

## Levels of management accounting practices in agribusiness cooperativism

Reception of originals: 04/30/2018  
Release for publication: 02/13/2019

### **Marcelo Resquetti Tarifa**

Pós-Doutor em Contabilidade – UFPR  
Professor Adjunto – Universidade Estadual de Londrina – UEL  
Departamento de Ciências Contábeis  
Rodovia Celso Garcia Cid, Pr 445, Km 380, Campus Universitário  
CEP 86.057-970 - Londrina – PR  
E-mail: [marcelotarifa@hotmail.com](mailto:marcelotarifa@hotmail.com)

### **Luciano Gomes dos Reis**

Pós-Doutor em Ciências Contábeis – FURB  
Professor Associado – Universidade Estadual de Londrina – UEL  
Departamento de Ciências Contábeis  
Rodovia Celso Garcia Cid, Pr 445, Km 380, Campus Universitário  
CEP 86.057-970 - Londrina – PR  
E-mail: [lucianoreis@uel.br](mailto:lucianoreis@uel.br)

### **Lauro Brito Almeida**

Pós-Doutor em Contabilidade e Controladoria – EAC/FEA/USP  
Professor Associado – Universidade Federal do Paraná - UFPR  
Av. Prefeito Lothário Meissner, 632 - Jardim Botânico  
CEP 80210-170 - Curitiba - PR  
E-mail: [gbrito@uol.com.br](mailto:gbrito@uol.com.br)

## **Resumo**

O objetivo dessa pesquisa foi investigar os níveis de adoção e práticas de contabilidade gerencial nas cooperativas agroindustriais paranaenses. O setor do agronegócio brasileiro apresentou taxa acumulada de crescimento de 4,28% no período de janeiro a outubro de 2016, evidenciando a sua importância na retomada do crescimento econômico do Brasil. A população investigada é composta de 64 cooperativas agropecuárias paranaenses. A pesquisa é alinhada aos estudos Abdel-Kader e Luther (2008) e Guerreiro et al.(2011), cujos questionários foram adaptados para esse estudo. Aos potenciais respondentes foi enviado um link e retornaram 38 questionários válidos. Os dados coletados foram tratados utilizando estatística descritiva - médias, variância e desvio padrão. Na amostra pesquisada 58,6% das cooperativas agropecuárias empregam até 100 funcionários. As demais respondentes, 13,5% até 500, 5,4% até 1000 e 21,6% até 3000 colaboradores. Os achados desse estudo estão alinhados com os de alguns estudos anteriores no que tange a adoção e uso de práticas de contabilidade mais tradicionais. A maioria das cooperativas agropecuárias paranaenses pesquisadas utilizam em grau mais elevados as práticas de contabilidade gerencial listadas nos estágios evolutivos 1 e 2 do IFAC (1998), porém com utilização também de algumas práticas dos estágios 3 e 4. Com relação as ferramentas mais contemporâneas como custeio alvo, *Economic Value Added* (EVA) e o *Balanced Scorecard* (BSC) os achados sugerem baixo grau adoção e utilização. Portanto, os achados desse estudo sugerem que ainda há um paradoxo

entre o conjunto de ferramentas disponibilizadas na literatura e as efetivamente praticadas pelas organizações.

**Palavras-chave:** Práticas. Contabilidade gerencial. Cooperativismo agroindustrial.

### **Abstract**

The objective of this research was to investigate the levels of adoption and management accounting practices in the farming cooperatives of the Paraná State. The Brazilian agribusiness sector presented an accumulated growth rate of 4.28% in the period from January to October 2016, evidencing its importance in resumption of the Brazilian economic growth. The research population is composed by 64 farming cooperatives from Paraná. The research is aligned to the Abdel-Kader and Luther (2008) and Guerreiro et al. (2011) studies, whose questionnaires were adapted for this study. To the potential respondents were sent a link and returned 38 valid questionnaires. The data collected were treated using descriptive statistics - means, variance and standard deviation. In the surveyed sample 58.6% of the farming cooperatives employ up to 100 employees. The remaining respondents, 13.5% up to 500, 5.4% up to 1000 and 21.6% up to 3000 employees. The findings of this study are in line with those of some previous studies regarding the adoption and use of more traditional accounting practices. The majority of the farming cooperatives studied in Paraná use to a higher degree the managerial accounting practices listed in the evolutionary stages 1 and 2 of IFAC (1998), but also using some practices of stages 3 and 4. In relation to the most contemporary tools such as target costing, Economic Value Added (EVA) and the Balanced Scorecard (BSC) findings suggest low level of adoption and utilization. Therefore, the findings of this study suggest that there is still a paradox between the set of tools available in the literature and those practiced by the organizations.

**Keywords:** Practices. Managerial accounting. Agribusiness cooperativism.

## **1. Introdução**

Atualmente as pesquisas acadêmicas investigam a adoção das práticas de contabilidade gerencial sob diferentes contextos e abordagens. Uma das abordagens é a contabilidade gerencial como uma prática (Ahrens & Chapman, 2007). Nesse contexto, pesquisas direcionadas a caracterização e adoção das práticas tornam-se relevantes por investigar a aderência do arcabouço conceitual disponibilizado pela ampla e variada literatura com o ‘mundo real’. Os achados resultantes de investigações, por exemplo, decorrentes de percepções coletadas a partir da perspectiva dos gestores das organizações sobre os sistemas de controle gerencial e seus níveis de utilização podem, especificamente, subsidiar o encaminhamento de soluções para alguns dos problemas atuais na contabilidade (Cooper, 2015; Abdel-Kader & Luther, 2008).

Apesar da diversidade de pesquisas que abordam o tema, o setor agropecuário não tem merecido a devida atenção, especificamente as cooperativas agropecuárias. O crescimento acumulado do setor do agronegócio brasileiro, de 4,28% nos dez primeiros meses do ano de 2016, evidencia o seu papel significativo na retomada do crescimento econômico no país (CEPEA, 2016). De acordo com dados da Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB), cerca de 50% da produção agropecuária nacional transita por esse setor (OCB, 2016). Na edição da revista 'Exame – Maiores e Melhores 2015', dez cooperativas paranaenses estão entre as 500 maiores empresas do Brasil e seus faturamentos somam aproximadamente 35 bilhões de Reais no ano de 2015, com sobras em torno de 1,5 bilhões de Reais. Os números apresentados e o desempenho econômico sustentável chamam a atenção e instigam investigar as práticas de gestão utilizadas por essas cooperativas, em especial ao grau de adoção e utilização de práticas de contabilidade gerencial (Abdel-Kader & Luther, 2006).

Achados de pesquisas anteriores evidenciam que empresas com portes significativos na economia brasileira utilizam artefatos modernos de contabilidade gerencial (Guerreiro, Cornachione Jr. & Soutes, 2011). No cooperativismo agropecuário, os achados da pesquisa empreendida por Isidoro, Facci, Espejo e Garcias (2012) reportam que da amostra pesquisada ( $n = 13$ ) apenas 13% ( $n = 2$ ) das maiores cooperativas do setor no ano de 2010 utilizavam artefatos mais modernos de contabilidade gerencial. Tendo em vista a escassez de pesquisa com foco nas cooperativas agropecuárias e dos resultados da pesquisa de Isidoro, Facci, Espejo e Garcias (2012), é oportuno retomar o tema expandindo a amostra de cooperativas paranaenses. Dessa forma, esta investigação é orientada pela seguinte questão de pesquisa: Quais os níveis de adoção e quais as práticas de contabilidade gerencial nas cooperativas agroindustriais paranaenses? O objetivo desse estudo é investigar os níveis de adoção e quais as práticas de contabilidade gerencial nas cooperativas agroindustriais paranaenses.

A partir de uma abordagem exploratória, com dados coletados por meio de questionário fechado, direcionado aos responsáveis pela contabilidade gerencial, e tratados com técnicas de estatística descritiva, a pesquisa investigou uma população de 64 cooperativas agropecuárias associadas à Organização das Cooperativas do Estado do Paraná (OCEPAR). Este estudo é alinhado estrutura de níveis de práticas de contabilidade gerencial definidos pelo IFAC (1998), dos estudos de Abdel-Kather e Luther (2006) em empresas britânicas e de Guerreiro *et al.* (2011) em empresas brasileiras.

Três aspectos justificam esta pesquisa: (i) econômico, (ii) social e (iii) acadêmico. No aspecto econômico, as cooperativas agroindustriais paranaenses por seu porte e papel na

economia paranaense e nacional e resultados econômicos apresentados, não tem sido objeto de atenção adequada dos pesquisadores quanto as suas práticas gerenciais. Quando ao aspecto social, as cooperativas, dado a sua estrutura de propriedade – composta por associados -, modelo de gestão nas quais a participação democrática no processo decisório, desempenha relevante papel na sociedade, quer aos associados (distribuição de sobras, assistência técnica e financiamento), quer como geradora de renda, por empregos diretos e indiretos. Por fim, quanto ao aspecto acadêmico, investigar as práticas de contabilidade gerencial adotadas e praticadas pelas cooperativas, é um meio de entender a realidade dessas organizações, aumentar o estoque de conhecimento e proporcionar subsídios para conteúdos discutidos em sala de aula.

Além desta introdução, o texto inclui mais quatro partes e as referências. Na seção 2, é apresentado o marco teórico-empírico, que trata do cooperativismo e das práticas de gerencial. Por sua vez, na seção 3, há o detalhamento dos aspectos metodológicos bem como é especificada a população, a elaboração e composição do questionário, o processo de coleta de dados e respectivo tratamento. Os resultados e sua discussão estão na seção 4. A reflexão final e implicação dos achados, limitações e encaminhamento futuro estão na seção 5, bem como as conclusões. Por fim, em Referências, listam-se as obras consultadas.

## **2. Marco Teórico-Empírico**

### **2.1. Cooperativismo**

O cooperativismo tem sido estudado por diferentes abordagens, que orientam as discussões tendo como pano de fundo o contexto econômico e social. Atualmente, quer no Exterior como no Brasil, parte das grandes cooperativas desenvolve suas atividades orientadas por um modelo de gestão que as permitam atuar competitivamente no mercado nacional e internacional. Para tanto, seus modelos de gestão e estrutura organizacional assemelham-se aos adotados pelas empresas, muitas das quais são concorrentes. Por isso, os estudos em geral têm privilegiado o desempenho econômico e genericamente aspectos de gestão.

Os efeitos e as repercussões das ações cooperativas sobre as relações sociais, culturais e profissionais dos agentes cooperativos requerem investigar as possíveis influências dessas relações na própria gestão cooperativista e suas respectivas práticas cotidianas. Os mais diferentes conceitos relacionados ao cooperativismo foram produzidos ao longo da história, incluindo mudanças alterando as doutrinas iniciais. Para Schallenberger (2003) (i) as

cooperativas são um sistema de organização socioeconômica, fundamentado nos sete princípios apresentados pela ICA e (ii) sua origem é apoiada em uma doutrina econômica na qual o foco é sustentar a associação livre e autônoma de pessoas, cujos interesses são comuns, com característica solidária para suprir as necessidades individuais e coletivas.

O cooperativismo agrícola é definido por Costa (2010) como “[...] organizações econômicas de propriedade coletiva, criadas pelos produtores rurais para fazer frente às falhas de mercado, pois as características dos mercados agrícolas propiciam possibilidades às empresas de extraírem sua renda.” Dada à representatividade e predominância da atividade agrícola no Brasil, as cooperativas agropecuárias nacionais são constituídas, em sua maioria, pela associação entre produtores rurais – agricultores e pecuaristas -, de modo organizado e profissionalizado.

Com base nas discussões sobre o direito de propriedade e a participação nas cooperativas na década de 1990, denominou-se de Nova Geração de Cooperativas (NGC) a tendência a um modelo moderno e profissionalizado de gestão dessa atividade (Harris, Stefanson & Fulton, 1996). Bialoskorski Neto (2012, p.116), define NGC “[...] como uma forma organizacional que mantém os princípios doutrinários do cooperativismo, mas que edifica uma nova arquitetura organizacional, que traz modificações nos direitos de propriedade e induz a organização cooperativa a um nível maior de eficiência econômica.”

No modelo NGC o foco da cooperativa, segundo Bialoskorski Neto (2012), é assegurar agregação de valor na comercialização das *commodities* produzidas pelos agricultores associados, além da possibilidade de transferência das quotas de participação e do direito de entrega. Essas transações geram números representativos para o setor. Na Tabela 1 estão listadas as 10 maiores cooperativas agropecuárias paranaenses no ano de 2015 e respectivamente o faturamento bruto e as sobras.

**Tabela 1: Faturamento e sobras das cooperativas do Paraná**

Cooperativa	Faturamento 2015 (em bilhões R\$) *	Sobras 2015 (em milhões R\$) *
Coamo	10,1	816
C. Vale	5,6	137
Lar	4	73
Cocamar	3,2	122
Copacol	2,9	121
Agrária	2,5	111
Integrada	2,3	53
Coopavel	1,9	37
Coasul	1,2	41
Copagril	1,1	18

\* valores aproximados

Fonte: OCEPAR (2016)

A Tabela 1 evidencia a representatividade do setor cooperativista agropecuário para o desenvolvimento da economia paranaense. As variadas abordagens de diferentes autores no contexto nacional e internacional inserem as cooperativas como uma importante representação institucional, com o objetivo central de geração de benefícios e bem-estar cooperativo (Bialoskorski Neto, 2012; Altman, 2015). Porém, desde as primeiras formalizações cooperativistas, ainda no século XIX, contínuas são as necessidades de uma melhor compreensão da evolução da atividade e as respectivas transformações sofridas por essa ao longo do tempo (Schallenberger, 2003).

## 2.2. Práticas de Contabilidade Gerencial

No final da década de 1980, Johnson e Kaplan (1993) argumentavam que o ambiente econômico (na época) exigia níveis de excelência em relação aos sistemas corporativos da contabilidade gerencial e, ainda que sem evidências empíricas, atribuíam a derrocada da indústria americana ao uso de “sistemas de contabilidade gerencial obsoletos”. Passados quase quatro décadas, além de atual é crescente a necessidade de excelência nos sistemas corporativo de contabilidade em decorrência da contínua mudança nos negócios e no ambiente.

A evolução tecnológica recente – em várias áreas do conhecimento – possibilitou surgirem novos negócios, mudando a forma de fazer negócios e intensificando a competição. Nesse ambiente a contabilidade gerencial, como provedora de informações para subsidiar o processo decisório, tem que ser ágil, precisa estar alinhada as novas práticas e modelos de negócio. Os achados de pesquisas recentes evidenciam um amplo leque a ser investigado sobre a aplicabilidade da atual base de conhecimentos e teoria em contabilidade gerencial, diminuindo o hiato entre a teoria e a prática (Bromwich & Scapens, 2016; Cooper, 2015). O documento *International Management Accounting Practice Statements – IMAP 1*, IFAC (1998) estrutura a evolução da contabilidade gerencial em quatro estágios e tem orientado pesquisas sobre os estágios evolutivos de prática de contabilidade gerencial no qual se encontram as organizações.

**Tabela 2: Estágios evolutivos da contabilidade gerencial.**

Estágio	Período	Foco
---------	---------	------

Estágio 1	Anterior a 1950	Determinação de custos e controle financeiro.
Estágio 2	De 1950 a 1965	Provedor de informação para o planejamento e controle financeiro.
Estágio 3	De 1965 a 1985	Redução do desperdício de recursos nos processos de negócio.
Estágio 4	De 1985 a atual	Criação de valor por meio do uso eficaz de recursos.

Fonte: adaptado de IMAP 1, IFAC (1998).

O primeiro estágio “Determinação de custos e controles financeiros” [anterior 1950] a contabilidade gerencial é abordada como uma atividade técnica necessária para atingir os objetivos organizacionais. Nesse sentido, as técnicas são orientadas para uso na determinação do custo dos produtos, tudo em um ambiente de relativa estabilidade tecnológica e uso intensivo de mão de obra. É um período marcado pelo uso de técnicas orçamentárias e de contabilidade de custos. No segundo estágio “Provedor de informação para o planejamento e controle financeiro” compreende o período de 1950 a 1965, há uma mudança de foco, passando a ser relevante prover informações para subsidiar a gestão e o controle financeiro. Caracteriza um período no qual a contabilidade gerencial é vista como uma atividade de gestão, mas, na estrutura organizacional ocupando uma posição de *staff*. O terceiro estágio “Redução dos desperdícios de recursos nos processos de negócios”, abrange o período de 1965 a 1985, em um ambiente de intensificação na competição global, evolução na tecnologia impactando o setor industrial. Por fim, o quarto estágio, de 1985 até os dias atuais, marcado por um ambiente – quer tecnológico ou dos negócios – em constante mudança, o foco é para uso de técnicas que subsidiem a gestão na criação de valor para clientes e acionistas por meio do uso eficaz de recursos.

A partir de então diversos estudos foram realizados para investigar as práticas de contabilidade gerencial nas organizações e seus respectivos estágios evolutivos, além de relacioná-los com diferentes aspectos organizacionais. Entre esses estudos destaca-se a pesquisa realizada por Abdel-Kader e Luther (2006). Os autores investigaram as práticas de contabilidade gerencial em indústrias de comida e bebida do Reino Unido, explorando o nível de ‘sofisticação’ de tais práticas. Os achados da pesquisa evidenciaram que as práticas não eram particularmente sofisticadas e que deveriam ser mais disseminadas em termos de conceitos e técnicas (ABDEL-KADER; LUTHER, 2006). Essa pesquisa é alinhada ao modelo proposto no estudo de Abdel-Kader e Luther (2006), com as devidas adaptações específicas ao cenário brasileiro e setor de cooperativas agropecuárias.

No que tange os artefatos de contabilidade gerencial utilizado pelas cooperativas, a pesquisa também se pautou no estudo de Guerreiro *et al.* (2011). Entre os achados da pesquisa de Guerreiro *et al.* (2011), as empresas brasileiras que se destacaram por seus portes no ano

de 2010 em rankings de excelência utilizam artefatos modernos de contabilidade gerencial, conforme os estágios evolutivos estabelecidos pelo IFAC (1998). Por outro lado, as empresas indicadas a prêmios de qualidade de informações, não se diferenciam das demais na utilização dos artefatos modernos.

Isidoro *et al.* (2012) realizaram estudo específico em cooperativas agropecuárias paranaenses, demonstrando que apenas 13% das entidades objeto do estudo possuíam contabilidade gerencial identificada no Estágio 4 estabelecido pelo IFAC (1998). Outro achado da pesquisa de Isidoro *et al.* (2012) foi que, para essas cooperativas ranqueadas como de excelência no ano de 2010, maiores desempenhos não possuíam vinculação direta com os níveis de utilização dos artefatos de contabilidade gerencial. Os achados da pesquisa de Bialoskorski Neto, Barroso e Rezende (2012), com base na análise de cinco grandes cooperativas agroindustriais sugerem que o grau de qualidade superior dos sistemas de controles gerenciais das mesmas, está associado a maior possibilidade de redução dos custos de agência.

A presente pesquisa apresenta, como principal diferencial, em relação aos estudos anteriores, uma ampliação da amostra de cooperativas pesquisadas, bem como uma atualização a respeito da adoção das práticas de contabilidade gerencial, neste setor.

Considerando o exposto até o momento, na próxima seção serão apresentados os aspectos metodológicos utilizados na presente pesquisa.

### **3. Aspectos Metodológicos**

A população pesquisada é composta de 64 cooperativas do setor agropecuário associadas à Organização das Cooperativas do Estado do Paraná (OCEPAR). A viabilização da pesquisa, do acesso as cooperativas e coleta dos dados foi possível graças a colaboração da OCEPAR, na figura do Coordenador de Desenvolvimento Cooperativo, do Gerente de Autogestão e do Gerente de Desenvolvimento Humano. Após as reuniões iniciais com os gestores mencionados, posteriormente, os procedimentos operacionais de coleta dos dados junto a população pesquisada, foi viabilizada com o Analista Técnico Especializado da OCEPAR.

Para a coleta dos dados, foi elaborado um questionário eletrônico específico na plataforma *SurveyMonkey*©. Depois dos ajustes finais necessários à base de dados contendo os responsáveis pela contabilidade gerencial das cooperativas, o *link* da pesquisa foi

encaminhado via *e-mail* aos respondentes. Alguns retornos já ocorreram nos dois primeiros dias e, como forma de fortalecer esse retorno, foi realizado contato telefônico com as organizações. Estabelecido um prazo final de retorno de aproximadamente 2 meses, chegou-se a um retorno de 37 questionários totalmente preenchidos e válidos, representando aproximadamente 58% da população.

O questionário desenvolvido é composto de três partes: Parte I – Práticas de Contabilidade Gerencial; Parte II – Cultura Organizacional; e Parte III – Dados Demográficos. Os dados coletados na Parte II do questionário, necessários para um estudo complementar mais amplo, não foram utilizados nesta pesquisa. Alinhado a proposta de Abdel-Kader e Luther (2006) e parcialmente na de Guerreiro *et al.* (2011), a Parte I as assertivas contem uma escala para que os respondentes, de acordo com sua percepção, indicassem a frequência de utilização das práticas de contabilidade gerencial relativas aos sistemas de custos, orçamento, avaliação de desempenho e informações para tomada de decisões. A escala de 5 pontos – menor para maior - relacionou as opções: nunca, raramente, algumas vezes, frequentemente e muito frequentemente.

Ainda na Parte I, as 25 primeiras questões referiram-se especificamente às práticas de contabilidade gerencial adaptadas do trabalho original de Abdel-Kader e Luther (2006) e do estudo de Guerreiro *et al.* (2011). As cinco questões finais estão relacionadas com as características e influências do cenário externo nas práticas gerenciais. O propósito da Parte III do é coletar dados referentes ao perfil dos respondentes e da cooperativa: idade do respondente, gênero, grau de instrução, área de atuação específica na cooperativa, tempo de atuação na cooperativa, quantidade de funcionários diretos estimados, tempo de fundação da cooperativa e um campo para preenchimento opcional do *e-mail* para recepção dos resultados gerais da investigação.

Nas análises o foco se deu ao nível de utilização das práticas de contabilidade gerencial pelas cooperativas por meio das frequências estabelecidas pelas médias observadas em cada questão, ou seja, da não utilização até a alta frequência de utilização. Para fins de melhor acurácia aos números encontrados foram utilizados os cálculos de desvio padrão e de variância das respostas analisadas. Para tanto, como ferramenta de análise foi utilizado o *software* SPSS® versão 17.0. Após analisadas as características das práticas, foi possível classificar as 37 cooperativas em um dos quatro estágios evolutivos de contabilidade gerencial estabelecidos pelo IFAC (1998) e confrontá-los com estudos já realizados.

Com base nos procedimentos descritos até o momento, os dados coletados foram analisados, sendo os resultados apresentados na próxima seção.

#### 4. Análise dos Resultados

Em relação ao perfil do respondente, foram coletadas informações acerca da idade, gênero, grau de instrução, área específica e tempo de atuação na empresa. Já em relação ao perfil da cooperativa, como forma de evitar qualquer tipo de identificação, as informações limitaram-se na quantidade média de funcionários e o tempo de fundação. Os dados foram sintetizados na Tabela 3.

**Tabela 3: Perfil dos respondentes e da cooperativa.**

Idade	21 a 30	31 a 40	41 a 50	51 a 60			
	19%	24,3%	43,2%	13,5%			
Gênero	Masculino	Feminino					
	78%	22%					
Instrução	Grad.	Esp./MBA	Mestrado				
	27%	70,3%	2,7%				
Área	Contábil	Outras					
	89%	11%					
Atuação	1 a 5	5 a 10	10 a 20	20 a 30	sup. 30		
	32,4%	29,7%	24,3%	5,5%	8,1%		
Funcionários	1 a 100	101 a 500	501 a 1000	1001 a 3000	3001 a 5000	sup. 5000	
	56,8%	13,5%	5,4%	21,6%	-	2,7%	
Fundação	1 a 5	5 a 10	10 a 20	20 a 30	30 a 40	40 a 50	sup. 50
	5,4%	10,8%	27%	13,5%	8,2%	2,7%	32,4%

Fonte: dados da pesquisa.

A idade predominante dos respondentes é entre 31 e 50 anos; 78% do gênero masculino; 70,3% com especialização; 89% específicos da área contábil; e 86% atuando na cooperativa entre 1 e 20 anos. A Tabela 3 apresenta, com alguns destaques específicos, uma diversificação tanto no perfil dos respondentes em relação à idade, gênero, formação, área de atuação, tempo de atuação, quanto no porte e estrutura das cooperativas em relação a quantidade de funcionários e tempo de fundação. Essa diversificação é relevante ao contexto da investigação, tendo em vista não haver uma tendência específica de perfil de cooperativa na amostra, o que contribui de maneira direta para os achados do estudo.

Nessa etapa de análise, foram tabulados os dados a partir da coleta de dados e as práticas de contabilidade gerencial foram observadas em duas etapas distintas: a primeira com base nas perguntas direcionadas às cooperativas na parte I do questionário e a segunda como uma proposta de classificação das 37 organizações conforme os estágios evolutivos de contabilidade gerencial do IFAC (1998). De acordo com a metodologia apresentada, as práticas foram analisadas em quatro subgrupos específicos ao marco teórico utilizado: sistemas de custos, orçamento, análise de desempenho e informação para tomada de decisão.

O quinto subgrupo, denominado características institucionais, foi criado a partir da necessidade de relacionar aspectos vinculados a fatores exógenos que podem influenciar as práticas gerenciais. A média foi calculada com base na estrutura do instrumento de coleta de dados aplicado, cuja escala destacou um mínimo de 1 e máximo de 5, com cálculos subsequentes de desvio padrão e variância.

**Tabela 4: Sistemas de custos.**

	MÉDIA	D.PADRÃO	VARIÂNCIA
1.1. A cooperativa classifica os seus custos em fixos/variáveis/diretos/indiretos*	3,81	1,288	1,658
1.2. A cooperativa utiliza taxa de rateio dos custos*	3,54	1,26	1,589
1.3. A cooperativa apura custos por departamentos*	3,81	1,33	1,769
1.4. A cooperativa utiliza técnicas estatísticas para apuração dos custos*	2,78	1,456	2,119
1.5. A cooperativa utiliza o Custeio por Absorção**	3,35	1,379	1,901
1.6. A cooperativa utiliza o Custeio Variável**	2,35	1,379	1,901
1.7. A cooperativa utiliza o Custo Padrão**	2,19	1,371	1,88
1.8. A cooperativa utiliza o Custeio Baseado em Atividades (ABC)*	2,03	1,404	1,971
1.9. A cooperativa utiliza o Custeio Alvo*	1,81	1,151	1,324

\*baseado em Abdel-Kader e Luther (2006)

\*\*baseado em Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2011)

Fonte: dados da pesquisa.

Em relação aos sistemas de custos apresentados na Tabela 4, a maioria das cooperativas realiza classificação, utilizam critérios de rateio e apurações por departamentos. Não há observação destacável para a utilização de técnicas estatísticas. Quanto aos sistemas de custeio utilizados, há ênfase no Custeio por Absorção, sendo que os demais apresentaram baixa média de utilização. Isso demonstra que em relação aos custos, em linhas gerais, as

cooperativas apresentam a utilização de práticas mais tradicionais e simplificadas conforme as respostas analisadas.

**Tabela 5: Orçamento.**

	MÉDIA	D.PADRÃO	VARIÂNCIA
1.10. A cooperativa utiliza o orçamento para planejamento de longo prazo*	4,14	1,357	1,842
1.11. A cooperativa utiliza o orçamento para controle de custos*	3,97	1,258	1,583
1.12. A cooperativa utiliza o orçamento individualizado por atividades*	3,22	1,652	2,73
1.13. A cooperativa utiliza o orçamento para análise de variações*	3,7	1,614	2,604
1.14. A cooperativa utiliza o orçamento de modo flexível a alterações que ocorram durante o período contemplado*	3	1,453	2,111
1.15. A cooperativa utiliza o orçamento base zero - sempre reiniciando os valores a cada período*	2,27	1,387	1,925

\*baseado em Abdel-Kader e Luther (2006).

Fonte: dados da pesquisa.

A maior parte das cooperativas agropecuárias paranaenses utiliza o orçamento – longo e curto prazos - controle de custos e análise de variações conforme as médias apresentadas na Tabela 5. Já na divisão por atividades, observa-se também uma alta predominância de utilização, porém de forma mais equilibrada tendo em vista a diferença de porte entre as cooperativas. Há adaptabilidade à flexibilização do orçamento conforme necessidade durante o período, porém há baixa predominância da utilização orçamento base zero.

**Tabela 6: Avaliação de desempenho.**

	MÉDIA	D.PADRÃO	VARIÂNCIA
1.16. A cooperativa desenvolve e utiliza planejamento estratégico**	3,73	1,239	1,536
1.17. A cooperativa utiliza o Valor Econômico Agregado (EVA) para análise*	1,92	1,01	1,021
1.18. A cooperativa utiliza a análise custo / volume / lucro*	3,73	1,239	1,536
1.19. A cooperativa utiliza a análise de rentabilidade dos produtos/serviços*	4,05	1,129	1,275
1.20. A cooperativa utiliza padrões de análise baseada em outras empresas ( <i>benchmarking</i> )*	3,27	1,427	2,036

\*baseado em Abdel-Kader e Luther (2006).

\*\*baseado em Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2011).

Fonte: dados da pesquisa.

Conforme a Tabela 6, para análise de desempenho, práticas como a análise custo/volume/lucro, análise de rentabilidade de produtos e serviços, bem como o

planejamento estratégico aparecem de forma destacada pelas cooperativas. A utilização do *benchmarking* também aparece, porém de forma mais equilibrada. Tal fato pode ser oriundo de que a localização de algumas cooperativas pode não ser estratégica para esse fim. Já análises como o *Economic Value Added* são muito pouco utilizadas.

**Tabela 7: Informação para tomada de decisão.**

	MÉDIA	D.PADRÃO	VARIÂNCIA
1.21. A cooperativa utiliza modelos de controle de estoques*	4,19	0,938	0,88
1.22. A cooperativa utiliza o fluxo de caixa descontado para análise de investimentos de capital*	3,16	1,068	1,14
1.23. A cooperativa utiliza o <i>payback</i> para análise de investimentos de capital*	3,08	1,341	1,799
1.24. A cooperativa utiliza simulações ou probabilidades para análise de investimentos de capital*	2,68	1,334	1,781
1.25. A cooperativa utiliza o modelo BSC ( <i>Balanced Scorecard</i> )**	1,95	1,29	1,664

\*baseado em Abdel-Kader e Luther (2006).

\*\*baseado em Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2011).

Fonte: dados da pesquisa.

Em relação às informações geradas pelas práticas de contabilidade gerencial para tomada de decisão, observa-se que a prática mais simplificada de controle de estoques é a mais utilizada. Utilização de simulações ou probabilidades para análise de investimentos de capital e utilização do *Balanced Scorecard* aparecem com baixas médias de opção. Já o fluxo de caixa descontado e o *payback* para análises de investimentos de capital aparecem como ferramentas utilizadas de forma mais discreta.

**Tabela 8: Características institucionais.**

	MÉDIA	D.PADRÃO	VARIÂNCIA
1.26. Fatores internos como clima e comportamento organizacional influenciam positivamente as práticas de contabilidade gerencial da cooperativa	2,65	1,719	2,956
1.27. As práticas de contabilidade gerencial da cooperativa sofrem constantes alterações	3	0,972	0,944
1.28. As práticas de contabilidade gerencial da cooperativa estão contempladas em manuais ou outros documentos	2,89	1,308	1,71
1.29. A Lei 12.973/2014 que fixou regras específicas para a escrituração contábil das cooperativas brasileiras refletiu nas práticas de contabilidade gerencial	3,49	1,193	1,423

1.30. A crise econômica que se estabeleceu no Brasil a partir de 2015 refletiu nas práticas de contabilidade gerencial da cooperativa	3,32	1,107	1,225
---	------	-------	-------

Fonte: dados da pesquisa.

A Tabela 8 relacionou aspectos ligados a influências do ambiente endógeno ou exógeno à organização que possam refletir nas práticas de contabilidade gerencial. Fatores endógenos como clima e comportamento, e contemplação das práticas gerenciais em manuais formais apresentaram valores abaixo da média. É relevante ressaltar que essas características podem influenciar o processo de institucionalização da contabilidade gerencial. Já fatores exógenos como a Lei 12.973/2014 que fixou regras contábeis específicas para as cooperativas brasileiras e a crise econômica nacional são fatores que influenciam diretamente tais práticas.

**Tabela 9: Estágios de práticas de contabilidade gerencial.**

<b>ESTÁGIO 1</b>	M	S. DEV	VAR
Taxa de rateio dos custos	3,54	1,26	1,589
Orçamento de modo flexível a alterações que ocorram durante o período contemplado	3	1,453	2,111
Payback para análise de investimentos de capital	3,08	1,341	1,799
<b>ESTÁGIO 2</b>	M	S. DEV	VAR
Classificação dos custos em fixos/variáveis/diretos/indiretos	3,81	1,288	1,658
Custos por departamentos	3,81	1,33	1,769
Técnicas estatísticas para apuração dos custos	2,78	1,456	2,119
Custeio por Absorção	3,35	1,379	1,901
Custeio Variável	2,35	1,379	1,901
Custo Padrão	2,19	1,371	1,88
Orçamento para planejamento de longo prazo	4,14	1,357	1,842
Orçamento para controle de custos	3,97	1,258	1,583
Orçamento para análise de variações	3,7	1,614	2,604
Análise custo / volume / lucro	3,73	1,239	1,536
Análise de rentabilidade dos produtos/serviços	4,05	1,129	1,275
Modelos de controle de estoques	4,19	0,938	0,88
Fluxo de caixa descontado para análise de investimentos de capital	3,16	1,068	1,14
<b>ESTÁGIO 3</b>	M	S. DEV	VAR
Custeio Baseado em Atividades (ABC)	2,03	1,404	1,971
Orçamento individualizado por atividades	3,22	1,652	2,73
Orçamento base zero	2,27	1,387	1,925
<b>ESTÁGIO 4</b>	M	S. DEV	VAR
Custeio Alvo	1,81	1,151	1,324
Planejamento estratégico	3,73	1,239	1,536
Valor Econômico Agregado (EVA)	1,92	1,01	1,021
Benchmarking	3,27	1,427	2,036
Simulações ou probabilidades para análise de investimentos de capital	2,68	1,334	1,781

---

BSC ( <i>Balanced Scorecard</i> )	1,95	1,29	1,664
-----------------------------------	------	------	-------

---

Fonte: dados da pesquisa.

Como análise final, foram identificados os níveis dos estágios evolutivos da contabilidade gerencial das 37 cooperativas respondentes, apresentados na Tabela 9. Para fins de identificação dos estágios predominantes, foi utilizada média que variou de 1 a 5. Observa-se uma predominância de práticas nos estágios 1 e 2 com médias gerais respectivas acima de 3, onde a ênfase é estabelecida na determinação do custo, prática orçamentária e geração de informações específicas para tomada de decisão com a utilização de recursos tecnológicos. Na sequência, identifica-se as médias gerais inferiores a 3 para o estágio 3 e 4, onde aspectos de gestão estratégica custos e geração de valor são destacados, conforme a descrição elaborada pelo IFAC (1998).

Em termos empíricos, os achados desta pesquisa estão alinhados com os de Abdel-Kader e Luther (2006) no sentido de que ainda há uma lacuna existente entre a proposição de ferramentas mais apuradas de contabilidade gerencial e a efetiva utilização por parte das organizações em termos práticos. Comparativamente a estudos anteriores no contexto brasileiro, os achados também estão alinhados com os do estudo de Isidoro *et al.* (2012) de que é tímida a utilização das práticas de contabilidade gerencial pertinentes ao estágio 4. Cotejando com os achados da pesquisa de Guerreiro *et al.* (2011) - as empresas utilizavam artefatos modernos de contabilidade gerencial – esses achados estão parcialmente alinhados, pois, algumas cooperativas informaram baixa participação nos estágios evolutivos 3 e 4 proposto pelo IFAC (1998).

Pela representatividade das cooperativas que compõem a amostra, esses achados sugerem que cooperativas agropecuárias paranaenses se enquadram nos 4 estágios evolutivos da contabilidade gerencial segundo o IFAC (1998). Porém, quando se detalha a quantidade de cooperativas em uma escala de média a alta utilização das práticas, a adoção e prática da maioria está nos estágios 1 e 2, porém com utilização de alguns artefatos constantes nos estágios 3 e 4. Os achados dessa pesquisa indicam, que assim como este é um setor que faz uso intensivo da tecnologia nos processos produtivos nas atividades de produção agrícola, processamento e distribuição de produtos, há uma constante preocupação em utilização de ferramentas mais apuradas que se aproximam das práticas de multinacionais do setor, no que diz respeito às ferramentas de gestão (Bialoskorski Neto *et al.*, 2012).

## 5. Conclusões

Esta pesquisa investigou os níveis de adoção e quais as práticas de contabilidade gerencial nas cooperativas agroindustriais paranaenses. Após as análises, os achados sugerem, com base na amostra, com relação a população pesquisada, que é significativo na maioria das cooperativas a utilização de práticas ou artefatos de contabilidade gerencial tradicionais de acordo com a literatura contemporânea. No entanto, pela ótica da estrutura evolutiva proposta pelo IFAC (1998), as cooperativas pesquisadas apresentam estágios evolutivos diferentes, sendo os Estágios 3 e 4 os de menor intensidade de adoção e prática.

Preliminarmente, duas implicações são importantes: (i) Para a academia fica claro um hiato nas pesquisas para uma melhor compreensão das organizações cooperativas, em específico as agropecuárias, o ambiente que competem, sua estrutura organizacional, seu modelo de negócios e como todo esse conjunto afeta a adoção das práticas de contabilidade gerencial, quer as tradicionais ou contemporâneas. (ii) Para os gestores, em princípio a necessidade de aliarem o conhecimento do negócio com o atual leque de ferramentas disponíveis. Isso passa por um olhar de que, apesar de atuarem em campos concorrentes, há a necessidade de considerar outros aspectos na adoção de práticas e não simplesmente por modismos.

Ainda que os achados estejam alinhados aos de alguns estudos anteriores já realizados quanto à adoção e a utilização de práticas de contabilidade mais tradicionais e baixos níveis de técnicas como custeio alvo, *Economic Value Added (EVA)* e o *Balanced Scorecard (BSC)*, a análise desse hiato deve ser cuidadosa. Esse paradoxo, com base nos achados dessa pesquisa entre o que a literatura sugere em relação a artefatos gerenciais disponíveis e a real prática, sugere fortemente a necessidade de se empreender outros estudos que investiguem se há relação entre o sucesso/insucesso do negócio e desempenho econômico e financeiros com a efetiva adoção e utilização de tais técnicas. Por outro lado, sabe-se que as informações – qualitativas e quantitativas, de natureza financeira ou não – não são neutras. Por isso cabe investigar como a preferência por esta ou outra prática potencialmente é benéfica para um tipo peculiar de estrutura organizacional e, também, como os cooperados percebem os dados econômicos financeiros, não financeiros e qualitativos.

Ainda que limitada as cooperativas agropecuárias do estado do Paraná, a generalização dos achados deve ser abordada com cuidado, posto que nem todas são associadas a OCEPAR. Entende-se que os achados desse estudo oportunizam outras questões de pesquisas, com cunho mais específico. Por exemplo, investigar nas maiores cooperativas por que, mesmo em

períodos de recessão econômica no país geram receitas e sobras em montantes vultuosos? Cooper (2015) sugere em seu estudo a realização de crescentes estudos de caso como modo de estabelecer laços mais estreitos entre teoria e prática. Dessa forma, é possível conhecer se a contabilidade gerencial nas empresas dos mais diversos setores é realmente uma prática, conforme proposto por Ahrens e Chapman (2007).

## 6. Referências

- ABDEL-KADER, M.; LUTHER, R. G. IFAC's conception of the evolution of management accounting. *Advances in Management Accounting*, 15. pp. 237-256, 2006.
- ABDEL-KADER, M.; LUTHER, R. G. The impact of firm characteristics on management accounting practices: a UK-based empirical analysis. *British Accounting Review*, 40 (1). pp. 2-27, 2008.
- AHRENS, T.; CHAPMAN, C. S. *Management accounting as practice*, Accounting, Organizations and Society, 32. pp. 1-27, 2007.
- ALTMAN, M. Cooperative organizations as an engine of equitable rural economic development. *Journal of Co-operative Organization and Management*, ICA Global Research Conference, 3 (1). pp. 14-23, 2015.
- BIALOSKORSKI NETO, S. *Economia e gestão de organizações cooperativas*. 2 ed. São Paulo: Atlas 2012.
- BIALOSKORSKI NETO, S.; BARROSO, M. F. G.; REZENDE A. J. Co-operative governance and management control systems: an agency costs theoretical approach. *Brazilian Business Review*, 9 (2). pp.72-92, 2012.
- COOPER, C. Entrepreneurs of the self: the development of management control since 1976. *Accounting, Organizations and Society*, 47. pp. 14-24, 2015.
- COSTA, D. R. M. *Propriedade e decisões de gestão em organizações cooperativas agropecuárias brasileiras*. Tese de Doutorado. EESP – FVG, São Paulo-SP, Brasil, 2010.
- GUERREIRO, R.; CORNACHIONE JR., E. B.; SOUTES, O. D. Empresas que se destacam pela qualidade das informações a seus usuários externos também se destacam pela utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial? *Revista Contabilidade & Finanças*, 22 (55). pp.88-113, 2011.
- IFAC - International Federation of Accountants *Management Accounting Concepts: revised reports*. pp.82-100, 1998.
- ISIDORO, C.; FACCI, N.; ESPEJO, M. M. S.; GARCIAS, P. M. A utilização de artefatos de contabilidade gerencial em cooperativas agropecuárias. *Revista de Contabilidade da Universidade Federal da Bahia*. UFBA, 6 (2). pp.39-55, 2012.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. Managerial accounting: the restoration of the relevance of accounting in business. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

OCB – Organização das Cooperativas Brasileiras Relatório de atividades. Disponível em <http://www.ocb.org.br>. Acesso em 10 de Junho de 2016.

SCHALLENBERGER, E. Cooperativismo e desenvolvimento comunitário. *Revista Mediações*. Londrina, v.8, n.2, p.9-26, 2003.