃO DE PROJETOS DE REFLORESTAMENTOS: UMA
ABORDAGEM INSTITUCIONALISTA”**

Mestrando: Leonardo Silva Tavares

Orientador: Prof. Dr. Claudio Parisi

**ApêndiceC - Questionário para identificação do campo de ação
Gestores selecionados pelo questionário**

Para validação em pré-teste de coleta de dados, solicitamos aos gestores da empresa Ramires Reflorestamentos Ltda., interessados em participar da pesquisa, cujos resultados serão franqueados após análise qualitativa, responderem as questões abaixo, para uso exclusivamente acadêmico e confidencial. Os resultados oferecidos permitirão aos respondentes se situar no estado da arte da contabilidade gerencial. O questionário respondido poderá ser enviado aos e-mails: leonardo.st@hotmail.com ou leonardo@ramires.com.br ou entregues pessoalmente ao mestrando.

Empresa: Ramires Reflorestamentos Ltda.
 Endereço: _____
 Respondente: _____
 Cargo/Função: _____
 Departamento/Diretoria: _____
 Telefone: _____ e-mail: _____

Questões relacionadas a incorporação:

1. Os processos, treinamentos e sistemas utilizados para geração de informações de contabilidade gerencial de apoio à gestão de projetos de reflorestamentos, foram normatizados e implementados de forma clara e objetiva? Coloque os valores na escala de 1 a 5 quanto mais clara e objetiva e de 0 a -5 quanto menos clara e objetiva

| | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|----|----|----|----|----|
| 5 | 4 | 3 | 2 | 1 | 0 | -1 | -2 | -3 | -4 | -5 |
|---|---|---|---|---|---|----|----|----|----|----|

2. Houve resistência por parte das pessoas envolvidas no processo de implantação de soluções para geração de informações de contabilidade gerencial de apoio à gestão de projetos de reflorestamento (diretores, gestores e operadores)? Coloque os valores na escala de 1 a 5 quanto maior a resistência e de 0 a -5 quanto menor a resistência.

| | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|----|----|----|----|----|
| 5 | 4 | 3 | 2 | 1 | 0 | -1 | -2 | -3 | -4 | -5 |
|---|---|---|---|---|---|----|----|----|----|----|

3. Qual sua participação da construção de soluções para geração de informações de contabilidade gerencial de apoio à gestão de projetos de reflorestamento? Coloque os valores na escala de 1 a 5 quanto maior a participação e de 0 a -5 quanto menor a participação.

| | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|----|----|----|----|----|
| 5 | 4 | 3 | 2 | 1 | 0 | -1 | -2 | -3 | -4 | -5 |
|---|---|---|---|---|---|----|----|----|----|----|

4. Na revisão dos processos de gestão da geração de informações de contabilidade gerencial de apoio à gestão de projetos de reflorestamento, houve a participação dos gestores? Coloque os valores na escala de 1 a 5 quanto maior a participação e de 0 a -5 quanto menor a participação.

| | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|----|----|----|----|----|
| 5 | 4 | 3 | 2 | 1 | 0 | -1 | -2 | -3 | -4 | -5 |
|---|---|---|---|---|---|----|----|----|----|----|

5. O novo sistema de gestão contribuiu para a melhoria dos processos de gerenciamento, avaliação e análise dos projetos e da empresa? Coloque os valores na escala de 1 a 5 quanto maior a contribuição e de 0 a -5 quanto menor a contribuição.

| | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|----|----|----|----|----|
| 5 | 4 | 3 | 2 | 1 | 0 | -1 | -2 | -3 | -4 | -5 |
|---|---|---|---|---|---|----|----|----|----|----|

Questões relacionadas a reprodução:

6. As informações de contabilidade gerencial proposta idealmente foram utilizadas na prática para gestão de projetos de reflorestamento? Coloque os valores na escala de 1 a 5 quanto mais utilizado e de 0 a -5 quanto menos utilizado.

| | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|----|----|----|----|----|
| 5 | 4 | 3 | 2 | 1 | 0 | -1 | -2 | -3 | -4 | -5 |
|---|---|---|---|---|---|----|----|----|----|----|

7. Houve modificações necessárias à correção das informações propostas, tempestivamente e com a participação dos gestores? Coloque os valores na escala de 1 a 5 quanto mais modificações ocorreram e de 0 a -5 quanto menos modificações ocorreram.

| | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|----|----|----|----|----|
| 5 | 4 | 3 | 2 | 1 | 0 | -1 | -2 | -3 | -4 | -5 |
|---|---|---|---|---|---|----|----|----|----|----|

8. A reprodução dos processos, sistemas, relatórios e treinamentos contribuiu para a incorporação das rotinas para uso das informações contábeis gerenciais para apoio à gestão de projetos de reflorestamento na organização? Coloque os valores na escala de 1 a 5 quanto maior a contribuição e de 0 a -5 quanto menor a contribuição.

| | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|----|----|----|----|----|
| 5 | 4 | 3 | 2 | 1 | 0 | -1 | -2 | -3 | -4 | -5 |
|---|---|---|---|---|---|----|----|----|----|----|

9. Houve pressão interna através de regras ou normas para que os gestores e operadores envolvidos no processo aderissem às novas rotinas? Coloque os valores na escala de 1 a 5 quanto maior a contribuição e de 0 a -5 quanto menor a contribuição.

| | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|----|----|----|----|----|
| 5 | 4 | 3 | 2 | 1 | 0 | -1 | -2 | -3 | -4 | -5 |
|---|---|---|---|---|---|----|----|----|----|----|