

## **ISOMORFISMO INSTITUCIONAL NA ADOÇÃO DAS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL NAS COOPERATIVAS AGROPECUÁRIAS**

**Antonio Carpes**

*Universidade Federal Da Fronteira Sul*

**Chaline Evangelho Meyr**

*Universidade Estadual Do Oeste Do Parana/Universidade Federal Da Fronteira Sul*

### **Resumo**

Este estudo objetivou geral analisar como ocorre a adoção de práticas e instrumentos de contabilidade gerencial sob a ótica da Teoria Neo-Institucional nas cooperativas agropecuárias, a qual aborda a homogeneização das instituições por meio dos isomorfismos mimético, coercitivo e normativo. Para tanto foi realizado uma pesquisa exploratória e qualitativa por meio de entrevistas com representantes de cinco cooperativas agropecuárias. Os resultados evidenciaram a utilização de artefatos de contabilidade gerencial tradicionais e modernos, porém com predominância dos artefatos tradicionais. Verificou-se também os três tipos de isomorfismo no processo de adoção das técnicas de contabilidade gerencial, de modo que os mecanismos mais evidentes referem-se ao isomorfismo mimético. Conclui-se que há uma busca por técnicas de controle gerencial por parte das cooperativas agropecuárias e que tal busca ocorre de modo isomórfico de modo que há uma tendência na busca pelo conhecimento de técnicas já legitimadas pelo mercado.

Palavras-chave: Isomorfismo; Teoria Institucional; Cooperativas agropecuárias

**ISOMORFISMO INSTITUCIONAL NA ADOÇÃO DAS PRÁTICAS DE  
CONTABILIDADE GERENCIAL NAS COOPERATIVAS AGROPECUÁRIAS****RESUMO**

Este estudo objetivou geral analisar como ocorre a adoção de práticas e instrumentos de contabilidade gerencial sob a ótica da Teoria Neo-Institucional nas cooperativas agropecuárias, a qual aborda a homogeneização das instituições por meio dos isomorfismos mimético, coercitivo e normativo. Para tanto foi realizado uma pesquisa exploratória e qualitativa por meio de entrevistas com representantes de cinco cooperativas agropecuárias. Os resultados evidenciaram a utilização de artefatos de contabilidade gerencial tradicionais e modernos, porém com predominância dos artefatos tradicionais. Verificou-se também os três tipos de isomorfismo no processo de adoção das técnicas de contabilidade gerencial, de modo que os mecanismos mais evidentes referem-se ao isomorfismo mimético. Conclui-se que há uma busca por técnicas de controle gerencial por parte das cooperativas agropecuárias e que tal busca ocorre de modo isomórfico de modo que há uma tendência na busca pelo conhecimento de técnicas já legitimadas pelo mercado.

**Palavras-chave:** Isomorfismo; Teoria Institucional; Cooperativas agropecuárias.

**1 INTRODUÇÃO**

A Teoria Institucional surgiu como um contraponto das teorias racionalistas ao reconhecer a influência do ambiente institucional nas organizações (Scott, 2008). A mesma trata de uma abordagem sociológica que contribui para a gestão das organizações tendo em vista que um empreendimento resulta não somente da ação humana, mas também da interação com o contexto cultural, político e de processos cognitivos, simbólicos e sociais (Barbosa Neto & Colauto, 2010).

A partir da década de 1970 houve uma retomada da teoria institucional nas ciências sociais o que foi denominado de neoinstitucionalismo (Carvalho, Vieira & Goulart, 2005). Dentre as linhas da nova teoria institucional pesquisadas pela academia, Carvalho, Vieira e Goulart (2005) destacam o fenômeno do isomorfismo. O isomorfismo representa o processo de homogeneização das instituições e pode assumir a forma de isomorfismo coercitivo, mimético e normativo (Dimaggio & Powell, 2005).

Conforme elucidam Burn e Scapens (2000) as práticas gerenciais podem moldar e serem moldadas pelas instituições presentes no ambiente em que a organização atua. Nesse sentido, ao considerar que as organizações podem ser influenciadas pelo meio institucional, por conseguinte as práticas adotadas pela contabilidade podem vir a sofrerem reflexos do meio em que a referida organização está inserida. Dessa forma, a adequação das estruturas e processos, na busca de similaridades, denota um processo de isomorfismo (Zucker, 1988).

Em função da diversidade presente nos instrumentos e práticas de contabilidade gerencial disponíveis para as organizações, alguns autores classificaram essas técnicas em tradicionais e modernas. Ferreira e Otley (2006) e Soutes e Zen (2005) buscaram uma classificação temporal, ao passo que Chenhall e Langfield-Smith (1998) diferenciaram as técnicas por seu reflexo no desempenho da organização.

A literatura sobre isomorfismo nas técnicas e práticas gerenciais vem se desenvolvendo no cenário nacional (Oyadomari et al., 2008; Santos, 2008; Callado & De Pinho, 2015; De Almeida & Callado, 2018) e internacional (Brandau et al., 2013; Zarzycka, Dobroszek & Almasan, 2017). Percebe-se uma atenção ao tema, entretanto com uma diversidade no tocante aos universos pesquisados. Nessa lente, observa-se um segmento relevante no cenário, tanto econômico como social, o qual refere-se ao cooperativismo, cujo segmento encontra-se pouco explorado dentro do escopo da literatura, quando se trata da investigação científica no âmbito

dos processos isomórficos dentro das práticas de contabilidade (Zucker, 1988).

Na literatura, poucos estudos visam analisar as práticas gerenciais utilizadas pelas cooperativas agropecuárias (Ferrari, Diehl & Souza, 2011; Mário et al., 2013; Dos Reis & Teixeira, 2013; Reis, Tarifa & Almeida, 2017), assim como nenhum destes busca avaliar o fenômeno do isomorfismo nas práticas de contabilidade utilizadas por essas sociedades.

Apesar da literatura incipiente voltada às cooperativas, estas constituem importante nicho de pesquisa e têm se consolidado no cenário econômico e social do Brasil, permitindo a inserção econômica dos associados nos mercados e promovendo o aumento da renda regional (Ensslin et. al, 2014). Dados do Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo do estado do Rio Grande do Sul - Sescop/RS (2017) revelam que 240 cooperativas brasileiras movimentam US\$ 5,137 bilhões em exportações para 147 países, além das sociedades cooperativas gerarem 372 mil empregos no país.

Dados mais recentes publicados pela Organização da Cooperativas Brasileiras (OCB) relatam expressivos números indicando que as 300 maiores cooperativas faturaram uma quantia equivalente a R\$ 2,1 trilhões, das quais aproximadamente 2 milhões de cooperativas são do segmento agropecuário. No Brasil, o modelo de negócios das sociedades cooperativas tem demonstrado um crescimento na ordem de 62%, o que influencia diretamente na geração de emprego e renda, cujo crescimento foi na casa de 43% (OCB, 2020). Os referidos números denotam patrimônios relevantes, os quais aliados as peculiaridades do modelo de negócio, podem valer-se da contabilidade para fortalecer a transparência e *compliance* na gestão das referidas sociedades.

Assim, as cooperativas desempenham um importante papel para a economia brasileira, principalmente no tocante à produção agropecuária. O Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento estima que o cooperativismo agropecuário opere com 1597 instituições e 180,1 mil cooperados, sendo que 48% da produção agrícola do país perpassa de alguma forma por uma cooperativa agropecuária (Sescop/RS, 2017).

Diante do exposto, a presente pesquisa busca responder à seguinte questão: *como ocorre a adoção de práticas e instrumentos de contabilidade gerencial, sob a ótica da Teoria Neo-Institucional nas cooperativas agropecuárias?* Justifica-se o tema em virtude da relevância do cooperativismo agropecuário e os estudos anteriores não visualizarem o fenômeno isomórfico na adoção dos artefatos gerenciais nessas organizações. Assim, este estudo tem como objetivo geral analisar como ocorre a adoção de práticas e instrumentos de contabilidade gerencial, sob a ótica da Teoria NeoInstitucional nas cooperativas agropecuárias.

O estudo está organizado em cinco seções, iniciando com esta introdução. Na sequência é apresentada contextualização conceitual dos temas propostos, bem como os estudos anteriores. A seguir evidenciam-se os procedimentos metodológicos. Após são elencados os principais resultados obtidos e as considerações finais.

## 2 REVISÃO DA LITERATURA

Esta sessão apresenta a literatura acerca do isomorfismo institucional sob a ótica Neoinstitucionalista. Ademais, aborda também a contabilidade gerencial e a classificação dos artefatos. Por fim apresentam-se os estudo acadêmicos já realizados sobre o tema tanto em âmbito nacional como internacional.

### 2.1 A Teoria Institucional, a Nova Sociologia Institucional e os Isomorfismos

Por muito tempo a pesquisas no campo organizacional foram realizadas partindo-se da premissa de que as decisões humanas são pautadas somente na racionalidade (Grande, 2008). A teoria institucional surge como uma contraposição a esses modelos racionalistas. Assim os trabalhos fundadores da teoria institucional chamaram a atenção para a realidade e a influência do ambiente institucional nas organizações (Scott, 2008).

A teoria institucional tem origem em formulações teóricas das últimas décadas do século XIX de economistas como Thorstein Veblen, John Commons e Westley Mitchel, e sociólogos como Emile Durkheim e Max Weber (Carvalho, Vieira & Lopes, 1999). De acordo com Scott (2008) esse período inicial foi marcado por formulações que enfatizaram o papel do hábito e as pressões morais e do costume na consolidação da ordem social. Em um segundo momento, a partir da segunda metade do século XX, os argumentos voltavam-se à importância de sistemas simbólicos e mapas mentais que fornecem diretrizes para o comportamento por meio do que foi denominado de nova sociologia institucional (Scott, 2008).

A teoria institucional é ancorada em conceitos como a institucionalização, as normas, os mitos e a legitimidade (Carvalho, Vieira & Lopes, 1999). Essa última, a legitimidade, é, para Machado-da-Silva, Fonseca e Crubellate (2005), a palavra-chave do novo institucionalismo pois é ela que leva à manutenção ou mudança das instituições. A busca por legitimidade tem levado à homogeneidade das estruturas e das ações organizacionais, processo denominado de isomorfismo (Carvalho, Vieira & Lopes, 1999).

O isomorfismo das instituições pode ser definido como um processo limitador que leva a uma unidade da população a se assemelhar-se à outras unidades que se encontram nas mesmas condições ambientais (Santos, 2008). DiMaggio e Powell (2005) identificaram três mecanismos que levam às mudanças isomórficas institucionais: isomorfismo coercitivo, isomorfismo mimético e isomorfismo normativo.

O isomorfismo coercitivo, na visão de DiMaggio e Powell (2005), tem origem política e relaciona-se com a busca por legitimidade tendo em vista que advém de pressões formais e informais que outras organizações exercem, das expectativas culturais da sociedade ou como uma resposta direta a ordens governamentais. Já o isomorfismo mimético, segundo os autores, trata de uma resposta padronizada às incertezas de modo que as organizações utilizem outras como um modelo a ser seguido. Por fim, o isomorfismo normativo está associado à profissionalização, haja vista que as categorias profissionais estão sujeitas às mesmas pressões coercitivas e miméticas que as organizações, além do apoio a educação formal e do crescimento das redes de profissionais, associações e órgãos de classe, que contribuem para esse tipo de isomorfismo (DiMaggio & Powell, 2005). Para os autores esses mecanismos se misturam, mas isoladamente cada um pode derivar de condições distintas e levar a resultados diferentes.

## **2.2 Contabilidade Gerencial**

A contabilidade gerencial pode ser definida como o processo de produzir informações direcionadas a partir das necessidades informacionais dos indivíduos internos das organizações para orientá-los nas decisões operacionais e de investimentos (Atkinson, Banker, Kaplan & Young 2000). Conforme as organizações evoluíram ao longo da história as práticas de contabilidade gerencial também foram se desenvolvendo de modo a acompanhar as mudanças e continuar fornecendo informações úteis aos gestores no processo decisório. Assim, em 1998 o IMA divulgou um trabalho que além de apresentar a contabilidade gerencial em uma estrutura conceitual, identificou quatro estágios evolutivos de acordo com seu foco de atuação e seus objetivos em cada período (Soutes, 2006; Grande & Beuren, 2011). Assim, Soutes (2006) define os quatro estágios da seguinte forma: o primeiro estágio representa o período anterior a 1950, cujo foco era a determinação do custo e controle financeiro por meio do orçamento e contabilidade de custos; o segundo estágio compreende o período de 1950 a 1965 e era voltado ao fornecimento de informações para o planejamento e controle gerencial utilizando análise de decisão e responsabilidade contábil; o terceiro estágio foi de 1965 a 1985, voltado para a redução de perdas utilizando-se a análise de processos e gerenciamento de custos; e, por fim, o quarto estágio teve início em 1985 e dura até hoje, voltado na geração ou criação de valor por meio do uso efetivo dos recursos.

Para atingir os fins propostos a contabilidade gerencial necessita empregar métodos,



utilizar instrumentos e adotar filosofias de gestão, denominados em seu conjunto de “artefatos” (BORINELLI, 2006). Alguns autores se propuseram a classificar os artefatos da contabilidade gerencial, a exemplo de Chenhall e Langfield-Smith (1998), Soutes e Zen (2005), Ferreira e Otley (2006), Santos *et. al.* (2014) e Marques *et. al.* (2016). No presente estudo será utilizado a classificação de Soutes e Zen (2005) que propõem uma segregação dos artefatos entre os estágios evolutivos apresentados pelo IMA, ressaltando que cada artefato pode ser utilizado em outros estágios além do qual foi classificado. A classificação dos autores está elencada no Quadro 1.

Quadro 1 – Classificação dos artefatos da Contabilidade Gerencial

Artefato	Estágio evolutivo
Custeio por Absorção	Primeiro estágio
Custeio Variável	
Controle financeiro e operacional	
Orçamento Anual	
Custo Padrão	Segundo estágio
Custo Baseado em Atividades (ABC)	
Método de Custeamento RKW	
Orçamento de capital	
Descentralização	Terceiro estágio
Gestão Baseada em Atividades (ABM)	
Centros de responsabilidade	
Preço de transferência	
Custo Meta	
Método de Custeio Kaizen	
Custeio do ciclo de vida	Quarto estágio
Planejamento estratégico	
Balanced Scorecard	
Método de avaliação de desempenho: EVA, MVA	

Fonte: Adaptado de Soutes e Zen (2005).

Além dessa segregação, os artefatos elencados foram classificados por Soutes (2006) como tradicionais e modernos; sendo aqueles elencados no primeiro e segundo estágio os tradicionais, e modernos os elencados no terceiro e quarto estágio.

### 2.3 Estudos anteriores

Alguns estudos sobre isomorfismo nas práticas de contabilidade gerencial já foram realizados pela academia. Em âmbito nacional Oyadomari et al. (2008) objetivaram entender a adoção dos artefatos de contabilidade gerencial em empresas de médio e grande porte utilizando-se de técnicas de estatística descritiva. Os autores verificaram que o isomorfismo mimético é mais importante na adoção dos artefatos, e visualizaram que há socialização do conhecimento acerca das técnicas. O mecanismo coercitivo não mereceu destaque. Dentro das organizações as consultorias possuem um papel relevante e quem escolhe os artefatos geralmente está em alguma posição do corpo diretivo e gerencial. Já Santos (2008) visou

identificar os fatores que levam ao isomorfismo das práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas organizações do Setor Elétrico brasileiro a partir da Teoria Institucional por meio de uma pesquisa qualitativo-quantitativo, exploratória-descritiva, bibliográfica e levantamento. Os resultados evidenciaram que as organizações estão sujeitas aos três tipos de isomorfismos de modo que as práticas utilizadas advêm a partir dos hábitos, por força das regras, normas e rotinas, e da aceitação das práticas em uso. O autor observou ainda que os objetivos da contabilidade gerencial utilizada pelas organizações são a determinação dos custos e o controle financeiro, contemplando os quatro estágios evolutivos das técnicas de controle gerencial, apesar dos dois primeiros serem mais enfatizados.

Ainda no cenário nacional Callado e De Pinho (2015) investigaram as práticas de gestão de custos das micro e pequenas empresas atuantes no setor comercial e de prestação de serviços em busca de evidências de isomorfismo mimético. Para atingir ao objetivo os autores realizaram entrevistas presenciais em 30 empresas de micro ou pequeno porte e utilizaram técnicas de estatística descritiva, teste U de Mann-Whitney, Prova Exata de Fisher, análise de agrupamentos e escalonamento multidimensional para análise dos dados. Os resultados evidenciaram que há semelhanças acerca das práticas referentes à gestão de custos e indicaram a presença de isomorfismo mimético entre elas. De Almeida e Callado (2018) investigaram as práticas de contabilidade gerencial das empresas de água mineral da Paraíba em busca de evidências de isomorfismo por meio de um estudo exploratório-descritivo, qualitativo mediante entrevistas semiestruturadas com os gestores de quatro empresas. Os resultados apontaram a presença de isomorfismo quanto aos procedimentos de custeio e dos procedimentos e avaliação de desempenho nas empresas investigadas.

O estudo de Dos Reis, Tarifa e Almeida (2017) investigou os níveis de adoção das práticas de contabilidade gerencial nas cooperativas agroindustriais paranaenses utilizando estatística descritiva. Os resultados indicaram que a maioria das organizações pesquisadas utilizam em grau mais elevados as práticas de contabilidade gerencial listadas nos estágios evolutivos 1 e 2 do IMA (1998), porém com utilização de algumas práticas dos estágios 3 e 4.

Em âmbito internacional Brandau et al. (2013) estudaram empresas manufactureiras no Brasil e Alemanha de modo a analisar a convergência internacional em contabilidade gerencial explicando-a por meio de uma abordagem interdisciplinar de estudos contábeis comparativos e teoria institucional, além de explorar as práticas e padrões utilizados como modelo de referência internacional e como são transmitidos. Trata-se de um estudo de campo transversal que utilizou 20 entrevistas pessoais semiestruturadas para coleta dos dados. Os dados obtidos sugerem que as estruturas e práticas de contabilidade gerencial em ambos países estão convergindo para os padrões internacionais sob a pressão do isomorfismo coercitivo, mimético e normativo. Observou-se ainda que as empresas geralmente tendem a adotar práticas anglo-americanas, porém os conceitos de contabilidade gerencial advindos da Alemanha possuem forte influência no Brasil.

Ainda no cenário internacional Zarzycka et al. (2017) utilizam o fenômeno do isomorfismo para apresentar as semelhanças e diferenças no uso de informações contábeis gerenciais por gerentes na Polônia e na Romênia. Os autores realizaram um levantamento cujos dados foram analisados a partir da análise de cluster e estatística descritiva. Os resultados evidenciaram que os gerentes que participaram do estudo utilizam informações contábeis gerenciais principalmente para planejamento e controle de tarefas (orçamentos) e menos para formulação de estratégia e controle de tarefas. Evidenciou-se ainda a influência dos três tipos de isomorfismo nas práticas de contabilidade gerencial adotadas.

### **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

#### **3.1 Delineamento da pesquisa**

Esta pesquisa visa compreender como ocorre a adoção das práticas de contabilidade gerencial nas cooperativas agropecuárias no contexto da teoria neoinstitucional, tema pouco estudado no âmbito das cooperativas, até o momento e que precisa de maior esclarecimento. Por buscar conhecer com mais profundidade o assunto este estudo classifica-se como exploratório (Raup & Beuren, 2009). Quanto à abordagem do problema trata-se de uma pesquisa qualitativa, a qual permite análises mais reflexivas em comparação com as análises estatísticas (Raup & Beuren, 2009) por permitir uma maior amplitude do trabalho.

### 3.2 Procedimento de coleta dos dados

A coleta de dados do estudo deu-se por meio de entrevista semiestruturada aplicado a cinco cooperativas agropecuárias situadas nos municípios de Laranjeiras do Sul e Cascavel no estado do Paraná. Das cinco cooperativas, duas eram cooperativas de leite, uma trabalha com as linhas agrícola e agropecuária, outra é uma produtora de grãos, insumos e cereais e, por fim, uma produz e vende produtos horti-fruti e de panificação.

Quatro, das cinco entrevistas realizadas, foram gravadas por meio de um aplicativo gravador de voz com a devida autorização das partes envolvidas. Uma última entrevista não teve a audição gravada em virtude da não autorização do entrevistado. O áudio das entrevistas teve duração média de 24 minutos, de modo que a entrevista mais longa teve audição de 41 minutos e a mais curta de 16 minutos.

A coleta de dados foi realizada a partir de um roteiro previamente elaborado com base nos estudos de Soutes e Zen (2005) e Oyadomari et al. (2008). O roteiro foi dividido em dois blocos, sendo o primeiro destinado para identificação da cooperativa e do respondente e o segundo visou identificar as práticas e técnicas de contabilidade gerencial adotadas pelas cooperativas, bem como os valores organizacionais e os fatores que levaram à adoção dessas práticas. Ademais o instrumento visou identificar também as formas que as organizações obtêm informações sobre novas práticas de contabilidade gerencial. As informações obtidas foram classificadas quanto ao estágio evolutivo em que se encontram as práticas de contabilidade gerencial, bem como os mecanismos isomórficos utilizados na adoção dessas práticas.

O roteiro de entrevista foi organizado a partir dos estudos elencados no Quadro 2 e adaptado para um estudo qualitativo dentro da realidade das cooperativas agropecuárias.

Quadro 2 – Constructo da Pesquisa

Dimensões	Categorias de análise	Autores
Práticas de contabilidade gerencial	Estágios das práticas utilizadas	Soutes e Zen (2005)
Atitudes e valores organizacionais que levam a adoção e substituição das práticas de contabilidade gerencial	Presença e tipos de isomorfismos na adoção das técnicas	Oyadomari et al. (2008)
Fatores que influenciam a adoção e abandono das práticas de contabilidade gerencial		
Formas que a organização adquire informações sobre novas práticas de contabilidade gerencial		

Fonte: elaborado pelos autores (2019).

O Constructo da pesquisa foi estruturado em quatro dimensões que permearam práticas de contabilidade gerencial, atitudes que influenciam a adoção das referidas práticas, os fatores que influenciaram a adoção das práticas contábeis adotadas, e as formas como a organização adquiriu informações sobre novas práticas de contabilidade gerencial. A proposição de avaliação contemplou duas categorias de análise, os estágios das práticas adotadas e a presença

dos tipos de isomorfismo na adoção das técnicas (Quadro 2).

### 3.3 Procedimento de análise dos dados

Para atingir os fins propostos de uma pesquisa qualitativa as entrevistas foram transcritas e os dados obtidos triangulados. A entrevista realizada junto à cooperativa que não autorizou a gravação de áudio foi transcrita a partir das anotações realizadas durante o processo de modo a viabilizar a análise dos dados.

Para análise dos dados foi utilizado técnicas de análise de conteúdo (Bardin, 1977), a fim de identificar se as técnicas de controle gerencial utilizadas pelas cooperativas enquadraram-se no primeiro, segundo, terceiro ou quarto estágio de evolução das técnicas (Soutes & Zen, 2005); e se há presença de isomorfismos normativo, coercitivo e mimético (Dimaggio & Powell, 2005). Os dados foram analisados com o auxílio do *software* Atlas TI.

## 4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Esta seção destina-se a apresentação sistemática dos dados coletados nas entrevistas. Para facilitar as análises, a coleta de dados foi dividida em dois blocos, sendo o primeiro destinado para identificação da cooperativa e do respondente e o segundo sobre as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas cooperativas agropecuárias bem como a presença de isomorfismos coercitivo, mimético e normativo. Para fins de análise e na busca por preservar a identidade das organizações participantes do estudo, estas foram denominadas de Cooperativa 1, Cooperativa 2, Cooperativa 3, Cooperativa 4 e Cooperativa 5.

### 4.1 Identificação da Cooperativa e do Entrevistado

Os cinco entrevistados, representantes das cooperativas foram respectivamente o presidente nas duas primeiras, o gerente de unidade na terceira, o assessor de gestão na quarta e o contador na última. Os dados dos entrevistados estão elencados no Quadro 3.

Quadro 3 – Identificação do Entrevistado

	Cargo ocupado	Tempo no cargo ocupado	Tempo na cooperativa	Formação
Cooperativa 1	Presidente	6 anos	11 anos	Cursando ciências contábeis
Cooperativa 2	Presidente	17 anos	22 anos	Ensino fundamental completo
Cooperativa 3	Gerente da unidade	9 meses	9 meses	Administração
Cooperativa 4	Assessor de gestão	4 anos	7 anos	Ciências Contábeis
Cooperativa 5	Contador	20 anos	20 anos	Ciências Contábeis

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Conforme apresentado no Quadro 3, os entrevistados são presidentes ou possuem algum cargo na gestão ou contabilidade da organização. Ademais verifica-se também a predominância da formação em Ciências Contábeis. Dando continuidade ao primeiro bloco de questões, buscou-se levantar alguns dados acerca da cooperativa como o tempo de atuação no mercado e o número de funcionários, conforme é demonstrado na Figura 4.

Figura 4 – Identificação da Cooperativa

	Tempo no mercado	Nº de funcionários	Principais produtos	Principais mercados
Cooperativa 1	11 anos	1	Produtos de horti-fruti e panificados	Governo e mercado local
Cooperativa 2	22 anos	0	Leite	Revende para uma indústria
Cooperativa 3	12 anos	10	Linhas agrícola e agropecuária	Mercado regional e nacional



Cooperativa 4	12 anos	12	Leite e derivados	Governo e mercado local
Cooperativa 5	28 anos	300	Grãos, insumos e cereais	Mercado regional e nacional

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Todas as cooperativas possuem décadas de existência, o que pressupõem que essa caracterização indica estruturas complexas e já institucionalizadas em suas rotinas. O funcionário citado pelo entrevistado da Cooperativa 1 trata-se de um motorista. Os demais colaboradores são todos cooperados. As vendas da cooperativa são destinadas principalmente aos governos estadual e municipal, conforme relatado pelo presidente da cooperativa “[...] 60% das nossas vendas hoje é institucional” e o restante é destinado ao mercado local.

A Cooperativa 2 opera somente com a revenda de leite para uma indústria. A organização possui um entreposto de leite o qual é alugado para a referida indústria e o leite produzido pelos cooperados é revendido diretamente do produtor para o entreposto desde 2016. Anteriormente a cooperativa administrava o entreposto e também uma loja veterinária. A loja foi vendida há dois anos e o entreposto terceirizado. Assim a única receita obtida atualmente é do aluguel do entreposto.

A Cooperativa 3 trata-se de uma instituição com sede em outro município e conta hoje com 31 unidades. Assim, apesar da unidade participante estar há 12 anos no mercado, a instituição como um todo está há 22 anos em operação. Do mesmo modo a instituição toda conta com 1150 colaboradores e a unidade local com 10.

A cooperativa 4 trata-se de uma cooperativa central que administra outras quatro cooperativas que operam com leite e derivados, enquanto a Cooperativa 5 é a que possui maior tempo de atuação no mercado das praticantes neste estudo e possui hoje 13 filiais.

#### 4.2 Práticas de Contabilidade Gerencial e Isomorfismos

O segundo bloco de questões foi voltado a atender o objetivo geral deste estudo e tratou das práticas de contabilidade gerencial e da presença dos isomorfismos na adoção dessas.

Inicialmente buscou-se conhecer as técnicas de gestão a cooperativa entrevistada utiliza. Conforme o estudo de Soutes e Zen (2005) os artefatos de contabilidade gerencial podem ser segregados em quatro estágios evolutivos de modo que aqueles que se enquadram nos dois primeiros podem ser denominados Tradicionais e aqueles que se encontram no terceiro e quarto estágios denominam-se Modernos (Soutes, 2006). Dessa forma, a partir das entrevistas com os representantes de cada cooperativa verificou-se a utilização de seis técnicas do primeiro e segundo estágio da contabilidade gerencial e quatro do terceiro e quarto estágio nessas organizações.

Os resultados demonstraram que todas as cooperativas participantes deste estudo buscam alguma forma de efetuar o controle financeiro e operacional. Além disso há o predomínio do custeio de absorção para custeamento dos produtos de modo a incluir todos os custos diretos e indiretos, fixos e variáveis. Porém, foi relatado pela maioria dos entrevistados que há dificuldade na mensuração real dos custos indiretos e nas formas de rateio.

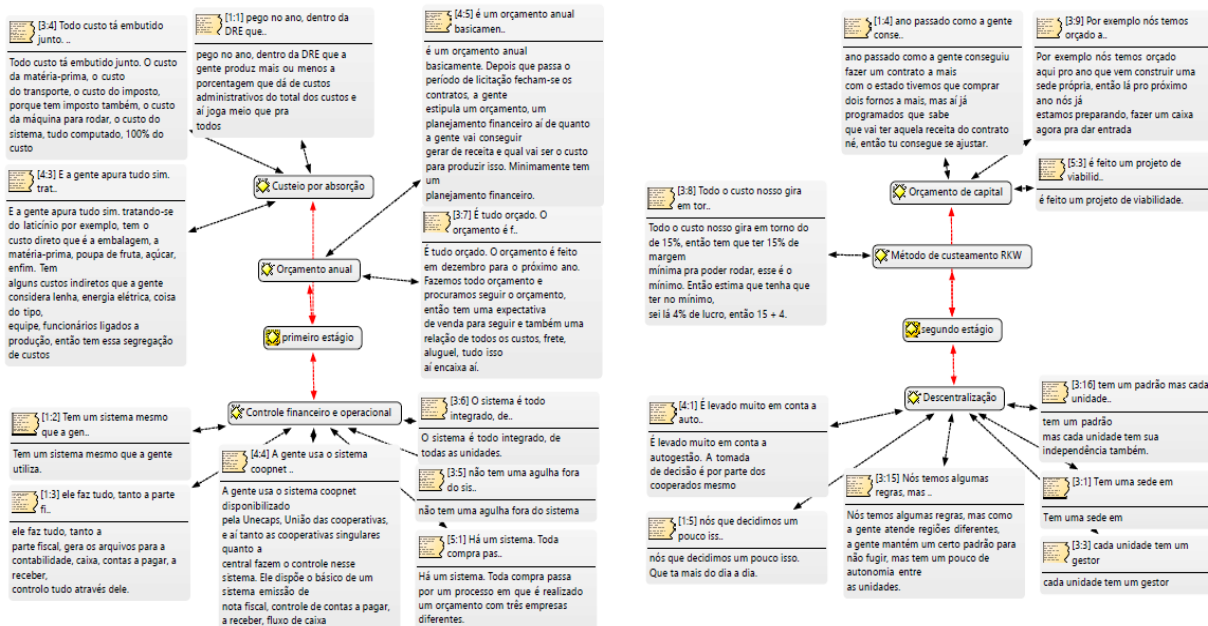
Quanto às técnicas e artefatos do segundo estágio, houve generalização entre as cooperativas acerca da descentralização para a tomada de decisões técnicas ou do cotidiano. Isso ocorre tanto dentro de uma cooperativa em relação aos cooperados, como quando se trata de uma cooperativa maior que possua várias unidades em municípios distintos. A cooperativa 2, no entanto foge desse padrão por atualmente não revender mais o produto principal que é o leite. A cooperativa 5 também demonstrou pouca descentralização e autonomia no processo decisório, sendo que neste caso as principais decisões são tomadas pelo Conselho de Administração. Destaca-se o uso do orçamento de capital em pelo menos três cooperativas para projetos e investimentos de longo prazo.

Para formação do preço de venda a maioria dos respondentes afirmou seguir órgãos reguladores, o mercado e também preços definidos em editais de licitações. Apenas uma das

cooperativas afirmou incluir a análise dos custos para formação do preço de venda, configurando assim o método de custeamento RKW (Martins, 2010).

A Figura 1 elenca as principais citações dos respondentes acerca dos artefatos tradicionais utilizados.

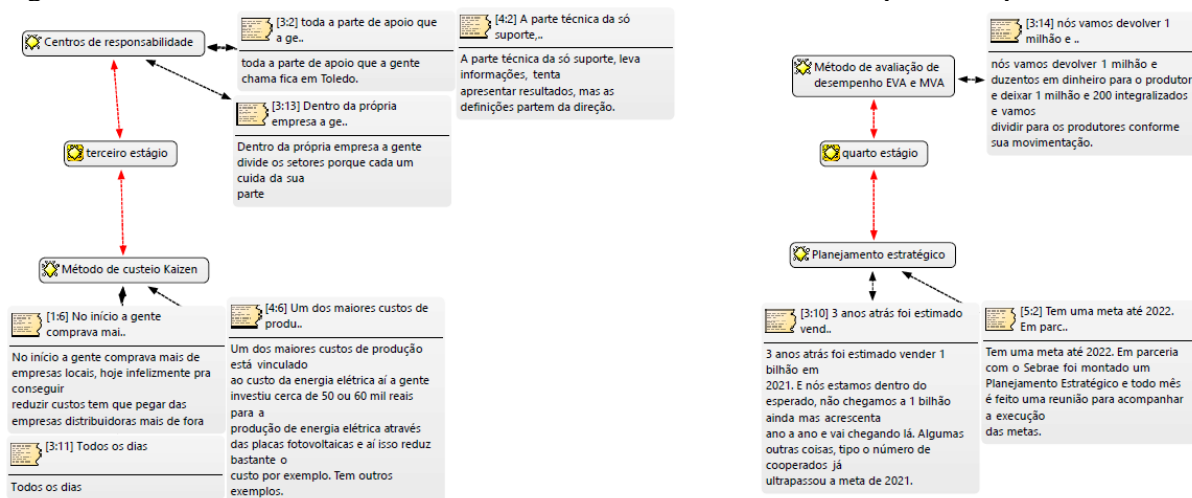
Figura 1 – Artefatos de Tradicionais de Contabilidade Gerencial utilizados pelas cooperativas



Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Com menos técnicas citadas, alguns artefatos modernos também foram citados durante as entrevistas. Foi visualizado a existência de centros de responsabilidade nas Cooperativas 3 e 4, a filosofia Kaizen para redução dos custos (Soutes, 2006) foi identificada nas entrevistas com os representantes das Cooperativas 1, 3 e 4, o planejamento estratégico foi citado pelas Cooperativas 3 e 5 e, inclusive, a avaliação de desempenho semelhante ao EVA foi identificada na entrevista com o representante da Cooperativa 3. Alguns trechos que demonstram isso podem ser observados na Figura 2.

Figura 2 - Artefatos Modernos de contabilidade Gerencial utilizados pelas cooperativas

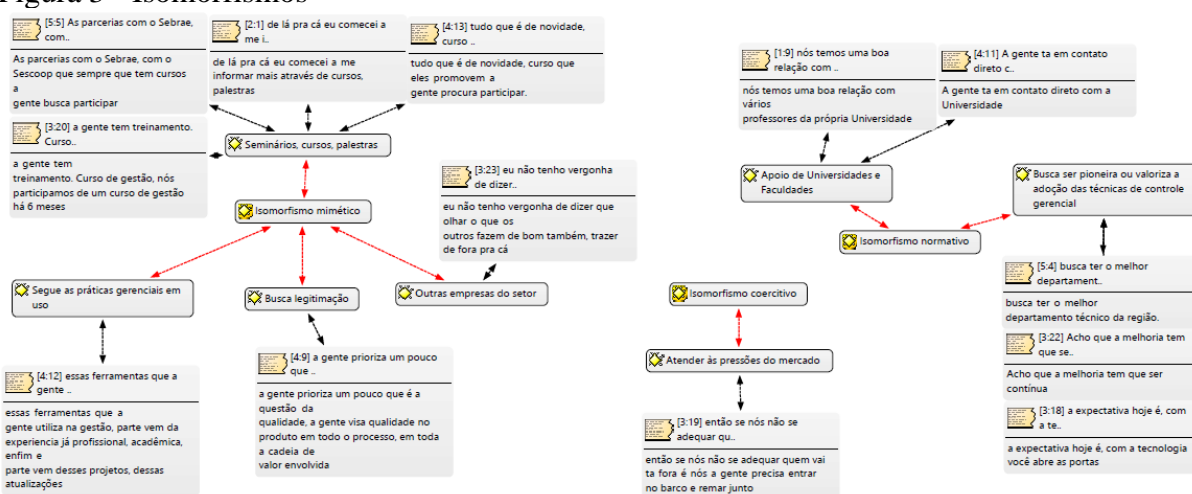


Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Os resultados obtidos nessa sessão vão ao encontro do estudo de Dos Reis, Tarifa e Almeida (2017) o qual verificou que as cooperativas agropecuárias utilizam artefatos de contabilidade e controle gerencial referente aos quatro períodos evolutivos, porém com maior incidência das técnicas tradicionais. E também está de acordo com os resultados de Zarzycka et al. (2017) que pesquisou gerentes de empresas da Polônia e Romênia e verificou o predomínio de práticas para atividades como o planejamento e controle de tarefas.

Outro objetivo da pesquisa era identificar a presença de isomorfismos na adoção das técnicas de contabilidade gerencial das cooperativas. Isso pode ser observado pela forma como as organizações buscam conhecer e adotar novas técnicas de controle gerencial e os objetivos que as organizações visam atender com essa adoção ou substituição de técnicas. Os trechos identificados em cada tipo de isomorfismo estão elencados na Figura 3.

Figura 3 - Isomorfismos



Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Verificou-se em todas as cooperativas participantes a busca por treinamento constante. A parceria com órgãos como Universidades e outras instituições técnicas também foi relatada. É necessário considerar, no entanto, que os cursos e palestras caracterizam o isomorfismo mimético, pois por meio deles há uma generalização dos métodos. As parcerias com instituições de ensino já estão relacionadas ao isomorfismo normativo pois há uma busca por profissionalização.

Foi identificada a predominância do isomorfismo mimético e normativo no processo de adoção e substituição das técnicas de contabilidade gerencial. No caso do isomorfismo mimético, além da participação em cursos, foram citados também a busca por qualidade, o que se entende ser uma busca também por legitimidade, além da observância das práticas já adotadas no mercado e por outras empresas do ramo. Quanto ao isomorfismo normativo, além da parceria com instituições de ensino superior, foram citados também a valorização da adoção de novas técnicas assim como a troca de informações informais. Apenas um trecho das entrevistas foi identificado referente ao isomorfismo coercitivo no qual foi citado as pressões exercidas pelo mercado.

Os resultados estão de acordo com os achados de Oyadormari et al. (2008) que verificaram a predominância do isomorfismo mimético na adoção das técnicas de controle gerencial, sem destaque para o mecanismo coercitivo. Do mesmo modo Callado e De Pinho (2015) também visualizaram a semelhança das práticas de gestão de custos assim como nas cooperativas pesquisadas, as quais adotam predominantemente o método de custeio por absorção. E os autores verificaram, assim como na presente pesquisa, a predominância do isomorfismo mimético entre as entidades analisadas.



Assim, verifica-se que as cooperativas agropecuárias analisadas utilizam com mais ênfase as técnicas tradicionais de controle gerencial, apesar de incluírem, com menor ênfase, técnicas modernas em sua gestão. Ademais evidenciou-se a presença dos três tipos de isomorfismos na adoção das técnicas, com predominância do isomorfismo mimético, seguido do isomorfismo normativo e poucas evidências de isomorfismo coercitivo.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O presente estudo objetivou analisar como ocorre a adoção de práticas e instrumentos de contabilidade gerencial. O estudo foi realizado sob a ótica da Teoria Neo-Institucional, a qual aborda a homogeneização das instituições por meio dos isomorfismos mimético, coercitivo e normativo.

A fim de atender o objetivo da pesquisa foram realizadas entrevistas individuais com representantes (presidente, gestores e contador) de cinco cooperativas agropecuárias. As entrevistas foram transcritas e analisadas a fim de identificar os artefatos de controle gerencial utilizados por essas organizações bem como ocorre a adoção ou substituição dos artefatos e se há mecanismos isomórficos nesse processo.

Os resultados identificaram a predominância dos artefatos tradicionais de contabilidade gerencial utilizados pelas cooperativas agropecuárias, apesar de serem citadas pelos entrevistados técnicas dos quatro estágios evolutivos da contabilidade gerencial. Ademais verificou-se a presença dos três tipos de isomorfismos no processo de adoção das técnicas, porém o mais expressivo é o isomorfismo mimético, o que pode representar uma busca por legitimidade por parte dessas organizações bem como o cuidado em adotar técnicas já utilizadas no mercado e em outras instituições.

Os mecanismos de isomorfismo normativo identificados revelaram a busca por apoio técnico das cooperativas a partir parcerias com Universidades e também uma atenção dada por essas organizações à parte técnica de modo que se torna evidente a valorização da introdução de novas técnicas e o constante aprimoramento. Por fim, o isomorfismo coercitivo foi identificado com menor intensidade nas entrevistas de modo que apenas um dos entrevistados revelou haver uma pressão exercida pelo mercado sobre a organização.

O estudo evidenciou uma visão empírica do processo de adoção e substituição de artefatos de controle gerencial nas cooperativas agropecuárias sob a ótica da Teoria Neo-Institucional, demonstrando a presença de mecanismos isomórficos neste processo. A partir dos resultados conclui-se que há uma busca por técnicas de controle gerencial por parte das cooperativas agropecuárias e que tal busca ocorre de modo isomórfico. Evidenciou-se uma tendência na busca pelo conhecimento de técnicas já legitimadas pelo mercado podendo indicar uma procura por legitimidade. A principal contribuição do estudo está em entender os mecanismos de adoção dos artefatos de contabilidade gerencial utilizados nas cooperativas agropecuárias como uma pesquisa exploratória e inicial, sendo recomendado estudos mais profundos futuramente.

O fator limitante trazido pela lei que institucionaliza a regência das sociedades cooperativas, por haver sido promulgada na década de 70, assim como um órgão regulador como Banco Central, no caso das cooperativas de crédito e o Agência Nacional de Saúde, no que diz respeito às cooperativas de saúde, pode apresentar-se como desafio a ser trilhado pela gestão das sociedades cooperativas. Conseqüentemente, haveria reflexos nas estruturas de contabilidade e suas práticas, presentes nessas instituições. Como possível contribuição, ainda, pesquisas dessa natureza lançam luz aos órgãos reguladores das cooperativas fomentando o debate em torno desse importante universo.

Esta pesquisa possui algumas limitações, por isso os resultados não podem ser generalizados. Cita-se como limitação a não triangulação dos dados obtidos com outras fontes como documentos e até mesmo outras entrevistas dentro de uma mesma cooperativa. Ademais



o estudo contemplou apenas cinco cooperativas, as quais possuem realidades diferentes em relação aos produtos e tamanho, o que impossibilitou comparações mais profundas entre as organizações. Para estudos futuros sugere-se uma abordagem quantitativa a partir de uma amostra da população de cooperativas agropecuárias a fim de compreender o comportamento das cooperativas como um todo em relação à adoção dos artefatos de contabilidade gerencial.

## REFERÊNCIAS

- Bardln, L. (1977). *Análise de conteúdo*. Lisboa: edições, 70, 225.
- Brandau, M., Eendenich, C., Trapp, R., & Hoffjan, A. (2013). Institutional drivers of conformity—Evidence for management accounting from Brazil and Germany. *International Business Review*, 22(2), 466-479.
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management accounting research*, 11(1), 3-25.
- Callado, A. A. C., & de Pinho, M. A. B. (2014). Evidências de isomorfismo mimético sobre práticas de gestão de custos entre micro e pequenas empresas de diferentes setores de atividade. *Contabilidade Vista & Revista*, 25(2), 119-137.
- Carvalho, C. A., Vieira, M. M. F., & Goulart, S. (2005). A trajetória conservadora da teoria institucional. *Revista de administração pública*, 39(4), 849-874.
- De Carvalho, C. A. P., Vieira, M. M. F., & Dias, F. (1999). Contribuições da perspectiva institucional para análise das organizações. *Anais do Encontro Nacional da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração*, Foz do Iguaçu, PR, Brasil, 23.
- Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (1998). The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations and Society*, 23(3), 243-264.
- De Almeida, K. K. N., & Callado, A. A. C. (2018). Evidências de isomorfismo nas práticas de contabilidade gerencial: Um estudo entre empresas da indústria de água mineral da Paraíba. *Revista Ambiente Contábil*, 10(2), 23-43.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (2005). A gaiola de ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. *RAE-Revista de Administração de Empresas*, 45(2), 74-89.
- dos Reis, A. M., & Teixeira, A. J. C. (2013). Utilização de artefatos de contabilidade gerencial nas sociedades cooperativas agropecuárias de Minas Gerais e sua relação com porte e desempenho financeiro. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade-REPEC*, 7(4).
- dos Reis, L. G., Tarifa, M. R., & de Almeida, L. B. (2017). Níveis das Práticas de Contabilidade Gerencial no Cooperativismo Agroindustrial. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*, Florianópolis, SC, Brasil, 24.
- Ensslin, S. R., Ensslin, L., Imlau, J. M., & Chaves, L. C. (2014). Processo de

mapeamento das publicações científicas de um tema: portfólio bibliográfico e análise bibliométrica sobre avaliação de desempenho de cooperativas de produção agropecuária. *Revista de Economia e Sociologia Rural*, 52(3), 587-608.

Ferrari, A. B., Diehl, C. A., & Souza, M. A. (2011). Informações contábeis-gerenciais utilizadas por cooperativas da Serra Gaúcha e da região metropolitana de Porto Alegre como apoio ao controle estratégico. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 5(11), 87-106.

Ferreira, A., & Otley, D. (2006). Exploring inter-and intra-relationships between the design and use of management control system. *Social Science Research Network*.

Jalaludin, D., Sulaiman, M., & Ahmad, N. N. N. (2011). Understanding environmental management accounting (EMA) adoption: a new institutional sociology perspective. *Social Responsibility Journal*, 7(4), 540-557.

Machado-da-Silva, C. L., Fonseca, V. S. D., & Crubellate, J. M. (2005). Estrutura, agência e interpretação: elementos para uma abordagem recursiva do processo de institucionalização. *Revista de Administração Contemporânea*, 9, 9-39.

Mário, P. D. C., Alves, A. D. D. F., Carmo, J. P. S. D., Silva, A. P. B. D., & Jupetipe, F. K. N. (2013). A utilização de instrumentos de contabilidade gerencial em entidades do terceiro setor. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 8(1).

Martins, E. (2003). *Contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas.

Neto, J. E. B., & Colauto, R. D. (2010). Teoria Institucional: estudo bibliométrico em anais de congressos e periódicos científicos. *ConTexto*, 10(18), 63-74.

OCB – Organização das Cooperativas do Brasil (2020). *Números do cooperativismo*. Recuperado em 08 de março de 2020, de <https://www.ocb.org.br/numeros>.

Oyadomari, J. C., Cardoso, R. L., NETO, O. R. D. M., & de Lima, M. P. (2008). Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras. Um estudo exploratório sob a ótica da teoria institucional. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 2(2), 55-70.

Raupp, F. M., & Beuren, I. M. (2006). Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências. *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 76-97.

Santos, Ademilson Rodrigues dos. *Diagnóstico institucional dos fatores que concorrem para o isomorfismo das práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas organizações do Setor Elétrico brasileiro*. Dissertação de Mestrado. UFPR – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, Paraná, Brasil.

Scott, W. R. (2008). Approaching adulthood: the maturing of institutional theory. *Theory and society*, 37(5), 427.

SESCOOP/RS - Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo do Estado do Rio Grande do Sul (2017). *Números do cooperativismo no Brasil e no mundo*. Recuperado

em: 04 de março de 2018, de <http://geracaocooperacao.com.br/numero-do-cooperativismo-no-brasil-e-no-mundo/>.

SESCOOP/RS - Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo do Estado do Rio Grande do Sul. (2016) *12 Fatos sobre o cooperativismo*. Recuperado em: 04 de março de 2018, de <http://geracaocooperacao.com.br/12-fatos-sobre-o-cooperativismo-que-vaio-lhe-surpreender/>.

Soutes, D. O. (2006). *Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras*. Dissertação de Mestrado. Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.

Zarzycka, E., Dobroszek, J., Almasan, A., & Circa, C. (2017). Comparative Studies of the Use of Management Accounting Information. *EMAJ: Emerging Markets Journal*, 7(2), 1-7.

Zucker, L. G. (1988). Where do institutional patterns come from? Organizations as actors in social systems. *Institutional patterns and organizations: Culture and environment*, 20(3), 23-49.