

Use and importance attributed to controlling practices according to the organizational life cycle in agricultural cooperatives of Paraná

Reception of originals: 07/03/2017
Release for publication: 09/09/2020

Ivanir Rufatto

Mestre em Ciências Contábeis e Administração/UNOCHAPECÓ

Instituição: UNISEP – União de Ensino do Sudoeste do Paraná

Endereço: Rua Vitorino Becchi, 35, Centro, CEP 85.680-000 – Boa Esperança do Iguaçu, PR.

E-mail: rufatto@unisep.edu.br

Rodney Wernke

Doutor em Engenharia de Produção/UFSC

Sem vínculo institucional

Endereço: Rua Antônio Philippi, 312, Centro, CEP 88.730-000 – São Ludgero, SC.

E-mail: rodneywernke1@hotmail.com

Abstract

the objective was to answer a research question about the most used control practices and the respective level of importance attributed by the managers of agricultural cooperatives from Paraná, according to the life cycle of these organizations. For that, a study classified as descriptive, survey / survey and quantitative approach was used. The information was collected through a questionnaire applied to controllers or equivalent (accountants / controllers), who inquired about the characteristics of the cooperatives, the control practices used and the level of importance attributed to them, as well as Identify the stage of the organizational life cycle of these entities. The results showed that the practices of the "1" and "2" stages were the most used / valued by the respondents, since the average levels of use (62% and 64.67%, respectively) approached those of importance 65.00% and 72.25%). However, those practices belonging to the "3" and "4" stages were effectively underused and less valued by the Controllers, since the average degrees of importance (42.75% and 47.25%, respectively) exceeded the respective average levels of Use (9.67% and 13.67%). Also, with regard to the life cycle, evidence has been found that leads us to believe in the association of the practices used in the life stages of these cooperatives, especially those classified in the "Maturity" phases ("D", "E" and "F" And "Maturity / Decline" ("A" and "C"), but less evident in those in the "Maturity / Growth" stratum ("B" and "G").

Keywords: Controlling practices. Cooperatives. Organizational life cycle.

1. Introdução

O cooperativismo paranaense é formado por 220 cooperativas, possui 1.247.042 cooperados, movimenta aproximadamente R\$ 60,33 bilhões/ano, responde por 83.267

empregos diretos e participa com cerca de 56% do Produto Interno Bruto agropecuário do Paraná (OCEPAR, 2016). Contudo, o segmento vem passando por transformações em busca de qualidade, eficiência e produtividade com o intuito de reforçar a qualidade da gestão dos empreendimentos cooperativistas, notadamente no que se refere à gestão operacional, financeira, econômica e patrimonial. Acerca disso, Oliveira Junior (1996) assevera que a eficiência econômica em cooperativas se dá pela acumulação de capital e crescimento organizacional, embora este tipo de entidade não tenha como finalidade a obtenção de lucros. Assim, na análise da eficiência econômico-financeira das cooperativas alguns aspectos específicos devem ser abordados, visto que as mesmas necessitam de resultados econômicos positivos que assegurem condições para a realização de suas operações e crescimento com capital próprio.

Nesse contexto de transformações empresariais para adaptar-se às novas demandas, Vargas e Borinelli (2016) recomendam que a contabilidade deve procurar atender à crescente necessidade de informações que suportem o processo de tomada de decisão num ambiente de maior complexidade. Sobre isso, Yalcin (2012) assevera que os cenários projetados tendem a alterar a quantidade e o valor da informação esperada da contabilidade, induzindo a controladoria a desenvolver práticas em consonância com essas expectativas. Nesse sentido, a controladoria pode contribuir atuando desde o controle e aprimoramento da eficiência dos processos internos até na participação no planejamento e elaboração de estratégias (LUNKES; SCHNORRENBERGER, 2009).

Entre os instrumentos a serem utilizados por *controllers* ou gestores, estão as denominadas “práticas de controladoria”, que compreendem os artefatos ou ferramentas gerenciais (BORINELLI, 2006; LEITE; DIEHL; MANVAILER, 2015). Nesse sentido, Oliveira e Beuren (2009) afirmam que tais práticas permitem aos gestores planejar e executar as atividades do contexto organizacional, bem como acompanhá-las e mensurar os resultados obtidos. Com isso, a implementação dessas práticas pode ser associada ao contexto das organizações, de vez que quando as práticas são implementadas em desacordo com essa realidade podem não ser utilizadas efetivamente e/ou não fornecerem as informações necessárias para as finalidades às quais foram concebidas (GUERREIRO; PEREIRA; REZENDE, 2006).

Por sua vez, Tillema (2005) ressalta que a obtenção do êxito na utilização de práticas de controladoria contemporâneas pode ser impactada pelas características organizacionais e pelo ambiente no qual as organizações estão inseridas. Essa adequação da controladoria ao ambiente das cooperativas pode estar associada ao ciclo de vida dessas entidades, pois na

visão de Marques (1994) a vida das organizações apresenta um razoável grau de semelhança com o ciclo de vida dos organismos vivos: nascem, tem infância e adolescência, atingem a maioridade, envelhecem e morrem.

Tendo em vista o referido cenário, nesta pesquisa buscou-se resposta para a seguinte questão de estudo: quais são as práticas de controladoria mais utilizadas e o respectivo nível de importância atribuído pelos gestores de cooperativas agropecuárias paranaenses, conforme o ciclo de vida dessas organizações?

Desse modo, o estudo objetivou identificar se há divergências entre os níveis de uso e da importância atribuída às práticas de controladoria em virtude do estágio do ciclo de vida organizacional das cooperativas pesquisadas.

Quanto às justificativas para o estudo com esse enfoque, inicialmente é interessante destacar a importância econômica do setor, tanto em termos de movimentação financeira quanto da geração de empregos e do número elevado de cooperados no estado paranaense, conforme citado anteriormente.

Além disso, estudos acadêmicos acerca da controladoria no âmbito do cooperativismo ainda são escassos na literatura contábil nacional, especialmente no tocante ao ciclo de vida das cooperativas agropecuárias. Nesse sentido, o foco num segmento pouco abordado na literatura se coaduna com Borinelli (2006) quando este salienta ser pertinente expandir e aprimorar a compreensão da controladoria (e das práticas respectivas) em ramos de atividades diferentes, especialmente com a realização de pesquisas com abordagens distintas. Por sua vez, Yalcin (2012) defende que estudar a respeito da adoção de práticas assemelhadas em contextos ou segmentos díspares também poderá auxiliar na obtenção de informações para melhorar a comparação entre empresas e entre setores econômicos.

Portanto, a partir da lacuna de pesquisa identificada no âmbito das cooperativas, neste artigo se pretende contribuir sobre o tema citado evidenciando as práticas de controladoria adotadas e sua relação com o ciclo de vida das cooperativas abrangidas.

2. Referencial Teórico

A adequada compreensão deste estudo requer o entendimento dos principais conceitos associados, conforme destacado nas próximas seções.

2.1. Controladoria

O advento da industrialização, principalmente das grandes corporações americanas, contribuiu para o surgimento da área de Controladoria na década de 1960 (VOGT; DEGENHART; LAVARDA, 2017). Nesse rumo, o desenvolvimento da controladoria está associado ao crescimento da complexidade das organizações e do processo de gestão empresarial, bem como à necessidade de aprimorar a qualidade das informações dos relatórios gerenciais que subsidiam as decisões dos administradores (DURIGON; DIEHL, 2013).

Contudo, não existe consenso sobre os aspectos conceituais da controladoria, que muitas vezes são divergentes e não apresentam um entendimento uniforme (BORINELLI, 2006). Talvez em decorrência do fato da controladoria ter priorizado inicialmente os aspectos práticos, esta se disseminou sem ter uma definição quanto à delimitação de sua área de abrangência. Assim, boa parte do conhecimento conceitual sobre este ramo contábil refere-se à aplicação no cotidiano gerencial das empresas, o que indica que a teoria sobre controladoria não está totalmente consolidada e se encontra, ainda, em fase de desenvolvimento (LUNKES; SCHNORRENBARGER; ROSA, 2013).

Nesse sentido, a Controladoria costuma ser utilizada pela direção da empresa como uma ferramenta para a tomada de decisões, pois as informações proporcionadas podem ter importância estratégica e/ou estarem envolvidas no estabelecimento de determinadas decisões nas diferentes fases da vida da entidade (CIUHUREANU, 2012).

Por outro lado, existem estudos evidenciando que a controladoria pode ser dividida em duas correntes, onde uma assume que esta atua como unidade administrativa que possui missão, funções e princípios norteadores no modelo de gestão organizacional. A outra corrente descreve a controladoria como uma área do conhecimento com fundamentos, conceitos, princípios e métodos baseados em outras ciências (LUNKES; SCHNORRENBARGER; ROSA, 2013). Então, como área do conhecimento, a controladoria pode ser descrita como um conjunto de princípios, procedimentos e mecanismos oriundos de outras ciências (MOSIMANN; FISCH, 1999); enquanto que a controladoria como órgão administrativo prioriza fornecer informações para avaliar o desempenho da organização e auxiliar os gestores no processo decisório (SILVA; CARNEIRO; RAMOS, 2015).

2.2. Práticas de controladoria

A adoção das práticas de controladoria, segundo Müller e Beuren (2010), deve estar atrelada às necessidades e aos objetivos das empresas. Assim, a utilização destas deve ser contínua, fundamentando-se nas informações contábeis para contribuir com o processo de

gestão, tendo como finalidade assegurar o controle e os resultados da empresa. Isso corresponde à integração dos esforços das diversas áreas de acordo com os sistemas e subsistemas utilizados.

No entender de Roehl-Anderson e Bragg (1996) as práticas de controladoria direcionam a administração da empresa e os gestores da organização, conduzindo-os à busca de informações consistentes para melhor planejar os rumos a serem seguidos pela entidade e para que seus esforços sejam mais produtivos. Assim, para atingir seus objetivos a controladoria utiliza-se de práticas que auxiliam no processo de gestão.

Acerca disso, Leite, Diehl e Manvailer (2015) aduzem que diversos autores enumeraram as práticas que costumam ser adotadas pelos *controllers*. Acerca disso, listaram as seguintes: Análise da Cadeia de Valor, Análise Custo/Volume/Lucro (CVL), Análise da Terceirização, Análise do Retorno sobre Investimentos, Análise do Valor Presente, Avaliação de Desempenho, *Balanced Scorecard* (BSC), Controle Interno, Custeio ABC, Custeio Direto, Custeio *Kaizen*, Custeio Meta, Custeio Padrão, Custeio por Absorção, Custeio Variável, Gestão Baseada em Valor (VBM), Gestão Interorganizacional de Custos, Indicadores-chave de Desempenho (KPI), *Open Book Accounting* (OBA), Orçamento de Capital, Orçamento Operacional, Planejamento Tributário, Preço de Transferência, Processo Orçamentário, Sistema de Gestão Econômica, Teoria das restrições (TOC) e Valor Econômico Adicionado (EVA).

Contudo, de acordo com a *International Federation of Accountants* (IFAC, 1998; LEITE, 2013), as atividades relacionadas à contabilidade gerencial podem ser segregadas em quatro estágios, sendo que cada um desses estágios representa uma evolução que consiste na adaptação a um novo conjunto de condições com as quais as organizações se deparam. Nesse sentido, é interessante destacar que o “Estágio 1” compreende o período anterior ao ano de 1950, no qual o foco era a determinação dos custos e o controle financeiro através do uso do orçamento e da contabilidade de custos. O “Estágio 2” surge em 1965 quando o foco mudou para o fornecimento de informações para o planejamento e controle de gestão, por meio do uso da análise de decisão e da contabilidade por responsabilidade. No caso “Estágio 3” se considera que em 1985 o foco passou para a redução dos desperdícios de recursos no processo operacional, através do uso da análise de processos e da gestão de custos. O “Estágio 4” começou em 1995 vem até os dias de hoje, onde o foco passou para a criação de valor por meio do uso eficaz dos recursos, alcançado através da utilização de direcionadores de valor para clientes e acionistas e pela inovação organizacional.

Mais específico, Soutes (2006) enumerou as práticas por estágios, conforme evidenciado a seguir:

- Estágio 1: Análise do Retorno Sobre Investimento (*Return On Investments* - ROI), Custeio Absorção, Custeio Padrão e Custeio Variável.
- Estágio 2: Análise do Valor Presente (VPL), Preço de Transferência, Orçamento de Capital e Orçamento Operacional.
- Estágio 3: Custeio ABC, Custeio *Kaizen* e Custeio Meta.
- Estágio 4: *Balanced Scorecard* (BSC), Gestão Baseada em Valor (*Value Based Management* VBM), Sistema de Gestão Econômica (GECON), Teoria das Restrições (*Theory Of Constraints* TOC) e Valor Econômico Adicionado (*Economic Added Value* - EVA).

Por seu turno, Abdel-Kader e Luther (2008) apresentaram uma classificação com pequenas alterações em relação à citada no parágrafo precedente. Nesse rumo, no estágio “2” consideraram pertinente incluir a Análise Custo/Volume/Lucro (CVL) e a Análise do Valor Presente Líquido (VPL); no estágio “3” foi incluída a prática relacionada ao Custeio ABC e no estágio “4” consideraram pertinente inserir a Análise da Cadeia de Valor e o Valor Econômico Adicionado (*Economic Added Value* - EVA).

Entretanto, nos dois estudos mencionados não foram abrangidas algumas práticas inerentes à classificação defendida pela *International Federation of Accountants* (IFAC, 1998; LEITE, 2013). Ou seja, referida instituição considerou as seguintes práticas:

- a) Estágio 1: Análise do Retorno Sobre o Investimento, Custeio Absorção, Custeio Direto, Custeio Padrão e Custeio Variável.
- b) Estágio 2: Análise Custo/Volume/Lucro (CVL), Análise do Valor Presente, Avaliação de Desempenho, Controle Interno na Proteção de Ativos, Planejamento Tributário, Preço de Transferência, Orçamento de Capital e Orçamento Operacional.
- c) Estágio 3: Análise de Terceirização, *Open Book Accounting*, Custeio ABC, Custeio *Kaizen* e Custeio Meta.
- d) Estágio 4: Análise da Cadeia de Valor, *Balanced Scorecard*, Gestão Baseada em Valor, Gestão Interorganizacional de Custos, Indicadores-chave de *Performance*, Sistema de Gestão Econômica, Teoria das Restrições e Valor Econômico Adicionado.

É pertinente salientar que nesse estudo foram priorizadas as práticas de controladoria evidenciadas de acordo com as características de cada estágio pela *International Federation of Accountants* (IFAC), a qual optou por validar 27 variáveis como práticas de controladoria.

Como visto, ao longo das últimas décadas surgiram diversas práticas que se desenvolveram juntamente com as organizações (ABDEL-KADER; LUTHER, 2008). Isso despertou o interesse dos autores deste artigo no sentido buscar explicações sobre adoção das práticas conforme a fase do ciclo de vida das organizações. Para tal finalidade, pretende-se investigar o contexto das cooperativas agrícolas paranaenses no que concerne às possíveis motivações para adoção de maior ou menor número de práticas de controladoria, tendo em vista que isso pode estar vinculado a diversos fatores associados a determinadas etapas do ciclo de vida organizacional.

2.3. Ciclo de vida organizacional

As organizações são sistemas abertos que estão em constante mudança, sendo influenciadas pelo ambiente externo e interno. Assim, pode-se pensar nas organizações como seres vivos: são dinâmicas, complexas e em contínua evolução. Da mesma forma que os seres vivos, as organizações crescem, mudam de forma e tamanho, envelhecem e podem até morrer (OLIVEIRA; LAVARDA; PATON, 2010).

Marques (1994, p. 20) afirma que “[...] a vida das organizações apresenta um razoável grau de semelhança com o ciclo de vida dos organismos vivos: nascem, têm infância e adolescência, atingem a maioridade, envelhecem e morrem”. Por esse motivo muitos dos teóricos sobre o ciclo de vida empresarial utilizam a metáfora do organismo para atribuir nomes aos estágios do ciclo de vida como, por exemplo, nascimento, crescimento e morte.

Da mesma forma que um ser humano é movido por suas necessidades, e estas mudam de acordo com a sua fase de desenvolvimento, as organizações também são movidas por carências que caracterizam cada estágio de desenvolvimento do seu ciclo de vida. Assim que essas necessidades são atendidas surgem outras, o que pode levar às crises e fazer com que se busque adaptar a organização à nova realidade, levando-a a uma nova fase de desenvolvimento (MACEDO, 2008).

Porém, no entendimento de Oliveira (2010) o ciclo de vida organizacional apresenta inúmeras diferenças do ciclo de vida biológico e, por este motivo, deve ser interpretado apenas como uma analogia simplificada. As organizações não seguem as fases biológicas previsíveis de desenvolvimento, mas é certo que durante o seu tempo de vida elas compartilham atributos comuns que se modificam durante os seus estágios de desenvolvimento.

Acerca desse tema é pertinente destacar os principais modelos associados ao ciclo de vida organizacional nos moldes do delineado no Quadro 1.

Quadro 1: Modelos do Ciclo de Vida Organizacional

Autores	Fases	Comentários
Quinn e Cameron (1983)	<ul style="list-style-type: none"> - Estágio Empreendedor - Estágio de Coletividade - Estágio de Formalização e Controle - Estágio de Formação de Estrutura 	Elaboraram uma síntese a partir da revisão de outros nove modelos existentes. Buscaram associar critérios de eficácia organizacional com as fases do ciclo de vida.
Miller e Friesen (1984)	<ul style="list-style-type: none"> - Nascimento - Crescimento - Maturidade - Renascimento - Declínio 	O modelo desenvolvido destaca-se pelos testes empíricos realizados. Uma de suas principais contribuições foi determinar que não existe uma sequência específica de desenvolvimento e que é possível retroceder nos estágios do ciclo de vida.
Greiner (1998)	<ul style="list-style-type: none"> - Início - Sobrevivência - Sucesso/Decolagem - Expansão - Maturidade 	Apurou que as organizações progredem evoluindo por cinco fases distintas de desenvolvimento, sendo que cada uma dessas contém um período relativamente estável de crescimento que termina com uma crise de gestão.
Moore e Yuen (2001)	<ul style="list-style-type: none"> - Nascimento - Crescimento - Maturidade - Renascimento - Declínio 	Desenvolveram um estudo baseado no modelo de ciclo de vida de Miller e Friesen (1984), a fim de verificar o nível de formalização do Sistema de Contabilidade Gerencial nas diferentes etapas do ciclo de vida organizacional.
Lester, Parnell e Carraher (2003)	<ul style="list-style-type: none"> - Existência - Sobrevivência - Sucesso - Rejuvenescimento - Declínio 	O modelo desenvolvido baseou-se no de Miller e Friesen (1984) e foi elaborado para que pudesse ser usado em qualquer tipo de organização. Busca relacionar o ciclo de vida organizacional com estratégia competitiva e desempenho.
Auzair e Langfield-Smith (2005)	<ul style="list-style-type: none"> - Formação - Crescimento - Maturidade 	Utilizam a abordagem de Miller e Friesen (1984), mas apenas com três estágios: formação, crescimento e maturidade. Sugerem dois lados do <i>continuum</i> : uma perspectiva mais estruturada e outra mais informal.

Fonte: Adaptado de Marques, Cunha, Faveri e Walter (2014).

Também é válido destacar a existência de diversos estudos que aplicaram os conceitos mencionados no Quadro 1, como é o caso das pesquisas de Souza, Neczyk e Frezatti (2008); Carvalho, Saraiva Junior, Frezatti e Costa (2010); Klann, Postai e Ribeiro (2012); Pinheiro, Silva e Araújo (2013); Marques, Cunha, Walter e Faveri (2014); Faveri, Cunha, Santos e Leandro (2014); Meireles, Debastiani e Rojo (2015); Campos, Parellada, Atondo e Quintero (2015), Wegner, Begnis, Alievi e Maehler (2016) e Elsayed e Wahba (2016). Contudo, nenhum desses estudos apresentou alguma concepção diferente daquelas elencadas no Quadro 1 em termos das fases do ciclo de vida das organizações.

Portanto, das obras citadas naquele quadro é interessante salientar o modelo desenvolvido por Miller e Friesen (1984). Referidos autores elaboraram uma tipologia que

pode ser utilizada para prever diferenças entre características ambientais e organizacionais (como diferenças na estratégia, na estrutura ou no estilo de tomada de decisão), em distintos estágios do ciclo de vida organizacional. Segundo seus idealizadores, tal estudo foi motivado pelo fato de que as pesquisas existentes até então não possuíam base empírica sólida, pois eram realizadas de forma *cross-sectional*. Dessa forma, identificavam características estáticas de diferentes organizações em diferentes estágios do ciclo de vida. Nesse sentido, realizaram um estudo sobre as fases do ciclo de vida organizacional numa perspectiva longitudinal com base numa revisão de literatura que contemplou cinco fases de ciclo de vida: nascimento, crescimento, maturidade, renascimento e declínio.

Como esse modelo de ciclo de vida organizacional proposto por Miller e Friesen (1984) para classificar as empresas quanto ao ciclo de vida se destacou por sua profundidade conceitual e pelo embasamento empírico, tendo sido adotado em vários outros estudos, também foi priorizado na pesquisa ora relatada.

Adicionalmente, no que tange a pesquisas que associassem o ciclo de vida organizacional às práticas de controladoria adotadas pelas empresas, não foram encontradas publicações com esse enfoque. Por isso, entende-se que há uma lacuna de pesquisa que pode ser melhor explorada e pretende-se contribuir nessa direção por meio deste artigo.

3. Metodologia

Quanto ao desenho metodológico, esta pode ser caracterizada como uma pesquisa quantitativa de descrição. Rauen (2015, p. 157) menciona que esse tipo de estudo é mais conhecido como “levantamento de dados, sondagem ou *survey* e consiste na solicitação de informações a um grupo estatisticamente significativo de pessoas para posterior análise quantitativa, recorrendo-se a técnicas de pesquisa de campo”. O universo da pesquisa se limitou às cooperativas agropecuárias sediadas no estado do Paraná, que totalizavam 220 entidades registradas como atuantes neste segmento em 2016 (OCEPAR, 2017). Contudo, a amostra utilizada foi restrita às 16 maiores cooperativas em termos de receita líquida no ano de 2015, a partir do *ranking* da revista Exame sobre as mil maiores empresas do Brasil.

Em seguida, passou-se à fase de coletar os dados, onde o instrumento de pesquisa foi um questionário direcionado aos controladores/contadores (ou responsáveis pela controladoria) das cooperativas abrangidas. A coleta dos dados ocorreu em dezembro de 2016 com o envio de questionário especialmente elaborado aos profissionais citados das empresas pesquisadas. Dos questionários encaminhados, somente sete cooperativas responderam, o que

caracteriza o aspecto de “amostra por acessibilidade”. Ainda, para análise desses dados foi utilizada apenas a estatística descritiva em razão dos poucos participantes do estudo.

4. Apresentação e Análise dos Dados

O objetivo deste tópico é descrever e analisar os dados coletados através da pesquisa a fim de utilizá-los no sentido de encontrar resposta à questão de estudo formulada.

4.1. Descrição do perfil dos respondentes e das empresas participantes

A parte inicial do questionário pretendia conhecer os principais aspectos dos respondentes e das cooperativas participantes. Nesse rumo, no âmbito das questões relacionadas ao perfil dos profissionais que responderam ao estudo foram identificadas as peculiaridades quanto ao (i) cargo do responsável pela unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria; (ii) subordinação hierárquica do cargo ocupado; (iii) período de ocupação do cargo atual e (iv) formação acadêmica.

Na sequência foi inquirido acerca das características das entidades pesquisadas e cujas respostas estão sintetizadas no Quadro 2, onde a razão social das cooperativas foi omitida por solicitação de alguns dos respondentes.

Quadro 2: Características das Cooperativas Pesquisadas

Cooperativas	Ramo de atividade informado	Nº de funcionários	Configuração jurídica	Regime tributário
A	Comercialização de insumos agrícolas; recepção, armazenagem e beneficiamento de grãos e agroindústria (principalmente cortes de frango).	8.758	S/A capital fechado	Lucro Real
B	Agroindustrial.	2.506	S/A capital fechado	Lucro Real
C	Comércio de insumos agrícolas, armazenagem e beneficiamento de grãos, criação/integração.	4.830	S/A capital fechado	Lucro Real
D	Agronegócio.	2.567	S/A capital fechado	Lucro Real
E	Agroindustrial.	638	Limitada	Lucro Real
F	Comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiadas.	1.570	Limitada	Lucro Real
G	Comércio atacadista de cereais; comercialização de insumos agrícolas; recepção, armazenagem e beneficiamento de grãos.	2.650	S/A capital fechado	Lucro Real

Fonte: elaborado pelos autores.

Esta parte do questionário aplicado também tinha a intenção de conhecer a estrutura formal do setor/departamento de controladoria (ou equivalente) das cooperativas participantes. Por isso, inicialmente foi indagado a respeito da existência da unidade organizacional chamada “Controladoria” e as respostas coligidas permitiram deduzir que três das sete cooperativas (42,86%) possuem departamento de controladoria formalmente constituído e em quatro entidades participantes esse setor não estava formalizado com tal designação (57,14%).

Em seguida foi inquirido sobre a estrutura interna da controladoria/setor equivalente com o fito de conhecer quais setores/departamentos estavam subordinados à essa unidade organizacional. Então, se concluiu que os setores/departamentos de Contabilidade fiscal/societária/financeira, Contabilidade Gerencial, Orçamento Empresarial e Controle Patrimonial estavam subordinados à Controladoria (ou unidade equivalente) em todas as sete cooperativas. Por outro lado, se verificou também que as áreas de “Auditoria contábil”, “Auditoria interna”, “Tesouraria”, “Crédito e Cobrança”, “Recursos Humanos” e “Logística” não estavam hierarquicamente subordinados ao *Controller*.

4.2. Nível de uso das práticas de controladoria nas cooperativas participantes

O objetivo principal deste estudo consistiu investigar sobre as práticas de controladoria mais utilizadas e o respectivo nível de importância atribuído pelos gestores de cooperativas agropecuárias paranaenses, conforme o ciclo de vida dessas organizações. Nesse rumo, foi apresentado um rol de possíveis práticas para que os respondentes informassem aquelas com maior ou menor grau de utilização. A referida lista foi elaborada a partir do conjunto de pesquisas citado no estudo de Leite, Diehl e Manweiler (2015). Além disso, a tabulação das respostas obtidas foi realizada de acordo com a segregação em quatro estágios mencionada pela *International Federation of Accountants* (IFAC, 1998; LEITE, 2013), onde cada um desses períodos representa uma evolução/adaptação a um novo conjunto de condições com as quais as organizações passaram a se deparar ao longo dos anos.

Para apurar quais eram as práticas mais utilizadas foram apresentadas quatro alternativas de respostas que variavam de “não utiliza” a “utiliza totalmente”. Além disso, na análise a seguir considerou-se a soma das opções “utiliza muito” e “utiliza totalmente” para concluir sobre o nível de uso das práticas pesquisadas.

Assim, ao avaliar em conjunto o grau de utilização das práticas listadas constatou-se que as práticas de controladoria mais utilizadas foram: Análise do Retorno sobre o Investimento (ROI), Custeio Padrão, Custeio por Absorção, Avaliação de desempenho da empresa, Controles internos administrativos, Controles internos para proteção de ativos, Orçamento de capital e Preço de transferência. É interessante salientar que estas todas ostentaram um percentual de utilização superior a 70% e pertencem aos primeiro e segundo estágios. No nível intermediário de utilização ficaram posicionadas as práticas conhecidas por Custeio Direto (que pertence ao “Estágio 1”) e Análise do VPL/TIR e Planejamento Tributário (que integram o Estágio 2), com níveis de utilização em torno de 58% das cooperativas pesquisadas.

No caso das práticas menos utilizadas relacionadas com o Estágio 1 figurou apenas o Custeio Variável, enquanto que no âmbito do Estágio 2 constaram a Análise Custo/Volume/Lucro e o Orçamento Empresarial. Entretanto, nos estágios 3 e 4 foi identificado o menor nível de utilização das práticas respectivas. Nesse sentido, no terceiro estágio se apurou que a Análise da terceirização, o Custeio ABC, o Custeio TDABC e o Custeio *Kaizen* não eram usados em cinco das sete cooperativas (71%) e eram pouco utilizadas por duas das entidades em lume. No que concerne ao Custeio Meta, o mesmo era pouco utilizado por três cooperativas (43%), enquanto que as demais (57%) declararam não utilizá-lo. Por sua vez, o Método UEP era um pouco utilizado pelo *Controller* de uma e muito utilizado por outra cooperativa; enquanto que a *Open Book Accounting (OBA)* não era empregada pela Controladoria das entidades participantes.

De forma assemelhada, no que tange às práticas classificadas no quarto estágio constatou-se que a Análise da Cadeia de Valor, a Gestão Baseada em Valor (VBM), o Sistema de Gestão Econômica (GECON) e a Teoria das Restrições (TOC) não eram utilizados em seis cooperativas (86%) e que em apenas uma organização (14%) seu uso era feito com parcimônia. No que concerne ao *Balanced Scorecard (BSC)*, sua utilização foi encontrada somente em duas cooperativas (uma afirmou que utiliza muito e outra que utiliza-o totalmente). Por seu turno, a Gestão Interorganizacional de Custos (GIC) também teve baixo nível de uso, visto que cinco cooperativas responderam que esta prática não é utilizada. Mas, duas cooperativas afirmaram que há utilizam um pouco ou muito. Os Indicadores-chave de Desempenho (KPIs) também não eram utilizados por cinco cooperativas, mas duas qualificaram-no como “muito utilizado”. Por último, o Valor Econômico Agregado (EVA) não era utilizado por uma cooperativa, enquanto que cinco (71%) aduziram que utilizam-no um pouco e uma entidade que utiliza muito.

A partir do cenário evidenciado nos parágrafos precedentes e de acordo com os critérios da IFAC para classificação das práticas de controladoria por estágios é possível concluir que as práticas mais utilizadas pelas cooperativas da amostra pertencem ao primeiro e segundo estágios. Já as práticas menos utilizadas pertencem ao terceiro e quarto estágios.

Então, é pertinente considerar que as Controladorias das entidades em tela possuem foco prioritário na determinação dos custos e controle financeiro, através da análise do retorno sobre o investimento e da contabilidade de custos (integrantes do Estágio 1) e o fornecimento de informações para o planejamento e controle de gestão, com forte utilização do orçamento, análise de decisão e da contabilidade por responsabilidade (associados ao Estágio 2).

4.3. Nível de importância atribuído às práticas pesquisadas

Na sequência da pesquisa foram apresentadas questões com a finalidade de mensurar o nível de importância atribuído pelos respondentes às práticas de controladoria já citadas.

Com base nos dados coligidos é cabível considerar que as práticas de controladoria com maior nível de importância podem ser categorizadas em quatro estratos de importância:

- a) Nível 1, onde se posicionam as práticas consideradas como muito ou extremamente importantes por todas (100%) as cooperativas: Avaliação de desempenho da empresa e Orçamento de capital (ambas do Estágio 2).
- b) Nível 2, no qual figuram aquelas que foram qualificadas como relevantes por seis (85,7%) das cooperativas: Orçamento operacional e Planejamento tributário (as duas pertencentes ao Estágio 2).
- c) Nível 3, que abrange as práticas avaliadas como importantes por cinco das sete cooperativas (71,4%), ou seja, Análise do Retorno sobre o Investimento (ROI) e Custeio Direto (as duas do Estágio 1), Análise do VPL e/ou da TIR, Controles Internos Administrativos e Preço de Transferência (as três do Estágio 2).
- d) Nível 4, aquelas práticas que quatro respondentes (57,1%) julgaram como muito ou extremamente importantes: Custeio Padrão e Custeio por Absorção (do Estágio 1), Análise Custo/Volume/Lucro (do Estágio 2) e *Balanced Scorecard* (BSC) e Valor Econômico Agregado (EVA) que integram o Estágio 4.

No que concerne àquelas práticas com menor nível de importância atribuído pelos respondentes evidenciadas nas respostas “0-Irrelevante” e “1-Minimamente Importante”, constam o Custeio TDABC, os Indicadores-chave de Desempenho (KPI’s) e o Sistema de **Custos e @gronegocio on line** - v. 16, n. 3, Jul/Sep. - 2020. www.custoseagronegocioonline.com.br

Gestão Econômica (GECON), que assim foram classificadas por quatro das sete pesquisadas (57,1%). Estas foram seguidas por aquelas práticas que foram adjetivadas com baixa ou nenhuma relevância por 42,9% das cooperativas (três entidades), como é o caso da Análise da Terceirização (*Outsourcing*), do Método UEP, da Teoria das Restrições e do Valor Econômico Agregado (EVA). Acerca dessa realidade é interessante destacar que todas essas práticas consideradas de baixa importância pertencem aos Estágios 3 e 4, conforme classificação citada anteriormente. Destarte, se pode concluir que os respondentes da amostra atribuíram maior nível de importância às práticas de controladoria dos Estágios 1 e 2.

4.4. Classificação quanto ao ciclo de vida organizacional

Os níveis de utilização e importância podem estar associados ao estágio do ciclo de vida de uma organização. Então, para conhecer a respeito foi indagado também acerca de aspectos relacionados ao tema por intermédio de 40 questões cujas respostas visavam estabelecer uma pontuação que permitisse classificar cada cooperativa.

Com tal finalidade foi utilizada nas respostas uma escala que ia de 1 a 5, onde: “1-Discordo totalmente”; “2-Discordo parcialmente”; “3-Indiferente/neutro”; “4-Concordo parcialmente”; “5-Concordo totalmente”. A partir disso foi calculada a pontuação total de cada cooperativa para determinar o correspondente estágio do ciclo de vida organizacional, sendo que estas foram classificadas naqueles estágios predominantes e levando em consideração que a escala utilizada é crescente, procedimento semelhante foi adotado nas pesquisas de Frezatti *et al.* (2010) e Klann *et al.* (2012).

Para facilitar a compreensão os resultados apurados estão dispostos com detalhes na Tabela 1.

Tabela 1: Estágios do Ciclo de Vida das Cooperativas Pesquisadas

Cooperativas	Pontuação por estágios do ciclo de vida					Estágio(s) predominante(s)
	Nascimento	Crescimento	Maturidade	Renascimento	Declínio	
A	4	18	52	8	24	Maturidade/Declínio
B	8	25	30	4	4	Maturidade/Crescimento
C	7	17	54	8	27	Maturidade/Declínio
D	14	31	67	8	12	Maturidade
E	14	49	66	5	11	Maturidade
F	9	26	60	10	14	Maturidade
G	6	28	43	4	8	Maturidade/Crescimento

Fonte: elaborada pelos autores.

Diante das respostas obtidas por meio dos indicadores de mensuração do estágio do ciclo de vida organizacional empregados concluiu-se que todas as sete cooperativas apresentaram pontuações maiores em relação ao estágio “Maturidade”. Contudo, em virtude de que todas apresentaram características das demais fases optou-se por identificar na última coluna os estágios predominantes, ou seja, em alguns casos a pontuação não foi tão superior a ponto de que tal cooperativa pudesse se enquadrar num patamar único.

Por isso, no caso de duas entidades se optou por classificá-las nos estágios de “Maturidade/Declínio” (cooperativas “A” e “C”) e em outras duas qualificá-las como “Maturidade/Crescimento” (“B” e “G”). Ainda, as cooperativas “D”, “E” e “F” se destacaram por pontuações bem maiores na categoria “Maturidade”, motivo pelo qual assim foram classificadas.

4.5. Análise e cotejamento dos resultados

A partir dos dados coligidos por intermédio do questionário respondido pelos contadores/*controllers* das sete cooperativas pertencentes à amostra utilizada foi possível visualizar alguns “achados” relevantes em determinados pontos, como expresso em detalhes a seguir.

4.5.1. Resultados quanto às práticas de controladoria

Sobre o foco prioritário deste artigo, ou seja, quanto à utilização das práticas de controladoria e os níveis de relevância que lhes eram atribuídos, ficou comprovado que há disparidades sobre esses aspectos. Nesse sentido, a Figura 1 sintetiza a média das cooperativas pesquisadas acerca das práticas referentes aos quatro estágios definidos pela IFAC (1998), nesses dois ângulos avaliados.

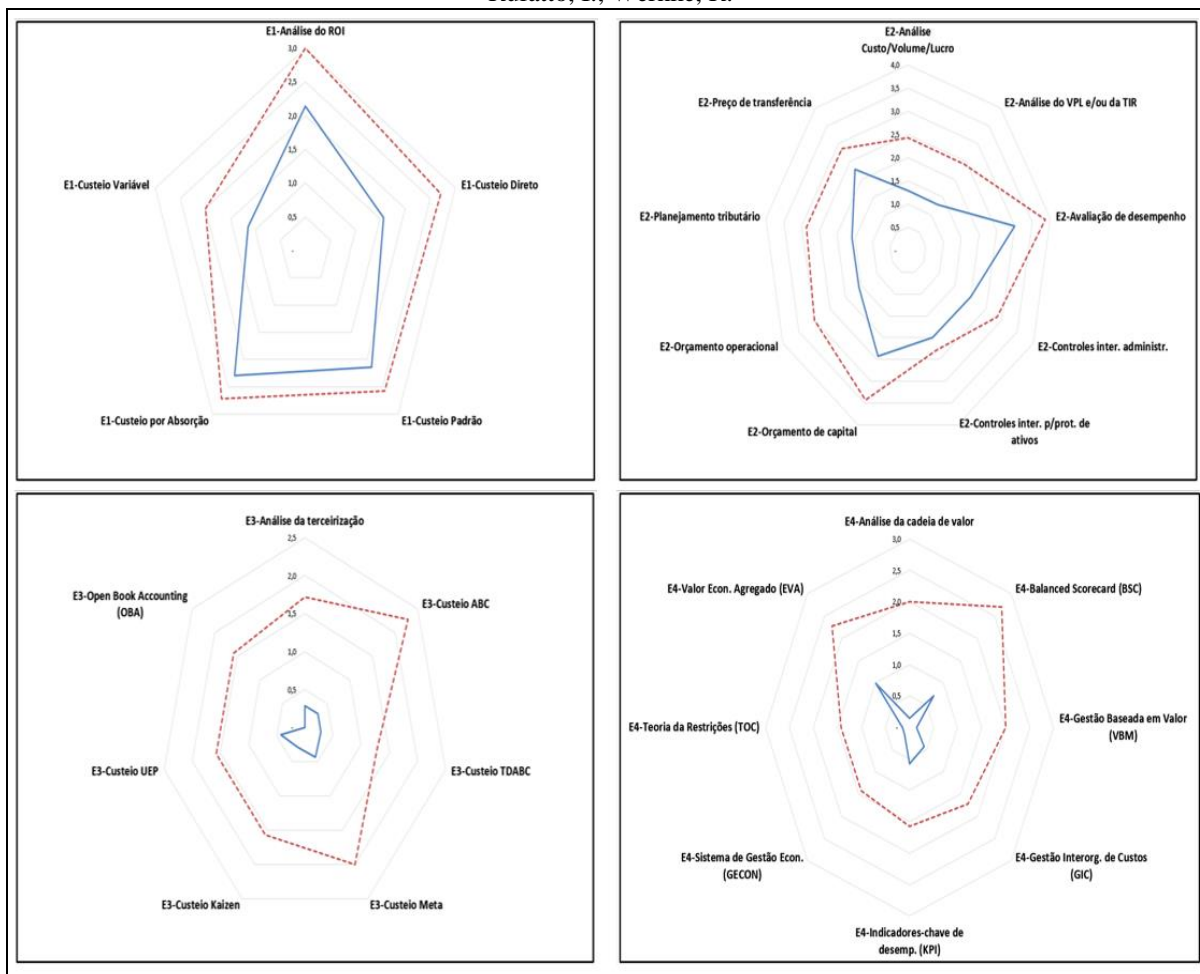


Figura 1: Nível de Execução versus Importância Atribuída às Práticas de Controladoria
 Fonte: elaborada pelos autores.

Cada um dos quatro quadrantes da Figura 1 contém um “gráfico radar” que engloba os estágios citados, sendo que os Estágios “1” e “2” estão posicionados na parte superior e os outros dois na parte inferior. Ainda, a linha pontilhada destaca o nível da importância atribuída, enquanto que a linha contínua espelha os níveis de utilização das práticas de controladoria no conjunto de cooperativas em tela. Portanto, quanto mais distantes as duas linhas estiverem, maior a discrepância apurada entre “utilização” e “importância”.

No âmbito do grau de utilização foi empregada uma escala com os seguintes parâmetros: “0-Não utiliza” (que significaria que tal prática não era utilizada), “1-Utiliza pouco”, “2-Utiliza muito” e “3-Utiliza totalmente” (que representaria uso integral das práticas). A partir disso foi possível apurar o índice médio de cada estágio neste rol de cooperativas, onde se concluiu que:

- Práticas do Estágio 1: média de utilização de 1,86 (62,00% do índice máximo “3”);
- Práticas do Estágio 2: chegaram ao patamar médio de 1,94 (equivalente a 64,67% do teto superior);
- Práticas do Estágio 3: atingiram grau de uso de apenas 0,29 (ou 9,67% do possível);

- d) Práticas do Estágio 4: alcançaram nível de utilização de 0,41 (somente 13,67% na escala citada).

Além disso, a Figura 1 salienta que as práticas que mais se destacaram em termos de sua utilização pelos contadores/*controllers* das cooperativas respondentes foram (por ordem decrescente): Avaliação de Desempenho da Empresa, Orçamento de Capital, Preço de Transferência, Custeio por Absorção, Custeio Padrão, Análise do Retorno sobre o Investimento (ROI), Controles Internos Administrativos, Controles Internos para Proteção de Ativos, Custeio Direto, Orçamento Operacional, Planejamento Tributário, Análise Custo/Volume/Lucro, Análise do VPL/TIR, Custeio Variável (todas pertencentes ao primeiro e segundo estágios).

Quanto às práticas de controladoria apresentadas aos respondentes que foram pouco/raramente utilizadas pelas cooperativas (todas classificadas nos Estágios “3” e “4”) é pertinente citar: Análise da Terceirização, Custeio ABC, Custeio TDABC, Custeio Meta, Custeio *Kaizen*, Custeio UEP, Análise da Cadeia de Valor, *Balanced Scorecard* (BSC), Gestão Baseada em Valor (VBM), Gestão Interorganizacional de Custos (GIC), Indicadores-Chave de Desempenho (KPI), Sistema de Gestão Econômica (GECON) e Teoria da Restrições (TOC). Ainda, é válido ressaltar que a prática denominada *Open Book Accounting* (OBA), integrante do terceiro estágio, não era utilizada em todas as entidades abrangidas no estudo.

No segundo foco da pesquisa se averiguou o nível de importância atribuído às práticas elencadas anteriormente. Nesse caso, a inserção nos gráficos apresentados na Figura 1 levou em consideração a seguinte escala para mensurar a importância imputada: “0-Irrelevante”, “1-Minimamente importante”, “2-Um pouco importante”, “3-Muito importante” e “4-Extremamente importante”. Assim, fundamentado nesses parâmetros foi apurada a realidade a seguir:

- 1) Estágio 1: as integrantes deste grupo foram avaliadas com índice médio de importância de 2,60 (o que equivale a 65,00% do nível máximo “4”);
- 2) Estágio 2: as práticas deste alcançaram nível médio de importância de 2,89 e atingiram 72,25% do limite superior;
- 3) Estágio 3: o patamar médio atingido por estas práticas chegou a 1,71 (ou seja, somente 42,75% do possível);
- 4) Estágio 4: apurou-se neste grupo um grau médio de importância de 1,89 (47,25% do total).

Ainda, ao averiguar individualmente quais práticas foram qualificadas como as mais valorizadas dessumiu-se que nas sete cooperativas foram (em ordem decrescente) as seguintes: Avaliação de Desempenho da Empresa, Orçamento de Capital, Orçamento Operacional, Análise do Retorno sobre o Investimento (ROI), Controles Internos Administrativos, Planejamento Tributário, Preço de Transferência, Custeio Direto, Custeio por Absorção (todas pertencentes ao primeiro e segundo estágios).

Quanto às práticas de controladoria para as quais os participantes atribuíram baixo grau de relevância é interessante listar: Custeio TDABC, Custeio *Kaizen*, Custeio UEP, *Open Book Accounting* (OBA), Indicadores-chave de desempenho (KPI), Sistema de Gestão Econômica (GECON), Teoria da Restrições (TOC), todas pertencentes ao terceiro e quarto estágios.

Destarte, com base na realidade mencionada em termos de “utilização” e “importância” é possível concluir que:

- As práticas classificadas nos Estágios 1 e 2 são as mais priorizadas quanto à utilização efetiva no cotidiano das cooperativas pesquisadas, enquanto as práticas de controladoria dos outros dois estágios são efetivamente pouco usadas pelos *controllers*.
- De forma assemelhada, a importância atribuída é superior no âmbito das práticas dos dois primeiros estágios, se comparados com aquelas dos Estágios 3 e 4. Porém, os respondentes evidenciaram que imputam às práticas destes últimos estágios graus de importância bem superiores (42,75% e 47,25% do nível máximo da escala empregada) aos respectivos patamares de utilização (9,67% e 13,67%). Isso se distingue do que foi apurado nos estágios 1 e 2, onde os níveis médios de uso (62% e 64,67% do grau máximo) se aproximaram dos de importância (65,00% e 72,25% do limite superior).

Ressalta-se que estes resultados estão alinhados aos de pesquisas anteriores (MÜLER; BEUREN, 2010; LEITE; DIEHL; MANVAILER, 2015; NUNES; SELLITTO, 2016; KLEIN; ALMEIDA, 2017), que também constataram que as empresas brasileiras priorizam a utilização de algumas práticas de controladoria (principalmente as dos estágios 1 e 2) em detrimento de outras (especialmente as dos estágios 3 e 4).

Com fundamento nos dados apurados também foi possível qualificar a atuação dos *controllers* dessas cooperativas segundo a classificação proposta por Weber (2011), que divide-os em “Contador de Feijões” e “Parceiro de Negócios” a partir das funções mais executadas por estes profissionais. O *Controller* da categoria “Contador de Feijões” prioriza as funções de elaboração de relatórios contábeis, controle da demonstração do resultado do

exercício, fluxo de caixa, fechamento de balanços, controle de custos, elaboração de planilhas, contratos, validação e inclusão de dados no sistema, interpretação da legislação, organização de documentos, atuação no estudo de viabilidade financeira e controle orçamentário, entre outras (WEBER, 2011). No caso do *Controller* que tem perfil de “Parceiro de Negócios”, este costuma exercer as funções de tomador de decisões dentro da organização, atuando mais proativamente e estrategicamente, apoiando a tomada de decisões (WIGGERS; LUNKES; SOUZA, 2015).

A partir do exposto é pertinente considerar que os contadores/*controllers* participantes da pesquisa, a priori, são enquadráveis no grupo “Contador de Feijões”, pois têm foco prioritário na determinação dos custos e controle financeiro, através de controles internos e da contabilidade de custos (integrantes do Estágio 1) e o fornecimento de informações para o planejamento e controle de gestão, com utilização do orçamento, análise de decisão e da contabilidade por responsabilidade (associados ao Estágio 2).

4.5.2. Resultados quanto ao ciclo de vida das cooperativas

Esta pesquisa se preocupou também em identificar o ciclo de vida organizacional das entidades abrangidas, a partir do modelo delineado por Miller e Friesen (1984), que considera a evolução do empreendimento desde o nascimento até seu declínio. O citado modelo foi corroborado pelo trabalho de Moores e Yuen (2001), que utilizaram-no para verificar como o ciclo de vida de uma empresa interfere no uso dos artefatos da contabilidade gerencial (ANTONOVZ; PANUCCI-FILHO; ESPEJO, 2010). Nesse rumo, se pode considerar que as características externas da organização, bem como a maneira que opera em um contexto externo, mudam de acordo com os estágios do ciclo de vida da entidade (AUZAIR; LANGFIELD-SMITH, 2005; KALLUNKI; SILVOLA, 2008). Como exemplo disso, Miller e Friesen (1984) mencionam o caso do aumento na formalização do processamento das informações, que evolui juntamente com a fase do ciclo de vida em que a entidade se encontra.

Então, no que concerne às cooperativas estudadas, a partir da escala utilizada (vide Tabela 1) constatou-se que todas alcançaram maior pontuação na fase “Maturidade”. Entretanto, apenas nas cooperativas “D”, “E” e “F” essa maturidade restou nitidamente superior aos demais estágios em virtude dos números apresentados a respeito. Acerca disso, Miller e Friesen (1984) pugnam que nesta etapa há uma considerável melhoria no processo de planejamento e aduzem como características dessa fase a formalização e o controle, o que

torna as organizações mais burocráticas. Ao confrontar essa característica de “Maturidade” com as práticas de controladoria utilizadas nessas três cooperativas apurou-se que as mais utilizadas foram: Análise do Retorno sobre o Investimento (ROI), Custeio Direto, Custeio por Absorção, Custeio Variável, Análise Custo/Volume/Lucro, Análise do VPL/TIR, Avaliação de Desempenho da Empresa, Orçamento de Capital, Orçamento Operacional, Planejamento Tributário, Preço de Transferência, Controles Internos Administrativos e Controles para Proteção de Ativos.

Por outro lado, as práticas consideradas mais importantes nestas entidades foram: Análise do Retorno sobre o Investimento (ROI), Custeio Direto, Custeio por Absorção, Custeio Variável, Análise Custo/Volume/Lucro, Análise do VPL/TIR, Avaliação de Desempenho da Empresa, Controles Internos Administrativos, Controles Internos para Proteção de Ativos, Orçamento de Capital, Orçamento Operacional, Planejamento Tributário, Preço de Transferência, Análise da Terceirização, Custeio ABC, *Balanced Scorecard* (BSC), Gestão Baseada em Valor (VBM), Indicadores-chave de Desempenho (KPI) e Valor Econômico Agregado (EVA).

Entretanto, nas cooperativas “A” e “C” o grau de maturidade predominava, mas a pontuação relacionada ao estágio de “Declínio” também pode ser destacada, motivando a classificação destas como “Maturidade/Declínio”. Ou seja, mesmo que possam ser enquadradas no estrato da “Maturidade”, as referidas organizações já possuem peculiaridades relacionadas com a fase de “Declínio”, onde Miller e Friesen (1984) citam que há redução nos instrumentos de controle, levando a empresa a regredir para soluções simples e menos sofisticadas diante dos graves problemas enfrentados. Nestas duas organizações foi identificado que as práticas de controladoria mais usadas pelos *Controllers* eram: Custeio Padrão, Avaliação de Desempenho da Empresa, Controles Internos Administrativos, Orçamento de Capital, Preço de Transferência, *Balanced Scorecard* (BSC). Ainda, na lista daquelas consideradas as mais importantes cabe enumerar: Custeio Direto, Avaliação de Desempenho da Empresa, Controles Internos Administrativos, Orçamento de Capital e *Balanced Scorecard* (BSC).

Por sua vez, as cooperativas “B” e “G” ostentaram pontuações mais significativas nas etapas do ciclo de vida denominadas “Maturidade” (principalmente) e “Crescimento”: respectivamente “30” e “25” no caso da primeira empresa e “43” e “28” na segunda. Com isso, considerou-se que ambas poderiam ser qualificadas num ponto que mesclasse essas duas características que prevaleceram, motivando a designação “Maturidade/Crescimento” que lhes foi atribuída neste estudo. Convém ressaltar que Miller e Friesen (1984) defendem que uma

das características associadas ao estágio do Crescimento é a formalização dos procedimentos. No que tange às práticas mais utilizadas nestas duas entidades se concluiu que foram: Custeio Padrão, Custeio por Absorção, Avaliação de Desempenho da Empresa e Planejamento Tributário.

Quanto àquelas adjetivadas como as mais importantes, na lista a respeito devem ser inseridas: Análise Custo/Volume/Lucro, Análise do VPL/TIR, Avaliação de Desempenho da Empresa, Controles Internos Administrativos, Controles Internos para Proteção de Ativos, Orçamento de Capital, Planejamento Tributário, Preço de Transferência, Custeio Meta, *Balanced Scorecard* (BSC) e Valor Econômico Agregado (EVA).

Portanto, foi possível deduzir que há evidências que as práticas de controladoria convergem conforme o ciclo de vida das cooperativas abrangidas no estudo. Se chegou a essa conclusão porque naquelas três que se encontram no estágio da “Maturidade” (cooperativas “D”, “E” e “F”) constatou-se uma forte utilização das práticas voltadas para planejamento, orçamento e controle (embora possam utilizar também aquelas relacionadas à gestão de custos), mesmo que algumas destas predominem em relação às outras, a depender da cooperativa.

No caso das cooperativas classificadas como “Maturidade/Declínio” na Tabela 1 (“A” e “C”), estas relataram utilizar menos as práticas referentes ao planejamento, orçamento e controle. Nesse sentido, priorizaram as práticas de Custeio Padrão, Avaliação de Desempenho da Empresa, Controles Internos Administrativos, Orçamento de Capital, Preço de Transferência e *Balanced Scorecard* (BSC). Com isso, corroboram parcialmente o posicionamento defendido por Miller e Friesen (1984) de que na fase de “Declínio” há redução no uso de instrumentos de controle em relação ao estágio anterior.

No que tange às cooperativas que foram adjetivadas como pertencentes ao estágio denominado “Maturidade/Crescimento” (“B” e “G”), estas não apresentaram evidências que assegurassem uma relação estreita entre o atual ciclo de vida e as práticas de controladoria prioritariamente utilizadas. Nesse sentido, a característica principal do estágio “Crescimento” é a formalização dos procedimentos, mas estas duas entidades informaram utilizar com maior ênfase as práticas Custeio Padrão, Custeio por Absorção, Avaliação de Desempenho da Empresa e Planejamento Tributário. Essa constatação pode estar enviesada pela categorização “mista” que foi efetuada para estas duas organizações nesta pesquisa, visto que ambas possuem características predominantes de “Maturidade”, mas a pontuação constante da Tabela 1 referente ao estágio de “Crescimento” era assemelhada (no contexto da cooperativa

“B”, 30 contra 25 pontos) e relevante, mesmo que inferior, no caso da entidade “G” (43 contra 28 pontos).

É pertinente salientar que não foram encontradas publicações que relacionassem os níveis de utilização e de importância das práticas de controladoria conforme o ciclo de vida organizacional no âmbito de cooperativas agrícolas, o que prejudica o cotejamento dos resultados desta pesquisa com estudos precedentes. Mesmo que isso possa ser considerado uma restrição, por não permitir a estrita comparabilidade com outras investigações, entende-se que também pode ser qualificado como uma contribuição do trabalho ora relatado, pois pode servir para chamar a atenção de outros pesquisadores no sentido de esquadrihar melhor esse campo de estudo ainda pouco explorado na literatura contábil brasileira.

5. Considerações Finais

O estudo visou responder questão relacionada às práticas de controladoria mais utilizadas e o respectivo nível de importância atribuído pelos gestores de cooperativas agropecuárias paranaenses, conforme o ciclo de vida dessas organizações. Com isso, objetivou identificar se haveria divergências entre os níveis de uso e da importância atribuída às práticas de controladoria em virtude do estágio do ciclo de vida organizacional das cooperativas pesquisadas. Assim, a partir do exposto nas seções anteriores os autores consideram que tal pergunta foi adequadamente respondida e o objetivo pretendido foi alcançado. Nesse sentido, na seção 4.2 foram relatadas as práticas mais utilizadas, conforme os estágios da IFAC (1998), na seção 4.3 foi evidenciado o nível de importância atribuído pelos participantes do estudo às práticas listadas e na Tabela 1 foi identificado o estágio do ciclo de vida dessas organizações para, posteriormente, associá-los às práticas pesquisadas.

Quanto aos “achados” resultantes, convém destacar alguns pontos. O primeiro diz respeito às práticas de controladoria que as cooperativas mais adotam no cotidiano gerencial, sendo as que as mais utilizadas pertencem aos estágios “1” e “2”, enquanto que aquelas efetivamente menos empregadas pelos *Controllers* estão associadas aos estágios “3” e “4”. O segundo aspecto refere-se à importância atribuída às práticas citadas, onde foi constatado que naquelas integrantes dos estágios “1” e “2” os níveis médios de utilização (62% e 64,67%, respectivamente) se aproximaram dos índices de importância (65,00% para o estágio “1” e 72,25% para o “2”), conforme exposto em seção precedente. Adicionalmente, no que se refere às práticas classificadas nos estágios “3” e “4” o cenário foi diferente porque os graus da importância imputada às mesmas foram bem superiores (42,75% e 47,25% respectivamente)

aos patamares de utilização (9,67% e 13,67%). O terceiro ponto vincula-se ao ciclo de vida das cooperativas abrangidas, onde foi possível concluir que aquelas classificadas exclusivamente no estágio de “Maturidade” (“D”, “E” e “F”) utilizam de forma mais expressiva as práticas relacionadas a planejamento, orçamento e controle, se comparadas às demais entidades pesquisadas. Além disso, naquelas que apresentavam características mistas (“Maturidade/Declínio”), como é o caso das cooperativas “A” e “C”, o resultado da pesquisa se coadunou à peculiaridade citada por Miller e Friesen (1984) acerca da redução dos instrumentos de controle quando identificada a fase declinante. Por último, nas cooperativas qualificadas como “Maturidade/Crescimento” (“B” e “G”) não foram constatados indícios de que houvesse uma ligação mais estreita entre o ciclo de vida organizacional e as práticas de controladoria utilizadas.

No que concerne às contribuições desta pesquisa, convém ressaltar dois aspectos. Do ponto de vista teórico, os resultados do estudo contribuem no sentido de indicar que as investigações podem avançar para compreender a relação entre os níveis de utilização e de importância atribuídos (pelos gestores de cooperativas agrícolas) às práticas de controladoria conforme o ciclo de vida dessas entidades. Destarte, os resultados citados somam-se às poucas pesquisas voltadas à atuação da controladoria nas cooperativas agrícolas brasileiras.

Além disso, as contribuições da pesquisa trazem indícios de que os níveis de utilização e de importância atribuídos pelos gestores de cooperativas agrícolas às práticas de controladoria, se considerado o ciclo de vida dessas organizações, estão alinhados parcialmente com alguns estudos anteriores (MÜLER; BEUREN, 2010; LEITE; DIEHL; MANVAILER, 2015; NUNES; SELBITTO, 2016; KLEIN; ALMEIDA, 2017) que também constataram que empresas brasileiras (de outros segmentos) priorizam a utilização de práticas de controladoria dos estágios 1 e 2, em detrimento das práticas dos estágios 3 e 4.

Quanto às limitações associáveis, a mais relevante diz respeito à reduzida amostra não probabilística utilizada, determinada pelo critério de acessibilidade aos dados, que não permite fazer generalizações para outras cooperativas do mesmo ou de outros segmentos. Além disso, as respostas coligidas por intermédio do questionário estão fundamentadas nas percepções dos respondentes (contadores/*controllers* responsáveis pelo setor de controladoria), o que pode conter algum viés que prejudique a qualidade da informação oriunda.

Para futuros estudos sobre o tema investigado sugere-se a ampliação da pesquisa para um número maior de cooperativas, de modo a tornar mais representativos os resultados. Além

disso, caberia investigar outros segmentos empresariais para testar a vinculação das práticas de controladoria ao ciclo de vida das empresas pesquisadas.

6. Referências

ABDEL-KADER, M.; LUTHER, R. The impact of firm characteristics on management accounting practices: a UK-based empirical analysis. *The British Accounting Review*, v.40, n.1, p.2-27, 2008.

ANTONOVZ, T.; PANUCCI-FILHO, L.; ESPEJO, M. M. S. B. Nível de aderência dos artefatos de contabilidade gerencial sob a perspectiva do ciclo de vida organizacional: um estudo de caso. *Enfoque: Reflexão Contábil*, v.29, n.2, p.40-52, 2010.

AUZAIR, S.M.; LANGFIELD-SMITH, K. The effect of service process type, business strategy and life cycle stage on bureaucratic MCS in service organizations. *Management Accounting Research*, v.16, n.4, p.399-421, 2005.

BEUREN, I. M. O papel da controladoria no processo de gestão. In: SCHMIDT, P. (Org.). *Controladoria: agregando valor para a empresa*. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BORINELLI, M. L. *Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis*. 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

CAMPOS, H. M.; PARELLADA, F. S.; ATONDO, G. H.; QUINTERO, M.R. Strategic decision making, entrepreneurial orientation and performance: an organizational life cycle approach. *Revista de Administração FACES*, v.14, n.2, p.8-24, 2015.

CARVALHO, K. L.; SARAIVA JUNIOR, A. F.; FREZATTI, F.; COSTA, R. P. A. contribuição das teorias do ciclo de vida organizacional para a pesquisa em contabilidade gerencial. *Revista de Administração Mackenzie*, v.11, n.4, p.98-130, 2010.

CIUHUREANU, A. T. The dualism of the accounting activity of the company: characteristics of the managerial accounting and implications in the management of the company. *Annals of the University of Petroșani Economics*, v.12, n.2, p.92-104, 2012.

DURIGON, A. R.; DIEHL, C. A. Controladoria no setor público: uma análise dos artigos publicados no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade – período de 2001 a 2011. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, v.24, n.2, p.91-109, 2013.

ELSAYED, K.; WAHBA, H. Reexamining the relationship between inventory management and firm performance: an organizational life cycle perspective. *Future Business Journal*, v.2, n.1, p.65-80, 2016.

FAVERI, D. B.; CUNHA, R. P; SANTOS, V.; LEANDRO, D. A. Relação do ciclo de vida organizacional com o planejamento: um estudo com empresas prestadoras de serviços contábeis do estado de Santa Catarina. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, v.8, n.4, p.382-402, 2014.

FREZATTI, F.; RELVAS, T. R. S.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E. R.; BIDO, D. S. Perfil de planejamento e ciclo de vida organizacional nas empresas brasileiras. *Revista de Administração*, v.45, n.4, p.383-399, 2010.

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

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS – IFAC. *International Management Accounting Practice 1 – IMAPI*. Disponível em:

<http://www.mia.org.my/handbook/guide/IMAP/imap_1.htm>. Acesso em: 05 jun. 2013.

KALLUNKI, J.; SILVOLA, H. The effect of organizational life cycle stage on the use of activity-based costing. *Management Accounting Research*, v.19, n.1, p.62-79, 2008.

KLANN, R. C.; POSTAI, K. R.; RIBEIRO, M. J. Relação entre o ciclo de vida organizacional e o planejamento em empresas metalúrgicas do Município de Brusque - SC. *Revista de Contabilidade e Organizações*, v.6, n.16, p.119-142, 2012.

KLEIN, L.; ALMEIDA, L. B. A influência dos fatores contingenciais na adoção de práticas de contabilidade gerencial nas indústrias paranaenses. *Revista Universo Contábil*, v.13, n.3, p.90-119, 2017.

LEITE, E. G. *Adoção de práticas de controladoria por empresas atuantes no Brasil: um estudo sob a ótica da teoria da contingência*. 2013. 144 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade do Vale dos Rios dos Sinos, São Leopoldo, 2013.

LEITE, E. G.; DIEHL, C. A.; MANVAILER, R. H. M. Práticas de controladoria, desempenho e fatores contingenciais: um estudo em empresas atuantes no Brasil. *Revista Universo Contábil*, v.11, n.2, p.85-107, 2015.

LUNKES, R. J.; SCHNORRENBARGER, D. *Controladoria na coordenação dos sistemas de gestão*. São Paulo: Atlas, 2009.

LUNKES, R. J.; SCHNORRENBARGER, D.; ROSA, F. S. da. Funções da controladoria: uma análise no cenário brasileiro. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, v.15, n.47, p.283-299, 2013.

MACEDO, J. F. *Ciclo de vida das organizações e transição de liderança na empresa familiar*. 2008. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) - Curso de Pós-Graduação em Engenharia de Produção - UFSC, Florianópolis, 2008.

MARQUES, A. C. F. *Deterioração organizacional: como detectar e resolver problemas de deterioração e obsolescência organizacional*. São Paulo: Makron Books, 1994.

MARQUES, L.; CUNHA, P. R.; FAVERI, D. B.; WALTER, F. M. Relação entre o ciclo de vida organizacional e o processo orçamentário em empresas metal-mecânicas do alto e médio Vale do Itajaí. *Enfoque: Reflexão Contábil*, v.33, n.2, p.1-18, 2014.

MEIRELES, B. O.; DEBASTIANI, S. M.; ROJO, C. A. Proposta de intervenção empresarial com base no ciclo de vida organizacional proposto por Greiner: o caso da Scherer Indústria de Implementos Agrícolas. *Revista Capital Científico-Eletrônica (RCCe)*, v.13, n.3, p.111-123, 2015.

MILLER, D.; FRIESEN, P. H. A longitudinal study of corporate life cycle. *Management Science*, v.30, n.10, p.1161-1183, 1984.

MOORES, K.; YUEN, S. Management accounting systems and organizational configuration: a lifecycle perspective. *Accounting Organizations and Society*, v.26, n.4-5, p.351-389, 2001.

MOSIMANN, C. P.; FISCH, S. *Controladoria: seu papel na administração de empresas*. São Paulo: Atlas, 1999.

MÜLER, E. T. C.; BEUREN, I. M. Estrutura formal e práticas da controladoria em empresas familiares brasileiras. *Gestão & Regionalidade*, v.26, n.76, p.105-120, 2010.

NUNES, A. A. B.; SELLITTO, M. A. A Controladoria como suporte à estratégia da empresa: estudo multicaso em empresas de transporte. *Revista de Administração Mackenzie*, v.17, n.1, p.135-164, 2016.

OCEPAR. *Sindicato e Organização das Cooperativas do Estado do Paraná*.

Indicadores_cooperativismo_paranaense_atualizado. 2017. Disponível em:

<http://www.paranacooperativo.coop.br/ppc/images/Comunicacao/2015/noticias/12/03/encontro_estadual_I>. Acesso em: 10. jan. 2017.

OLIVEIRA JÚNIOR, C. C. *A avaliação da eficiência empresarial das cooperativas*. 3ª ed. Curitiba: OCEPAR, 1996.

OLIVEIRA, E. L.; BEUREN, I. M. Adequação dos controles de gestão às contingências ambientais em empresa familiar do ramo de papel e celulose. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, v.14, n.1, p.1-17, 2009.

OLIVEIRA, C. R.; LAVARDA, C. E. F.; PATON, C. Fatores determinantes da folga orçamentária associados ao ciclo de vida organizacional. In: Seminários em Administração - SEMEAD, 13, 2010, São Paulo. *Anais...* São Paulo: USP, 2010.

OLIVEIRA, D. P. R. *Planejamento estratégico: conceitos, metodologia e práticas*. São Paulo: Atlas, 2010.

PINHEIRO, R. W.; SILVA, W. A. C.; ARAÚJO, E. A. T. Análise conjunta do ciclo de vida e da longevidade empresarial: um enfoque em indústria, comércio e agronegócio. *Revista de Negócios*, v.18, n.3, p.37-57, 2013.

RAUEN, F. J. *Roteiros de iniciação científica: os primeiros passos da pesquisa científica desde a concepção até a produção e a apresentação*. Palhoça: Editora UNISUL, 2015.

ROEHL-ANDERSON, J. M.; BRAGG, S. M. *Manual del controller: funciones, procedimientos y responsabilidades*. Tradução de Gloria Hillers Luque. Bilbao: Deusto, 1996.

SILVA, N. D. R.; CARNEIRO, A. F.; RAMOS, E. G. Controladoria no setor público: uma comparação entre as leis de criação em quatro dos maiores municípios de Rondônia e a literatura. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, v.3, n.2, p.73-87, 2015.

SOUTES, D. O. *Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras*. 2006. 116 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

SOUZA, B. C.; NECYK, G. A.; FREZATTI, F. Ciclo de vida das organizações e a contabilidade gerencial. *Enfoque: Reflexão Contábil*, v.27, n.1, p.9-22, 2008.

TILLEMA, S. Towards an integrated contingency framework for MAS sophistication: case studies on the scope of accounting instruments in dutch power and gas companies. *Management Accounting Research*, v.16, n.1, p.101-129, 2005.

VARGAS, S. B. de; BORINELLI, M. L. Práticas de controladoria adotadas por empresas sob regulação governamental. In: Congresso Anpcont, 10, 2016, Ribeirão Preto. *Anais...* Anpcont, Ribeirão Preto, 2016.

VOGT, M., DEGENHART, L.; LAVARDA, C. E. F. Motivações, habilidades e competências do controller na percepção de alunos que cursam pós-graduação em controladoria. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, v.16, n.48, p.105-123, 2017.

WEBER, J. The development of controller tasks: explaining the nature of controllership and its changes. *Journal of Management Control*, v.22, n.1, p.25-46, 2011.

WEGNER, D.; BEGNIS, H. S. M.; ALIEVI, R. M.; MAEHLER, A. E. The dynamics of cooperation: proposal of a life cycle model of small-firm networks. *Gestão & Regionalidade*, v.32, n.94, p.118-130, 2016.

WIGGERS, N.; LUNKES, R. J.; DE SOUZA, P. Controller: estudo sobre a relação entre funções, salário e formação acadêmica. *Enfoque: Reflexão Contábil*, v.34, n.2, p.1-14, 2015.

YALCIN, S. Adoption and benefits of management accounting practices: an inter country comparison. *Accounting in Europe*, v.9, n.1, p.95-110, 2012.