



CONTROLES GERENCIAIS E CULTURA ORGANIZACIONAL: ANÁLISE SOB A PERSPECTIVA INSTITUCIONAL DOS GESTORES DE UNIDADES COOPERATIVAS AGROINDUSTRIAIS

Marcelo Resquetti Tarifa

Doutor em Desenvolvimento Regional e Agronegócio (UNIOESTE)

Pós-Doutorado em Contabilidade (PPGCONT/UFPR)

Universidade Estadual de Londrina (UEL)

Rodovia Celso Garcia Cid / PR 445 Km 380 / Campus Universitário / CEP 86057-970

CESA / Departamento de Ciências Contábeis / Londrina/PR

Email: marcelotarifa@hotmail.com – Telefone: (43) 3371-4265

Lauro Brito de Almeida

Doutor em Controladoria e Contabilidade (EAC/FEA/USP)

Pós-Doutorado em Controladoria e Contabilidade (EAC/FEA/USP)

Universidade Federal do Paraná (UFPR)

Avenida Prefeito Lothário Meissner, 3400 – Sala 17 / CEP 80210-170

Campus III / Jardim Botânico / Curitiba/PR

Email: gbrito@uol.com.br – Telefone: (43) 3360-4404

RESUMO

O objetivo desse estudo é identificar se os gestores de unidades cooperativas de diferentes regiões, direcionados por orientações semelhantes de controle gerencial, determinadas institucionalmente pela administração central, percebem, analisam e classificam a cultura organizacional sob perspectivas diferentes. A pesquisa foi realizada na segunda maior cooperativa agroindustrial do Estado do Paraná, tendo em vista a representatividade do setor do agronegócio no contexto da economia nacional. A partir da perspectiva proposta por autores como Burns & Scapens (2000) de que a contabilidade gerencial é uma instituição dentro das organizações e que a mesma pode sofrer influências, foi utilizado o modelo proposto por Cameron & Quinn (1998) que caracteriza a cultura organizacional. O modelo foi aplicado aos gestores das unidades cooperativas inseridas no Paraná e no Paraguai. A metodologia do estudo caracterizou-se como exploratória-descritiva quanto aos objetivos, pesquisa bibliográfica e *survey* quanto aos procedimentos e, em relação à abordagem do problema, quali-quantitativa. Além do *Competing Value Model* (CVM) que permite tipificar a cultura organizacional, posteriormente foi utilizado o *software* NVIVO® para verificar a possível formação de *clusters* entre tais unidades. Os resultados demonstraram que, mesmo a administração central atribuindo uma classificação específica de cultura organizacional, as demais unidades se agruparam a partir de características culturais específicas. Isso demonstra que, mesmo que as orientações de controles gerenciais tenham características comuns, os gestores classificam a cultura organizacional de modo diferente, onde a cultura predominante em cada região é fator influenciador desse processo, conforme os três *clusters* identificados.

Palavras-chave: Controle Gerencial; Cultura Organizacional; Cooperativa.

Área Temática: Controladoria e Contabilidade Gerencial (CCG),

1. INTRODUÇÃO

Nos dias atuais, analisar quais fatores influenciam as rotinas dos controles gerenciais das organizações tornou-se uma tarefa relevante no campo científico da contabilidade gerencial. Quando tal temática é direcionada às investigações de organizações ligadas a um dos setores mais representativos da economia brasileira como o agronegócio, tal tarefa ganha ainda mais



representatividade dentro do contexto gerencial. De acordo com a OCB (2016), mesmo em tempos de crise econômica, o setor cooperativista agroindustrial atualmente é responsável por aproximadamente 11% do PIB agropecuário brasileiro e emprega diretamente cerca de 360 mil pessoas. No contexto científico, as pesquisas sobre o cooperativismo têm evoluído em direção às análises dos atuais modelos de gestão que se aproximam das empresas tradicionais (Sexton & Iskow, 1993; Harris, Stefanson & Fulton, 2006).

Autores como Johnson & Kaplan (1993) e Anthony & Govindarajan (2001) já caracterizavam a importância dos controles gerenciais das organizações, bem como da necessidade de contínuo aperfeiçoamento desse processo no intuito da evolução contínua de desempenho organizacional. As últimas décadas foram marcadas pela construção de modelos de análises de contabilidade gerencial a partir de diversas abordagens e perspectivas, entre elas, a da Teoria Institucional (Burns & Scapens, 2000; Oliver, 1997).

A vertente que mais se aproxima do entendimento da contabilidade gerencial como uma instituição interna às organizações é a Velha Economia Institucional - VEI (Guerreiro, Pereira & Frezatti, 2008). Dessa forma, analisar as características que permeiam o processo de institucionalização das organizações sob tal abordagem, como por exemplo, a cultura interna, torna-se relevante quanto à identificação de rotinas, processos e hábitos direcionados a esse aspecto (Lee & Widener, 2013).

Se por um lado a perspectiva institucional permite a identificação dessas características, compreender se os aspectos culturais de cada organização influenciam no processo de institucionalização das práticas de contabilidade gerencial também se torna um fator preponderante (Guerreiro, Frezatti & Casado, 2006). Nessa perspectiva, os conceitos de cultura organizacional baseados em autores clássicos como Schein (1992), Hofstede (1994) e Cameron & Quinn (1998) permitem a aplicabilidade e identificação dos tipos culturais determinantes a cada organização.

Cameron & Quinn (1998) criaram o *Competing Value Model* (CVM), cujo objetivo se concentra na caracterização cultural de uma organização com base em um diagnóstico que reflete o modo grupal, hierárquico, inovador ou voltado ao mercado nas diversificadas práticas organizacionais. Para tanto, a teoria e o modelo criado pelos autores viabiliza analisar se as influências dos ambientes culturais externos estão inseridas nas rotinas internas de uma entidade, entre elas, a contabilidade gerencial (Burns & Scapens, 2000).

Diante desse contexto, o foco do presente estudo se dá na identificação, na segunda maior cooperativa agroindustrial paranaense, de que se os gestores das unidades cooperativas de diferentes regiões, direcionados por orientações semelhantes de controle gerencial, determinadas institucionalmente pela administração central, percebem, analisam e classificam a cultura organizacional sob perspectivas diferentes. Nessa perspectiva, a questão norteadora do estudo é: os gestores das unidades cooperativas, direcionados por orientações semelhantes de controle gerencial determinadas institucionalmente pela administração central, percebem, analisam e classificam a cultura organizacional sob perspectivas diferentes?

O agronegócio é uma das principais fontes de riqueza do Brasil. Nesse cenário, o agronegócio paranaense ocupa posição de destaque devido à predominância da atividade no Estado. As agroindústrias paranaenses são responsáveis por boa parte da exportação de produtos agrícolas do Brasil para os mais variados países do mundo (OCEPAR, 2016). As cooperativas agrícolas se destacam pelos números dos últimos anos e pelas influências nesses aspectos. O atual modelo cooperativista agroindustrial de gestão gera um amplo debate no aspecto de sua aproximação com o modelo corporativo gerencial (Bialoskorski Neto, Barroso & Rezende, 2012). Porém, demonstra ano após ano os amplos resultados positivos alcançados, firmando-se como um sistema sólido e contributivo ao desenvolvimento das regiões brasileiras.



Para atingir o objetivo central proposto, o estudo é caracterizado como exploratório e descritivo. Apesar da pesquisa se basear em uma única cooperativa agroindustrial, situada na região Oeste do Estado do Paraná, o principal procedimento metodológico utilizado foi o levantamento de dados ou *survey* a partir de questionário eletrônico *online* desenvolvido via *software* SurveyMonkey© para fins de identificação da cultura organizacional de unidades cooperativas paranaenses e paraguaias. Quanto a abordagem do problema, a pesquisa classifica-se como quali-quantitativa. Qualitativa pois identifica a partir de modelagem específica a predominância de cultura organizacional na rotinas de controle gerencial das unidades cooperativas em questão. Quantitativa pois, nas análises, utiliza a *cluster analysis* como ferramenta para identificação ou não de possíveis agrupamentos entre tais unidades por meio do *software* NVIVO®.

Para atender aos objetivos propostos, a presente pesquisa estrutura-se, além da contextualização do tema, em um referencial teórico que está subdividido em três discussões centrais, porém ligadas diretamente: o controle gerencial, a perspectiva institucional e a cultura organizacional. Na sequência, a metodologia empregada no estudo da cooperativa em questão é classificada e detalhada como forma de melhor compreensão à específica abordagem realizada. Por fim, os resultados serão analisados a partir da modelagem proposta pelo estudo para fins de conclusões delimitadas ao objetivo geral.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Com o objeto de estudo direcionado ao cooperativismo agroindustrial, a pesquisa foi desenvolvida com foco na contabilidade gerencial e suas respectivas abordagens. Assim, o referencial teórico traz, inicialmente, uma discussão centrada nos controles gerenciais a partir de autores específicos do contexto nacional e internacional. Na sequência, a perspectiva institucional é abordada, bem como a cultura organizacional e o modelo de Cameron & Quinn (1998) utilizado no estudo.

2.1 Controle gerencial

Para Anthony & Govindarajan (2001) o controle gerencial é responsável pelas atividades de planejar o que a organização deve fazer, coordenar as atividades de várias partes da organização, comunicar a informação, avaliar a informação, decidir se deve ser tomada uma decisão, ou que decisão tomar e influenciar as pessoas para que alterem seu comportamento. Atkinson et al (2000, p.36) definem a contabilidade gerencial como o processo de identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre os eventos econômicos da empresa. Assim, as medidas da condição econômica da organização, como as de custos e lucratividade dos produtos, serviços, clientes e atividades ficam disponibilizadas apenas nos sistemas de contabilidade gerencial.

Para Johnson & Kaplan (1993, p.3) “o ambiente econômico contemporâneo exige excelência dos sistemas corporativos de contabilidade gerencial”. Ou seja, no constante processo evolutivo, competitivo e tecnológico, a contabilidade gerencial necessita prestar informações precisas, recentes e aprofundadas para que as diferentes atividades da empresa possam evoluir, bem como a administração consiga tomar as melhores decisões nos momentos ideais. Na mesma linha Warren, Reeve & Fess (2008, p.2) afirmam que as informações da contabilidade gerencial “incluem dados históricos e estimados, usados pela administração na condução de operações diárias, no planejamento de operações futuras e no desenvolvimento de estratégias integradas de negócios”.

O IFAC (1998) identifica e relaciona a evolução da contabilidade gerencial por meio dos estágios a seguir: Estágio 1 – Antes de 1950, o foco era na determinação do custo e controle financeiro, através do uso das tecnologias de orçamento e contabilidade de custos; Estágio 2 –



Por volta de 1965, o foco foi mudado para o fornecimento de informação para o controle e planejamento gerencial, através do uso de tecnologias tais como análise de decisão e contabilidade por responsabilidade; Estágio 3 – Por volta de 1985, a atenção foi focada na redução do desperdício de recursos usados nos processos de negócios, através do uso das tecnologias de análise do processo e administração estratégica de custos; Estágio 4 – Por volta de 1995, a atenção foi mudada para a geração ou criação de valor através do uso efetivo dos recursos, através do uso de tecnologias tais como exame dos direcionadores de valor ao cliente, valor para o acionista, e inovação organizacional.

A identificação dos estágios da contabilidade gerencial em uma organização conforme os conceitos do IFAC (1998) torna-se relevante tendo em vista a análise do nível de utilização de artefatos de controle específicos. Isidoro et al. (2012) realizaram estudo específico nesse sentido em cooperativas agropecuárias paranaenses, demonstrando que apenas 13% das entidades objeto do estudo possuem contabilidade gerencial identificada no Estágio 4 estabelecido pelo IFAC (1998). Já Bialoskorski Neto, Barroso & Rezende (2012), com base na análise de cinco grandes cooperativas agroindustriais, demonstraram que quanto melhor os sistemas de controles gerenciais das mesmas, maior a possibilidade de redução dos custos de agência.

2.2 Perspectiva institucional

A Teoria Institucional, desde a sua formalização, passou por diferentes transformações no modo como é abordada e utilizada nos estudos científicos. A moderna Teoria Institucional tem como ponto de partida as ideias de Berger & Luckman (1967), voltadas à importância dos agentes sociais no processo de criação de regras que regem uma sociedade e à respectiva interação gerada por meio de tais regras, normas e valores. Quando esses agentes passam a utilizar e assimilar essas regras e ações de modo constante dentro de um mesmo ambiente, esse processo é denominado de institucionalização (Scott & Meyer, 1991).

Segundo Reis & Lavarda (2015), as pesquisas com foco em análise dos processos organizacionais buscaram, a partir dos anos 1970, dar ênfase à interdependência social e cultural das organizações vinculadas ao ambiente interno, com abordagens teóricas como a Teoria Institucional. Conforme abordado, de acordo com Scott & Meyer (1991), a institucionalização pode ser definida como o processo pelo qual as ações internas à organização são repetidas e assimiladas por todos os componentes daquela.

Logo, percebe-se que, muitos dos acontecimentos internos às empresas, são reflexos de características específicas culturais ou sociais influenciadas pelo comportamento dos agentes do processo empresarial. Assim, o papel das instituições nesses ambientes pode ser preponderante. As respectivas análises de tais influências tornam-se necessárias face ao melhor entendimento do processo organizacional.

No ambiente organizacional, Burns & Scapens (2000) realizaram um trabalho que posteriormente se tornaria uma referência internacional relacionada a análise do processo de institucionalização das práticas gerenciais. Para Reis & Lavarda (2015), o trabalho de Burns & Scapens (2000) buscou “proporcionar uma estrutura institucional para estabelecer os conceitos e estágios do processo de mudança em Contabilidade Gerencial”. Segundo os autores, com base nos conceitos de hábitos e rotinas, Burns & Scapens (2000) “consideram que ambos estão interconectados, proporcionando ao final de um determinado período de tempo o que se considera uma instituição”. (Reis & Lavarda, 2015).

De acordo com Guerreiro, Frezatti & Casado (2006), “quando as práticas contábeis se tornam rotinas institucionalizadas, seus papéis no processo organizacional e na tomada de decisões são totalmente aceitos pelos membros da organização”. A partir dessa visão, observa-se que a contabilidade gerencial se torna uma instituição no ambiente organizacional quando



os hábitos relacionados à utilização dos artefatos contábeis se tornam rotina entre os agentes que fazem parte do processo.

2.3 Cultura organizacional

Com trabalhos notórios direcionados aos estudos culturais nas empresas desde a década de 1970, destaca-se Edgar H. Schein (1992), que aborda os conceitos de cultura organizacional, suas dimensões, interpretações e evolução. Para Schein (1992), a cultura ajuda e “ilumina” a situação da organização, buscando, nos aspectos relacionados ao comportamento individual e coletivo, as respostas sobre as influências culturais existentes.

Schein (1992) subdivide a cultura organizacional em três níveis relacionados às influências externas e internas que formam a estrutura da organização. O primeiro é o nível dos artefatos visíveis; o segundo, o nível dos valores que governam o comportamento das pessoas; e o terceiro é o nível dos pressupostos inconscientes. Assim, o autor defende que a cultura de uma organização é um conjunto de pressuposições básicas compartilhadas.

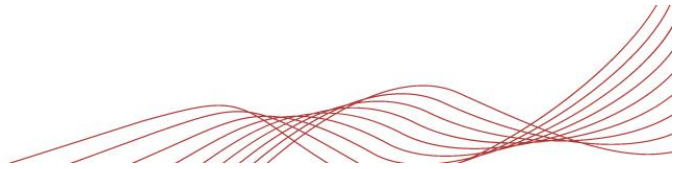
Hofstede (1994) também se destacou nos estudos sobre a cultura organizacional, de modo mais específico, a partir de casos desenvolvidos ainda na década de 1970 em empresas com atuação internacional. O autor criou cinco dimensões de análise para diagnosticar influências culturais na gestão organizacional: a distância do poder, o coletivismo *versus* individualismo, a feminilidade *versus* masculinidade, a aversão à incerteza e, por fim, a orientação para curto ou longo prazo. Por meio dessas dimensões criadas e amplamente debatidas nos estudos sobre o tema, Hofstede (1994) conseguiu identificar as principais predominâncias dessas características culturais em uma mesma empresa; porém, com atuação em diferentes países.

Recentemente Minkov & Hofstede (2012) atualizaram o estudo sobre as cinco dimensões de cultura organizacional. Comparando também organizações em seus diferentes países de atuação, os autores identificaram que, a partir do crescimento econômico predominante na China nos últimos anos, muitos países do Ocidente já apresentam características de cultura organizacional a partir de dimensões de valores semelhantes. Em estudos mais recentes, Freitas (2009) afirma que a cultura organizacional é ainda um vasto campo de análises teóricas e práticas, tendo em vista a notoriedade que o tema ganhou.

As abordagens sobre o tema podem até divergir em relação aos diversificados autores; porém, o conceito de cultura organizacional adota a presença de características muito semelhantes nos mais variados estudos da temática. Se as organizações fazem parte de um contexto regionalizado que molda o processo de desenvolvimento a partir de instituições formais e informais, cada qual tende a absorver as influências de cada contexto. Desde a presença de características de cultura nacional e até regional pode envolver os elementos que moldam o processo de gestão de uma organização.

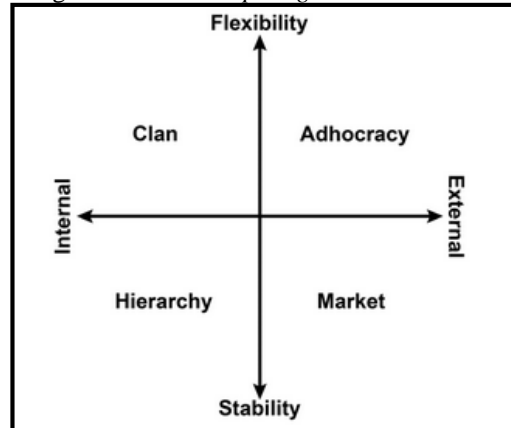
Elaborado por Cameron & Quinn (1998), o *Competing Value Model* (CVM), denominado de Modelo dos Valores Competitivos (MVC) parte do questionamento junto aos indivíduos da organização sobre seis dimensões que tendem a caracterizar a cultura interna: as características dominantes; a liderança organizacional; o gerenciamento de pessoas e equipes; os aspectos de união organizacional; as características voltadas à estratégia; e as características de sucesso da organização. Cada dimensão relacionada possui quatro características passíveis de atribuição de um *score*. Ao final, esses *scores* são calculados e demonstram em qual quadrante classificatório de cultura a organização está inserida.

A característica do modelo é destacada em quatro quadrantes representativos dos focos específicos de uma organização: o foco interno; o foco externo; os aspectos de flexibilidade e liberdade de ação; e os aspectos de estabilidade e controle no enfoque organizacional. Cada quadrante tem o objetivo de representar um tipo de cultura, os quais são concentrados com a



finalidade de demonstrar o perfil da cultura organizacional da empresa de acordo com a Figura 2.

Figura 2 – *The Competing Values Framework*



Fonte: Cameron & Quinn (1998).

No modelo, são destacados quatro grupos que, conforme a aplicabilidade da análise, oferecem a classificação geral do tipo de cultura organizacional: clã, inovação, hierarquia e mercado. Os quatro grupos de valores organizacionais representam a oposição relativa aos modelos explicativos de eficácia organizacional, ou seja, a competição entre esses. Os quatro valores competitivos apresentados pelo modelo levam em consideração seis aspectos principais que são questionados quando o CVM é aplicado. As características dominantes, a liderança organizacional, o gerenciamento de pessoas e equipes, a coletividade (união) organizacional, as estratégias enfatizadas e os critérios de sucesso determinam qual a tendência de classificação cultural da organização.

3. METODOLOGIA

A originalidade do tema está na aproximação, ao mesmo tempo, da teoria econômica, contabilidade e administração em um contexto de análise cuja atividade central (agronegócio) é predominante na esfera nacional. Isso se justifica pela utilização de conceitos da Teoria Institucional nas práticas de contabilidade gerencial, bem como os possíveis reflexos da cultura organizacional nesse processo. A esse fim, denota-se a necessidade de caracterizar o estudo metodologicamente em seus objetivos, procedimentos e abordagem, bem como no processo de coleta e análise dos dados.

3.1 Caracterização metodológica

Cooper & Schindler (2003) classificam os objetivos dos estudos sob os aspectos exploratórios, descritivos e causais. Para Gil (2009) a pesquisa exploratória objetiva proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses, pois aprimora ideias ou a descoberta de intuições. A pesquisa descritiva possui como principal objetivo a análise e descrição de um grupo ou população específica investigada durante o processo de investigação científica. A natureza descritiva segundo Gil (2009, p.42) “está na utilização de técnicas padronizadas de coletas de dados”.

Tomando como base as definições mencionadas, o presente estudo pode ser classificado como exploratório e descritivo. Exploratório, pois busca analisar, sob a ótica de diferentes autores, os principais pontos conceituais que aproximam a contabilidade gerencial da Teoria Institucional e da cultura organizacional, além de analisar a atividade cooperativista agroindustrial. Descritivo, pois caracteriza a segunda maior cooperativa paranaense por meio



de amostra de suas unidades do Estado do Paraná e suas unidades no Paraguai diante do contexto da pesquisa.

Quanto aos procedimentos, de acordo com Gil (2009), a pesquisa se classifica como bibliográfica e de levantamento ou *survey*. Segundo Gil (2009), na construção do problema do estudo e correspondente objetivo central houve a utilização de diferentes autores e teorias contempladas na revisão de literatura realizada. Com base na revisão dos temas abordados por diferenciados autores nacionais e estrangeiros, a viabilidade da investigação tornou-se possível. Na classificação da pesquisa como levantamento ou *survey*, Martins & Theóphilo (2007, p.60-61) afirmam que o principal objetivo dessa caracterização é “responder a questões acerca da distribuição de uma variável ou das relações entre características de pessoas ou grupos, da maneira como ocorrem em situações naturais”. Dessa forma, será realizada a coleta de dados junto às unidades cooperativas por meio de questionários eletrônicos.

Em relação à abordagem do problema, no processo de construção da pesquisa será aplicada análise qualitativa com ferramentas quantitativas, caracterizando o estudo como quali-quantitativo. As análises das informações sobre a caracterização da cultura organizacional das unidades cooperativas adotam procedimentos qualitativos. Já as análises específicas referentes às possíveis influências da cultura organizacional por meio de agrupamentos serão tratadas por meio de ferramenta quantitativa. Flick (2009) afirma que a pesquisa qualitativa parte da ideia de que os métodos e a teoria devem ser adequados àquilo que se estuda. Ela leva a sério o contexto e os casos para entender uma questão em estudo. A pesquisa qualitativa se abstém de estabelecer conceitos bem definidos dos que se estuda e de formulação de hipóteses, pois as mesmas são desenvolvidas e refinadas no processo de pesquisa.

3.2 Coleta e análise de dados

Além das abordagens metodológicas mencionadas, a característica do estudo é o empírico-analítico, concretizado por meio de coleta, observação e análise dos dados. Gil (2009) afirma que o elemento mais importante para a identificação de um delineamento é o procedimento adotado para a coleta de dados. Para atingir o objetivo proposto, utiliza-se a pesquisa de levantamento, pois um dos aspectos desse tipo de procedimento é a interrogação direta das pessoas ou entidades cujo comportamento se deseja conhecer e, em seguida, mediante análise, obter as conclusões correspondentes aos dados coletados.

A breve apresentação da cooperativa em seus aspectos históricos, econômicos e demais características será abordada na seção 4 do estudo. Porém, tendo em vista a cooperativa atualmente possuir 106 unidades de negócio contempladas nas regiões de Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Santa Catarina, Paraná e Paraguai, há a necessidade de detalhamento da amostra selecionada para fins de análise. Apesar de a cooperativa abranger 106 unidades, o foco do estudo está voltado para uma análise comparativa entre as unidades mais representativas do Estado do Paraná comparativamente às unidades paraguaias da organização. Assim, por meio de amostragem não probabilística intencional por julgamento, os dados coletados foram suficientes para se chegar às conclusões necessárias ao objetivo geral e objetivos específicos propostos (Cooper & Schindler, 2003). Essa técnica de amostragem permite ao pesquisador a liberdade na escolha dos participantes.

Para Cooper & Schindler (2003) a amostragem não probabilística é subjetiva, arbitrária e não-aleatória. Os autores afirmam que a amostragem não probabilística intencional por julgamento ocorre quando um pesquisador seleciona membros da amostra para atender a alguns critérios. Logo, por meio de discussão com os gestores da cooperativa, chegou-se às unidades mais representativas em termos históricos, sociais e econômicos contempladas no Estado do Paraná, úteis para a finalidade do estudo. O Quadro 1 relaciona as unidades e respectivas cidades que formam a amostra do estudo.



Quadro 1 – Amostra das unidades da pesquisa

UNIDADE	CIDADE	MESORREGIÃO	ESTADO	PAÍS
Administração Central	Palotina	Oeste	Paraná	Brasil
Campina da Lagoa	Campina da Lagoa	Centro-Occidental	Paraná	Brasil
Campo Mourão	Campo Mourão	Centro-Occidental	Paraná	Brasil
Floresta	Floresta	Norte Central	Paraná	Brasil
Guarapuava	Guarapuava	Centro-Sul	Paraná	Brasil
Mamborê	Mamborê	Centro-Occidental	Paraná	Brasil
Maripá	Maripá	Oeste	Paraná	Brasil
Palotina	Palotina	Oeste	Paraná	Brasil
São João do Ivaí	São João do Ivaí	Norte Central	Paraná	Brasil
São Jorge do Ivaí	São Jorge do Ivaí	Norte Central	Paraná	Brasil
Terra Roxa	Terra Roxa	Oeste	Paraná	Brasil
Katuete	Katuete	Noroeste	Canindeyú	Paraguai
Paloma	La Paloma Del Espiritu Santo	Noroeste	Canindeyú	Paraguai
Cruce Guarani	Corpus Christi	Noroeste	Canindeyú	Paraguai

Fonte: dados da pesquisa (2016).

As unidades paranaenses selecionadas estão contempladas nas mesorregiões Oeste, Centro-Occidental, Centro-Sul e Norte Central. As unidades selecionadas de Palotina, Maripá e Terra Roxa situam-se na mesorregião Oeste. As unidades de Campo Mourão, Mamborê e Campina da Lagoa situam-se na mesorregião Centro-Occidental. A unidade de Guarapuava está situada na mesorregião Centro-Sul. Por fim, as unidades de Floresta, São João do Ivaí e São Jorge do Ivaí situam-se na mesorregião Norte Central. As três unidades paraguayas situam-se nas cidades de Katuete, La Paloma Del Espiritu Santo e Corpus Christi, ambas do departamento de Canindeyú, noroeste oriental do país. Atualmente, o Paraguai conta com 17 (dezesete) departamentos que podem ser associados aos estados brasileiros e o distrito capital que é Assunção. A capital do departamento de Canindeyú é a cidade de Salto Del Guairá, fronteira direta com o Brasil.

Conforme abordado no referencial teórico, para a presente pesquisa foi desenvolvida adaptação do *Competing Value Model* com a finalidade de identificar a cultura organizacional predominante nas unidades da cooperativa, de acordo com as caracterizações mencionadas sobre o modelo. As questões basearam-se no modelo de Cameron & Quinn (1998) e tiveram como finalidade a caracterização dos tipos de cultura organizacional, por meio das dimensões de Características Dominantes, Liderança Organizacional, Gerenciamento de Pessoas e Equipe, União Organizacional, Ênfase Estratégica e Critérios de Sucesso. Foram destacadas, por meio de escala para que o respondente pudesse identificar as características atuais em relação à cultura da empresa.

O questionário foi desenvolvido por meio eletrônico e enviado aos respondentes para preenchimento *online* por meio do sistema SurveyMonkey©. Esse sistema permite a elaboração de questões em diferentes formatos e criação de um *link* específico para que os participantes do estudo respondam diretamente os questionamentos e as respectivas respostas migram para uma base de dados específica acessada apenas pelo pesquisador. O questionário *online* foi estruturado conforme o modelo de Cameron & Quinn (1998), mencionado para fins de caracterização da cultura organizacional da unidade cooperativa correspondente. Essa parte relacionou 6 (seis) questões diretamente voltadas ao modelo com foco na análise dos 6 (seis) aspectos culturais mencionados. Os questionamentos direcionaram-se a identificar quais as características dominantes, características de liderança, características de gerenciamento de pessoas e equipe, características de união organizacional, características de estratégia e, por fim, características de sucesso que mais se aproximavam da realidade gerencial da unidade



cooperativa.

Cada uma das 6 (seis) questões compreendiam 4 (quatro) possibilidades de respostas sendo que, para cada uma, a atribuição de uma escala de 1 (um – pouco se aproxima) a 4 (quatro – muito se aproxima) foi permitida. Após as respostas estabelecidas nos questionários, a tabulação geral dos dados se deu pela utilização de médias percentuais em cada uma das seis dimensões, conforme propõe o modelo. A tipologia de cultura organizacional que mais se aproximar dos 100% é a específica da unidade contemplada. Porém, mesmo que haja uma tipologia específica, as demais características de cada cultura organizacional também podem ser identificadas para cada uma das seis dimensões. Ou seja, mesmo que a unidade cooperativa tenha uma cultura organizacional predominante, características de outras tipologias culturais também poderão ocorrer e serem destacadas para a análise dos dados gerais.

Para corroborar as análises desenvolvidas, a análise metodológica proposta pela pesquisa é o agrupamento das cooperativas. Pohlmann (2007, p.325) afirma que a “Análise de Conglomerados tem sido referida como análise de *clusters*, *Qanalysis*, *typology*, *classification analysis* e *numeral taxonomy*.” O autor menciona também que a variedade de denominações se dá pelo uso de métodos de agrupamentos nas mais variadas disciplinas como “[...] psicologia, biologia, sociologia, economia, engenharia, administração e contabilidade”.

O objetivo central de uma análise por agrupamentos ou conglomerados é, a partir de características semelhantes, verificar se há semelhança entre determinado grupo de objetos. Caso haja essa semelhança, os objetos podem ser agrupados por meio de uma análise mais específica. Pohlmann (2007, p.326) descreve que, apesar das diferentes denominações, o principal objetivo desse tipo de análise é a “classificação de acordo com os relacionamentos naturais.” Cabe uma reflexão sobre a ferramenta que será utilizada para as respectivas análises: o *software* NVIVO® versão 11.

Esse *software*, de acordo com Saur-Amaral (2013), foi criado pela empresa australiana QSR que se especializou na criação de programas de análise qualitativa de dados. Com o *software*, é possível desenvolver diversas análises de dados qualitativos, com a criação final de relatórios e gráficos para interpretações mais aprofundadas. Assim, como resposta à primeira questão proposta, a semelhança entre as unidades cooperativas serão analisadas por meio das respostas atribuídas aos aspectos estudados. Em linhas gerais, essa proposta de agrupamentos das unidades cooperativas estudadas de acordo com a amostra, tem por finalidade observar se, dependendo da cada tipologia de cultura organizacional identificada, o nível de utilização dos artefatos de contabilidade gerencial, bem como o processo de institucionalização de tais práticas se assemelham ou não.

4. ANÁLISES DOS RESULTADOS

4.1 Caracterização geral da cooperativa

Localizada na região Oeste do Estado do Paraná, atualmente a cooperativa objeto de estudo é formada por mais de 13.700 associados e mais de 5.600 funcionários. A predominância produtiva volta-se às *commodities* de soja, milho, trigo, mandioca, leite, suínos e frangos. O positivo cenário econômico da cooperativa favoreceu o contínuo crescimento e a diversificação de sua atuação. A entidade comercializa insumos, peças, acessórios e revende máquinas agrícolas aos seus associados. Produz semente de soja no Estado de Santa Catarina e mantém uma rede de supermercados com nove lojas nos estados do Paraná, Mato Grosso e Mato Grosso do Sul.

Em termos hierárquicos gerais, a cooperativa tem como principal ponto de decisão a Assembleia Geral. Na sequência, o Conselho Fiscal, Conselho de Administração e Diretoria Executiva são responsáveis respectivamente pela gestão profissional da organização no que tange a execução das decisões tomadas em assembleia. Como base à divulgação das práticas



gerais da cooperativa, tais diretorias são subsidiadas pela Assessoria de Qualidade e Comunicação Social, bem como a execução de tais práticas são monitoradas pela Assessoria de Auditoria.

As 4 (quatro) principais divisões da cooperativa são: Produção, Comercialização, Industrial e Administrativa-Financeira. Na Divisão de Produção estão lotados os Departamentos de Máquinas e Acessórios, Insumos, Agrônomo, Veterinário e Supermercados. Na Divisão de Comercialização estão lotados os Departamentos Operacionais, Operacional de Mercado, Transportes e Amidonarias. Na Divisão Industrial estão lotados os Departamentos de Produção Avícola, Comercialização Avícola, Logística Avícola, Abatedouro de Aves e Industrializados de Aves. Por fim, na Divisão Administrativo-Financeira estão lotados os Departamentos de Recursos Humanos, Financeiro, Contábil, Informações, Engenharia e Projetos, Universidade Corporativa e Segurança Médica do Trabalho.

4.2 Cultura organizacional na visão dos gestores

As análises a partir da identificação das características de cultura organizacional de cada unidade apresentadas nessa seção estão subdivididas nas mesorregiões paranaenses e nas unidades paraguaias, a fim de uma melhor compreensão e posterior discussão de semelhanças e diferenças encontradas nas regiões contempladas pelo estudo.

Na mesorregião Oeste, a Unidade Administração Central da cooperativa é localizada no município de Palotina, Paraná. Nessa unidade estão compostos os principais setores de gestão da organização. O questionário *online* foi aplicado em todas as principais divisões que compõem a cooperativa, ou seja, assessoria de comunicação e qualidade, produção, comercialização e área industrial. A maioria dos aspectos relacionados estabeleceu uma cultura organizacional predominante como sendo de mercado, conforme Tabela 1.

Tabela 1 - Cultura Organizacional - Unidade Administração Central

CULTURA	CD	L	GPE	UO	E	S	MÉDIA
GRUPAL	63%	73%	83%	90%	90%	78%	79%
INOVATIVA	75%	73%	48%	65%	68%	65%	65%
MERCADO	78%	88%	75%	78%	80%	83%	80%
HIERÁRQUICA	90%	88%	53%	75%	70%	83%	76%

Fonte: dados da pesquisa (2014)

Dando sequência às análises do ambiente cultural da mesorregião Oeste paranaense, o gestor da Unidade Palotina também respondeu ao questionário *online* para a respectiva tipologia de cultura organizacional. Assim como a Unidade Administração Central, situada no mesmo município de Palotina, sede da cooperativa, essa unidade também apresentou a cultura mercado como predominante, conforme pode ser observado na Tabela 2.

Tabela 2 - Cultura Organizacional - Unidade Palotina

CULTURA	CD	L	GPE	UO	E	S	MÉDIA
GRUPAL	25%	75%	75%	100%	75%	75%	71%
INOVATIVA	75%	75%	50%	100%	75%	100%	79%
MERCADO	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%
HIERÁRQUICA	100%	100%	25%	100%	100%	100%	88%

Fonte: dados da pesquisa (2014)



Em continuidade às análises, a Unidade Terra Roxa também contemplou como cultura organizacional predominante a de mercado. Com características institucionais diferentes das demais unidades da mesorregião Oeste paranaense, a unidade apresentou, conforme a Tabela 3, a preponderância cultural mercado com base no questionário eletrônico respondido.

Tabela 3 - Cultura Organizacional - Unidade Terra Roxa

CULTURA	CD	L	GPE	UO	E	S	MÉDIA
GRUPAL	75%	75%	75%	75%	75%	100%	79%
INOVATIVA	75%	50%	50%	75%	75%	100%	71%
MERCADO	100%	100%	100%	75%	100%	100%	96%
HIERÁRQUICA	75%	100%	100%	75%	100%	75%	88%

Fonte: dados da pesquisa (2014)

Como última análise do ambiente cultural da mesorregião Oeste paranaense, a Unidade Maripá destacou predominância de cultura organizacional diferente às outras unidades da mesma região. A tipologia cultural identificada pelo questionário respondido pelo gestor foi a grupal ou clã, conforme a Tabela 4.

Tabela 4 - Cultura Organizacional - Unidade Maripá

CULTURA	CD	L	GPE	UO	E	S	MÉDIA
GRUPAL	100%	75%	75%	50%	100%	100%	83%
INOVATIVA	50%	25%	25%	50%	75%	100%	54%
MERCADO	75%	75%	25%	75%	75%	75%	67%
HIERÁRQUICA	75%	75%	50%	75%	100%	75%	75%

Fonte: dados da pesquisa (2014)

As análises do ambiente cultural da mesorregião Centro-Ocidental do Estado do Paraná se constituíram junto à aplicação do questionário eletrônico aos gestores das unidades Campo Mourão, Mamborê e Campina da Lagoa. Uma das características que foi avaliada nas análises é a presença de mais de uma tipificação de cultura organizacional em duas das três unidades.

Conforme o modelo proposto por Cameron & Quinn (1998), de atribuição de *scores* às características mais representativas, não há impedimento em uma organização apresentar mais de uma tipologia cultural. Dessa forma, a Unidade Campo Mourão destacou diferentes características que a classificaram em uma estrutura organizacional de tipologia grupal e de mercado, conforme demonstrado pela Tabela 5.

Tabela 5 - Cultura Organizacional - Unidade Campo Mourão

CULTURA	CD	L	GPE	UO	E	S	MÉDIA
GRUPAL	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%
INOVATIVA	75%	100%	75%	100%	100%	100%	92%
MERCADO	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%
HIERÁRQUICA	100%	100%	50%	100%	100%	100%	92%

Fonte: dados da pesquisa (2014)

A outra unidade analisada na mesorregião Centro-Ocidental foi a de Mamborê. Assim como a Unidade Campo Mourão, a partir do questionário eletrônico respondido pelo gestor,



houve a identificação de dois tipos culturais predominantes na organização. A Tabela 6 demonstra a cultura grupal e a cultura hierárquica como predominantes.

Tabela 6 - Cultura Organizacional - Unidade Mamborê

CULTURA	CD	L	GPE	UO	E	S	MÉDIA
GRUPAL	75%	75%	100%	100%	75%	100%	88%
INOVATIVA	75%	50%	25%	100%	100%	75%	71%
MERCADO	100%	100%	50%	75%	100%	75%	83%
HIERÁRQUICA	100%	100%	75%	75%	100%	75%	88%

Fonte: dados da pesquisa (2014)

A última análise da mesorregião Centro-Occidental paranaense foi na Unidade Campina da Lagoa. De modo mais específico, a tipologia cultural enfatizada via questionário respondido pelo gestor foi a de mercado, apresentando uma diferença destacável em relação às demais classificações. A Tabela 7 demonstra a ênfase na tipologia cultural de mercado em relação à unidade.

Tabela 7 - Cultura Organizacional - Unidade Campina da Lagoa

CULTURA	CD	L	GPE	UO	E	S	MÉDIA
GRUPAL	75%	75%	75%	75%	100%	75%	79%
INOVATIVA	50%	50%	25%	75%	75%	75%	58%
MERCADO	100%	100%	100%	100%	75%	75%	92%
HIERÁRQUICA	75%	75%	75%	25%	75%	100%	71%

Fonte: dados da pesquisa (2014)

A terceira mesorregião paranaense analisada em relação ao ambiente cultural foi a Norte Central, contemplada pelas unidades de São Jorge do Ivaí, Floresta e São João do Ivaí. Com base no questionário eletrônico respondido pelo gestor, a Unidade São Jorge Do Ivaí apresentou predominância cultura de mercado. Apesar da proximidade também à cultura grupal, a Tabela 8 demonstra que a cultura organizacional de mercado obteve maior destaque junto à unidade cooperativa.

Tabela 8 - Cultura Organizacional - Unidade São Jorge do Ivaí

CULTURA	CD	L	GPE	UO	E	S	MÉDIA
GRUPAL	100%	75%	100%	100%	100%	100%	96%
INOVATIVA	50%	50%	50%	75%	100%	75%	67%
MERCADO	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%
HIERÁRQUICA	100%	75%	50%	50%	100%	100%	79%

Fonte: dados da pesquisa (2014)

A segunda unidade analisada na mesorregião Norte-Central paranaense foi a de Floresta. Com base no questionário respondido pelo gestor, a unidade apresentou resultados de ambiente cultural que muito a aproximaram da Unidade São Jorge do Ivaí. A Tabela 9 demonstra de modo pontual que a cultura organizacional predominante também foi a de mercado.



Tabela 9 - Cultura Organizacional - Unidade Floresta

CULTURA	CD	L	GPE	UO	E	S	MÉDIA
GRUPAL	50%	75%	75%	75%	75%	75%	71%
INOVATIVA	75%	75%	50%	75%	50%	100%	71%
MERCADO	100%	100%	100%	100%	100%	75%	96%
HIERÁRQUICA	75%	75%	75%	75%	100%	75%	79%

Fonte: dados da pesquisa (2014)

Seguindo as mesmas características enfatizadas nas duas unidades analisadas anteriormente, a Unidade São João do Ivaí apresentou como tipologia cultural predominante a cultura organizacional de mercado. Apesar de um maior equilíbrio entre as culturas, a Tabela 10 demonstra que a cultura mercado obteve destaque.

Tabela 10 - Cultura Organizacional - Unidade São João do Ivaí

CULTURA	CD	L	GPE	UO	E	S	MÉDIA
GRUPAL	75%	75%	75%	75%	50%	100%	75%
INOVATIVA	75%	75%	50%	75%	75%	75%	71%
MERCADO	100%	75%	75%	75%	75%	75%	79%
HIERÁRQUICA	100%	50%	50%	100%	50%	100%	75%

Fonte: dados da pesquisa (2014)

Como única unidade inserida na amostra da mesorregião Centro-Sul do Estado do Paraná devido a sua representatividade, Guarapuava também foi analisada em relação ao ambiente cultural e às respectivas predominâncias. O gestor da unidade respondeu ao questionário eletrônico encaminhado com o objetivo de tipificar a cultura organizacional predominante na unidade cooperativa. A entrada da cooperativa na região de Guarapuava se deu pelo mesmo processo identificado nas mesorregiões Centro-Occidental e Norte-Central do Estado do Paraná. Ou seja, a incorporação de antiga cooperativa que completou 5 anos em 2014. Apesar da mesma forma de inserção da cooperativa nas regiões, a Tabela 11 apresenta uma tipologia cultural atribuída à unidade pelo gestor como grupal ou clã, com proximidade da tipologia de mercado.

Tabela 11 - Cultura Organizacional - Unidade Guarapuava

CULTURA	CD	L	GPE	UO	E	S	MÉDIA
GRUPAL	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%
INOVATIVA	75%	50%	25%	75%	100%	100%	71%
MERCADO	100%	100%	75%	100%	100%	100%	96%
HIERÁRQUICA	100%	100%	100%	75%	75%	100%	92%

Fonte: dados da pesquisa (2014)

Para as unidades paraguaias de La Paloma, Katuete e Cruce Guarani, foram encaminhados questionários eletrônicos para posterior tabulação dos dados e análises. Pelas unidades mencionadas estarem constituídas em território que ultrapassa as fronteiras nacionais, o elemento cultural é destacado em virtude das influências que moldam tal ambiente por meio de valores, tradições e costumes específicos. A Tabela 12 demonstra que a predominância cultural da cooperativa em ambiente paraguaio obteve, pelos dados tabulados, tipificação hierárquica.



Tabela 12 - Cultura Organizacional - Unidades paraguaias.

CULTURA	CD	L	GPE	UO	E	S	MÉDIA
GRUPAL	75%	75%	75%	75%	100%	100%	83%
INOVATIVA	50%	50%	50%	50%	50%	50%	50%
MERCADO	75%	100%	75%	75%	100%	75%	83%
HIERÁRQUICA	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Fonte: dados da pesquisa (2014)

De acordo com as características estabelecidas por Cameron & Quinn (1998) no CVM, a cultura organizacional hierárquica relaciona, como aspectos principais, um ambiente de gestão conduzido por regras de controle e procedimentos formais bem estabelecidos. Dessa maneira, um dos fatores passível de explicação à tipificação cultural predominante nas unidades paraguaias ser a hierárquica é a própria constituição legal da cooperativa ser semelhante às empresas comerciais e multinacionais existentes no país. Apesar da extensão da cooperativa, as regras de conduta paraguaia são obrigatoriamente adotadas no processo de gestão. A própria definição da cultura organizacional hierárquica por Cameron & Quinn (1998) se volta, conforme mencionado anteriormente, aos trabalhos de Max Weber na Europa. Nesse contexto, aspectos de burocracia geralmente conduziam as sociedades e, não obstante, as organizações que se desenvolveram nesse período. Pelo Paraguai atualmente passar por um processo de crescimento econômico, as regras de conduta, leis e demais aspectos burocráticos exigem das empresas lá instaladas uma forma de gestão mais formal.

4.2 Proposta de agrupamento das unidades cooperativas

Conforme descrito nos aspectos metodológicos da pesquisa, a proposta de agrupamentos das unidades cooperativas, investigadas cientificamente, tem por objetivo verificar se há características de cultura organizacional comuns entre elas a partir da visão dos gestores. Essa ideia teve como suporte ferramental a utilização do *software* NVIVO® versão 11, cujos procedimentos viabilizaram a identificação ou não de *clusters* específicos.

O processo de agrupamentos dividiu-se basicamente em cinco etapas. A primeira delas consistiu na tabulação dos dados coletados, de modo que, para a análise foram relacionadas as características das seis dimensões propostas pelo CVM de Cameron & Quinn (1998). A segunda etapa foi a inserção dessas observações por unidade cooperativa analisada no *software* NVIVO® versão 11, por meio da exportação desses dados externos junto ao programa. Dessa forma, a terceira etapa se constituiu na exploração dos dados via Análise de *Clusters*. Para esse fim, o NVIVO® solicitou as fontes de pesquisa, que foram os dados unidade a unidade, onde os *clusters* foram analisados por similaridade de palavras. Em linhas gerais, o *software* buscou nos respectivos dados estruturados para cada unidade cooperativa, a similaridade de respostas às seis dimensões mencionadas.

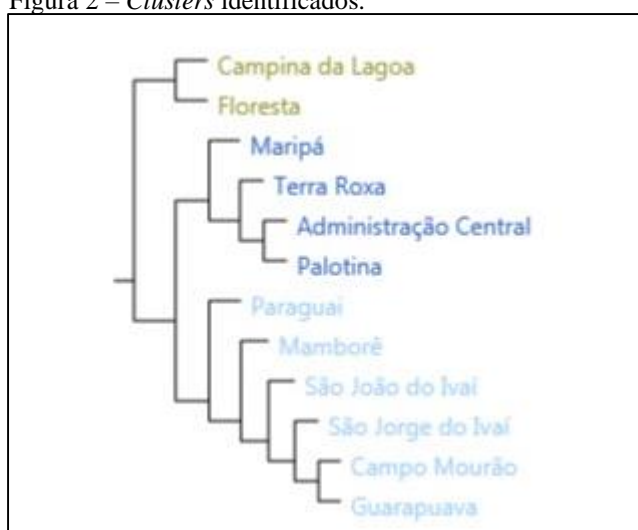
Para avaliação das similaridades de palavras, o NVIVO® atribuiu três opções de coeficientes métricos: coeficiente de Jaccard, coeficiente de correlação de Pearson e coeficiente de Sorensen. Segundo Pohlmann (2007, p.337), esse tipo de medida “[...] permite especificar as medidas de distância a serem usadas no *clustering*.” O coeficiente de Jaccard estabelece um índice de similaridade que varia entre 0 (menos similar) e 1 (mais similar), assim como o coeficiente de Sorensen. O coeficiente de correlação de Pearson estabelece um índice de similaridade que varia entre -1 (menos similar) e 1 (mais similar), o qual foi utilizado nas análises (HAIR JR. et al., 2005; POHLMANN, 2007).



Na quarta etapa, o modelo foi propriamente rodado, gerando um dendograma para a análise dos respectivos agrupamentos identificados. O dendograma refere-se à representação gráfica dos *clusters*. Para Hair Jr. et al. (2005, p.382), é uma “representação gráfica (gráfico em árvore) dos resultados de um procedimento hierárquico no qual cada objeto é colocado em um eixo e o outro eixo representa os passos no procedimento hierárquico.” Hair Jr. et al. (2005, p.383) definem ainda objeto como “pessoa, produto ou serviço, empresa ou qualquer outra entidade que possa ser avaliada quanto a uma determinada quantidade de atributos.”

A quinta e última etapa se refere especificamente à interpretação do dendograma e dos respectivos *clusters* formados entre as unidades cooperativas. Após relacionadas todas as características necessárias para a construção dos possíveis agrupamentos, chegou-se ao dendograma a partir do *software* NVIVO® demonstrado na Figura 2.

Figura 2 – *Clusters* identificados.



Fonte: dados da pesquisa (2016).

Com base no dendograma gerado pelo NVIVO®, a partir das características de cultura organizacional das unidades cooperativas, foi possível identificar três *clusters* ou agrupamentos principais: 1) Unidades Campina da Lagoa e Floresta; 2) Unidades Maripá, Terra Roxa, Administração Central e Palotina; 3) Unidades Paraguai, Mamborê, São João do Ivaí, São Jorge do Ivaí, Campo Mourão e Guarapuava.

5. CONCLUSÕES

A partir de uma pesquisa de levantamento aplicada a uma cooperativa agroindustrial da região Oeste paranaense, a proposta central do estudo voltou-se a identificar se os gestores de unidades cooperativas de diferentes regiões, direcionados por orientações semelhantes de controle gerencial, determinadas institucionalmente pela administração central, percebem, analisam e classificam a cultura organizacional sob perspectivas diferentes. O pressuposto inicial poderia direcionar a uma tipificação cultural específica em virtude de, mesmo que diante de unidades cooperativas inseridas em regiões diferentes, as rotinas de controles gerenciais seriam estabelecidas via administração central.

Após a aplicação do modelo de Cameron & Quinn (1998) a tipificação de cultura organizacional da administração geral foi a de mercado, onde, não associado aos aspectos tradicionais de mercado consumidor, o modelo aborda uma organização com um tipo de mercado próprio, ou seja, voltado às influências externas relacionadas às suas atividades específicas. Para a obtenção da eficácia, são tomados como base os resultados, os clientes e



demais fatores externos que contribuem para o desenvolvimento organizacional. Nesse modelo, a cultura é focada à competitividade e à produtividade como elementos de influência da organização, ou seja, as metas voltadas aos resultados e devem ser sempre buscadas e alcançadas pelos membros que compõem tal gestão.

Porém, conforme as análises demonstradas de modo específico, algumas unidades, mesmo que se aproximando da tipificação cultural de mercado, obtiveram caracterização diferenciada conforme as possibilidades estabelecidas pelo modelo e assinaladas pelos gestores respondentes no questionário eletrônico. Assim, mesmo com tipificações culturais identificadas conforme os quadrantes do CVM, algumas unidades se aproximaram em termos de características de cultura organizacional, a partir da análise de *cluster* desenvolvida. O primeiro cluster concentrou as unidades cooperativas de Campina da Lagoa e Floresta; o segundo cluster concentrou as unidades de Maripá, Terra Roxa, Administração Central e Palotina; e o terceiro cluster concentrou as unidades agroindustriais do Paraguai, Mamborê, São João do Ivaí, São Jorge do Ivaí, Campo Mourão e Guarapuava.

Assim, o pressuposto inicial de que as unidades cooperativas pesquisadas seguiriam a mesma tipificação cultural da administração central não foi corroborada. Porém, observa-se que as unidades inseridas na mesorregião Oeste paranaense obtiveram características semelhantes, o que tende a direcionar que os fatores externos de cultura regional influenciam diretamente as rotinas de controles gerenciais. Mesmo com características específicas, os demais agrupamentos também demonstraram tais influências. Cabe destacar nesse contexto as unidades paraguaias que, mesmo em território externo ao brasileiro, possuem características de cultura nas práticas gerenciais semelhantes a demais unidades nacionais, corroborando a ideia estabelecida pelo modelo de Burns & Scapens (2000), bem como de Guerreiro, Frezatti & Casado (2000) de que a contabilidade gerencial deve ser avaliada também sob os aspectos institucionais e culturais.

Em linhas gerais, o objetivo foi atingido tendo em vista ter demonstrado as influências dos fatores de cultura organizacional nas rotinas de controle gerencial das unidades cooperativas agroindustriais paranaenses. Para tanto, a partir do presente estudo, diversificadas pesquisas futuras podem ser desenvolvidas. A ampliação das análises em outras regiões não contempladas, bem como em outras organizações cooperativas dariam uma dimensão mais específica ao tema. Direcionar estudos nas práticas de contabilidade gerencial em empresas do relevante setor do agronegócio nacional e internacional também compõe uma área carente de pesquisas mais aprofundadas, entre outros. Assim, essa pesquisa contribuiu de maneira direta e relevante a melhor compreensão da contabilidade gerencial sob a ótica cultural e institucional.

REFERÊNCIAS

Anthony, R. N.; & Govindarajan, V. (2001). Sistemas de controle gerencial. São Paulo: Atlas.

Atkinson, A. A.; Baker, R. D.; Kaplan, R. S.; & Young, S. M. (2000). Contabilidade gerencial. São Paulo: Atlas.

Berger, P.; & Luckman, T. (1967). The social construction of reality. New York: Doubleday.

Bialoskorski Neto, S; Barroso, M. F. G.; & Rezende, A. J.(2012). Co-operative governance and management control systems: na agency costs theoretical approach. Brazilian Business Review, 9(2), p.72-92.

Burns, J.; & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. Management Accounting Research, 11, p.3-25.



- Cameron, K. S.; & Quinn, R. E. (1998). Diagnosing and changing organizational culture: based on the competing values framework. Michigan: Addison-Wesley.
- Cooper, D. R.; & Schindler, P. S. Métodos de pesquisa em administração. (7. ed.). Porto Alegre: Bookman.
- Flick, U. (2009). Qualidade na pesquisa qualitativa. Porto Alegre: Bookman.
- Freitas, M. E. (2009). Cultural organizacional: evolução e crítica. São Paulo: Cengage Learning.
- Gil, A. C. (2009). Como elaborar projetos de pesquisa. (4. ed.). São Paulo: Atlas.
- Guerreiro, R.; Frezatti, F.; & Casado, T. (2006). Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial através da integração de conceitos de psicologia, cultura organizacional e Teoria Institucional. Revista Contabilidade & Finanças, Edição Comemorativa, p.7-21.
- Guerreiro, R.; Pereira, C. A.; Frezatti, F. (2008). Aplicação do modelo de Burns e Scapens para avaliação do processo de institucionalização da contabilidade gerencial. Organizações & Sociedade, 15(44), p.45-62.
- Hair Jr., J. F.; Anderson, R. E.; Tatham, R. L.; & Black, W. C. (2005). Análise multivariada de dados. (5. ed.). Porto Alegre: Bookman.
- Harris, A.; Stefanson, B.; & Fulton, M. (2006) New generation cooperatives and cooperative theory. Journal of Cooperatives, 11, p.15-28.
- Hofstede, G. (1994). Culture and organizations: *software* of the mind, intercultural cooperation and its importance for survival. London: Harper Collins.
- IFAC - International Federation of Accountants. (1998). Management Accounting Concepts. Relatório Revisado de Março de 1998.
- Isidoro, C.; Facci, N.; Espejo, M. M. S. B.; & Garcias, P. M. (2012). A utilização de artefatos de contabilidade gerencial em cooperativas agropecuárias. Revista de Contabilidade da UFBA, 6(2), p.39-55.
- Johnson, H. T.; & Kaplan, R. S. (1993). Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas. Rio de Janeiro: Campus.
- Lee, M. T.; & Widener, S. K. (2013). Culture and management control systems in today's high-performing firms. Management Accounting Quarterly, 14(2).
- Martins, G. A.; & Theóphilo, C. R. (2007). Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas. São Paulo: Atlas.
- Minkov, M.; & Hofstede, G. (2012). Hofstede's fifth dimension: new evidence from the world values survey. Journal of Cross-Cultural Psychology. 43 (1). p.3-14.
- OCB - Organização das Cooperativas Brasileiras. (2016). Relatório de Atividades OCB. Recuperado em 20 fevereiro, 2016, de <http://www.ocb.org.br>.
- OCEPAR – Organização das Cooperativas do Estado do Paraná. (2016). Cooperativismo. Recuperado em 20 fevereiro, 2016, de <http://www.ocepar.org.br/ocepar/>.
- Oliver, C. (1997). Sustainable competitive advantage: combining institutional and resource-based views. Strategic Management Journal, 18(9), p.697-713.



Pohlmann, M. C. (2007). Análise de conglomerados. In: Corrar, L. J.; Paulo, E.; & Dias Filho, J. M. (Coord.). Análise multivariada: para cursos de administração, ciências contábeis e economia. São Paulo: Atlas.

Reis, L. G.; & Lavarda, C. E. F. (2015). The Process of Accounting Change in a Local Government: an analysis from the Institutional Theory Perspective. Anais do European Accounting Association Annual Congress, Glsgow, Escócia, 2015, 38.

Saur-Amaral, I. (2013). Curso completo de NVivo 10: como tirar maior proveito do software para a sua investigação.

Schein, E. H. (1992). Organizational culture and leader ship. (2. ed.) San Francisco: Jossey-Bass Publishers.

Scott, W. R.; & Meyer, J. W. (1991) The organizational of societal sectors. In: Powell, W. W.; & Dimaggio, P. J. The new institutionalism in organization analysis. Chicago: Universityof Chicago Press.

Sexton, R. J.; & Iskow, J. (1993). What do we know about the economic efficiency of cooperatives: an evaluative survey. Journal of Agricultural Cooperation, 8, p.15-27.

Warren, C. S.; Reeve, J. M.; & Fess, P. E. (2008). Contabilidade gerencial. (2. ed.) São Paulo: Thomson Learning.