

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO PARANÁ**  
**ESCOLA DE NEGÓCIOS**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO DE COOPERATIVAS**

**LUIZ FERNANDO CAMARGO**

**GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS E DESEMPENHO ECONÔMICO-  
FINANCEIRO: UM ESTUDO NAS COOPERATIVAS AGROINDUSTRIAIS DO  
ESTADO DO PARANÁ**

**CURITIBA**

**2021**

**LUIZ FERNANDO CAMARGO**

**GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS E DESEMPENHO ECONÔMICO-  
FINANCEIRO: UM ESTUDO NAS COOPERATIVAS AGROINDUSTRIAIS DO  
ESTADO DO PARANÁ**

Dissertação de Mestrado apresentada como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre pelo Programa de Pós-Graduação em Gestão de Cooperativas da Escola de Negócios da Pontifícia Universidade Católica do Paraná.

Orientador: Prof. Dr. Eduardo Damião da Silva.

Coorientador: Prof. Dr. Pedro Guilherme Ribeiro Piccoli.

**CURITIBA**

**2021**

Dados da Catalogação na Publicação  
Pontifícia Universidade Católica do Paraná  
Sistema Integrado de Bibliotecas – SIBI/PUCPR  
Biblioteca Central  
Luci Eduarda Wielganczuk – CRB – 9/1118

C172g  
2021

Camargo, Luiz Fernando  
Gestão estratégica de custos e desempenho econômico-financeiro : um estudo nas cooperativas agroindustriais do estado do Paraná / Luiz Fernando Camargo ; orientador: Eduardo Damião da Silva ; coorientador: Pedro Guilherme Ribeiro Piccoli. – 2021.  
87 f. : il. ; 30 cm

Dissertação (mestrado) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2021  
Bibliografia: f. 77-85

1. Cooperativas - Administração. 2. Cooperativas agrícolas. 3. Controle de custos. 4. Administração financeira. I. Silva, Eduardo Damião da. II. Piccoli, Pedro Guilherme Ribeiro. III. Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Gestão de Cooperativas. IV. Título.

CDD 20. ed. – 658.047

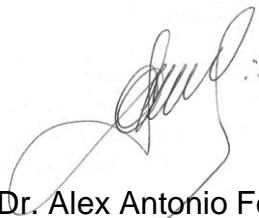
## TERMO DE APROVAÇÃO

### GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS E DESEMPENHO ECONÔMICO-FINANCEIRO: UM ESTUDO NAS COOPERATIVAS AGROINDUSTRIAIS DO ESTADO DO PARANÁ

Por

**Luiz Fernando Camargo**

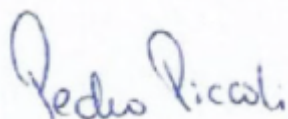
Dissertação aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre no Programa de Pós-Graduação em Gestão de Cooperativas, área de concentração em Gestão de Cooperativas, da Escola de Negócios da Pontifícia Universidade Católica do Paraná.



Prof. Dr. Alex Antonio Ferraresi  
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Gestão de Cooperativas



Prof. Dr. Eduardo Damião da Silva  
Orientador



Prof. Dr. Pedro Guilherme Ribeiro Piccoli  
Examinador

Documento assinado digitalmente

gov.br

Ana Paula Mussi Szabo Cherobim

Data: 01/09/2021 17:35:40-0300

Verifique em <https://verificador.itl.br>

Profa. Dra. Ana Paula Mussi Cherobim  
Examinadora

## **Agradecimentos**

Agradeço primeiramente a Deus, pela força, por ter me mantido no caminho durante a pesquisa mesmo com as tentações de desistir.

Agradeço a todo corpo docente do Programa de Pós-graduação em Gestão de Cooperativas, pois sempre estavam de prontidão em colaborar com o desenvolvimento da pesquisa.

Agradeço a empresa que trabalho, a Furukawa, representada pelos meus superiores e companheiros de equipe Antonio Oseas Cabral Junior, Ivone Zarpelon e Elisandra Budel Casagrande que me deram a oportunidade e incentivo de realizar o Mestrado em uma área diferente da que atuo na empresa, principalmente a compreensão durante o período das aulas presenciais, onde era necessário faltar um dia de trabalho a cada 15 dias, sem essa liberação não seria possível a conclusão do Programa.

Agradeço aos professores, principalmente ao meu orientador Eduardo Damião da Silva pela paciência e por ter acreditado na proposta de pesquisa e aceitado a orientação. Faço menção também ao professor Pedro Guilherme Ribeiro Piccoli que me auxiliou na validação da análise quantitativa da pesquisa e pelos *insights* durante esse período, principalmente na banca de qualificação.

Agradeço a minha esposa Ana Paula Cardoso Xavier, pela paciência e compreensão durante esse período de pesquisa, devido a ausência em que foram necessárias em alguns momentos.

Agradeço a meus pais Siriley da Silva Camargo e Darci Amazonas Camargo pelo apoio e incentivo de sempre desde minha graduação, mas principalmente pelo legado primário da educação que servem de sustentação para minhas conquistas pessoais e profissionais. Agradeço a meus irmãos Vanessa Cristina Camargo, Daniela Francine Camargo, Rosemery de Melo, Juliano da Silva e ao meu sobrinho Pedro Henrique Camargo Koczuruba pelas amizades e carinho durante esse período e toda minha vida.

## Lista de Abreviaturas e Siglas

ABC	Custeio Baseado em Atividades
ABM	Gestão Baseada em Atividades
ACARPA	Associação de Crédito e Assistência Rural do Paraná
ACI	Aliança Cooperativa Internacional
BNCC	Banco Nacional de Crédito Cooperativo
BRDE	Banco Regional de Desenvolvimento do Extremo Sul
CFP	Comissão de Financiamento à Produção
COOP	Cooperativismo, Cooperativas, cooperativista
CVC	Criação de Vantagem Competitiva
DAC	Departamento de Assistência ao Cooperativismo
DEF	Desempenho Econômico-Financeiro
DNRC	Departamento Nacional do Registro do Comércio
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
FDI	Fatores de Desempenho em Relação aos Investimentos
FDR	Fatores de Redução de Custos
FMP	Fatores de Melhorias nos Processos
GE	Grau de Endividamento
GEC	Gestão Estratégica de Custos
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
INCRA	Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
LC	Liquidez Corrente
LG	Liquidez Geral
LI	Liquidez Imediata
LP	Longo Prazo
LS	Liquidez Seca
MBA	Master in Business Administration
N	Número
N°	Número
NORCOOP	Projeto Norte de Cooperativismo
OCB	Organização das Cooperativas Brasileiras
OCEPAR	Organização das Cooperativas do Paraná
PC	Passivo Circulante
PCA	Análise de Componentes Principais
PIC	Projeto Iguaçu de Cooperativismo
PL	Patrimônio Líquido
RP	Rentabilidade do Patrimônio
RS	Rio Grande do Sul
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences
SULCOOP	Projeto Sul de Cooperativismo
TCO	<i>Total Cost of Ownership</i> , Custo Total de Propriedade

## Resumo

A presente dissertação tem como objetivo principal identificar as relações entre a utilização das práticas de Gestão Estratégica de Custos e o desempenho econômico-financeiro nas cooperativas agroindustriais do Estado do Paraná. Para isso, a pesquisa realiza a medição da utilização das Práticas da Gestão Estratégica de Custos (GEC) pelas cooperativas, calculou-se as métricas de desempenho econômico-financeiro para relacionar com a utilização das práticas de GEC. O delineamento da pesquisa caracteriza a pesquisa como descritiva, explicativa e quantitativa. O levantamento das informações foi realizado por meio de *survey*. A população da pesquisa são as 59 cooperativas do ramo agropecuário do Estado do Paraná. Obteve-se uma amostra, após respostas do questionário e análise dos indicadores, de 24 cooperativas. Os dados foram analisados por meio da Estatística Descritiva, Análise de Componentes Principais, Teste de Correlação e de Regressão Linear Múltipla. Foi constatado que as práticas da GEC mais frequentemente utilizadas pelas cooperativas foram: Custo Kaizen, Gestão Baseada em Atividades (ABM), Custo-Meta, Análise da Cadeia de Valor, Custos Logísticos e Indicadores e Métricas não Financeiras. Nas análises das hipóteses do modelo criado, com base nos resultados dos testes de correlação e de regressão, não foi possível rejeitar a hipótese nula pesquisa, ou seja, não foi possível rejeitar a hipótese de não existir correlação entre a utilização das práticas de GEC e sua influência no desempenho econômico-financeiro nas cooperativas agroindustriais do Estado do Paraná. Foram demonstradas algumas limitações de pesquisa, que podem ter afetado o resultado do modelo e sugestão de estudos futuros em outras áreas que permitam uma amostragem maior, realizar a análise qualitativa para aprofundar mais os resultados, utilizar outros indicadores econômico-financeiros.

**Palavras-chave:** Gestão Estratégica de Custos, desempenho econômico-financeiro, cooperativismo agropecuário.

## **Abstract**

The main objective of this dissertation is to identify the relationships between the use of Strategic Cost Management practices and the economic-financial performance in agroindustrial cooperatives in the State of Paraná. For this, the research performs the measurement of the use of Strategic Cost Management Practices (GEC) by the cooperatives, the economic-financial performance metrics were calculated to relate to the use of GEC practices. The research design characterizes the research as descriptive, explanatory and quantitative. The collection of information was carried out through a survey. The research population is the 59 cooperatives in the agricultural sector in the State of Paraná. After answering the questionnaire and analyzing the indicators, a sample of 24 cooperatives was obtained. Data were analyzed using Descriptive Statistics, Principal Component Analysis, Correlation Test and Multiple Linear Regression. It was found that the GEC practices most frequently used by cooperatives were: Kaizen Cost, Activity Based Management (ABM), Target Cost, Value Chain Analysis, Logistics Costs and Non-Financial Indicators and Metrics. In the analysis of the hypotheses of the model created, based on the results of the correlation and regression tests, it was not possible to reject the null hypothesis of the research, that is, it was not possible to reject the hypothesis that there is no correlation between the use of GEC practices and its influence on the economic-financial performance of agroindustrial cooperatives in the State of Paraná. Some research limitations were demonstrated, which may have affected the results of the model and suggested future studies in other areas that allow a larger sample, carry out a qualitative analysis to deepen the results, use other economic-financial indicators.

**Key words:** Strategic Cost Management, economic-financial performance, agricultural cooperativism.



## Resumen

El objetivo principal de esta disertación es identificar las relaciones entre el uso de prácticas de Gestión Estratégica de Costos y el desempeño económico-financiero en cooperativas agroindustriales en el Estado de Paraná. Para ello, la investigación realiza la medición del uso de Prácticas Estratégicas de Gestión de Costos (GEC) por parte de las cooperativas, se calcularon las métricas de desempeño económico-financieras para relacionar el uso de las prácticas GEC. El diseño de investigación caracteriza la investigación como descriptiva, explicativa y cuantitativa. La recolección de información se realizó a través de una encuesta. La población de investigación son las 59 cooperativas del sector agropecuario del Estado de Paraná. Después de contestar el cuestionario y analizar los indicadores, se obtuvo una muestra de 24 cooperativas. Los datos fueron analizados usando Estadística Descriptiva, Análisis de Componentes Principales, Prueba de Correlación y Regresión Lineal Múltiple. Se encontró que las prácticas de GEC más utilizadas por las cooperativas fueron: Costo Kaizen, Gestión Basada en Actividades (ABM), Costo Objetivo, Análisis de la Cadena de Valor, Costos Logísticos e Indicadores y Métricas No Financieras. En el análisis de las hipótesis del modelo creado, con base en los resultados de las pruebas de correlación y regresión, no se pudo rechazar la hipótesis nula de la investigación, es decir, no se pudo rechazar la hipótesis de que no existe correlación entre el uso de las prácticas de GEC y su influencia en el desempeño económico-financiero de las cooperativas agroindustriales del Estado de Paraná. Se demostraron algunas limitaciones de la investigación, que pueden haber afectado los resultados del modelo y sugirieron futuros estudios en otras áreas que permitan una muestra mayor, realizar un análisis cualitativo para profundizar en los resultados, utilizar otros indicadores económico-financieros.

**Palabras clave:** Gestión Estratégica de Costos, desempeño económico-financiero, cooperativismo agrícola.

## Resumo Estruturado

**TÍTULO DA DISSERTAÇÃO:** Gestão Estratégica de Custos e Desempenho Econômico-Financeiro: um estudo nas cooperativas agroindustriais do Estado do Paraná

**Objetivo:** Identificar as relações existentes entre a utilização das práticas da Gestão Estratégica de Custos e o desempenho econômico-financeiro nas cooperativas agroindustriais do Estado do Paraná. **Breve contexto:** Neste cenário de competição entre empresas do ramo agropecuário, seja elas de capital aberto ou cooperativas, as cooperativas buscam formas de diferenciar-se do seu concorrente, e para isso o planejamento estratégico possui caráter determinante. Diante desse cenário, surge a visão estratégica de custos, visto que as melhorias nos processos fazem com que naturalmente ocorram redução de custos, impactando diretamente no desempenho econômico-financeiro da cooperativa. **Método:** O delineamento desta pesquisa caracteriza-se como pesquisa descritiva e explicativa utilizando técnicas quantitativas que permitiram elaboração de hipóteses a serem testadas entre as variáveis Gestão Estratégica de Custos e Desempenho Econômico-Financeiro. Na pesquisa participaram 24 cooperativas agroindustriais do Estado do Paraná, que responderam ao questionário enviado para identificação e medição das práticas de Gestão Estratégica de Custos utilizadas. Os indicadores econômico-financeiros foram calculados a partir das Demonstrações Financeiras das Cooperativas, e os dados foram tratados utilizando estatística descritiva, correlação não paramétrica e regressão linear múltipla com apoio do *software Statistical Package for Social Sciences®* (SPSS). **Fundamentação Teórica:** O principal tema a ser abordado no estudo é o conceito de Gestão Estratégica de Custos (GEC) de Shank & Govindarajan (1997), que mencionam que ela pode ser compreendida como uma análise de custos com visão ampla na qual são considerados os elementos de toda cadeia produtiva, e que esses elementos fornecem informações estratégicas à organização para auxiliar os gestores na tomada de decisões estratégicas. Quanto aos fatores de GEC e suas práticas foram utilizados os trabalhos de Rasia (2011), Vizzoto (2017) e Wrubel (2009) como suporte teórico. A pesquisa concentrou-se em estudar os indicadores de liquidez, de estrutura e rentabilidade para fins de análises de desempenho econômico-financeiro das cooperativas agroindustriais, levando-se em conta a pesquisa de Kemerich e Londero (2020). **Resultados:** Um aspecto a ser destacado no estudo, é que organizações cooperativas apresentaram uma boa frequência de utilização das práticas de GEC, seis práticas estão sendo utilizadas com frequência acima de 50%, outras seis práticas na faixa intermediária, entre 30% e 50% e apenas uma prática apresentou pouca frequência de utilização. Os indicadores econômico-financeiros apresentaram resultados satisfatórios frente a todas as particularidades das cooperativas na construção dos seus resultados. No entanto, com base na amostra analisada não foi possível rejeitar a hipótese nula, visto que as variáveis Gestão Estratégica de Custos, Fatores da GEC não apresentaram correlações significativas, não apresentaram influência significativa sobre a variável Desempenho Econômico-Financeiro, apesar que mesmo a amostra sendo pequena, representam cerca de 96% de todo faturamento anual do ramo agropecuário do Estado do Paraná. **Implicações Gerenciais:** as conclusões desta pesquisa são restritas à realidade das cooperativas do ramo agropecuário, não sendo permitido a generalização dos resultados. Os resultados contribuíram para identificar que as cooperativas estão fazendo um uso frequente das práticas de GEC, o que demonstra que fazem parte da visão estratégica das cooperativas. Visando sugestão de novos estudos, seria adequado buscar um número maior de cooperativas, número para que seja possível aplicar um teste de modelo de equações estruturais, aplicar uma pesquisa mista, qualitativa e quantitativa, realizando comparações entre os ramos, visto que aprofundaria mais a pesquisa.

## Lista de Ilustrações

<b>Figura 1.</b> Guarda-Chuva <i>Kaizen</i> .....	31
<b>Figura 2.</b> Fases do Ciclo de Vida de um Produto .....	34
<b>Figura 3.</b> Modelo de Cadeia de Valor .....	37
<b>Figura 4.</b> Modelo das hipóteses da pesquisa .....	50
<b>Figura 5.</b> Formação Acadêmica dos respondentes (nível) .....	59
<b>Figura 6.</b> Formação Acadêmica dos respondentes .....	59
<b>Figura 7.</b> Tempo de Experiência na Função .....	60
<b>Figura 8.</b> Tempo de Atuação na Cooperativa .....	60
<b>Figura 9.</b> Método de Custeio .....	61
<b>Figura 10.</b> Termômetro de Insolvência de Kanitz .....	64

## Lista de Quadros

<b>Quadro 1.</b> Bibliografias relacionadas a Gestão Estratégica de Custos. ....	19
<b>Quadro 2.</b> Fatores e Práticas da Gestão Estratégica de Custos .....	30
<b>Quadro 3.</b> Etapas do processo de mensuração dos custos intangíveis .....	36
<b>Quadro 4.</b> Determinantes de Custos Estruturais .....	40
<b>Quadro 5.</b> Determinantes de Custos Operacionais.....	41
<b>Quadro 6.</b> Indicadores de desempenho econômico-financeiro .....	47
<b>Quadro 7.</b> Indicadores econômico-financeiros Cooperativa 10.....	56
<b>Quadro 8.</b> Técnicas estatísticas utilizadas na pesquisa .....	57

## Lista de Tabelas

Tabela 1 <b>Indicadores ACI sobre o cooperativismo</b> .....	21
Tabela 2 <b>Dados do cooperativismo no Brasil</b> .....	22
Tabela 3 <b>Número de cooperativas no Paraná - 2019</b> .....	24
Tabela 4 <b>Indicadores do cooperativismo paranaense 2018-2020</b> .....	24
Tabela 5 <b>Indicadores do ramo agropecuário paranaense</b> .....	25
Tabela 6 <b>Função do respondente da pesquisa na Cooperativa</b> .....	58
Tabela 7 <b>Medição da utilização das práticas de Gestão Estratégica de Custos</b> .....	62
Tabela 8 <b>Estatísticas descritivas dos Indicadores Econômico-financeiros</b> .....	63
Tabela 9 <b>Resultado Alfa de Cronbach</b> .....	66
Tabela 10 <b>Resultado Matriz de Componentes dos Fatores de Práticas de GEC</b> .....	67
Tabela 11 <b>Resultado Matriz de Componentes dos Indicadores Econômico-financeiros</b> ..	68
Tabela 12 <b>Estatísticas descritivas variáveis e Teste de Normalidade dos Fatores de GEC</b> .....	69
Tabela 13 <b>Estatísticas descritivas variáveis e Teste de Normalidade dos Indicadores Econômico-financeiros</b> .....	69
Tabela 14 <b>Matriz de Correlação</b> .....	70
Tabela 15 <b>Resultados análise de regressão – Variável dependente DEF</b> .....	70
Tabela 16 <b>Análise de Regressão Linear Múltipla</b> .....	71

## Sumário

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>15</b>
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA .....	16
1.2	PROBLEMA DE PESQUISA .....	16
1.3	OBJETIVOS .....	17
<b>1.3.1</b>	<b>Objetivo Geral .....</b>	<b>17</b>
<b>1.3.2</b>	<b>Objetivos Específicos .....</b>	<b>17</b>
1.4	JUSTIFICATIVA DO ESTUDO .....	17
<b>1.4.1</b>	<b>Justificativa Teórica .....</b>	<b>18</b>
<b>1.4.2</b>	<b>Justificativa Prática .....</b>	<b>19</b>
<b>2</b>	<b>FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA .....</b>	<b>20</b>
2.1	COOPERATIVISMO .....	20
<b>2.1.1</b>	<b>Cooperativismo no Brasil .....</b>	<b>21</b>
<b>2.1.2</b>	<b>Cooperativismo Paranaense .....</b>	<b>23</b>
<b>2.1.3</b>	<b>Natureza jurídica das sociedades cooperativas .....</b>	<b>25</b>
2.2	ESTRATÉGIA .....	26
2.3	GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS .....	28
<b>2.3.1</b>	<b>Práticas da Gestão Estratégica de Custos .....</b>	<b>29</b>
<b>2.3.2</b>	<b>Práticas da Gestão Estratégica de Custos no fator Melhoria dos Processos .....</b>	<b>30</b>
2.3.2.1	Custo Kaizen .....	30
2.3.2.2	Custo Ambiental .....	31
2.3.2.3	Custo Total de Propriedade .....	32
2.3.2.4	Gestão Baseada em Atividades .....	32
2.3.2.5	Custo do Ciclo de Vida dos Produtos .....	33
2.3.2.6	Análise Externa de Custos .....	34
<b>2.3.3</b>	<b>Práticas da Gestão Estratégica de Custos no fator Redução de Custos .....</b>	<b>35</b>
2.3.3.1	Custo-Meta ou Custo-Alvo .....	35
2.3.3.2	Custos Intangíveis .....	35
2.3.3.3	Cadeia de Valor .....	36
2.3.3.4	Custo Padrão .....	38
<b>2.3.4</b>	<b>Práticas da Gestão Estratégica de Custos no fator Desempenho em Relação a Dimensão do Investimento .....</b>	<b>38</b>
2.3.4.1	Análise dos fatores determinantes de custos .....	38

2.3.4.2	Indicadores e Métricas Não-Financeiras .....	41
2.3.4.3	Custos Logísticos .....	41
2.4	DESEMPENHO ECONÔMICO-FINANCEIRO .....	42
<b>2.4.1</b>	<b>Indicadores de Desempenho Econômico-Financeiro .....</b>	<b>44</b>
2.5	REFLEXÃO DA FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	47
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA .....</b>	<b>49</b>
3.1	ESPECIFICAÇÃO DO PROBLEMA DE PESQUISA .....	49
3.2	FORMULAÇÃO DAS HIPÓTESES DA PESQUISA.....	49
3.3	VARIÁVEIS DA PESQUISA.....	51
3.4	DEFINIÇÃO CONSTITUTIVA E OPERACIONAL .....	51
3.5	DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	52
3.6	POPULAÇÃO E AMOSTRA .....	53
3.7	TIPOS DE DADOS.....	54
3.8	MÉTODOS DE ANÁLISE DOS DADOS .....	56
<b>4</b>	<b>RESULTADOS.....</b>	<b>58</b>
4.1	APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS DADOS.....	58
<b>4.1.1</b>	<b>Caracterização da amostra.....</b>	<b>58</b>
<b>4.1.2</b>	<b>Utilização das práticas de GEC.....</b>	<b>61</b>
<b>4.1.3</b>	<b>Apresentação indicadores econômicos-financeiros .....</b>	<b>62</b>
4.2	RELAÇÃO ENTRE A UTILIZAÇÃO DAS PRÁTICAS DE GEC E DESEMPENHO ECONÔMICO-FINANCEIRO .....	66
<b>4.2.1</b>	<b>Estatística de Confiabilidade.....</b>	<b>66</b>
<b>4.2.2</b>	<b>Análise de Componentes Principais.....</b>	<b>67</b>
4.2.2.1	Fatores das Práticas de Gestão Estratégica de Custos.....	67
4.2.2.2	Escores dos Indicadores Econômico-financeiros.....	68
<b>4.2.3</b>	<b>Teste de Normalidade e Estatística Descritiva dos Fatores das Práticas de Gestão Estratégica de Custos .....</b>	<b>69</b>
<b>4.2.4</b>	<b>Teste de Normalidade e Estatística Descritiva dos Escores de Indicadores Econômico-financeiros .....</b>	<b>69</b>
<b>4.2.5</b>	<b>Validação do Modelo Teórico.....</b>	<b>69</b>
4.2.5.1	Correlação entre os Fatores das Práticas de Gestão Estratégica de Custos, Gestão Estratégica de Custos e Desempenho Econômico-Financeiro .....	69
4.2.5.2	Regressão Linear Múltipla .....	70
4.2.5.3	Teste de Hipóteses.....	70

<b>4.2.6</b>	<b>Dados Adicionais da Pesquisa .....</b>	<b>71</b>
<b>5</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>72</b>
5.1	CONCLUSÕES.....	72
5.2	IMPLICAÇÕES .....	75
5.3	LIMITAÇÕES DA PESQUISA E SUGESTÕES PARA ESTUDOS FUTUROS....	76
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>77</b>
	<b>ANEXO A – QUESTIONÁRIO .....</b>	<b>86</b>



## 1 Introdução

Assim como as sociedades de capitais, as cooperativas estão buscando alternativas para desenvolverem melhor suas estratégias, objetivando obter melhor desempenho econômico-financeiro.

Esse enfoque estratégico das empresas torna-se relevante, pois com o aumento da competitividade no ramo agropecuário, são necessárias mais dedicação, responsabilidade e qualidade no desenvolvimento de um planejamento estratégico. O reflexo de um mercado competitivo, é o dinamismo de nem sempre obter a maior receita, porém, com definição de estratégias pontuais nos controles dos processos produtivos, capacitando a empresa para gerir estrategicamente seus custos.

Segundo Porter (2000), estratégia envolve três elementos principais: custo, diferenciação e foco. O estudo desenvolvido para essa dissertação se concentra no primeiro e as diferentes ferramentas para a gestão estratégica de custos

Segundo Silva, Costa e Filho (2016), a partir do conceito de estratégia, avalia-se que Contabilidade de Custos é importante em qualquer organização, pois auxilia no desenvolvimento de estratégias na busca por vantagem competitiva e na tomada de decisões dos gestores. Uma boa gestão das informações obtidas a partir da contabilidade de custos proporciona à empresa a redução de custos, melhoria na compra de matéria-prima e insumos, o que conseqüentemente se materializará em um diferencial competitivo. (Silva, Costa e Filho, 2016).

Nesse contexto, a Gestão Estratégica de Custos vem para fornecer informações necessárias para suportar e apoiar as decisões estratégicas e operacionais, de modo que os ciclos produtivos sejam eficientes e eficazes. (Lauschner & Bauren, 2004).

A partir da década de 90, com a política de abertura do mercado externo, as cooperativas também precisaram se adequar ao ambiente de negócios mais competitivo. Dessa forma, a Gestão Estratégica de Custos está sendo utilizada para integrar processos de gestão de custos com o processo de gestão da empresa, visando sempre em melhores desempenhos econômico-financeiros. (Martins, 2018).

Diante do explanado, a proposta da dissertação é verificar as relações existentes entre a utilização das práticas de Gestão Estratégica de Custos e o desempenho econômico-financeiro das cooperativas agroindustriais do Paraná.

Na sequência, apresenta-se a contextualização do tema, a definição do problema de pesquisa, o objetivo geral e os objetivos específicos. Em seguida são apresentados as justificativas teóricas e práticas do objeto de estudo.

### **1.1 Contextualização do tema**

Esse enfoque estratégico das empresas torna-se relevante, pois com o aumento da competitividade no ramo agropecuário, são necessárias mais dedicação, responsabilidade e qualidade no desenvolvimento de um planejamento estratégico.

O assunto estratégia foi incorporado na contabilidade de gestão, respondendo as críticas sobre a perda de informações contábeis relevantes. (Johnson & Kaplan, 1987). Esse estreitamento entre competitividade, estratégia e contabilidade, fez com que a visão sobre a gestão de custos das organizações fosse mais aprofundada e os tomadores de decisões das empresas visualizaram essa área como vital para a diferenciação dos seus concorrentes.

Diante dessa oportunidade, surge a visão estratégica de custos, visto que as melhorias nos processos fazem com que naturalmente ocorram redução de custos. Segundo Bacic (2008) a Gestão de Custos deve ser compreendida como uma análise da estratégia da organização e da competitividade, não somente como uma gestão restrita aos controles operacionais.

A Gestão Estratégica de Custos se apresenta a partir dessa necessidade de melhoria contínua nos controles de produção, e a geração de informações para suportar a tomada de decisão e formação da estratégia da empresa. (Shank & Govindarajan, 1997).

Isto posto, quando bem relacionados, a estratégia e a gestão de custos são fatores chaves para o sucesso das organizações, obtendo melhor desempenho econômico-financeiro. (Diehl, 2006).

Este estudo delimita-se a pesquisar como as cooperativas relacionam às práticas de Gestão Estratégica de Custos com seu desempenho econômico-financeiro, medido pelos indicadores econômicos e financeiros de liquidez, estrutura e rentabilidade.

### **1.2 Problema de pesquisa**

Com base no contexto descrito sobre a importância da Gestão Estratégica de Custos para as organizações e que de alguma forma essas práticas refletem em seu desempenho, o presente estudo avaliou as informações identificadas e relacionou os temas investigados.

Conforme Malhotra (2012) definir o problema é uma das etapas mais importantes de um estudo acadêmico, pois é a partir de sua formulação que se desenvolve todo o processo de alinhamento e condução das fases do estudo. Sendo assim, o problema de pesquisa norteia todo

o desenvolvimento do trabalho, desde sua estrutura teórica, metodologia, modelos analíticos e apresentação das informações necessárias para a conclusão do estudo.

Neste sentido, a pesquisa propõe-se a responder o seguinte problema de pesquisa: **Quais as relações existentes entre a utilização das práticas de Gestão Estratégica de Custos e o desempenho econômico-financeiro nas cooperativas agroindustriais do Estado do Paraná?**

### **1.3 Objetivos**

Neste item são apresentados os objetivos da pesquisa que são os direcionadores do estudo. Para serem atingidos devem estar alinhados com toda a fundamentação teórica e serem o elo entre o problema de pesquisa e o fim a ser buscado para a obtenção do êxito desta pesquisa. Estes objetivos são divididos em: objetivo geral e objetivos específicos.

#### ***1.3.1 Objetivo Geral***

O objetivo geral da pesquisa é identificar as relações existentes entre as práticas da Gestão Estratégica de Custos e o desempenho econômico-financeiro nas cooperativas agroindustriais do Estado do Paraná.

#### ***1.3.2 Objetivos Específicos***

Os objetivos específicos são:

- a) identificar as práticas de gestão estratégica de custos utilizadas pelas cooperativas agroindustriais do Estado do Paraná;
- b) Medir através da aplicação de questionário a utilização das práticas de gestão estratégica de custos pelas cooperativas agroindustriais do Estado do Paraná;
- c) avaliar o comportamento dos indicadores econômico-financeiros nas cooperativas agroindustriais do Estado do Paraná;
- d) analisar a relação entre os fatores das práticas de gestão estratégica de custos e o desempenho econômico-financeiro.

### **1.4 Justificativa do Estudo**

Nesta seção é apresentado as justificativas teóricas e práticas que desencadearam a escolha do objeto do estudo.

### 1.4.1 Justificativa Teórica

A Gestão Estratégica de Custos não tem definição consolidada, visto que o conceito de custos é amplo e envolve várias frentes de negócios das organizações, já o conceito de estratégia é um tema bem definido por diversos autores, principalmente por Porter e Mintzberg.

A Gestão Estratégica de Custos é um tema que têm se tornado cada vez mais relevante dentro das organizações e fonte de informações importantes para a tomada de decisões. (Wittmann, 2013).

Baseando-se em pesquisas bibliográficas realizadas em diversas ferramentas acadêmicas sobre a utilização de práticas da Gestão Estratégica de Custos foram encontrados, alguns artigos e dissertações relacionados ao tema, porém, sendo aplicadas no âmbito das sociedades de capitais, empresas do terceiro setor e até no setor público. No Quadro 1 está uma demonstração dos trabalhos encontrados e que foram alicerce para que se justificasse teoricamente o desenvolvimento da pesquisa no setor cooperativista.

Setor de Aplicação do Estudo	Objetivo da Pesquisa	Autor	Ano
Vantagem Competitiva e Práticas da Gestão Estratégica de Custos	A Integração do Sistema ABC e Custo-Meta como Vantagem Competitiva na Gestão Estratégica de Custo	Vaz Lopes e Menezes	2001
Vantagem Competitiva e Práticas da Gestão Estratégica de Custos	A Relação Entre o Custeio do Ciclo de Vida do Produto e a Obtenção de Vantagem Competitiva Sustentável: uma Abordagem da Gestão Estratégica de Custos	Filho, Nakagawa e Rocha	2002
Leite e Derivados	Gestão Estratégica de Custos na Cadeia de Valor do Leite e Derivados	Hofer, Souza, Robles Junior	2003
Ong's Paulistas	A Teoria das Estruturas Organizacionais de Mintzberg e a Gestão Estratégica de Custos: Um Estudo nas ONG's Paulistas	Aguiar, Martins	2005
Processo decisório	Gestão Estratégica de Custos: custos na tomada de decisão	Carareto, Jayme, Tavares, Do Vale	2006
Empresas Portuguesas	A Gestão Estratégica de Custos em Grandes Empresas Portuguesas	Quesado, Rodrigues	2007
Organizações do Terceiro Setor	A Gestão Estratégica de Custos nas Organizações do Terceiro Setor: um estudo de caso no Estado da Paraíba	Martins, Neto, Araújo	2007
Companhias Abertas Brasileiras	Informações sobre a Gestão Estratégica de Custos divulgadas por Companhias Abertas Brasileiras	Wrubel	2009
Multinacional	Práticas de Gestão Estratégica de Custos: Um Estudo em uma empresa Multinacional Brasileira	Souza, Pilz, Silva	2010
Empresas de Agronegócio	Práticas de Gestão Estratégica de Custos Adotadas por Empresas de Segmentos do Agronegócio	Rasia	2011
Instituição Privada de Educação Superior	Una aproximación al uso de herramientas de gerência estratégica de custos en instituciones privadas de educación superior	Cardenas-Mora	2011

Setor de Aplicação do Estudo	Objetivo da Pesquisa	Autor	Ano
Categorização das Práticas da Gestão Estratégica de Custos	Uma Proposta para a Validação de Categorias sobre a Gestão Estratégica de Custos	Wrubel, Diehl, Toigo, Ott	2011
Investigação da utilização das Práticas da Gestão Estratégica de Custos	Práticas de Gestão Estratégica de Custos: Uma Análise de Estudos Empíricos Internacionais	Souza, Heinen	2011
Vantagem Competitiva e Gestão Estratégica de Custos	Gestão Estratégica de Custos e Vantagem Competitiva: Um Estudo Multicaso	Wittman	2013
Microempresas	Gestão estratégica de custos: custeio por absorção em pequenas empresas em Recife, PE, Brasil	Lima, Moraes	2016
Setor Industrial Salineiro de Mossoró-RN	A Gestão Estratégica de Custos como Vantagem Competitiva em Empresas do Setor Industrial Salineiro de Mossoró-RN	Do Nascimento, Filho, Da Silva, Da Costa, Silva e Pessoa	2016
Empresas Metalmeccânicas, Automotivas e Eletroeletrônicas da Serra Gaúcha	Gestão estratégica de custos e Desempenho Econômico-Financeiro: Um estudo nas empresas Metalmeccânicas, Automotivas e Eletroeletrônicas da Serra Gaúcha	Vizzoto	2017
Processo decisório	A importância da Gestão Estratégica de Custos para a Tomada de Decisão	Sanches, Silva, Sanches, Melo, Matos	2018
Empresa de Grande Porte	Gestão estratégica de custos: Um Estudo de Caso em uma empresa de grande porte na cidade de Divinópolis-MG	Figueiredo, Cunha, Rodrigues, Assunção	2019
Empresas Brasileiras listadas na B3	Capital de giro e gestão estratégica de custos: um trade-off das empresas brasileiras em momento de crise	Rosa, Da Silva, Bastos, Ribeiro	2019

**Quadro 1.** Bibliografias relacionadas a Gestão Estratégica de Custos.

Fonte: Elaborado pelo Autor (2021).

Isto posto e partindo de uma revisão sistemática da bibliografia a justificativa teórica da presente pesquisa é de compartilhar com a ciência o tema Gestão Estratégica de Custos e suas práticas, aplicadas na Gestão de Cooperativas e conseqüentemente o seu desempenho econômico-financeiro.

#### **1.4.2 Justificativa Prática**

Como justificativa prática, esta pesquisa buscar identificar se de fato a utilização das práticas da Gestão Estratégica contribuem diretamente ou indiretamente para melhoria no desempenho econômico-financeiro das cooperativas agroindustriais do Estado do Paraná.

## 2 Fundamentação Teórica

A fundamentação teórica está organizada em quatro seções, nas quais são abordados os conceitos essenciais desse estudo. A saber as bases teóricas estão demonstradas na seguinte ordem: o item 2.1, aborda a história do cooperativismo, natureza jurídica das cooperativas e números sobre o cooperativismo. No item 2.2 é apresentado conceitos sobre estratégia, visto que compreender esse conceito nos leva a se preparar para os seguintes temas a serem abordados, que são a Gestão Estratégica de Custos e suas práticas no item 2.3. No item 2.4 são demonstrados os conceitos sobre desempenho, que é pautado especificamente sobre desempenho econômico-financeiro em cooperativas.

### 2.1 Cooperativismo

O cooperativismo surge a partir de movimentos operários e de ideias. Ao longo da história esteve presente como forma de ajuda mútua. No entanto, o cooperativismo mais conhecido, surge em contrapartida ao avanço do capitalismo durante a Revolução Industrial. (Schneider, 2012).

Chamado de cooperativismo moderno e reconhecido como o marco mundial, os pioneiros de Rochdale (Inglaterra, 1844), foram os primeiros a comprovar e estruturar a ideia de cooperativa como é conhecido hoje. A ajuda mútua era bem clara na mente dos pioneiros, que foram vinte e oito tecelões que se uniram para, de forma associativa, buscar minimizar os efeitos negativos para a classe trabalhadora durante a Revolução Industrial. Tinham como objetivo primordial a aquisição de bens para a própria sobrevivência, por exemplo, alimentação e vestuário, construção de casas para moradia dos associados, arrendamento de terras para propiciar trabalho e sustento para os desempregados. Com essa experiência vitoriosa, os trabalhadores formularam regras de conduta que a sociedade criada deveria seguir, a partir disso, isso foi servindo de motivação para outros trabalhadores, para outras sociedades cooperativas que surgiram posteriormente. Esse conjunto de regras é conhecido como os princípios do cooperativismo. (Becho Lopes, 1998).

Uma série de princípios que já foram reformulados três vezes pela Aliança Cooperativa Internacional (ACI), porém sempre buscando manter o espírito, os valores cooperativos e a tradição que provém do pioneirismo. (Schneider, 2012).

A formulação atual dos princípios cooperativos, definidos na reunião em Manchester em setembro de 1995 são:

1. Adesão voluntária e livre;
2. Gestão democrática pelos associados;

3. Participação econômica dos associados;
4. Autonomia e independência;
5. Educação, formação e informação;
6. Intercooperação;
7. Compromisso com a comunidade.

A ACI desempenha papel primordial para que o cooperativismo seja cada vez mais reconhecido no cenário mundial, como ferramenta importante na promoção do desenvolvimento econômico e social. (OCB, 2019).

Em nível mundial o movimento cooperativista representa os seguintes dados segundo o anuário do Cooperativismo Brasileiro 2021, a partir de dados obtidos da ACI (2020):

Tabela 1

**Indicadores ACI sobre o cooperativismo**

Números da ACI no mundo	2020
Cooperados	1 bilhão
Cooperativas	3 milhões
Presença – países	150 países
Empregos gerados	280 milhões
Ramo Agro	1,2 milhões de cooperativas

Nota. Fonte: Aliança Cooperativa Internacional (2020).

O cooperativismo representa certa influência positivas onde são atuantes, pois, o econômico e o social caminham juntos, e isso é reflexo para o desenvolvimento das comunidades onde estão presentes. (Bialoskorski Neto, 2002).

Acentuando essa influência, Bulgarelli (2000), traz o entendimento do cooperativismo como doutrina, tendo como alicerce a democracia econômica. Partindo do pressuposto de ser um sistema mais justo de distribuição da riqueza, que são constituídos por uma série de princípios.

### **2.1.1 Cooperativismo no Brasil**

No Brasil, o marco do cooperativismo foi em 1902, na cidade de Nova Petrópolis no Rio Grande do Sul, a fundação do SICREDI, atual SICREDI Pioneira RS, cooperativa que surgiu, sem uma legislação que lhe disciplinasse a atuação.

Segundo Henry (2013) o direito cooperativo são todas aquelas normas jurídicas, leis, atos administrativos, resoluções judiciais, jurisprudência, regulamentos e estatutos cooperativos e qualquer fonte outra fonte de direito, que regula a estrutura e operações das

cooperativas como empresas no sentido econômico e como entidades no sentido jurídico. Consequentemente esta definição de direito cooperativo reflete um conceito amplo, que não só compreende a lei de cooperativas, mas também todas as normas jurídicas que a acompanham e dão forma a esta instituição e regulamentam suas operações.

A primeira lei brasileira a regular as cooperativas foi a n. 1.637 de 5 de janeiro de 1907. Revogada em 1932, sendo sucedida por várias leis. Hoje está em vigor a Lei n. 5.764 de 1971, que regula todos os tipos e categorias de cooperativas. (Becho Lopes, 1998).

O cooperativismo no Brasil é classificado em ramos, isso para que a Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB) otimize os esforços de seus serviços para representar o melhor os interesses dos cooperados e cooperativas junto aos três poderes. Importante salientar que a Lei n. 5.764/1971 não faz essa classificação. (Mundo Coop, 2019). Conforme OCB os ramos do cooperativismo atualmente são:

1. Ramo Infraestrutura;
2. Ramo Consumo;
3. Ramo Transporte;
4. Ramo Crédito;
5. Ramo Agropecuário;
6. Ramo Saúde;
7. Ramo de Produção de Bens e Serviços.

De acordo com o anuário do Cooperativismo Brasileiro 2021, os números do cooperativismo no Brasil, divididos por ramos são:

Tabela 2

### **Dados do cooperativismo no Brasil**

<b>Ramos</b>	<b>Cooperativas</b>	<b>Cooperados</b>	<b>Empregados</b>
Agropecuário	1.223	992.111	207.201
Consumo	263	2.025.545	14.841
Crédito	827	10.786.317	71.740
Infraestrutura	265	1.138.786	7.315
Produção de Bens e Serviços	783	221.134	9.759
Saúde	860	275.915	108.189
Transporte	1.093	99.568	8.531
<b>TOTAIS</b>	<b>5.314</b>	<b>15.539.376</b>	<b>427.576</b>

Nota. Fonte: Organização das Cooperativas Brasileiras – OCB (2021)

Os dados da OCB indicam que no Brasil são 5.314 cooperativas ativas, sendo o ramo agropecuário a com mais cooperativas. São mais de 15,5 milhões de cooperados e cerca de 427 mil empregos gerados. Destaque para a quantidade de cooperados no ramo crédito, o que demonstra a grande representatividade desse ramo para o país. Os ramos saúde e agropecuário



são os que mais empregam funcionários, sendo o ramo agropecuário com mais empregos gerados.

### **2.1.2 Cooperativismo Paranaense**

Sobre o contexto histórico do cooperativismo paranaense, é importante ressaltar a chegada dos imigrantes holandeses, em 1911, em Carambeí. Em 1925, eles constituíram a Sociedade Cooperativa Hollandesa de Laticínios Batavo, existente até hoje e considerada um grande modelo de cooperativa. (Ocepar, 2016)

Esse valioso movimento imigrante, representam o significativo avanço do setor cooperativista no estado e contam com experiências bem-sucedidas das cooperativas de colonização, como por exemplo, Witmarsum, de Palmeira; Agrária, de Entre Rios; Batavo e Castrolanda, de Castro, e Capal, de Arapoti, modelos de comunidades rurais perfeitamente urbanizadas, economicamente prósperas e socialmente integradas às condições de vida urbano-industrial no país. (Ocepar, 2016).

No entanto, foi a partir de 1969, que o cooperativismo paranaense ganhou forma, com o início do debate para implementação dos projetos de integração. Esses projetos foram desenvolvidos em conjunto pelo Incra – Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária, DAC – Departamento de Assistência ao Cooperativismo e da Secretaria da Agricultura do Estado do Paraná e Acarpa – Associação de Crédito e Assistência Rural do Paraná (atual Emater/PR), contou com o estímulo do Banco do Brasil, BRDE – Banco Regional de Desenvolvimento do Extremo Sul, BNCC – Banco Nacional de Crédito Cooperativo e CFP – Comissão de Financiamento à produção. O objetivo principal do projeto foi redefinir a forma de atuação das cooperativas, isto aconteceu, pois, alguns municípios tinham mais de uma cooperativa em operação, o que gerava concorrência e as tornava mais fracas, enquanto alguns municípios não tinham nenhuma cooperativa. (Ocepar, 2016).

Os projetos foram desenvolvidos em três etapas, contemplando regiões diferentes, o Projeto Iguaçu de cooperativismo – PIC, criado em 1971, visou a reestruturação do sistema no Oeste e Sudoeste. O Projeto Norte de Cooperativismo - Norcoop, foi implantado em 1974, reorganizou as cooperativas da região Norte do Estado, e o Projeto Sul de Cooperativismo – Sulcoop, iniciou-se em 1976, reestruturou a região Centro-Sul. A Ocepar, surgiu no decorrer da primeira fase do projeto, dando forte apoio na execução. O ponto mais positivo desses projetos, foi que com a cobertura em todas as regiões do Estado, propiciou-se um contato mais efetivo entre produtores e cooperativas, e desse contato foi gerando organização entre eles, colaborando para o despertar do cooperativismo para a visão empresarial. Essa visão, levou as

cooperativas a desenvolver-se também estruturalmente, como à montagem da infraestrutura básica para atendimento das produções, esse foi o início do processo de agroindustrialização do setor agropecuário no Estado. (Ocepar, 2016).

Para demonstrar a atuação do setor cooperativista no Estado, na Tabela 3 e Tabela 4, são apresentados alguns dados.

Na Tabela 3 são apresentados o número de cooperativas por ramos de atuação:

Tabela 3  
**Número de cooperativas no Paraná - 2019**

<b>Ramos</b>	<b>Cooperativas</b>
Agropecuário	59
Consumo	4
Crédito	56
Infraestrutura	15
Produção de Bens e Serviços	11
Saúde	37
Transporte	35
<b>TOTAIS</b>	<b>217</b>

Nota. Fonte: Ocepar (2021).

Destaque para o ramo agropecuário com 59 cooperativas e o ramo crédito com 56 cooperativas.

E são esses dois ramos que caminham em conjunto também, pois há muito fornecimento de créditos rurais concedidos para produtores/cooperados do agro. Essa integração gera fortalecimento do cooperativismo no Estado.

Na Tabela 4 são apresentados indicadores representativos sobre as cooperativas no Estado do Paraná, demonstrando sua relevância e impacto econômico no Estado do Paraná e consequentemente, para o Brasil.

Tabela 4  
**Indicadores do cooperativismo paranaense 2018-2020**

<b>Dados</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>
Faturamento	83,6 bilhões	87,6 bilhões	115,7 bilhões
Sobras	3,1 bilhões	3,8 bilhões	6,0 bilhões
Ativos	109,9 bilhões	118,4 bilhões	160,6 bilhões
Imobilizado	19,6 bilhões	21,6 bilhões	24,5 bilhões
Patrimônio Líquido	26,5 bilhões	30,5 bilhões	36,0 bilhões
Impostos e Tributos	1,99 bilhões	2,6 bilhões	3,5 bilhões
Cooperados	1,7 milhões	2,1 milhões	2,4 milhões
Empregos Gerados	101 mil	107 mil	118 mil

Nota. Fonte: Ocepar (2021).

Nesta Tabela notamos o poder de atuação das cooperativas na economia do Paraná, visto que geram aproximadamente, 118 mil postos de trabalho, são 2,4 milhões cooperados ativos no Estado, contribuição com recolhimento de tributos de 3,5 bilhões. Do faturamento total de 115,7 bilhões resultaram sobras líquidas de 6,0 bilhões. É possível também identificar que os dados de 2018 para 2020 todos apresentaram índices de crescimento, o que demonstra que o cooperativismo continua em alta.

Como o presente estudo é sobre o ramo agropecuário paranaense, abaixo é apresentado os dados somente desse ramo. Na Tabela 5, presenciamos a relevância do ramo agropecuário no Estado.

Tabela 5  
**Indicadores do ramo agropecuário paranaense**

<b>Dados</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>
Faturamento	70,4 bilhões	72,6 bilhões	100,1 bilhões
Sobras	1,97 bilhões	2,6 bilhões	4,2 bilhões
Ativos	52,1 bilhões	57,2 bilhões	72,1 bilhões
Imobilizado	17,5 bilhões	19 bilhões	21,6 bilhões
Patrimônio Líquido	18,76 bilhões	21,1 bilhões	24,8 bilhões
Impostos e Tributos	1,9 bilhões	2,2 bilhões	2,8 bilhões
Exportações USD	3,9 bilhões	2,6 bilhões	4,4 bilhões
Cooperados	170 mil	180 mil	185 mil
Empregos Gerados	82 mil	86 mil	95 mil

Nota. Fonte: Ocepar (2021).

Verificando os indicadores do ramo agropecuário, é possível avaliar o impacto e proporção econômica que ele traz para o Estado. O faturamento do ramo agropecuário representa 86,50% de todo o faturamento total do setor cooperativista no Estado.

### **2.1.3 Natureza jurídica das sociedades cooperativas**

Os artigos 3º e 4º da Lei 5.764/1971, respectivamente, tratam da natureza das sociedades cooperativas e as define como: “Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro”. “As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados.

Conforme art. 6 da Lei 5.764/1971 as cooperativas são constituídas e consideradas como:

❖ Singulares: constituídas pelo número mínimo, vinte pessoas, é permitida a admissão de pessoas jurídicas desde que tenham por objeto atividades econômicas correlatas às de pessoas físicas, ou, sem fins lucrativos.

❖ Centrais ou federações de cooperativas: constituídas por no mínimo três singulares filiadas.

❖ Confederações de cooperativas centrais: constituídas ao menos por três cooperativas centrais ou federações de cooperativas, da mesma ou de diferentes modalidades.

Conforme art. 14 e 15 da Lei 5.764/1971 as cooperativas são constituídas por ata de Assembleia Geral. Posteriormente a constituição da cooperativa, a ata da Assembleia Constituinte e Estatuto Social deverão ser devidamente registrados na Junta Comercial do estado. (Instrução Normativa DNRC n. 101/2006).

Os cooperados podem ingressar na cooperativa, segundo o art. 29 da Lei 5.764/1971, todos que desejam utilizar os serviços prestados pela mesma e compactuem com os propósitos sociais e preencher as condições estabelecidas estatutariamente.

## 2.2 Estratégia

De acordo com Carvalho e Laurindo (2007), a palavra estratégia é originária do grego *strategos*, que significa general. Ansoff (1977) menciona que o termo tem origem militar.

A estratégia começou a entrar no cotidiano das empresas após a segunda Guerra Mundial, pois as organizações foram se desenvolvendo, sendo necessário linhas e caminhos para orientá-las. (Bracker, 1980).

A busca da produtividade, da qualidade e da velocidade disseminou uma quantidade extraordinária de ferramentas técnicas gerenciais e de forma quase imperceptível tomaram o lugar da estratégia. A eficácia operacional, significa desempenhar melhor as atividades que os concorrentes, enquanto o posicionamento estratégico, significa desempenhar atividades diferentes das exercidas pelos concorrentes ou desempenhar as mesmas atividades de maneira diferente.

Diante disso, a estratégia é um plano ou um padrão sempre voltado para o futuro e para o desenvolvimento da empresa. (Mintzberg, Lampel, Quin e Goshal, 2006). Mintzberg (2004) defende que toda estratégia que foi planejada não é implementada completamente. Segundo o autor, existem inúmeras variáveis que afetam as empresas e que tornam impossível colocar em prática todas as estratégias pretendidas.

Segundo Mintzberg (2004), a estratégia conta com cinco perspectivas diferentes: (1) uma posição; (2) uma perspectiva; (3) um truque; (4) um plano; (5) um padrão. De acordo com

o autor, o conceito de estratégia empresarial, só pode ser analisado e entendido com a compreensão dessas cinco perspectivas.

Para Michael P. Porter, a estratégia significa desenvolver atividades diferentes a das de competência ou, no pior dos casos desenvolver atividades semelhantes, porém melhor e de forma diferenciada. É a criação de um posicionamento de valor único. (Porter, 1996).

Verificando as definições e tratamento dado pelos autores, Porter e Mintzberg apresentam visões diferentes sobre a estratégia. Porter mais relacionado ao desenvolvimento de atividades com caráter único e Mintzberg sobre série de ações que ocorrem durante um determinado tempo, sendo um plano, uma posição, uma perspectiva.

Teece (2010) define o conceito de estratégia em uma empresa, como a determinação dos principais objetivos e metas a longo prazo. Mintzberg, Lampel, Quin e Goshal (2006) descrevem que estratégia corporativa é o modelo de decisões de uma empresa que determina e revela seus objetivos, propósitos ou metas e é na elaboração da estratégia que são definidos escopo de negócios, tipo de organização econômica e humana que seguirá, natureza da contribuição econômica e não econômica que ela pretende adotar perante seus acionistas, funcionários, clientes e comunidades.

A estratégia é um norteador para empresa e é elaborada com diversas finalidades, porém, deve analisar fatores externos e analisar quais serão os impactos na estrutura empresarial. Assim, essa visão de inter-relação entre a estratégia, o ambiente e a estrutura devem ser claros na elaboração da estratégia (Almeida, Machado Neto e Giraldo, 2006). Chandler (1962), traz a proposição de que a estrutura de uma organização segue a estratégia, ou seja, os problemas de uma organização só serão resolvidos a partir de uma reestruturação organizacional, visando adequar essa estrutura à estratégia vigente e principalmente se for uma nova estratégia. Chandler segue afirmando que a criação de novas estratégias, pode ocasionar problemas administrativos, em virtude de uma estrutura que não foi modificada.

De acordo com Porter (1986), podemos encontrar três estratégias genéricas, que podem ser utilizadas isoladamente ou de forma combinada, são: liderança no custo total, diferenciação e enfoque. Essas três estratégias genéricas, podem ser a melhor estratégia da empresa, pois a partir delas, as empresas podem refletir suas particularidades.

Sobre as estratégias em cooperativas, Reynolds (2013), nos faz recordar sobre a dualidade delas, ou seja, uma cooperativa deve ter a capacidade de competir de forma ativa e eficaz no mercado, porém também de satisfazer as necessidades de seus cooperados. Abordando os conceitos de estratégia nas cooperativas, Cook (1995) defende que a estratégia da

cooperativa deve mudar seu enfoque de vender tudo o que o cooperado produzir, para produzir o que o mercado realmente está procurando.

Isto posto, o conceito de estratégia que influenciou o tema principal é de Porter, visto que os objetivos propostos abrangem a busca pela criação de vantagem competitiva e consequentemente melhoria no desempenho-econômico-financeiro a partir da Gestão Estratégica de Custos. Porter (2000) considera que o posicionamento estratégico e sustentável exige opções excludentes. Enquanto a eficácia operacional atinge a excelência nas atividades individuais a estratégia trata da combinação dessas atividades. A compatibilidade afasta imitadores através de uma cadeia resistente, é muito mais difícil imitar um grupo de atividades entrelaçadas. Incluindo conceito de compatibilidade, Porter (2000) define estratégia como a compatibilização mútua das atividades da empresa. Seu êxito depende do bom desempenho da integração de atividades.

### 2.3 Gestão Estratégica de Custos

Segundo o IBRACON, “Custo é a soma dos gastos incorridos e necessários para a aquisição, conversão e outros procedimentos necessários para trazer os estoques à sua condição e localização atuais, e compreende todos os gastos incorridos na sua aquisição ou produção, de modo a colocá-los em condições de serem vendidos, transformados, utilizados na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que façam parte do objeto social da entidade, ou realizados de qualquer outra forma.”

Essa seria a definição de custo, enquanto a Gestão Estratégica de Custos (GEC), para Souza e Clemente (2007), ainda não há um conceito preciso e aceito por todo ambiente acadêmico. Desta maneira, foi realizado uma divisão entre as visões da GEC para melhor explicar: a visão operacional e a visão estratégica.

A visão operacional da GEC trata da prática do tema, da linha de produção, da cadeia de valor, cujo objetivo principal é a redução de custos. (Wittmann, 2013).

Definido alguns pontos práticos da GEC, podemos citar algumas ferramentas utilizadas como o Custeio Baseado em Atividades, que tem como objetivo, mensurar e calcular os custos de uma produção. (Pinto, 2011). Esse autor defende a interligação da Gestão Estratégica de Custos com os conceitos de *Just in time*, já que esse busca a máxima eficiência produtiva. Outra ferramenta citada pelo autor é a criação do *Balance Scorecard*, que fornecem informações estratégicas para as empresas.

A crítica mais frequente que se faz a essa visão da GEC é o olhar somente como uma ferramenta para análise da cadeia de valor. Shank e Govindarajan (1997), destacam que não

somente a análise de cadeia de valor fazem parte do conceito de GEC. A Gestão Estratégica de Custos, para os autores surgiu da junção de três temas de gestão estratégica: análise da cadeia de valor, análise de posicionamento estratégico e análise de direcionadores de custos.

Isto posto, segundo Bacic (2008) a Gestão de Custos deve ser compreendida como uma análise da estratégia da organização e da competitividade, não somente como uma gestão restrita aos controles operacionais. Souza e Clemente (2007) destacam que a redução de custos ao longo da cadeia tornou-se imperativo para se conseguir vantagem competitiva.

No entanto, deve-se esclarecer que uma simples gestão de custos não se caracteriza como GEC. Nakagawa (1991), caracteriza que a GEC objetiva fornecer informações para suportar as decisões estratégicas e operacionais, utilizando os recursos produtivos de forma eficiente e eficaz. Vizzoto (2017), menciona que, a GEC requer análise aprofundada dos limites da empresa para obter conhecimento da cadeia de valor. Sendo assim, conhecer somente os custos da empresa, não é suficiente, porém deve-se conhecer também os custos dos fornecedores, dos clientes, dos intermediários. Essa atitude proporcionará diversas oportunidades de redução de custos e conseqüentemente aumento de competitividade.

Dessa forma, a GEC pode ser compreendida como uma análise de custos com visão ampla na qual são considerados os elementos de toda cadeia produtiva, e que esses elementos fornecem informações estratégicas à organização para auxiliar os gestores na tomada de decisões estratégicas. (Shank & Govindarajan, 1997).

### ***2.3.1 Práticas da Gestão Estratégica de Custos***

Como citado anteriormente, ainda não existe uma definição concreta do que é a GEC. Diante disso, quando iniciado os estudos sobre as principais práticas da GEC, foi constatado que não existe uma listagem definitiva de práticas aplicadas (Cadez & Guiliding, 2007).

As abordagens práticas da GEC, devem ser reflexo das definições das estratégias que uma organização visa implementar, ou seja, a alta direção assume papel diferencial em suas atividades. Assim, caracteriza-se como uma decisão relevante, e a escolha das práticas que atendam as estratégias pré-definidas, objetivando a redução de custos e a melhoria na vantagem competitiva. (Slavov, 2013).

Está pesquisa utilizará as práticas de GEC definidas por Rasia (2011), Vizzoto (2017) e Wrubel (2009). No entanto, eles utilizaram as abordagens de práticas de GEC para sociedades de capitais e não para cooperativas.

As práticas de GEC utilizadas para a execução desta pesquisa, divide-se em três grupos conforme mencionados no quadro 2:

Fatores	Práticas da GEC
Melhoria dos Processos	Custo Kaizen Custo Ambiental Custo Total de Propriedade: TCO Gestão Baseada em Atividades (ABM) Custo de Ciclo de Vida dos Produtos Análise Externa de Custos
Redução de Custos	Custo-Meta Custos Intangíveis Análise da Cadeia de Valor Custo Padrão
Desempenho em Relação a Dimensão do Investimento	Análise dos Fatores Determinantes de Custos Indicadores e Métricas Não-Financeiras Custos Logísticos

**Quadro 2.** Fatores e Práticas da Gestão Estratégica de Custos

Fonte: Adaptado de Vizzoto (2017).

Explicando os fatores seriam:

1. Melhoria dos processos: objetiva atingir níveis elevados de qualidade aos menores custos possíveis;
2. Redução de custos: objetiva redução de custos;
3. Desempenho em relação a dimensão do investimento: objetiva avaliar o desempenho e analisar os investimentos realizados na estrutura e no desenrolar das operações.

As práticas serão demonstradas em sequência, divididos pelos três grupos de fatores.

### 2.3.2 Práticas da Gestão Estratégica de Custos no fator Melhoria dos Processos

Neste item são apresentadas as práticas da Gestão Estratégica de Custos no fator melhoria de processos, no qual o principal objetivo é obter níveis elevados de qualidade, porém sempre ao menor custo possível para a organização.

#### 2.3.2.1 Custo Kaizen

Termo de origem japonesa composto por *kai* que significa mudança e *zen* que significa para melhor. O termo é melhores mudanças. (Imai, 1994).

Kaizen é uma ferramenta de melhoria, utilizada pelas empresas da seguinte forma: a partir da identificação de um problema, e esse problema deve ser investigado até verificar a causa raiz do problema, não somente a sua solução imediata. (Costa Junior, 2012).



Quem adota essa prática não passa um dia sem efetuar uma melhoria na empresa. Estes conceitos permitiram empresa japonesas a desenvolverem suas estratégias, objetivando assegurar melhoramento contínuo. (Imai, 1994).

Vizzoto (2017), indica que o custeio *kaizen*, objetiva garantir que os custos de produção sejam menores que os custos base. Para isso, um sistema de custo *kaizen* parte dos seguintes procedimentos: eleger mensalmente um alvo para redução de custos; realiza-se melhorias contínuas para redução de custos; realiza-se análise de custos reais com custo-alvo; e investiga e implementa medidas corretivas quanto às reduções de custos não exitosas.

Imai (1994), caracteriza o *Kaizen* como um guarda-chuva que aglutina todas as técnicas de melhoria.



**Figura 1.** Guarda-Chuva *Kaizen*

Fonte: Adaptado de Imai (1994).

Para implementação ser aplicada, a organização deve ter um grande conhecimento de seus processos, sendo assim, identificar e eliminar os desperdícios, através do auxílio de seus colaboradores. (Imai, 1994).

### 2.3.2.2 *Custo Ambiental*

O custeio ambiental tem crescido nas organizações, visando principalmente, reconhecimentos de responsabilidade ambiental e sustentabilidade.

O custeio ambiental possui capacidade de aumentar a competitividade da organização, pois ela adiciona valores consideráveis à marca da instituição. (Rasia, 2011).

Padoveze (2013), define custos ambientais como aqueles gastos necessários para a implementação, controle e gestão ambiental. A partir do momento que essas informações são identificadas, mensuradas e informadas, servem de dados para o processo de GEC.

Realizar a gestão dos custos ambientais, é um desafio, que vai desde os fornecedores, seus empregados e colaboradores até a comunidade que está inserida. A gestão ambiental deve estar na responsabilidade social da empresa, sendo um valor que está inserido na missão e nos objetivos da empresa. (Padoveze, 2013).

#### 2.3.2.3 *Custo Total de Propriedade*

Custo Total de Propriedade (representado pela sigla TCO, do inglês *total cost of ownership*), seria a soma de todos os gastos, que estão relacionados com a aquisição e utilização de um produto ou serviço. Partindo do preço de compra, podem incluir também os gastos com transporte, armazenamento, manutenção, operacionais, ambientais, saúde, segurança e da eliminação, ou seja, parte do custo do produto e todo seu ciclo de vida. (Ellram & Siferd, 1993).

Esse processo de TCO é muito utilizado no processo de compras, visto que, comumente as organizações optam pelo menor preço, sem analisar as consequências durante o ciclo de vida do que foi adquirido. (Gasparetto & Silva, 2004).

Conforme, Ellram e Siferd (1993), o TCO, suporta o processo de compras nos níveis estratégicos, táticos e operacionais, conforme abaixo:

Estratégico: objetivo principal é a melhoria contínua e as aplicações podem ser a realização de questionamentos de processos importantes, definição de processos, decisões de *outsourcing* e gerenciamento da cadeia de suprimentos.

Tático: objetivo é o desenvolvimento de fornecedores. A aplicação é identificação de fatores que causam elevados custos internos e externos.

Operacional: objetivo principal é o gerenciamento e avaliação de fornecedores. Suas principais aplicações são a realização de *feedbacks* para fornecedores, acompanhamento de desempenho, seleção de fornecedores, alocação de volume de compras e de custos a produtos.

Rasia (2011) defende que a adoção destes procedimentos, permite a organização analisar o custo de todo o ciclo de vida dos produtos.

#### 2.3.2.4 *Gestão Baseada em Atividades*

Martins (2018), defende que o objeto principal do ABC (*Activity-Based-Costing*), em português Custeio Baseado em Atividades, é de minimizar as distorções causadas pelos métodos de custeio que utilizam rateio. Esse método não é só somente para custeio, mas também para a gestão de custos.

A partir deste método é possível a organização medir o desempenho e o custo das atividades e os objetos de custos. Nakagawa (2012) define que o ABC assume como princípio

de que os recursos das empresas são consumidos por atividades e essas são consumidos pelos produtos, ou seja, os produtos são fabricados conforme as atividades necessárias, objetivando atender as expectativas do mercado.

De acordo com Padoveze (2013), o ABC, é uma ferramenta de alocação de centro de custos, no qual obtém-se uma melhor distribuição dos seus custos indiretos. Possibilitando identificar as atividades envolvidas nos processos permitindo o controle e a realização de análises. O autor complementa argumentando que esse método de custeio fornece informações gerenciais e estratégicas, pois parte da teoria que os produtos consomem atividades e estas consomem recursos.

Outros aspectos positivos deste método é a possibilidade de melhorar a análise de rentabilidade dos produtos e serviços, sendo permitido identificar os custos que não agregam valor, o que conseqüentemente pode ocorrer a eliminação dos mesmos no processo produtivo (Perez Junior, Oliveira e Costa, 2012).

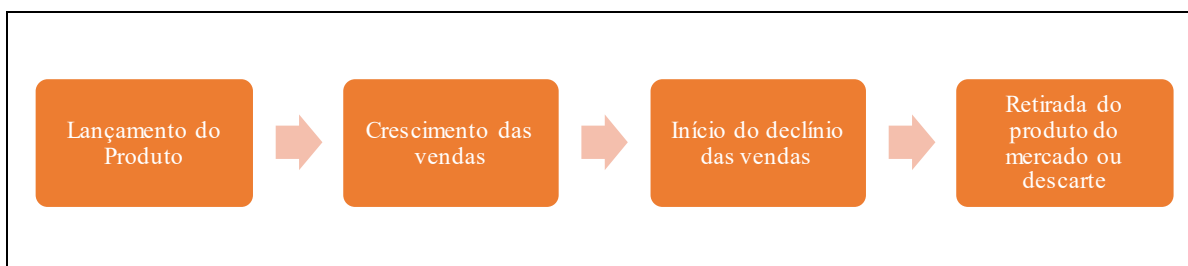
Os autores afirmam que com a execução de controle a empresa pode obter informações para gerenciar suas atividades, este controle é efetuado pela ferramenta conhecida como ABM – *Activity Based Management* (Gestão Baseada em Atividades). Existe algumas discussões quanto a identificação e diferenciação dos métodos ABC e ABM, muitas vezes o gerenciamento pode vir a ser tratado como ABC, e não como ABM.

O gerenciamento ABM possui como pressuposto que as atividades sejam o centro da gestão econômica da empresa, pelo método da eficiência, da produtividade e do desempenho das atividades. Ambos ABC e ABM, avaliam os custos das atividades e a classificação das atividades que adicionam ou não valor aos produtos e aos seus clientes. (Padoveze, 2013).

#### 2.3.2.5 *Custo do Ciclo de Vida dos Produtos*

Wernke (2001) define que o custo do ciclo de vida dos produtos é um método de custeio que possibilita a obtenção de dados da etapa do desenho do produto, estudo de sua viabilidade, projeto de engenharia, desenvolvimento, fabricação, comercialização, distribuição, manutenção, entrega até a retirada do produto do mercado e do seu descarte, ou seja, apura o custo do produto durante sua vida toda.

É possível uma melhor análise a partir da Figura 2 que demonstra as fases do ciclo de vida de um produto:



**Figura 2.** Fases do Ciclo de Vida de um Produto

Fonte: Adaptado de Wernke (2001).

Por meio da análise do ciclo de vida, pode-se obter pontos importantes para a tomada de decisão, a verificação de oportunidades de reduzir seus custos através de monitoramento e gestão do ciclo de vida, isto posto, este método une-se as práticas de GEC. (Rasia, 2011).

### 2.3.2.6 Análise Externa de Custos

Este tipo de análise está relacionado a investigação da análise de custos dos concorrentes, que são, organizações que atendem às mesmas necessidades de clientes. (Kotler, 2000).

Casella (2008) argumenta que a análise de custos de concorrentes abrange uma forma eficiente de verificar se a companhia se utiliza de uma estrutura de custos competitiva ao se comparar com a estrutura de seus concorrentes.

Essa análise dos custos dos concorrentes, contribui para a análise dos custos internos da organização. Pois identificar quais são os principais custos dos concorrentes colaboram para a organização na tomada de decisões estratégicas (Friederich, Fontoura, Souza e Wittimann, 2016).

Rasia (2011), destaca quatro técnicas para elaboração da análise de custos dos concorrentes:

1. *Benchmarking*: obtenção de forma contínua de dados e informações dos concorrentes, para identificação das práticas e processos utilizados;
2. Engenharia Reversa: realizar pesquisas dos tipos de materiais, processos e embalagens que os concorrentes utilizam para a fabricação dos seus produtos;
3. Contabilidade Reversa: através dos demonstrativos financeiros divulgados é possível analisar o custo do concorrente;
4. *Mark-up* reverso: decompor o preço de venda do concorrente para verificar qual é o custo do seu produto.

Porter (1980) comenta que uma eficiente análise de concorrentes, com informações úteis à tomada de decisões, é extremamente aconselhável, visto que impacta e está diretamente ligado as suas estratégias e objetivam a criação de vantagem competitiva.

Rasia (2011) afirma que o conhecimento dos custos dos concorrentes é fator preponderante para elevar o nível de competição da empresa.

### ***2.3.3 Práticas da Gestão Estratégica de Custos no fator Redução de Custos***

Neste item é apresentado as práticas da Gestão Estratégica de Custos no fator redução de custos, como o próprio nome do fator, o objetivo é a redução de custos para a organização.

#### ***2.3.3.1 Custo-Meta ou Custo-Alvo***

Custo-meta ou Custo-Alvo tem como objetivo principal a redução de custos totais, porém, mantendo a alta qualidade. Porém, muitas empresas japonesas utilizam o custo-meta, também, para a realização de planejamento estratégico dos lucros. (Sakurai, 1997).

Essa prática da GEC é utilizada para reduzir o custo total dos produtos desde as primeiras etapas do processo. Busca enfoque na fase de pesquisa, desenvolvimento e engenharia, onde em torno de 80 a 85 por cento dos custos de vida do produto em questão, estão comprometidos em sua fase inicial. Por esse motivo, o definem como um modelo de gerenciamento de custos e de lucros, utilizado principalmente para novos produtos (ou que sofram mudanças no seu projeto), objetivando trazê-los para uma situação de mercado, com um preço competitivo, gerando retorno do investimento durante todo o seu ciclo de vida a um custo considerável determinado pelo seu preço de venda. (Araújo, Batista, Costa, Rocha e Silva, 2004).

Padoveze (2013), defende que o preço de venda é estabelecido pelo mercado e a empresa deve administrar seus custos operacionais para a obtenção do lucro esperado e almejado.

#### ***2.3.3.2 Custos Intangíveis***

Custo intangível pode ser definido como sacrifícios financeiros realizados pelas organizações com o intuito de manter ou criar um recurso intangível que lhes possibilite senão a vantagem competitiva, pelo menos a busca dela. (Diehl, Abreu e Macagnan, 2011).

O estudo sobre custos associados a fatores intangíveis classifica-os nas seguintes categorias: custos ambientais, custos da qualidade, custos de pesquisa e desenvolvimento, custos de software e custos de organização. (Wernke & Bornia, 2001).

Em seu estudo Diehl (1997), traz algumas etapas para a mensuração dos fatores intangíveis, conforme Quadro 3.

Etapas	Descrições
1ª	Identificação dos fatores intangíveis
2ª	Identificação das atividades necessárias
3ª	Elaborar relação dos recursos utilizados às atividades necessárias
4ª	Associação ao recurso uma medida de sua utilização
5ª	Seleção de um modelo de atribuição apropriado ao recurso, conforme a unidade de medição
6ª	Medição dos custos associados, identificando as perdas do processo
7ª	Totalização dos custos associados
8ª	Associação dos custos intangíveis aos níveis de utilização dos recursos, e trazer os benefícios obtidos/desejados sobre os ativos intangíveis
9ª	Gerenciamento do uso dos recursos, buscando melhoria no processo

**Quadro 3.** Etapas do processo de mensuração dos custos intangíveis

Fonte: Adaptado de Diehl (1997).

Os custos intangíveis envolvem a cadeia de valor quando atuam sobre algum elo dela. Estes custos possuem relação com à estratégia da organização, diante disso, sua manutenção resulta na criação de uma vantagem competitiva. (Vizzoto, 2017).

### 2.3.3.3 Cadeia de Valor

Para Shank e Govindarajan (1997), cadeia de valor e o conjunto de atividades geradoras de valor desde as fontes de matéria-prima até o produto entregue ao consumidor.

A complexidade da cadeia de valor de muitos setores industriais resulta na necessidade de: compreensão em como essa cadeia de valor é constituída e a valorização de cada etapa que influenciam na execução do produto. (Silva, 2003). É necessário a identificação dos estágios de produção e os agentes envolvidos no processo.

Para executar da análise estratégica do custo é importante atribuir os custos e receitas a cada estágio da cadeia de valor e posteriormente estimar o preço de transferência a valor de mercado e finalmente calcular a rentabilidade do produto. (Shank & Govindarajan, 1997). Os mesmos autores ressaltam que tal método é somente para aprimoramento da análise de custos, pois agrega novos valores comparando-os com uma análise convencional, mas não age sobre a competitividade do custo na sua origem ou elaboração.

A partir deste processo está sendo verificado a rentabilidade do projeto, que serve de apoio para as decisões estratégicas sobre o produto, mas partindo que o custo já foi otimizado. (Silva, 2003). No entanto, na gestão estratégica, o foco deve ser no objetivo de se adquirir o custo ótimo no momento de sua elaboração tendo medidas cabíveis para obtê-lo, antes mesmo

da sua execução. O custo ótimo é definido na própria cadeia de valor partindo da interação dos agentes que a formam. (Shank & Govindarajan, 1997).

Shank e Govindarajan (1997) cita que para se conseguir construir e utilizar uma cadeia de valor são necessários alguns pontos relevantes:

(a) A definição de custo meta criar a possibilidade de visualização de um objetivo preestabelecido para os agentes envolvidos no desenvolvimento do produto;

(b) Levar em consideração o ambiente que está inserido, deve-se observar: qual a cadeia dela valor, qual o posicionamento estratégico e qual os direcionadores de custos;

(c) A importância da análise de rentabilidade do produto na cadeia de valor e não isoladamente em um dos pontos dessa cadeia.

De acordo com Porter (1980), para a criação da vantagem competitiva a organização deve ser analisada em partes. Diante disso, é necessário que seja verificado a cadeia de valores, pois cada uma de suas atividades contribuem para o posicionamento de custos da empresa. Realizando esse controle de custo em cada atividade da cadeia de valor, a organização tem a possibilidade de obter um custo final mais baixo que a concorrência, nesse sentido, que a compreensão, o entendimento e o controle destes custos farão com que a empresa tenha vantagem competitiva. A Figura 3 mostra um modelo de cadeia de valor.



**Figura 3.** Modelo de Cadeia de Valor

Fonte: Adaptado de Porter (1985).

Os custos representam alta característica de competitividade, sendo assim, a transparência entre todos os agentes componentes da cadeia de valor deve ser o alicerce para a criação de novos produtos ou mercados.

Portanto, para Silva (1999, p. 13) “a gestão estratégica de custos em cadeia de valor é fundamental para garantir a competitividade dos seus agentes, mas deve estar baseada na transparência dos seus membros e na sua relação interdependente do início do projeto ou estudo até o fim do ciclo de vida do produto, construindo-se novos mercados ou desenvolvendo o já existente.”

#### 2.3.3.4 *Custo Padrão*

Custo padrão é definido como aquele determinado, *a priori*, como custo normal de um produto, ou seja, o custo padrão deve considerar o cenário normal de produção e deve levar em consideração eventuais deficiências, sendo assim, é possível determinar com antecedência qual é o custo de cada produto. (Vizzoto, 2017).

Custo padrão e custo-meta se divergem nos seguintes pontos: o custo-meta é utilizado para elaboração dos custos de novos produtos, enquanto o custo padrão é utilizado em produtos já existentes. (Sakurai, 1997).

Vizzoto (2017), destaca que após a definição do custo-meta, deve-se fazer o acompanhamento dele, obtendo assim o custo padrão. A utilização do custo padrão traz algumas vantagens para a organização, como por exemplo: eliminação de falhas nos processos produtivos; aprimoramento dos controles; instrumento de avaliação de desempenho; contribuição para o aprimoramento do custo real e rapidez na obtenção de informações.

O custo padrão colabora com o fornecimento de informações que permitem a tomada de decisões e conseqüentemente na administração da organização. Caso ocorra variações de custos para mais ou para menos, a resposta é que a organização está operando ineficientemente. (Vizzoto, 2017).

#### 2.3.4 ***Práticas da Gestão Estratégica de Custos no fator Desempenho em Relação a Dimensão do Investimento***

Neste item é apresentado as práticas da Gestão Estratégica de Custos no fator de desempenho em relação a dimensão do investimento, no qual o principal objetivo é a avaliação do desempenho e análise dos investimentos realizados na estrutura e no desenvolvimento das operações.

##### 2.3.4.1 *Análise dos fatores determinantes de custos*

O termo *cost drivers* é empregado na língua inglesa para representar os fatores que influenciam os custos. (Thiel, Rech, Souza e Machado, 2017).



Essa prática de gestão possui diversas nomenclaturas no meio acadêmico, como por exemplo, Condutores de Custos para Porter (1992), Direcionadores de Custos para Shank e Govindarajan (1997) ou Determinantes de Custos para Rocha (1999).

Para Porter (1985), os determinantes de custos são as causas estruturais dos custos de uma respectiva atividade, essas podem ou não estar sob a responsabilidade de uma empresa, sendo que nenhum determinante será responsável sozinho pela posição de custo de uma organização, ou seja, os determinantes atuam em conjunto.

Shank e Govindarajan (1997), afirma que há uma divisão entre dois grupos dos fatores determinantes de custos: determinantes estruturais e determinantes de execução. As principais diferenças entres esses dois grupos pode-se citar: o momento de sua ocorrência e/ou análise, seu aspecto temporal e a relação com a estratégia. (Cherobini, Possani, Souza e Diehl, 2017).

A análise dos determinantes de custos proporciona aos tomadores de decisões das organizações a implementação de ações baseado na estrutura organizacional. (Araújo & Carneiro, 2000).

De acordo com Shank e Govindarajan (1997) os determinantes de custos estruturais, são reflexo das opções estratégicas primárias da empresa, considerando principalmente sua estrutura econômica subjacente, sendo assim, a análise destes fatores dão suporte ao processo de decisões dos gestores.

O Quadro 4 apresenta os principais determinantes de custos estruturais:

<b>Determinantes Estruturais</b>	<b>Modo como as decisões sobre os determinantes afetam os custos</b>
Tecnologia	São as tecnologias usadas em cada etapa da cadeia de valor. Este fator pode contribuir com a redução de custos desde os processos de suporte até os processos diretos de produção.
Economia de Escala	Está relacionado ao dimensionamento da capacidade produtiva da empresa. Realizar isso de forma mais otimizada desencadeia uma melhor diluição dos custos a partir das quantidades de produção ou serviços.
Modelo de Gestão	Possui relação de como a empresa vai gerir seus negócios, será centralizada ou descentralizada, hierarquia verticalizada ou horizontalizada. Impacta diretamente na agilidade das decisões.
Estrutura de Capitais	Relação com as fontes de captação utilizadas, com os custos envolvidos e com a remuneração do capital da empresa. Uma estrutura com composição de capitais de terceiros pode ser mais afetada por custos de dívida do que uma empresa que trabalha com capital próprio.
Grau de Verticalização	Definição de foco empresarial e estabelecimento de quanto de compartilhamento de recursos corporativos pode ser realizado, trazendo harmonia entre as atividades de uma mesma organização.
Experiência	Relaciona-se com o aprendizado de longo tempo da organização, das pessoas integrantes e com a otimização das atividades por elas executadas.

Escopo	Consiste na diversificação na fabricação de produtos ou serviços, utilizando a mesma estrutura. Quanto maior essa diversificação, maior será a complexidade de produção.
Localização	Posição geográfica da empresa. Se situada de forma estratégica, pode acarretar redução de custos com fretes.

#### **Quadro 4. Determinantes de Custos Estruturais**

Fonte: Adaptado de Cherobini; Possani; Souza; Diehl (2017).

Para Shank e Govindarajan (1997), os determinantes de custos operacionais são dependentes de execução da empresa. Quanto mais elevado o seu nível, melhor será o resultado da organização quanto aos custos. No Quadro 5 são apresentados os principais determinantes de custos operacionais:

<b>Determinantes Operacionais</b>	<b>Modo como as decisões sobre os determinantes afetam os custos</b>
Grau de Utilização da Capacidade	Está relacionado com o aproveitamento da unidade produtiva. Diretamente relacionado ao volume de produção. Quanto mais for utilizado dada capacidade, maior será a diluição de seus custos fixos, sendo assim, menor o custo unitário.
Grau de Complexidade ou Consistência da Configuração de Produtos	Diretamente ligado ao determinante estrutural escopo. Quanto maior o escopo de produtos ou serviços prestados de uma empresa, mais complexo o seu processo e maiores serão os custos envolvidos.
Qualidade	Está relacionado ao grau de perfeição e conformidade dos produtos e processos da empresa. Quanto mais qualidade, maior produtividade e menores custos devido a redução nas perdas. Também está relacionado com a imagem da empresa no mercado.
Comprometimento do Corpo Funcional	Pode representar um fator que eleva a produtividade dos empregados e a consequente redução de falhas e desperdícios no processo, com isso é possível obter redução de custos.
Capacidade de Aprendizagem	Quanto maior a capacidade de aprendizagem, mais rápida pode ser a introdução de novos produtos, aumentando o escopo, e dessa forma ainda obter redução dos custos unitários dos produtos.
Competências e Habilidades	Possuem influência sobre com qual eficiência as atividades estão sendo realizadas ao longo do processo produtivo. Quanto maior for as competências e habilidades, maior a eficiência deles, reduzindo o custo de produção.

Relação na Cadeia de Valor	Esse determinante de custos possui alta amplitude, pois demonstra o relacionamento da empresa desde os fornecedores até os consumidores finais, podendo ser estendida para os concorrentes de um mesmo setor, a partir desses relacionamentos, extrair formas de otimização dos seus resultados e de seus clientes.
----------------------------	---

### **Quadro 5.** Determinantes de Custos Operacionais

Fonte: Adaptado de Cherobini; Possani; Souza; Diehl (2017).

É importante ressaltar que os determinantes de custos são os métodos pelas quais as tarefas são executadas e que podem ser identificadas, mensuradas e monitoradas e devem ser medidos conforme critérios contábeis. (Padoveze, 2013).

#### *2.3.4.2 Indicadores e Métricas Não-Financeiras*

Esta prática de GEC são importantes para a organização, visto que elas apontam as causas, enquanto os indicadores financeiros demonstram o resultado. É necessário ter conhecimento e o entendimento sobre as informações não financeiras, objetivando mensurar seu desempenho. (Shank & Govindarajan, 1997).

Vizzoto (2017) destaca algumas observações a partir destes indicadores: os objetivos estratégicos da organização e os resultados de longo prazo.

As métricas não-financeiras são práticas da GEC, pois elas refletem a estratégia em comportamentos e resultados esperados e permitem uma ampla visão do negócio. Esta prática possibilita as empresas a avaliar o impacto dos investimentos em qualidade, a rentabilidade, mensuração a performance dos clientes e fornecedores com aquilo que é desejado pela empresa, para atingir as metas estratégicas definidas. (Rasia, 2011).

#### *2.3.4.3 Custos Logísticos*

Para Araujo (2003) o processo logístico divide-se em: suprimentos, apoio à produção e distribuição física. Exemplificando cada etapa:

1. Suprimentos: onde ocorre a colocação de pedidos, transporte, recebimento e estoque de materiais.
2. Apoio à produção: onde se constitui o fornecimento de informações sobre o tamanho de lotes e alocação de produtos para fins de planejamento e controle da produção.
3. Distribuição Física: atividades depois da produção até a entrega do produto.

Os custos logísticos são a soma dos custos de estoque, do transporte e de instalação de uma cadeia de suprimentos. (Chopra, 2003). Conforme Souza, Rempel e Silva (2014) os custos

logísticos estão organizados em seis componentes: transporte, armazenagem, manutenção do inventário, administração, embalagens e custos indiretos da logística.

Esses autores citam ainda que a gestão dos custos logísticos se torna representativa no processo de tomada de decisões, por exemplo:

1. Correta alocação de recursos;
2. Controle de estoques;
3. Decisões sobre terceirização;
4. Gerenciamento do custo x nível de serviço prestado;
5. Eliminação de gargalos no processo;
6. Avaliação de desempenho no sistema;
7. Melhora nos processos em geral.

Isto posto, conclui-se que realmente é relevante gerenciar estrategicamente os custos logísticos para que a organização obtenha resultados econômicos satisfatórios, para isso, é importante conciliar as informações contábeis e gerenciais para que sejam fonte de dados para os gestores possam tomar suas decisões. (Souza, Rempel e Silva, 2014).

## **2.4 Desempenho Econômico-Financeiro**

A avaliação é feita por meio de indicadores e a análise deve ser efetuada com base no conjunto deles e não apenas em um indicador ou grupo específico (Assaf Neto, 2015).

Estes indicadores podem ser financeiros ou não. Os indicadores não financeiros avaliam os aspectos intangíveis, que não são possíveis de verificar em demonstrações contábeis, como os relacionados com as expectativas de clientes, fornecedores, concorrentes e recursos humanos. (Kaplan e Norton, 1997).

Os indicadores financeiros, são calculados a partir da contabilidade financeira. Silva (2005) defende que esse método é uma das melhores ferramentas para a avaliação de desempenho de uma organização, seja no passado, presente e futuro para o processo decisório.

A análise de indicadores financeiro visam comparar o desempenho da própria organização e de empresas do mesmo segmento em diversos países. (Gitman, 2010). Já os indicadores econômicos, conforme Matarazzo (2010), referem-se ao lucro e ao patrimônio líquido, em sentido estático.

Barney (2001), nos traz uma visão, que define desempenho econômico-financeiro como o que se obtém de resultado da comparação entre o valor criado pela empresa e o valor esperado pelos acionistas, se for satisfatório, os recursos seguem sendo disponibilizados, caso o inverso, os acionistas podem procurar alternativas de retorno.

De acordo com Bialoskorski Neto (2002), desempenho econômico-financeiro de uma cooperativa, visando capacitá-la para obtenção de melhores preços e maior oferta de serviços. Para buscar uma melhora em seu desempenho econômico e para sobrevivência das cooperativas, diante da acirrada competição, faz com que elas necessitem de modelos cada vez mais sustentáveis de autogestão, de maior foco na otimização de recursos, objetivando conquistar vantagens competitivas por meio da integração e na cooperação entre cooperativas. (Zylbersztajn, 2000).

No contexto registrado, a interpretação dos indicadores de desempenho econômico-financeiro, torna possível a realização de um diagnóstico sobre a empresa, obtendo informações sobre sua saúde financeira, verificar pontos críticos e apontar prioridades para a solução de problemas (Matarazzo, 2010). Nas sociedades cooperativas, essas interpretações e análises de desempenho econômico-financeiro, tem que ser feita como foco em seus aspectos empresariais, porém também existe a parte social, que os indicadores sociais realizam a medição do desempenho social, dando enfoque na associação de pessoas. (Pinho, 1986). O equilíbrio entre essas análises é importante, pois as cooperativas são uma sociedade de pessoas, no entanto, ao mesmo tempo uma organização econômica, por esse motivo a dualidade das cooperativas, faz com que seus gestores sejam completos ao administrar uma.

De acordo com Lauermann, Souza, Moreira e Souza (2016) os indicadores econômico-financeiros foram amplamente introduzidos na avaliação das cooperativas.

No caso das sociedades cooperativas, o emprego de indicadores de rentabilidade apresenta limitações, conforme indicado por Carvalho e Bialoskorski Neto (2008). As cooperativas remuneram seus associados pelas sobras, assim como as demais organizações de finalidade lucrativa, contudo, também remuneram pela atuação do cooperado como usuário da cooperativa, o que tende a reduzir a sobras (Kemerich & Londero, 2020). Quando essa estratégia é utilizada, há a redução da rentabilidade da cooperativa segundo os índices tradicionais utilizados, contudo, na verdade o nível de retorno ao cooperado se mantém constante. Questões como essa levam a cautela na aplicação de indicadores nas cooperativas.

Para realizar-se uma medição de desempenho econômico-financeiro de uma organização, utiliza-se dos principais indicadores que são aqueles que avaliam a capacidade de pagamento, representados pelos índices de liquidez, indicadores de atividade, que avalia ciclo financeiro por meio da análise dos prazos médios de recebimento, estoque e pagamento. Os indicadores que avaliam capital de giro e sua necessidade, são os de estrutura de capital. (Assaf Neto, 2015).

Além disso, como descrito, o tópico social é um objetivo das cooperativas, e comumente, os indicadores financeiros e econômicos não destacam esse aspecto, favorecendo uma análise mais de mercado, desconsiderando o impacto social gerado.

Kemerich e Londero (2020) afirmam que ainda há um caminho a ser percorrido para adaptação das métricas de desempenho nas cooperativas, contudo, como ressaltado por Kaplan e Norton (1997), precisamos acompanhar o desempenho organizacional, mesmo que não sejam pelas melhores métricas possíveis.

Para realizar-se uma medição de desempenho econômico-financeiro de uma organização, utiliza-se dos principais indicadores que são aqueles que avaliam a capacidade de pagamento, representados pelos índices de liquidez, indicadores de atividade, que avalia ciclo financeiro por meio da análise dos prazos médios de recebimento, estoque e pagamento. Os indicadores que avaliam capital de giro e sua necessidade, são os de estrutura de capital. (Assaf Neto, 2015).

Marion (2012), destaca alguns indicadores econômicos:

1. Índice de liquidez: são utilizados para avaliar a capacidade de pagamento da empresa.
2. Índice de endividamento: mede o nível de endividamento da empresa. Eles informam se a empresa se utiliza mais de recursos de terceiros ou próprios.
3. Índice de rentabilidade: objetivo é calcular a taxa de lucro em valores absolutos.
4. Índice de atividade: permitem avaliar os prazos médios de estoque, recebimento e pagamento. Além da velocidade em que as contas circulantes são convertidas em dinheiro. Em relação ao prazo médio de recebimento, quanto menor o resultado, melhor, pois menor será o tempo para realizar os valores do contas a receber. Quanto ao resultado do prazo médio de pagamento, quanto maior melhor, pois a necessidade de capital de giro será menor. Quanto ao ciclo financeiro quanto menor melhor, pois a necessidade de capital de giro, sobretudo de fonte de terceiros, será conseqüentemente menor.

A presente pesquisa concentrou-se em estudar os indicadores de liquidez, de estrutura e de rentabilidade. A seguir são demonstrados os índices que foram considerados na pesquisa e suas respectivas fórmulas para cálculos.

#### ***2.4.1 Indicadores de Desempenho Econômico-Financeiro***

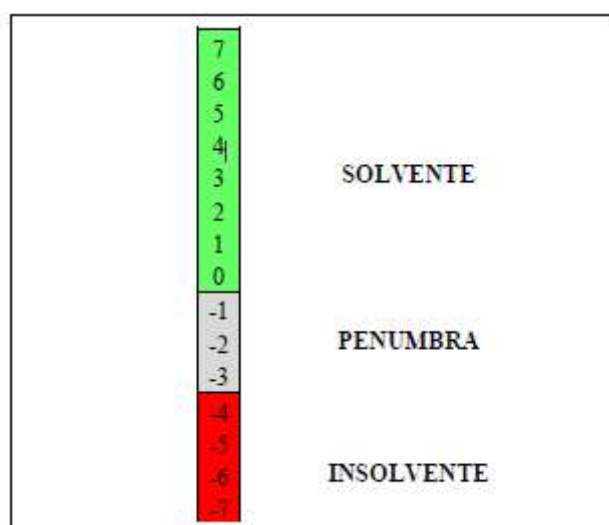
Conforme Marion (2012) os indicadores de liquidez têm como principal objetivo a avaliação de capacidade de uma organização em honrar com seus compromissos financeiros perante terceiros, ou seja, são utilizados para a avaliar a capacidade de pagamento da empresa. Essa capacidade pode ser considerada como: longo prazo, curto prazo ou prazo médio. Os

principais índices são: liquidez corrente (LC), liquidez seca (LS), liquidez imediata (LI) e liquidez geral (LG). Outro índice de liquidez a ser estudado na pesquisa é o índice de liquidez corrente de Kanitz ou Termômetro de Kanitz, é uma análise discriminante. Esse modelo, conforme Martins, Diniz, & Miranda (2016) o modelo busca evidenciar o grau de insolvência das organizações. Ou seja, é um instrumento para prever o grau de possibilidade de falência das empresas. (Kemerich e Londero, 2020).

O índice de liquidez corrente demonstra a capacidade da empresa em sanar suas dívidas de curto prazo, o índice de liquidez seca, objetiva mostrar a capacidade da empresa em cumprir seus compromissos a curto prazo, não considerando os estoques. O índice de liquidez imediata mostra a capacidade da empresa em pagar suas obrigações com terceiros em curto prazo de tempo e a liquidez geral, tem como objetivo principal mostrar a capacidade da empresa em arcar com pagamentos a curto e longo prazo. O índice de liquidez de Kanitz, é utilizado para prever o grau de insolvência das organizações, que se o resultado do termômetro de insolvência for de -3, fica caracterizada uma situação que poderá ao longo do tempo, levar a organização à falência. E, quanto menor este valor, mais próximo da falência se encontrará a empresa. Caso o resultado seja superior a zero, os riscos para os administradores serão considerados baixos. Se o resultado for entre zero e -3, verifica-se que a empresa se encontra na faixa de penumbra ou alerta. O termômetro de insolvência de Kanitz pode ser calculado de acordo com a expressão: Termômetro de Kanitz =  $(0,05.RP + 1,65.LG + 3,55.LS) - (1,06.LC + 0,33.GE)$ .

Onde RP = rentabilidade do patrimônio, LG = liquidez geral, LS = liquidez seca, LC = liquidez corrente, GE = grau de endividamento.

Na Figura 4 é demonstrado o termômetro do indicador:



**Figura 4.** Termômetro de Insolvência de Kanitz

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Os indicadores de estrutura de capital ou de endividamento estão relacionados à composição dos capitais próprios e terceiros da empresa. Este índice avalia o montante dos recursos de terceiros que está sendo utilizado, na tentativa de gerar lucros para a empresa. (Cruz & Rios, 2018).

Silva (2014) define que estes indicadores podem estar ligados às tomadas de decisões financeiras adotadas pela empresa, principalmente na obtenção e aplicação de recursos. Os principais indicadores de endividamento são: grau de endividamento, composição do endividamento, imobilização do PL e imobilização dos recursos não correntes. Explicando o objetivo de cada índice: endividamento, de acordo com Matarazzo (2008), demonstra o endividamento total da empresa, ou seja, quanto dos ativos da empresa está sendo financiado por terceiros. Quanto menor índice, melhor a situação da organização. A composição do endividamento é um indicador que objetiva demonstrar o volume de dívida da empresa com relação à dívida total de curto prazo, ou seja, é para indicar qual é o percentual de obrigações a curto prazo em relação às obrigações totais. (Matarazzo, 2008). Quanto menor a composição do endividamento melhor para a empresa. O índice de imobilização do PL representa o quanto o Patrimônio Líquido está aplicado no ativo permanente da empresa. É uma métrica utilizada para a ciência do grau de imobilização do capital próprio de uma empresa, no seu ativo fixo, ou seja, quanto à empresa aplicou no ativo fixo para cada \$ 1,00 de PL. (Matarazzo, 2008). O índice de imobilização dos recursos não correntes é a relação entre os recursos próprios (PL) e de terceiros de longo prazo (Passivo Não Circulante), que estão financiando o Ativo Permanente. (Matarazzo, 2008). Avalia o nível de imobilização em relação aos recursos próprios e de terceiros de longo prazo, quanto mais elevado o índice, maior a imobilização.

Marion (2012), destaca que os índices de rentabilidade possuem como principal objetivo a realização do cálculo da taxa de lucro em valores absolutos que guardam alguma relação, ou seja, avaliar os resultados por meio de um conjunto de indicadores. Esses indicadores de rentabilidade, demonstram os aspectos econômicos de modo que pode ser comparada essa rentabilidade com outros rendimentos. (Matarazzo, 2010). O Giro do ativo, é a receita líquida dividido pelo ativo total e mostra a relação existente entre as vendas e os investimentos totais efetuados pela organização. (Silva, 2014). A margem líquida, é representada pela lucratividade para a organização em relação às vendas líquidas do período, resumindo, é o percentual de lucro líquido que uma organização possui em relação a sua receita total. (Silva, 2014). O índice de rentabilidade do ativo demonstra qual a margem líquida que a empresa consegue obter em relação aos investimentos feitos em ativo, visa indicar quanto a empresa obtém de lucro para



cada \$ 1,00 de investimento total. (Matarazzo, 2008). O índice de rentabilidade do PL retrata qual a taxa de rentabilidade obtida pelo Capital Próprio investido na empresa, ou seja, é o quanto a empresa obtém de lucro para cada \$ 1,00 de capital próprio investido, em média, no exercício. (Ribeiro, 2011).

O resumo dos indicadores para análise do desempenho econômico-financeiro que foram abordados no estudo estão apresentados no Quadro 6 e são baseados na pesquisa de Kemerich e Londero (2020).

Classificação	Índice	Fórmula
Liquidez	Liquidez Corrente	$\frac{\text{Ativo Circulante}}{\text{Passivo Circulante}}$
	Liquidez Seca	$\frac{\text{Ativo Circulante} - \text{Estoques}}{\text{Passivo Circulante}}$
	Liquidez Imediata	$\frac{\text{Disponibilidades}}{\text{Passivo Circulante}}$
	Liquidez Geral	$\frac{\text{Ativo Circulante} + \text{Realizável a LP}}{\text{Passivo Circulante (PC)} + \text{Exigível a LP}}$
	Liquidez Corrente de Kanitz	$(0,05.RP + 1,65.LG + 3,55.LS) - (1,06.LC + 0,33.GE).$
Estrutura	Grau de Endividamento	$\frac{\text{Capital de Terceiros}}{\text{Patrimônio Líquido (PL)}}$
	Composição de Endividamento	$\frac{\text{Passivo Circulante}}{\text{Capital de Terceiros}}$
	Imobilização do Patrimônio Líquido	$\frac{\text{Ativo Permanente}}{\text{Patrimônio Líquido (PL)}}$
	Imobilização dos Recursos não Correntes	$\frac{\text{Ativo Permanente}}{\text{PL} + \text{Exigível a Longo Prazo}}$
Rentabilidade	Giro do Ativo	$\frac{\text{Vendas Líquidas}}{\text{Ativo}}$
	Margem Líquida	$\frac{\text{Lucro Líquido}}{\text{Vendas Líquidas}}$
	Rentabilidade do Ativo	$\frac{\text{Lucro Líquido}}{\text{Ativo}}$
	Rentabilidade do Patrimônio Líquido	$\frac{\text{Lucro Líquido}}{\text{PL}}$

**Quadro 6.** Indicadores de desempenho econômico-financeiro

Fonte: Elaborado pelo autor (2020). Adaptado de Kemerich e Londero. (2020).

Silva (2014) destaca que a análise destes indicadores é importante no fornecimento de uma ampla visão sobre a situação econômica, financeira e contábil da empresa.

## 2.5 Reflexão da Fundamentação Teórica

A fundamentação teórica apresentou o contexto histórico das cooperativas, suas principais características e sua importância no cenário econômico mundial. Olhando para o

cenário do Estado do Paraná, as cooperativas do ramo agro faturaram em 2020 cerca de 100 bilhões de reais e geram 95 mil empregos no estado, dados obtidos no site da Ocepar. Dessa forma, percebemos o quanto as cooperativas do ramo agro são relevantes economicamente no Paraná, no Brasil e no Mundo.

O principal tema a ser abordado no estudo é a Gestão Estratégica de Custos que Shank & Govindarajan (1997), mencionam que ela pode ser compreendida como uma análise de custos com visão ampla na qual são considerados os elementos de toda cadeia produtiva, e que esses elementos fornecem informações estratégicas à organização para auxiliar os gestores na tomada de decisões estratégicas. A pesquisa utilizou os seguintes fatores de GEC: fator de melhoria de processos, fator de redução de custos e fator de desempenho em relação a dimensão do investimento. (Rasia, 2011).

Sobre o desempenho econômico-financeiro das cooperativas, Zylbersztajn (2000) define que para buscar uma melhora em seu desempenho e para sua sobrevivência diante da acirrada competição, elas necessitam de modelos cada vez mais sustentáveis de autogestão, com maior foco na otimização de recursos, objetivando conquistar vantagens competitivas por meio da integração e na cooperação entre cooperativas. (Pinho, 1986), reforça que nas sociedades cooperativas, essas interpretações e análises de desempenho econômico-financeiro, tem que ser feita como foco em seus aspectos empresariais, porém, também existe a parte social, que os indicadores sociais realizam a medição do desempenho social, dando enfoque na associação de pessoas. A presente pesquisa concentrou-se em estudar os indicadores de liquidez, de estrutura e rentabilidade para fins de análises de desempenho econômico-financeiro das cooperativas agroindustriais. (Kemerich e Londero, 2020).

Com o referencial teórico estabelecido, o próximo capítulo deste estudo avalia os procedimentos metodológicos que foram adotados para responder o problema de pesquisa.

### **3 Metodologia**

Neste capítulo é apresentado o processo metodológico que foi adotado para o desenvolvimento e coleta das informações necessárias para responder ao problema proposto nesta pesquisa. Bunge (1987) define método como um procedimento regular, passível de ser repetido para conseguir alguma coisa, seja material ou conceitual. Richardson (2010) reforça que a principal característica do método é a de ajudar na compreensão, não os resultados da investigação científica, mas o próprio processo de investigação.

“A metodologia são as regras estabelecidas para o método científico, por exemplo: a necessidade de observar, a necessidade de formular hipóteses, a elaboração de instrumentos etc.” (Richardson, 2010, p. 22).

O presente capítulo divide-se da seguinte forma: especificação do problema de pesquisa, as hipóteses da pesquisa, categorias das variáveis, definição constitutiva e operacional das variáveis, delineamento da pesquisa, população e amostra, tipos de dados e método de análise dos dados.

#### **3.1 Especificação do problema de pesquisa**

Para se tornarem competitivas as cooperativas devem elaborar estratégias bem definidas e que as façam obter melhores desempenhos econômico-financeiros. A Gestão Estratégica de Custos podem ser um caminho para esse objetivo. Diante disso o principal objetivo desse estudo é definido e proposto em obter a resposta para o seguinte problema de pesquisa:

Quais as relações existentes entre a utilização das práticas de Gestão Estratégica de Custos e o desempenho econômico-financeiro nas cooperativas agroindustriais do Estado do Paraná?

#### **3.2 Formulação das Hipóteses da pesquisa**

A formulação das hipóteses de pesquisa nos permite orientar a análise dos dados no sentido de aceitar ou rejeitar as soluções. Na definição de hipóteses, pode-se observar a relação entre essas e a formulação do problema de pesquisa. (Richardson, 2010).

Nessa pesquisa, pretende-se analisar a utilização das práticas de Gestão Estratégica de Custos (GEC) e a relação com os indicadores de desempenho econômico-financeiro nas cooperativas agroindustriais do Paraná. Diante deste cenário, foram sugeridas as seguintes hipóteses de pesquisa:

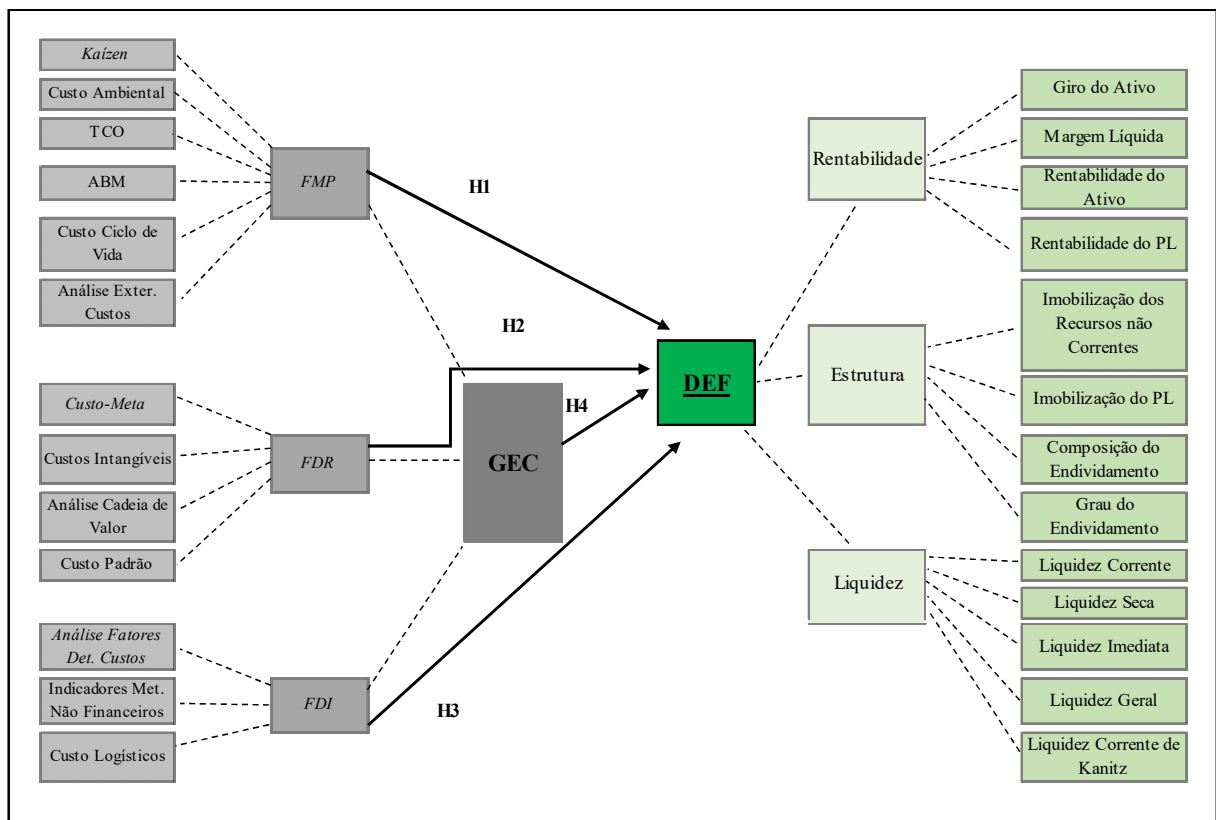
**H1:** A utilização das práticas de Gestão Estratégica de Custos, fator melhoria dos processos (FMP), influencia positivamente no desempenho econômico-financeiro (DEF).

**H2:** A utilização das práticas de Gestão Estratégica de Custos, fator redução de custos (FRP), influencia positivamente no desempenho econômico-financeiro (DEF).

**H3:** A utilização das práticas de Gestão Estratégica de Custos, fator desempenho em relação aos investimentos (FDI), influencia positivamente no desempenho econômico-financeiro (DEF).

**H4:** A utilização das práticas de Gestão Estratégica de Custos (GEC), influencia positivamente no desempenho econômico-financeiro (DEF).

Para melhor apresentar as hipóteses sugeridas, realizou-se o seguinte modelo:



**Figura 5.** Modelo das hipóteses da pesquisa  
Fonte: Elaborado pelo autor (2020).

As siglas têm os seguintes significados: FMP são fatores de melhorias nos processos, FDR são fatores de redução de custos, FDI são fatores de desempenho em relação aos investimentos, DEF é desempenho econômico-financeiro e GEC é gestão estratégica de custos.

### 3.3 Variáveis da pesquisa

As variáveis podem ser definidas como características mensuráveis de um fenômeno, que podem apresentar diferentes valores ou ser agrupadas em categorias. (Richardson, 2010).

As variáveis da pesquisa são: as práticas da Gestão Estratégica de Custos e Desempenho Econômico-Financeiro.

### 3.4 Definição Constitutiva e Operacional

Com o objetivo de responder o problema de pesquisa e atingir o objetivo geral e os objetivos específicos que foram propostos neste projeto de pesquisa foram definidas as seguintes variáveis de pesquisa: as práticas da Gestão Estratégica de Custos e Desempenho Econômico-financeiro.

A definição operacional das variáveis deve conter necessariamente seus indicadores, que são fatores que possibilitam a mensuração ou indicação da variável no fenômeno. (Richardson, 2010). A partir dessa mensuração, objetiva-se responder o problema de pesquisa proposto.

#### 1. Práticas da Gestão Estratégica de Custos:

**Definição Constitutiva:** Gestão Estratégica de Custos pode ser compreendida como uma análise de custos com visão ampla na qual são considerados os elementos de toda cadeia produtiva, e que esses elementos fornecem informações estratégicas à organização para auxiliar os gestores na tomada de decisões estratégicas. (Shank & Govindarajan, 1997).

As abordagens práticas, devem ser reflexo das definições das estratégias que uma organização visa implementar, ou seja, a alta direção assume papel diferencial em suas atividades. Assim, caracteriza-se como uma decisão relevante, e a escolha das práticas que atendam as estratégias pré-definidas, objetivando a redução de custos e a melhoria na vantagem competitiva. (Slavov, 2013). Esta pesquisa utilizará as seguintes práticas de GEC: Melhoria dos Processos; Redução de Custos; Desempenho em relação a dimensão do investimento.

**Definição Operacional:** A operacionalização desta variável são os documentos bases das cooperativas, a partir de controles operacionais e gerenciais de custos, gestão da cadeia de valor que englobam todo o processo produtivo. Documentação obtida normalmente nos setores de Custos, Controladoria, Contabilidade, dependendo da estrutura de atividades da cooperativa. Foi realizado uma análise quantitativa dos dados obtidos por meio de uma aplicação de questionário enviado as cooperativas. Partindo deste resultado foram realizados escores para a medição dessas informações.

#### 2. Desempenho Econômico-Financeiro:

**Definição Constitutiva:** A presente pesquisa utilizou os seguintes indicadores econômico-financeiros com base no contexto apresentado de Marion (2012) para responder sobre o Desempenho Econômico-Financeiro. Os índices de liquidez, liquidez corrente, liquidez seca, liquidez imediata, liquidez geral e liquidez corrente de Kanitz, que são utilizados para avaliar a capacidade de pagamento da empresa. Os índices de estrutura, que mede o nível de endividamento da empresa, avaliam se a empresa se utiliza mais de recursos de terceiros ou próprios, a pesquisa utilizou grau de endividamento, composição do endividamento, imobilização do patrimônio líquido e imobilização dos recursos não correntes. Os índices de rentabilidade, possuem como principal objetivo a realização do cálculo da taxa de lucro em valores absolutos que guardam alguma relação e os índices utilizados por essa pesquisa são, giro do ativo, margem líquida, rentabilidade ativo e rentabilidade do patrimônio líquido.

**Definição Operacional:** A operacionalização desta variável foi por meio de análises das demonstrações financeiras, balanço patrimonial e DRE (demonstração do resultado do exercício) para cálculo dos indicadores econômico-financeiros. A pesquisa abordou os indicadores descritos na definição constitutiva.

### 3.5 Delineamento da pesquisa

O delineamento da pesquisa, também conhecido como planejamento da pesquisa, é a definição das características que a pesquisa assumiu, ou seja, qual o tipo de pesquisa que foi realizada.

Com base no problema de pesquisa e nos objetivos que foram definidos para o estudo proposto, a presente pesquisa é descritiva e explicativa. Esse tipo de estudo é realizado quando o pesquisador deseja obter melhor entendimento do comportamento de diversos fatores e elementos que influenciam sobre determinado fenômeno (Richardson, 2010).

Sendo assim, é classificada como pesquisa quantitativa, caracterizada como descritiva e explicativa, que possui como principal característica a formulação prévia de hipóteses específicas. (Gray, 2012). As variáveis de pesquisa foram as práticas de Gestão Estratégica de Custos e Desempenho Econômico-Financeiro.

A coleta de dados da pesquisa foi realizada por meio de um levantamento via *survey*. Esse tipo de coleta de dados é utilizado com o objetivo de fazer afirmações para a descrição dos aspectos de uma população ou analisar a distribuição de determinadas características ou atributos. (Richardson, 2010). As principais vantagens podem ser: baixo custo, amplitude de cobertura geográfica, contato com respondentes que eventualmente por outra forma foi inacessível, pode ser realizada de forma anônima, entre outros. (Cooper e Schindler, 2003). A

coleta de dados foi realizada através de uma *survey* de forma eletrônica e o instrumento utilizado foi o questionário.

### 3.6 População e Amostra

A população-alvo é caracterizada quando existe um conjunto de objetos que tem em comum uma característica denominada variável que pode ser classificada, contada ou medida. (Martins, 2011).

Um processo de amostragem é composto a partir da definição da população-alvo. (Perrien, Chéron e Zins, 1984). Diante disso, uma amostra é qualquer parte ou subconjunto de uma população (Martins, 2011). A presente pesquisa visou investigar as cooperativas agroindustriais do Estado do Paraná. Portanto, a população são as cooperativas agroindustriais do Estado do Paraná.

Diante disso, é necessário ter uma amostra representativa desse universo, entende-se por representativa a amostra que tem a mesma estrutura ou composição da população. (Richardson, 2010).

De acordo com dados da Ocepar (2021), temos no Estado Paraná o total de **59 cooperativas do ramo agropecuário**.

O critério para definir o número de respondentes do questionário seguiu a orientação de Hair Jr, Black, Babin, Anderson e Tatham (2009), em que o número de respondentes por variável de pesquisa deve ser de 5 (cinco) para cada uma, pois o tamanho da amostra é definido pela proporção entre o número de respondentes para as variáveis independentes.

Dessa forma, está sendo considerado na pesquisa o total de dois construtos, sendo elas Gestão Estratégica de Custos, compostos por 3 (três) fatores que são: fator melhoria dos processos, fator redução de custos e fator desempenho em relação aos investimentos. A outra variável é Desempenho Econômico-Financeiro, composta por 3 (três) grupos de indicadores que são: indicadores de liquidez, estrutural e rentabilidade. Assim, são 6 (seis) variáveis, a amostra deveria ser de 30 (trinta) respondentes.

Conforme a base de dados secundários obtidos junto a Ocepar, foram consideradas 27 (vinte e sete) cooperativas, que correspondem a 96% de todo o faturamento total das 59 cooperativas do ramo Agropecuário do Estado do Paraná. (Ocepar, 2020). Das 27 (vinte e sete) cooperativas consideradas para análise dos indicadores e coleta de dados, 25 (vinte e cinco) responderam ao questionário enviado e uma cooperativa apresentou resultados dos indicadores muito discrepantes das demais e foi excluída da análise dos dados. Sendo assim a amostra da pesquisa foi de 24 (vinte e quatro) cooperativas.

### 3.7 Tipos de dados

A técnica escolhida para a coleta dos dados primários do estudo quantitativo é elaboração do questionário, a ferramenta utilizada foi o Qualtrics, disponibilizada pela PUC-PR.

Para a elaboração do questionário, foi realizado uma adaptação do instrumento de coleta de dados de Vizzoto (2017), conforme Anexo A e foi dividida em 6 (seis) blocos sendo eles divididos em 3 (três) questões relacionadas características das cooperativas respondentes que foram: Perfil da Cooperativa, Perfil do Respondente e Perfil de Custeio da Cooperativa. E outras 3 (três) questões relativas à utilização das Práticas de Gestão Estratégica de Custos relacionando as com os fatores de Gestão Estratégica de Custos que são: Fator Melhoria de Processos, Fator Redução de Custos e Fator Desempenho em Relação a Dimensão do Investimento. As respostas foram registradas em uma escala do tipo *likert* de 5 (cinco) pontos, sendo 1(um) raramente utiliza e 5 (cinco) utiliza sempre. Para facilitar o entendimento dos respondentes, foi incluído características sobre cada fator e cada uma das práticas de Gestão Estratégica de Custos.

Um dos métodos para estimar a confiabilidade de um instrumento é conhecido como o método de “teste-reteste”. (Richardson, 2010). É preferível que o pré-teste seja realizada num grupo de respondentes representativo da população, pois a partir disso, são avaliados a consistência internas, as estatísticas descritivas e as correlações e estrutura dos fatores. (Malhotra, 2012).

Antes do envio do instrumento de coleta de dados para as cooperativas, foi realizado o pré-teste com 2 (duas) cooperativas e 2 (dois) profissionais da área de Controladoria, mas não de cooperativas. O pré-teste foi realizado no período de 18/03/2021 a 23/03/2021. Foram obtidos 3 (três) respostas completas e sem dificuldade para o preenchimento do questionário. O quarto respondente do pré-teste apresentou dificuldade quanto a característica da Prática de GEC *Kaizen*, após o ajuste foi enviado novamente para ele avaliar o instrumento de coleta de dados e foi respondido, não relatando nenhuma dificuldade no segundo preenchimento do questionário.

O direcionamento do questionário foi realizado da seguinte forma:

1. Dados de e-mail e telefone das cooperativas fornecidos pelo SESCOOP.
2. Foi direcionado o envio do e-mail para os funcionários e gestores da área de Controladoria, Contabilidade e Custos.
3. Primeiramente foi enviado o questionário por e-mail.



4. Realização de contato por meio de ligações telefônicas, para as cooperativas que não responderam ou não receberam o e-mail.

O primeiro e-mail foi enviado para as cooperativas no dia 05/04/2021. Após esse e-mail, foram enviados mais dois e-mails lembrando as cooperativas que ainda não haviam respondido os questionários. Um no dia 22/04/21 e outro no dia 30/04/2021. Após esses 3 (três) e-mails o número de respostas obtidas era de 10 (dez). No período entre 03/05/2021 e 21/05/2021 foi realizado diversas ligações para obter retornos das cooperativas, com isso foi possível conseguir retorno de todas as 27 (vinte e sete) cooperativas, sendo 2 (dois) retornos negativos, no qual informaram que não poderiam participar de pesquisa acadêmica e 25 (vinte e cinco) que participaram respondendo o questionário.

Após a análise dos resultados obtidos, foi verificada uma inconsistência ao iniciar a análise dos dados, impossibilitando concluir a pesquisa. Foi então necessário realizar uma nova rodada de respostas com a atualização do questionário. O pré-teste foi realizado no dia 08/07/2021 com obtenção de 3 (três) respostas e sem dificuldade para preenchimento do questionário. Na mesma data foi realizado o direcionamento para as demais cooperativas conforme os passos descritos anteriormente. A última resposta foi obtida no dia 19/07/2021 e foi possível repetir as 25 (vinte e cinco) respostas obtidas na primeira rodada.

Já para a construção dos indicadores econômico-financeiros, foram obtidos os dados das demonstrações contábeis junto ao Sescoop para a realização dos cálculos dos indicadores de liquidez, rentabilidade e estrutura. Na pesquisa não foram divulgados os nomes das cooperativas, visando garantir o anonimato e preservar identidade dos respondentes. Com base nas 25 cooperativas que responderam ao questionário foram realizados os cálculos dos indicadores econômico-financeiros dessas 25 cooperativas. Devido a valores discrepantes, principalmente de Estrutura, nos índices de grau de endividamento e imobilização do patrimônio líquido devido ao prejuízo no resultado, foi retirado da amostra para a análise dos dados a Cooperativa 10.

Classificação	Índice	10
Liquidez	Liquidez Corrente	0,7637
	Liquidez Seca	0,5955
	Liquidez Imediata	0,2859
	Liquidez Geral	0,7952

Estrutura	Grau de Endividamento	2,6419
	Composição de Endividamento	0,7729
	Imobilização do Patrimônio Líquido	1,0947
	Imobilização dos Recursos não Correntes	0,6842
Rentabilidade	Giro do Ativo	1,2288
	Margem Líquida	0,0047
	Rentabilidade do Ativo	0,0058
	Rentabilidade do Patrimônio Líquido	0,0220

**Quadro 7.** Indicadores econômico-financeiros Cooperativa 10

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Dessa forma a amostra utilizada para realizar a análise dos dados da presente pesquisa foi de 24 cooperativas.

### 3.8 Métodos de análise dos dados

Com o retorno das respostas dos questionários enviados para as cooperativas agroindustriais do Estado do Paraná, os dados foram analisados e interpretados a partir do seguinte *software* e IBM SPSS (*Statistical Package for the Social Sciences*) versão 21.

O Quadro 8 apresenta as técnicas de estatísticas utilizadas para cada um dos objetivos da pesquisa.

Objetivo Geral	Técnica de Análise Empregada
Identificar as relações existentes entre as práticas da Gestão Estratégica de Custos e os indicadores de desempenho econômico-financeiro nas cooperativas agroindustriais do Estado do Paraná.	Análise das Componentes Principais (PCA), Correlação não paramétrica de <i>Spearman</i> , Regressão Linear Múltipla.
Objetivos Específicos	Técnica de Análise Empregada
Identificar as práticas de gestão estratégica de custos utilizadas pelas cooperativas agroindustriais do Estado do Paraná	Estatística Descritiva
Medir essa utilização das práticas de gestão estratégica de custos pelas cooperativas agroindustriais do Estado do Paraná;	Estatística Descritiva

Avaliar o comportamento dos indicadores econômico-financeiros nas cooperativas agroindustriais do Estado do Paraná	Estatística Descritiva
Analisar a relação entre os fatores das práticas de gestão estratégica de custos e o desempenho econômico-financeiro.	Correlação de Spearman

**Quadro 8.** Técnicas estatísticas utilizadas na pesquisa

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

A Análise de Componentes Principais tem por principal objetivo a descrição dos dados contidos num quadro indivíduos-variáveis numéricas:  $p$  variáveis foram mediadas com  $n$  indivíduos. Esse tipo de análise é considerado um método fatorial, pois a redução do número de variáveis não se faz por uma seleção simples de algumas variáveis, mas pela construção de novas variáveis sintéticas, obtidas pela combinação linear das variáveis iniciais, por meio dos fatores. (Hair Jr, Black, Babin, Anderson e Tatham, 2009). Isto posto foi utilizado essa técnica para a criação de escores das variáveis latentes da pesquisa, ou seja, para o conjunto de variáveis.

Para casos em que os dados da pesquisa não apresentam bi normalidade e em situações de envolvendo poucos pares de dados é mais indicado a utilização da Correlação não paramétrica de *Spearman*, por realizar uma transformação de postos. Esse coeficiente de correlação linear se equivale ao coeficiente de correlação de *Pearson* adaptado a dados transformados em postos de acordo com a transformação de Wilcoxon. (Chen e Popovich, 2002). A Correlação de *Spearman* foi utilizada para verificar as relações entre as Práticas de Gestão Estratégica de Custos e Desempenho Econômico-Financeiro, como também para os Fatores das Práticas de Gestão Estratégica de Custos e Desempenho Econômico-financeiro

A análise de Regressão Linear tem como resultado uma regressão matemática que descreve o relacionamento entre duas variáveis, ela é utilizada para estimar o valor de uma variável com base em valores conhecidos de outro. A Regressão Linear Múltipla é a verificação da relação casual com mais de duas variáveis, ou seja, quando o comportamento de  $Y$  é explicado por mais de uma variável independente  $X_1, X_2, \dots, X_n$ , é a teoria adequada para se utilizar quando se objetiva investigar simultaneamente os efeitos, sobre  $Y$ , de 2 ou mais variáveis preditoras. (Wonnacott, 1981 e Hair Jr, Black, Babin, Anderson e Tatham, 2009). Foi utilizado para validação das relações entre as Práticas de Gestão Estratégica de Custos e Desempenho Econômico-Financeiro, como também para os Fatores das Práticas de Gestão Estratégica de Custos e Desempenho Econômico-financeiro.

## 4 Resultados

Neste capítulo é apresentado os resultados obtidos após tratamento e execução da análise dos dados coletados.

### 4.1 Apresentação e discussão dos dados

Neste item é apresentado os dados coletados e organizados conforme foi definido nos procedimentos metodológicos e os resultados obtidos.

#### 4.1.1 Caracterização da amostra

Foi utilizado o sistema SPSS para elaboração e tabulação dos dados da amostra composta por 24 (vinte e quatro) cooperativas agroindustriais do Paraná.

As cooperativas respondentes do questionário estão localizadas em 20 municípios do Estado do Paraná. Por motivos de confidencialidade das cooperativas não foram mencionadas as localizações das cooperativas, devido a facilidade de identificação a partir dos municípios.

Ao entrar em contato com as cooperativas, o principal foco foi direcionar o questionário para o funcionário responsável pela Controladoria ou Custos. No caso de não existir profissionais nessas funções foi solicitado direcionar o questionário para a área Contábil. A Tabela 6 demonstra a função exercida pelos respondentes:

Tabela 6

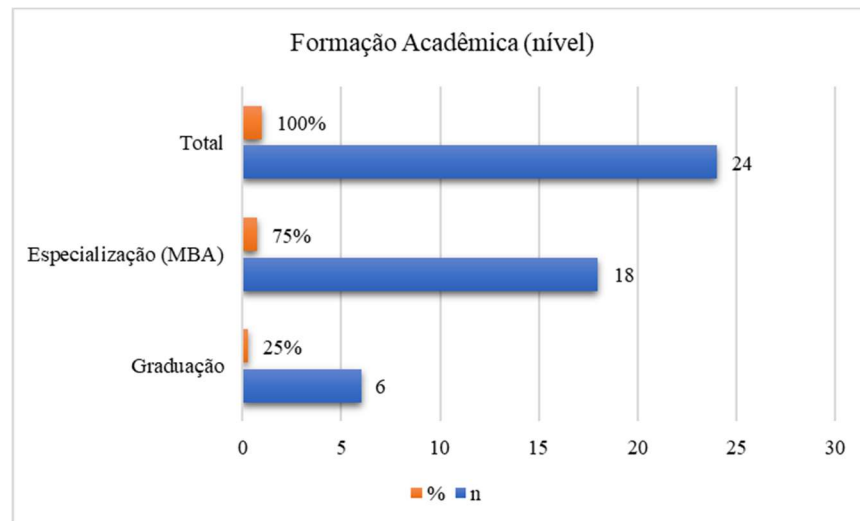
#### **Função do respondente da pesquisa na Cooperativa**

<b>Função na cooperativa</b>	<b>n</b>	<b>%</b>
Analista Contábil	4	17%
Analista de Controladoria	2	8%
Analista de Custos	1	4%
Analista Tributário	1	4%
Aux. Contábil	1	4%
Contador	7	29%
Controladoria	1	4%
Controller	1	4%
Coordenador de Contabilidade e Tributação	1	4%
Gerente Contábil	1	4%
Gerente de Planejamento Tributário	1	4%
Superintendente Industrial	1	4%
Supervisor/Supervisora ambiental/Diretora	2	8%
<b>Total</b>	<b>24</b>	<b>100%</b>

Nota. Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

É possível identificar que o Contador foi o que mais se repetiu, representando 29% da amostra e o Analista Contábil com 17%. Não entramos no mérito da divisão e nomenclatura de cargos de cada cooperativa.

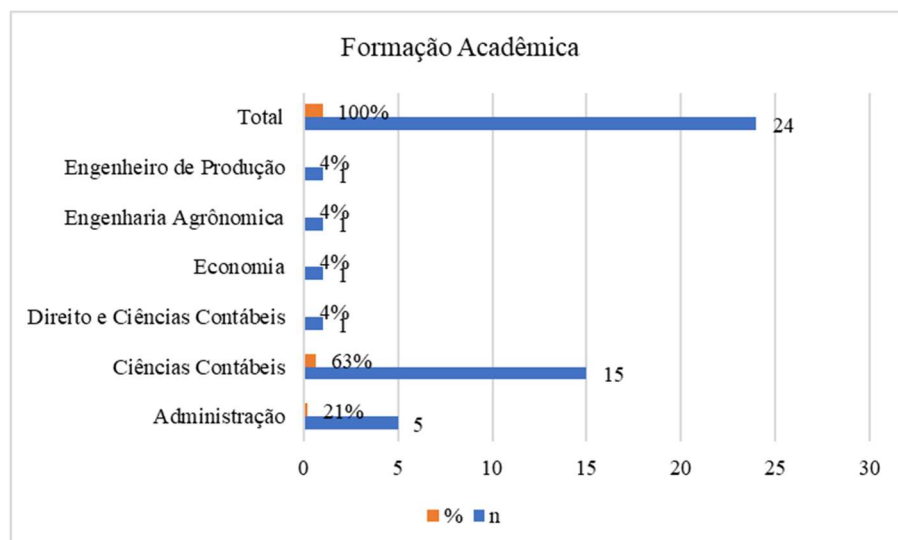
Os respondentes demonstraram possuir formação acadêmica, sendo todos os com graduação e 75% representando 18 respondentes possuem Especialização/MBA e 25% com graduação. O que demonstra o incentivo das cooperativas a estudo contínuo, esses dados estão informados na Figura 6.



**Figura 6.** Formação Acadêmica dos respondentes (nível)

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

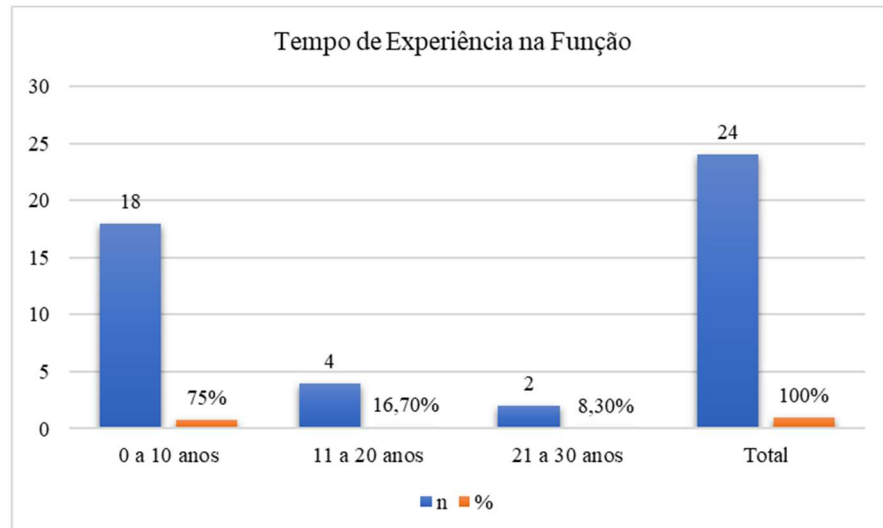
A Figura 7 demonstra qual é a formação do respondente e como já era esperado a formação que apareceu com maior frequência foi Ciências Contábeis com 15 (63%).



**Figura 7.** Formação Acadêmica dos respondentes

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

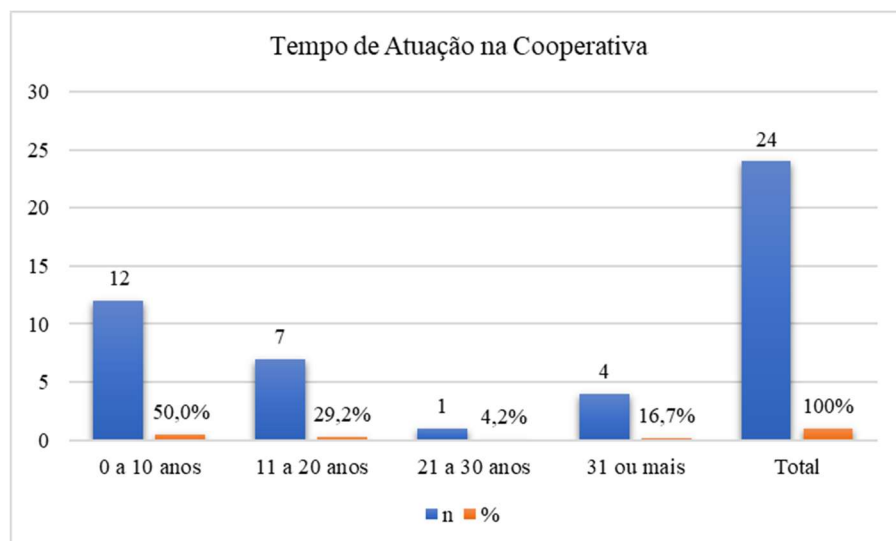
A Figura 8 demonstra o tempo de atuação destes respondentes na atual função dentro da cooperativa. Foi utilizado uma escala de 10 anos. Notamos que a maior frequência de respondentes está na faixa de 0 a 10 anos na função, representando 75% da amostra.



**Figura 8.** Tempo de Experiência na Função

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

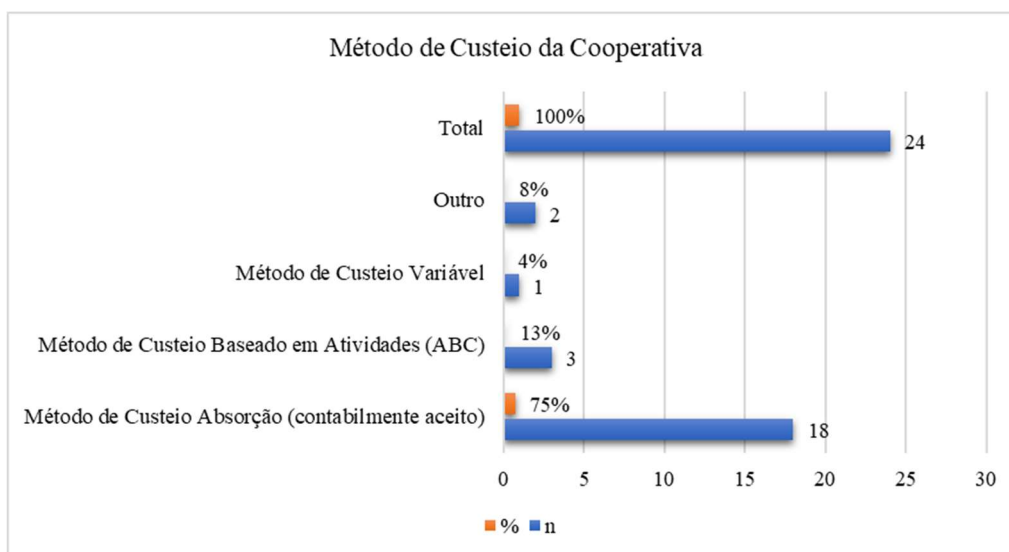
Identificou-se também o tempo total de atuação dos respondentes nas cooperativas. O resultado foi semelhante ao tempo de experiência na função. Conforme Figura 9, 12 respondentes estão na faixa de até 10 anos e 7 até 20 anos. Porém é importante destacar que 50% da amostra está na faixa acima de 20 anos, o que pode representar uma baixa rotatividade de funcionários.



**Figura 9.** Tempo de Atuação na Cooperativa

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Na Figura 10 é demonstrado o Método de Custeio utilizado pelas cooperativas da amostra, 18 respondentes utilizam o Método de Custeio por Absorção, 75% do total da amostra.



**Figura 10.** Método de Custeio  
Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

#### 4.1.2 Utilização das práticas de GEC

Conforme demonstrado na Tabela 7, quanto a utilização das práticas de Gestão Estratégica de Custos (GEC), é possível perceber que elas fazem parte do dia a dia das cooperativas. As práticas que são frequentemente utilizadas pelas cooperativas (utiliza muito e sempre), com frequência igual ou superior que 50% foram Custo Kaizen, Gestão Baseada em Atividades (ABM), Custo-Meta, Análise da Cadeia de Valor, Custos Logísticos e Indicadores e Métricas não Financeiras. Com utilização intermediária (entre 30% e 50%) tem-se Custo Total de Propriedade (TCO), Análise Externa de Custos, Custo Padrão, Custos Intangíveis, Custo de Ciclo de Vida dos Produtos, Análise dos Fatores Determinantes de Custos e Custos Intangíveis. Com frequência menor de 30% está somente o Custo Ambiental.

A Gestão Baseada em Atividades (ABM), é a prática com a utilização mais frequente com 18 cooperativas (75% da amostra). Os dados relativos ao Custo *Kaizen* e Análise de Cadeia de Valor são a segunda prática mais utilizada, com 16 cooperativas que utilizam muito e sempre.

Os Custos Logísticos apresentaram uma utilização frequente de 62,5% representando 15 cooperativas, o que demonstra que no estudo de Wrubel (2009) foi a sexta prática mais utilizada nos relatórios de empresas de capital aberto, o que demonstra que as cooperativas se preocupam mais com esta prática da GEC. O resultado foi semelhante a prática de Indicadores e Métricas não financeiras, que apresentaram também utilização de 62,5%.

O Custo Meta é frequentemente utilizado por 13 cooperativas, representando 54,2% da amostra, ou seja, pouco mais da metade das cooperativas. Com base nos estudos de Wrubel (2009) os resultados foram bem semelhantes com empresas de capital aberto, que indicaram frequência entre 59,4% e 53%.

Na frequência intermediária o Custo Total de Propriedade (TCO) é utilizado por 45,8% da amostra, Análise Externa de Custos por 41,7%, Custo Padrão por 45,9%, Custos Intangíveis por 45,8%, Análise dos Fatores Determinantes de Custos por 41,6%, o Custo de Ciclo de Vida dos Produtos é utilizado por 37,5% das cooperativas.

Isto posto, somente Custo Ambiental apresentou um baixo nível de utilização para as cooperativas, apresentando frequência de 25% com apenas 6 cooperativas, resultado semelhante com empresas de capital aberto nos estudos de Wrubel (2009).

Tabela 7

**Medição da utilização das práticas de Gestão Estratégica de Custos**

Práticas de Gestão Estratégica de Custos	Raramente		Pouco		Ocasionalmente		Muito		Sempre	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Custo Kaizen	3	12,5	3	12,5	2	8,3	11	45,8	5	20,8
Custo Ambiental	4	16,7	2	8,3	12	50	6	25	0	0
TCO	2	8,3	3	12,5	8	33,3	8	33,3	3	12,5
ABM	2	8,3	0	0	4	16,7	12	50	6	25
Custo de Ciclo de Vida dos Produtos	4	16,7	4	16,7	7	29,2	5	20,8	4	16,7
Análise Externa de Custos	3	12,5	4	16,7	7	29,2	9	37,5	1	4,2
Custo-Meta	4	16,7	0	0	7	29,2	12	50	1	4,2
Custos Intangíveis	2	8,3	5	20,8	6	25	2	8,3	9	37,5
Análise da Cadeia de Valor	1	4,2	1	4,2	6	25	6	25	10	41,7
Custo Padrão	2	8,3	1	4,2	10	41,7	4	16,7	7	29,2
Análise dos Fatores Determinantes de Custos	7	29,2	1	4,2	6	25	5	20,8	5	20,8
Indicadores e Métricas não Financeiras	0	0	4	16,7	5	20,8	7	29,2	8	33,3
Custos Logísticos	4	16,7	3	12,5	2	8,3	10	41,7	5	20,8

Nota. Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

#### 4.1.3 Apresentação indicadores econômico-financeiros

Os indicadores econômico-financeiros foram obtidos através da realização do cálculo por meio das respectivas fórmulas dos mesmos indicadores. Esse cálculo foi utilizando os dados das demonstrações financeiras do ano de 2019, obtidos junto ao SESCOOP PR. Os indicadores utilizados estão seguindo o modelo da pesquisa voltada para as cooperativas de Kemerich & Londero, 2020, conforme Quadro 6.

Conforme demonstrado nas tabelas abaixo foi realizado uma análise descritiva geral dos indicadores econômico-financeiros do ano de 2019 das cooperativas agroindustriais.

Em seguida, na Tabela 8 é demonstrado a análise descritiva da amostra de 24 cooperativas.



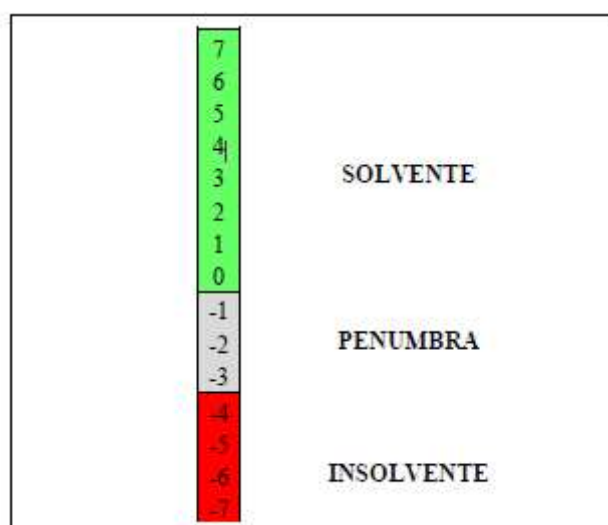
Tabela 8  
**Estatísticas descritivas dos Indicadores Econômico-financeiros**

	Índices	Mín	Máx	Média	Mediana	Dp	Normalidade
Liquidez	Liquidez Corrente	0,41	2,35	1,27	1,23	0,45	0,01**
	Liquidez Seca	0,36	1,61	0,88	0,84	0,32	0,02**
	Liquidez Imediata	0,07	0,96	0,31	0,29	0,2	<0,01**
	Liquidez Geral	0,2	2,09	1,07	0,99	0,38	0,01**
	Liquidez Corrente de Kanitz	1,02	6,32	3,3	3,11	1,2	<0,01**
Estrutura	Imobilização dos Recursos não Correntes	0,43	1,35	0,74	0,72	0,2	0,03**
	Imobilização do PL	0,46	5,4	1,26	1,02	0,97	<0,01**
	Composição do Endividamento	0,4	0,91	0,73	0,74	0,13	0,13
	Grau do Endividamento	0,24	6,16	2,25	1,86	1,41	0,02**
Rentabilidade	Giro do Ativo	0,41	1,64	1,15	1,14	0,29	0,71
	Margem Líquida	0	0,07	0,02	0,01	0,19	<0,01**
	Rentabilidade do Ativo	0	0,08	0,02	0,01	0,02	<0,01**
	Rentabilidade do PL	0	0,15	0,04	0,03	0,04	<0,01**

Legenda: \* significativo a 5%; \*\*significativo a 1%.

Nota. Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

No período analisado, a média geral da Liquidez Corrente da amostra estudada foi de 1,27 dados superior a 1, o que demonstra capacidade de honrar com seus compromissos, as cooperativas apresentaram capital circulante líquido positivo. A Liquidez Seca é a capacidade de pagamento de curto prazo da cooperativa, mediante uso de disponível e valores a receber descontando-se os estoques. Indica o percentual de dívidas que pode ser pago mediante uso de ativos de maior liquidez, os resultados da amostra apontam que a média é de 0,88. É importante destacar que as cooperativas agroindustriais possuem alta dependência de estoque, o que pode ser explicado pelo serviço de armazenagem prestado aos cooperados, por exemplo. O indicador de Liquidez Imediata representa a porcentagem de dívidas a curto prazo em condições de serem liquidadas imediatamente, considerando apenas os valores disponíveis, as cooperativas apresentaram média de 0,31 de capacidade de honrar seus compromissos imediatamente. A Liquidez Geral é a capacidade que organização tem de honrar seus compromissos de longo prazo, o resultado médio foi de 1,07 o que demonstra que as cooperativas dispõem de recursos necessários. O modelo da Liquidez Corrente de Kanitz é um instrumento para prever o grau de possibilidade de falência das empresas. Conforme Figura 11 a média das cooperativas foram de 3,30 para esse indicador, ou seja, estão classificadas como Solvente.



**Figura 11.** Termômetro de Insolvência de Kanitz

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Iniciando análise dos indicadores de Estrutura, o Endividamento mede a proporção do endividamento da organização em relação ao total do seu ativo, ou seja, o quanto dos ativos da empresa está sendo financiados por terceiros, quanto menor o índice, melhor a situação da cooperativa. O resultado médio foi de 2,25, porém em qualquer situação de Endividamento alto não pode ser considerado um bom indicador, mas, do ponto de vista financeiro, o mesmo deve ser correlacionado com a capacidade de pagamento da organização e, ao de outras empresas do mesmo setor, para assim, ser feita uma análise mais consistente, visto as particularidades de uma cooperativa. A Composição do Endividamento apresentou como resultado médio 0,73 representando que 73% do capital de terceiros é de curto prazo. O uso desse indicador permite aos gestores, criarem estratégias a fim de evitar que a cooperativa enfrente problemas de liquidez por falta de recursos no curto prazo.

A Imobilização do PL representa o quanto o Patrimônio Líquido está aplicado no Ativo Imobilizado da empresa, ou seja, quanto à empresa aplicou no Ativo Imobilizado para cada R\$1,00 de PL. Quanto maior for o volume de recursos próprios investidos em seu Ativo Imobilizado menor serão os recursos disponíveis para o Ativo Circulante, demonstrando a dependência da organização por capital de terceiros ou financiamento para o Ativo Circulante, tenderá a ser maior. A média das cooperativas para esse índice foi de 1,26. Outro índice relacionado a Ativo Imobilizado é a Imobilização dos Recursos não Correntes, que é a relação entre os recursos próprios (PL) e de terceiros de longo prazo (Passivo Não Circulante), que estão financiando o Ativo Imobilizado. Quanto maior o índice maior a imobilização, por meio

desse índice é possível descobrir o quanto de capital próprio ou de terceiros está sendo utilizado para esse fim. A média da amostra foi positiva obtendo resultado de 0,74.

Para analisar a Rentabilidade foram utilizados os seguintes índices: Giro do Ativo, Margem Líquida, Rentabilidade do PL e Rentabilidade do Ativo. O Giro do Ativo indica o número de vezes que o ativo da cooperativa girou em um determinado período, transformando-se em dinheiro em função das vendas realizadas. Do ponto de vista financeiro, quanto maior o indicador, mais eficiente serão as operações da organização. A média da amostra para esse indicador foi de 1,15 o que demonstra que para cada R\$1,00 de investimento de Ativo, as cooperativas venderam R\$1,15.

A Margem Líquida representa a lucratividade para a organização em relação às vendas líquidas do período, ou seja, é o percentual de lucro líquido que uma determinada organização possui em relação a sua receita total. Do ponto de vista financeiro, é o quanto a empresa obtém de lucro para cada R\$1,00. O resultado médio da amostra foi de R\$0,02 o que representa uma margem líquida de 2%, analisando financeiramente, representa que houve cerca de 0,02 de sobras para cada 1,00 vendido. É importante ressaltar que a maioria das cooperativas costumam trabalhar com margens líquidas baixas devido o propósito da organização, pois diferentemente de uma sociedade de capital que objetiva o lucro, as cooperativas, em sua essência, existem para prestar serviços para seus associados.

A Rentabilidade do Ativo demonstra qual o lucro líquido que a empresa consegue obter em relação aos investimentos realizados em Ativo, indica quanto à empresa obtém de lucro para cada R\$1,00 de investimento total. A média da amostra apresentou resultado pouco acima da Margem Líquida, com 0,02 o que significa que para cada R\$1,00 investido no ativo as cooperativas obtiveram 0,02 de sobra.

A Rentabilidade do PL representa qual a taxa de rentabilidade obtida pelo Capital Próprio investido na empresa, isto é, o quanto a empresa obtém de lucro para cada R\$1,00 de capital próprio investido, em média, no exercício. Quanto maior o coeficiente, maior será o grau de lucratividade apurado pela empresa em relação ao Capital Próprio Investido. O resultado deste indicador foi de 0,04 o que representa que para cada 1,00 de capital próprio investido as cooperativas obtiveram 0,04 de sobra no exercício.

Toda análise dos indicadores foi realizada baseando-se como referência de estudos voltados para o setor cooperativo. (Kemerich & Londero, 2020).

## 4.2 Relação entre a utilização das práticas de GEC e Desempenho Econômico-Financeiro

Neste capítulo está demonstrado sequencialmente os passos realizados para obtenção dos escores para variáveis latentes da pesquisa, análises descritivas dos mesmos, verificação da correlação entre os Fatores das Práticas de GEC e Desempenho Econômico-financeiro e a Gestão Estratégica de Custos e Desempenho Econômico-Financeiro. Além da Regressão Linear Múltipla entre os Fatores das Práticas de GEC e Desempenho Econômico-financeiro e a Gestão Estratégica de Custos e Desempenho Econômico-Financeiro. Para realizar estas análises utilizou-se o programa SPSS.

### 4.2.1 Estatística de Confiabilidade

Conforme Hair Jr, Black, Babin, Anderson e Tatham (2009) a verificação da confiabilidade é o que determinará o grau de consistência entre múltiplas medidas de variável. O principal objetivo de verificar a consistência interne é validar a consistência entre as variáveis de uma escala múltipla. A amostra em estudo foi composta por 24 cooperativas.

Inicialmente, foi avaliado a consistência interna do questionário por meio do Alfa de Cronbach. O coeficiente alfa de Cronbach, descrito por Lee J. Cronbach é uma das ferramentas estatísticas mais importantes e difundidas em pesquisas que envolvem a construção de testes e sua aplicação. (Cronbach, 1951). Conforme pode-se verificar na Tabela 9, foram obtidos resultados satisfatórios, para as três variáveis latentes: FMP são fatores de melhorias nos processos, FDR são fatores de redução de custos, FDI são fatores de desempenho em relação aos investimentos (FMP, FDR e FDI), onde todos foram maiores ou igual a 0,8. O limite aceito é de pelo menos 0,7.

Tabela 9

#### Resultado Alfa de Cronbach

Construto	$\alpha$
FMP	0.83
FDR	0.80
FDI	0.93

Nota. Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

As variáveis latentes FMP, FDR e FDI que compõem a Gestão Estratégica de Custos (GEC) foram compostas por itens do questionário advindos de respostas do tipo likert (1 a 5), variando de “Raramente” a “Sempre”. Para a criação de escores para os respectivos construtos, foi utilizada o método estatístico Análise de Componentes Principais apenas com a finalidade

de criar escores. O principal objetivo desse método estatístico é condensar as informações contidas em variáveis originais em um conjunto menor de variáveis estatísticas com uma perda mínima de informação.

#### 4.2.2 *Análise de Componentes Principais*

A análise de Componentes Principais foi utilizada para criação de escores das variáveis latentes da pesquisa

##### 4.2.2.1 *Fatores das Práticas de Gestão Estratégica de Custos*

Na Tabela 10 é demonstrado a extração do resultado para a obtenção dos escores dos fatores realizado pelo agrupamento das variáveis.

Não foi retirada nenhuma variável do agrupamento, visto que a finalidade foi de apenas criar os escores dos fatores para cada cooperativa da amostra.

Tabela 10

#### **Resultado Matriz de Componentes dos Fatores de Práticas de GEC**

<b>Matriz de componente<sup>a</sup></b>		
<b>Fator</b>	<b>Variáveis</b>	<b>Componente</b>
Fator Melhoria de Processos (FMP)	Custo Kaizen	,651
	Custo Ambiental	,923
	Custo Total de Propriedade (TCO)	,645
	Gestão Baseada em Atividades (ABM)	,770
	Custo de Ciclo de Vida dos Produtos	,805
	Análise Externa de Custos	,661
Fator Redução de Custos (FDR)	Custo-Meta	,927
	Custos Intangíveis	,840
	Análise da Cadeia de Valor	,865
	Custo Padrão	,459
Fator de Desempenho em Relação aos Investimentos (FDI)	Análise dos Fatores Determinantes de Custos	,941
	Indicadores e Métricas não Financeiras	,921
	Custos Logísticos	,964

Nota. Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Com base nisso, os três fatores FMP, FDR e FDI estão compostos por todas as suas variáveis. A variável latente FMP é explicado por variáveis que avaliam os custos para melhoria contínua, os gastos relacionados com a compra de um produto, o desempenho das atividades e a eficiência produtiva da empresa e os custos de todas as atividades da cadeia de valor. A

variável latente FDR, é explicada por variáveis que fornecem informações de custos da etapa de design até o descarte do produto, dos custos dos concorrentes, dos custos estabelecidos como alvo no planejamento e desenho do produto e dos custos para formar ou manter um fator intangível. A variável latente FDI é explicada por variáveis custo do inventário, analisam os fatores que causam os custos, acompanham os custos durante o processo produtivo e controlam os gastos para gestão ambiental. (Vizzoto, 2017).

Posteriormente, para a criação da variável latente GEC - Gestão Estratégica de Custos, realizou-se a soma dos escores obtidos nas variáveis FMP, FDR e FDI.

#### 4.2.2.2 Escores dos Indicadores Econômico-financeiros

Na Tabela 11 é demonstrado a extração do resultado para a obtenção dos escores dos indicadores de econômico-financeiros

Não foi retirada nenhuma variável do agrupamento, visto que a finalidade foi de apenas criar os escores do indicadores econômico-financeiros para cada cooperativa da amostra.

Tabela 11

#### Resultado Matriz de Componentes dos Indicadores Econômico-financeiros

Matriz de componente <sup>a</sup>		
Fator	Variáveis	Componente
Liquidez	Liquidez Corrente	,971
	Liquidez Seca	,976
	Liquidez Imediata	,779
	Liquidez Geral	,903
	Liquidez Corrente de Kanitz	,990
Estrutura	Grau de Endividamento	,834
	Composição de Endividamento	-,515
	Imobilização do Patrimônio Líquido	,963
	Imobilização dos Recursos não Correntes	,819
Rentabilidade	Giro do Ativo	-,118
	Margem Líquida	,973
	Rentabilidade do Ativo	,981
	Rentabilidade do Patrimônio Líquido	0,946

Nota. Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Igualmente à variável latente GEC, também se utilizou a soma dos escores das variáveis liquidez, estrutura e rentabilidade para a obtenção do construto DEF - Desempenho Econômico-Financeiro.

### 4.2.3 *Teste de Normalidade e Estatística Descritiva dos Fatores das Práticas de Gestão Estratégica de Custos*

Na Tabela 12 abaixo, temos as estatísticas descritivas dos fatores das práticas de GEC e do GEC, bem como o teste de normalidade, onde verifica-se que todas as variáveis são não paramétricas, ou seja, p-valor < 0.05. (Teste de Normalidade Shapiro-Wilk).

Tabela 12

#### **Estatísticas descritivas variáveis e Teste de Normalidade dos Fatores de GEC**

Variável	Mínimo	Máximo	Média	Mediana	Desvio padrão	Normalidade
FMP	-2.23	1.42	0	0.08	1	0.01
FDR	-2.28	1.07	0	0.17	1	< 0.01
FDI	-1.63	1.26	0	0.23	1	0.02
GEC	-5.52	3.66	0	0.25	2.24	0.04

Nota. Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

### 4.2.4 *Teste de Normalidade e Estatística Descritiva dos Escores de Indicadores Econômico-financeiros*

Na Tabela 13 tem-se as medidas descritivas das variáveis latentes da pesquisa relacionadas ao Desempenho Econômico-Financeiro, seguido do teste de normalidade.

Tabela 13

#### **Estatísticas descritivas variáveis e Teste de Normalidade dos Indicadores Econômico-financeiros**

Variável	Mínimo	Máximo	Média	Mediana	Desvio padrão	Normalidade
Liquidez	-1.85	2.37	0	-0.19	1	< 0.01
Estrutura	-1.43	3.77	0	-0.19	1	< 0.01
Rentabilidade	-0.92	2.75	0	-0.30	1	< 0.01
DEF	-1.61	3.81	0	-0.39	1.48	< 0.01

Nota. Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

### 4.2.5 *Validação do Modelo Teórico*

#### 4.2.5.1 *Correlação entre os Fatores das Práticas de Gestão Estratégica de Custos, Gestão Estratégica de Custos e Desempenho Econômico-Financeiro*

Com o objetivo de verificar a relação entre as variáveis de GEC e dos Fatores de GEC com as variáveis do DEF, foram calculados os coeficientes de correlação não paramétrico de Spearman. Conforme consta na Tabela 14, não foi verificado significância estatística entre essas variáveis, ou seja, Gestão Estratégica de Custos e seus fatores não se relacionam significativamente sobre o Desempenho Econômico-Financeiro.

Tabela 14  
**Matriz de Correlação**

Correlação entre as variáveis					
Construtos	FMP	FDR	FDI	GEC	DEF
FMP	1	-	-	-	-
FDR	0.58**	1	-	-	-
FDI	0.17	0.05	1	-	-
GEC	0.74**	0.59**	0.67**	1	-
DEF	0.17	0.14	-0.18	0.11	1

Legenda: \*Correlação significativa a 5%; \*\*correlação significativa a 1%

Nota. Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

#### 4.2.5.2 Regressão Linear Múltipla

Mesmo após o resultado do teste de correlação das entre os construtos estudados não apresentarem influência significativa sobre Desempenho Econômico-financeiro, foi realizado o teste do modelo de Regressão Linear Múltipla.

Na Tabela 15 abaixo, tem-se os resultados dos modelos de regressão, tendo como variável dependente o escore Desempenho Econômico-Financeiro (DEF). Os modelos não apresentaram significância ( $p > 0.05$ ), complementando os resultados do coeficiente de correlação.

Tabela 15  
**Resultados análise de regressão – Variável dependente DEF**

Análise de regressão – variável dependente DEF					
Modelo	Preditores	B	EP	p	R <sup>2</sup>
1	FMP	0.38	0.3	0.22	0.07
2	FDR	0.27	0.31	0.4	0.03
3	FDI	-0,12	0.31	0.72	0.006
4	GEC	0.11	0.14	0.45	0.03

Nota. Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

#### 4.2.5.3 Teste de Hipóteses

Com base nos resultados obtidos por meio dos cálculos dos coeficientes de correlação não paramétrico de Spearman e consequentemente do modelo de regressão linear múltipla foi identificado que os Fatores das Práticas de Gestão Estratégica de Custos, a Gestão Estratégica de Custos, não exercem influência significativa sobre a variável dependente Desempenho Econômico-financeiro.



Detalhando, a correlação foi não significativa entre as variáveis, pois  $p > 0,05$ , ou seja, não se rejeita a hipótese nula do teste de correlação devido ausência de associação entre as variáveis de GEC e Fatores de GEC com o Desempenho Econômico-Financeiro.

Complementado o teste de correlação, os modelos de regressão também não apresentaram significância para a variável dependente Desempenho Econômico-Financeiro, pois  $p > 0,05$ , ou seja, não se rejeita a hipótese nula de não adequação do modelo, bem como os coeficientes de todas as variáveis independentes (FMP, FDR, FDI e GEC) não apresentaram significância para prever a variável dependente (DEF).

#### 4.2.6 *Dados Adicionais da Pesquisa*

Visando realizar uma análise diferenciada dos construtos da pesquisa, foram realizados alguns testes para fins de validações, utilizando o controle dos indicadores que podem estar sobrecarregando o resultado, porém como a amostragem é pequena, não obtivemos êxito também na realização.

Foram rodados no sistema SPSS a Análise de Regressão Linear Múltipla, considerando como variável dependente Rentabilidade, pois os indicadores dessa classificação sozinhos também avaliam o Desempenho Econômico-Financeiro, como variáveis independentes foram utilizados os Fatores das Práticas de GEC, GEC, porém ambos com o fator de classificação de indicadores de Estrutura, visando eliminar a variação desse construto sobre o Desempenho Econômico-Financeiro.

Abaixo na Tabela 16 da demonstração dos resultados da Análise de Regressão onde não atingiram o  $p > 0,05$  ou seja, não se rejeita a hipótese nula do teste.

Tabela 16  
**Análise de Regressão Linear Múltipla**

Análise de regressão – variável dependente Rentabilidade					
Modelo	Preditores	B	EP	<i>p</i>	R <sup>2</sup>
1	FMP-Estrutura	0,32	0,41	0,14	0,09
2	FDR-Estrutura	0,3	0,4	0,15	0,08
3	FDI-Estrutura	0,05	0,27	0,42	-0,01
4	GEC-Estrutura	0,13	0,4	0,15	0,08

Nota. Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Os dados adicionais foram desconsiderados para fins de análise de conclusão desta dissertação.

## 5 Considerações Finais

Este capítulo está dividido em três partes. Na primeira retorna-se os objetivos propostos que são discutidos com as conclusões da pesquisa realizada. Na segunda parte é demonstrado as principais implicações da pesquisa. E para finalizar, na terceira parte, são apresentadas as limitações da pesquisa e sugestões para estudos futuros.

### 5.1 Conclusões

O estudo desenvolvido foi orientado pelo seguinte problema de pesquisa: Quais as relações existentes entre a utilização das práticas de Gestão Estratégica de Custos e o desempenho econômico-financeiro nas cooperativas agroindustriais do Estado do Paraná? Para responder esta questão foi definido como objetivo geral: identificar as relações existentes entre as práticas da Gestão Estratégica de Custos e o desempenho econômico-financeiro nas cooperativas agroindustriais do Estado do Paraná. Como forma de obter êxito em atender o objetivo geral foram definidos quatro objetivos específicos e três deles foram atingidos que foram: identificar as práticas de gestão estratégica de custos utilizadas pelas cooperativas agroindustriais do Estado do Paraná; medir essa utilização das práticas de gestão estratégica de custos pelas cooperativas agroindustriais do Estado do Paraná; avaliar o comportamento dos indicadores econômico-financeiros nas cooperativas agroindustriais do Estado do Paraná. O quarto objetivo não foi atingido, pois não foi possível confirmar e analisar concretamente a relação entre os fatores das práticas de gestão estratégica de custos e o desempenho econômico-financeiro.

A pesquisa foi aplicada nas cooperativas do ramo agropecuário do Estado do Paraná. A amostra da pesquisa foi de 27 cooperativas, que representam cerca de 96% do faturamento total das 62 cooperativas desse ramo do Paraná. Das 27 cooperativas tivemos retorno de 25 cooperativas, que colaboraram com a resposta do questionário aplicado sobre a utilização das Práticas de Gestão Estratégicas de Custos, baseadas nos estudos de Vizzoto (2017), Rasia (2011) e Wrubel (2009). Sendo que 24 cooperativas foram consideradas para a análise, visto que uma das cooperativas apresentaram valores discrepantes em seus indicadores econômico-financeiros, sendo excluída das análises.

Sobre as principais características das cooperativas respondentes podemos destacar que 75% das cooperativas utilizam o método de custeio por absorção para fins de cálculos dos custos. Quanto aos respondentes destacamos que 29% tinham o cargo de Contador da cooperativa e 17% tinham cargo de Analista Contábil; O tempo de experiência na função foram de 75% que estão de 0 a 10 anos exercendo a atividade. O tempo de atuação nas cooperativas

dos respondentes foi dividido entre 50% estão na faixa de até 10 atuando na cooperativa e os outros 50% que estão de 11 anos ou mais na cooperativa.

Outro fator destacável é que todos os respondentes possuem ao menos graduação, sendo que 75% já possuíam ao menos uma Especialização (MBA). A formação predominante dos respondentes foi no curso de Ciências Contábeis.

Iniciando a análise dos objetivos da pesquisa é importante destacar que com base na amostragem estudada não foi possível confirmar a relação entre as práticas da Gestão Estratégica de Custos e o desempenho econômico-financeiro nas cooperativas agroindustriais do Estado do Paraná. Como análise dos objetivos específicos, visou identificar as práticas de gestão estratégica de custos utilizadas pelas cooperativas agroindustriais do Estado do Paraná e também medir essa utilização das práticas de gestão estratégica de custos pelas cooperativas agroindustriais do Estado do Paraná. Como principais resultados, podemos dividir a utilização das práticas em três faixas: frequente utilização com frequência maior que 50%, utilização intermediária com frequência entre 30% e 50% e baixa utilização sendo menor do que 30%. Na faixa de utilização frequente estão as práticas de Gestão Baseada em Atividades (ABM), Custo Kaizen, Análise de Cadeia de Valor, Custos Logísticos, Indicadores e Métricas não financeiras e Custo Meta.

Na frequência intermediária estão o Custo Total de Propriedade (TCO), Análise Externa de Custos, Custo Padrão, Custos Intangíveis, Análise dos Fatores Determinantes de Custos e o Custo de Ciclo de Vida dos Produtos. Somente Custo Ambiental apresentou um baixo nível de utilização para as cooperativas.

O terceiro objetivo foi de verificar o comportamento dos indicadores econômico-financeiros nas cooperativas. Esta análise foi realizada por meio dos cálculos dos indicadores de Liquidez (liquidez corrente, liquidez seca, liquidez imediata, liquidez corrente de Kanitz), Estrutura (grau de endividamento, composição do endividamento, imobilização do patrimônio líquido e imobilização dos recursos não correntes) e Rentabilidade (giro do ativo, margem líquida, rentabilidade do ativo, rentabilidade do patrimônio líquido). Após a realização dos cálculos aplicando as fórmulas com as demonstrações financeiras das cooperativas podemos destacar que os indicadores de liquidez, que estão relacionados à capacidade de pagamento das cooperativas evidenciaram que estão capitalizadas, visto que alguns indicadores como a liquidez seca para fins de cálculo excluem-se os estoques e as cooperativas apresentam altos valores em estoque visto que é responsável pelas armazenagens dos seus cooperados. Um ponto de atenção seria a liquidez imediata, porém deve-se realizar uma análise mais minuciosa das cooperativas para uma tomada de decisão mais acertada sobre a real situação.

De modo geral, os indicadores de estrutura demonstraram um grau de endividamento elevado, apesar de teoricamente o endividamento alto não pode ser considerado um bom indicador, do ponto de vista financeiro, o mesmo deve ser correlacionado com a capacidade de pagamento da cooperativa e diversas realidades que esse estudo não responde, não podendo ser feito uma análise mais consistente. O indicador de imobilização do PL apresentou valor elevado também, porém do ponto de vista financeiro, é compreensível visto a quantidade ativos permanentes que são necessários para a sobrevivência de uma cooperativa e seus cooperados.

Entre os índices de rentabilidade, é destacável o giro do ativo o que evidencia a eficiências das operações das cooperativas. Para os demais indicadores de rentabilidade, margem líquida, rentabilidade do patrimônio líquido e rentabilidade do ativo, em função do contexto que envolvem as cooperativas, é esperado que as cooperativas trabalhem com margens menores que as praticadas pelas sociedades de capital, afinal, o objetivo delas não é maximizar lucros, mas a satisfação e o benefício do seu associado.

O objetivo geral foi parcialmente atingido, pois não se identificou relação positiva entre a gestão de custos e o desempenho financeiro das cooperativas. Isso fica evidenciado ao não se atingir o quarto objetivo específico, que foi de analisar a relação entre os fatores das práticas de gestão estratégica de custos e o desempenho econômico-financeiro. O tratamento estatístico dos dados iniciou com o tratamento prévio dos dados, eliminando os dados discrepantes para o desenvolvimento da pesquisa, foram realizados os testes de confiabilidade do questionário por meio do Alfa de Cronbach, cujo dados para os três construtos relacionados as práticas de gestão estratégica de custos (GEC) foram maiores ou igual 0,8. Os três fatores que compõem as práticas de GEC, foram obtidos através do método estatístico Análise de Componentes Principais, apenas com a finalidade de criar os escores para o Fator de Melhorias de Processos (FMP), Fator Redução de Custos (FDR) e Fator Desempenho em Relação aos Investimentos (FDI). O mesmo processo foi utilizado para criar os escores referentes aos indicadores de desempenho econômico-financeiros, Rentabilidade, Liquidez e Estrutura. Posteriormente, para a criação da variável latente GEC - Gestão Estratégica de Custos, realizou-se a soma dos escores obtidos nas variáveis FMP, FDR e FDI. Igualmente à variável latente GEC, também se utilizou a soma dos escores das variáveis liquidez, estrutura e rentabilidade para a obtenção do construto DEF - Desempenho Econômico-Financeiro.

Após a criação dos escores para os novos construtos da pesquisa foram realizados os testes para validação do modelo teórico, sendo primeiramente os testes de correlação e posteriormente a regressão linear múltipla. O teste da Correlação, utilizando o coeficiente de correlação não paramétrico de Spearman, não permitiu verificar a significância estatística entre

as variáveis, ou seja, tanto os três Fatores das Práticas de Gestão Estratégica de Custos quanto a Gestão Estratégica de Custos não exerceram influência significativa sobre a variável dependente Desempenho Econômico-financeiro. Para fins de confirmação foi rodado a regressão linear múltipla, com os mesmos parâmetros que a Correlação e tendo como variável dependente Desempenho Econômico-Financeiro. Os modelos não apresentaram significância ( $p > 0.05$ ), complementando os resultados do coeficiente de correlação, ou seja, não se rejeita a hipótese nula de não adequação do modelo, bem como os coeficientes de todas as variáveis independentes nos três modelos não apresentaram significância para prever a variável dependente.

Dessa forma, as hipóteses da pesquisa não puderam ser confirmadas, levando-se em conta a amostra e os dados pesquisa que foram estudados.

## 5.2 Implicações

É importante ressaltar que o Modelo Teórico foi elaborado baseando-se uma pesquisa que foi aplicada para empresas de capital, ou seja, diferentemente das particularidades do cooperativismo, os resultados dos indicadores econômico-financeiros se aproximam muito mais das definições teóricas.

Na análise bibliográfica e pré-projeto de pesquisa levou-se em conta que não foi identificado estudo relacionados às práticas de Gestão Estratégica de Custos com desempenho econômico-financeiro para cooperativas, ou seja, foi identificado uma lacuna de pesquisa para contribuir com a ciência no ramo do cooperativismo agropecuário do Estado do Paraná. Seguiu-se o modelo de pesquisa de Vizzoto (2017), as práticas de Gestão Estratégica de Custos de Rasia (2011) a indicação de estudos futuros sugeridos por Wrubel (2009).

Um aspecto que é importante salientar é a questão das estruturas de governança, no qual está introduzida os Custos de Transação, isto é, o custo para movimentar sucessivamente o sistema econômico. (Coase, 1957). Custos esses que são necessários para o mecanismo econômico e social funcionar, mas não estão diretamente relacionados à produção, porém surgem conforme os agentes relacionam-se. Williamson (1985) define custos de transação como os custos comparativos de planejar e monitorar as estruturas de governança, isto posto, o Custo de transação seria um outro aspecto que poderia ser inserido nas práticas de Gestão Estratégica de Custos ou até como única variável independente, verificando a influência sobre o Desempenho Econômico-financeiro, visto que esses Custos estão envolvidos na transação, o que muitas vezes dificulta um acordo intermediário de cooperação, impactando diretamente nos negócios de uma cooperativa.

### **5.3 Limitações da pesquisa e sugestões para estudos futuros**

As principais limitações da pesquisa foram quanto ao tamanho da amostra, mesmo considerando que a amostra trabalhada foi de 27 cooperativas em um total de 59 no Estado do Paraná, que representam 96% do faturamento total do Estado. Os dados dos indicadores econômico-financeiros que se pôde estudar foram dados das demonstrações financeiras de 2019, pois foi a única possível de relacionar as respostas das cooperativas com as demonstrações financeiras, isso pode ocasionar complicações nas análises visto que o questionário foi aplicado em 2021, o que pode não representar precisamente a real utilização das práticas da gestão estratégica de custos no ano de 2019. Assim, as conclusões desta pesquisa são restritas à realidade das cooperativas do ramo agropecuário, não sendo permitido a generalização dos resultados. Outra ressalva, é pelo fato de a pesquisa ser de caráter quantitativo, o que não possibilita maior aprofundamento da análise.

Como esta pesquisa não foi possível comprovar a relação entre a utilização das práticas da Gestão Estratégica de Custos e os Indicadores de Desempenho Econômico-financeiro, sugere-se como estudos futuros que este instrumento de pesquisa seja aplicado para outros ramos do cooperativismo, aplicados para somente uma cooperativa e complementando os dados quantitativos com dados qualitativos para analisar a profundidade da utilização das práticas de GEC, realizar a utilização de indicadores econômico-financeiros próprios para análises de cooperativas para que se elevem o grau de análise.

Eventualmente um estudo multicaso entre as cooperativas maiores poderia resultar em análises mais detalhadas. De outro modo, separar as cooperativas por porte, e cotejar se há diferenças de gestão estratégicas de custos e nos resultados obtidos.

## Referências

- Abreu, A. L., Diehl, C. A., & Macagnam, C. B. (2011). *Mensuração de custos intangíveis: uma análise prática*. Contabilidade Vista & Revista, 22(3), 41-71.
- Aguilar, A. B. de, & Martins, G. de A. (2006). *A teoria das estruturas organizacionais de Mintzberg e a gestão estratégica de custos: um estudo nas ONGs paulistas*. Revista Contabilidade & Finanças, 17(spe), 51-64. <https://doi.org/10.1590/S1519-70772006000400005>.
- Aliança Cooperativa Internacional - ACI (2020). Disponível em: <https://www.ica.coop/en>. Acesso em 21/04/2021.
- Almeida, F. C.; Machado Neto, A. J.; GIRALDI, J. M. E. (2006). *Estrutura e Estratégia: evolução de paradigmas*. Revista de Gestão USP, v.13, n. 2, p.15- 26.
- Ansoff, H. I. (1977). *Estratégia Empresarial*. São Paulo: McGraw-Hill. 203 p.
- Araújo, A. O. (2003). *Gestão estratégica de custos logísticos - Trabalho de Dourado*. Universidade de São Paulo – 2003.
- Araújo, G. F. S. F.; Batista, H. M.; Costa, L. B. M.; Rocha, M. M. O.; Silva, V. G. (2004). *O Custo-Meta como Estratégia Empresarial*. XI Congresso Brasileiro de Custos – Porto Seguro. ISSN 2358-856X.
- Araújo, O. C.; Carneiro, C. M. B. (2000). *A importância da análise da cadeia de valor para obtenção e manutenção de vantagem competitiva*. Congresso Brasileiro de Contabilidade, 16. CFC, Goiânia.
- Assaf Neto, A. (2015). *Estrutura e Análise de Balanços: Um enfoque econômico-financeiro*. 11. Ed. Atlas. São Paulo.
- Bacic, M. J. (2008). *Gestão de Custos: uma abordagem sob o enfoque do processo competitivo e da estratégia empresarial*. Curitiba: Juruá Editora.
- Barney, J. B. (1991). *Firm Resources and Sustained Competitive Advantage*. Journal of Management, v. 17, n. 1, p. 99-120.
- Barney, J. B. (2001). *Is the resource-based view a useful perspective for strategic management research? Yes*. Academy of Management Review, v. 26, p. 41-56.
- Becho, L. R. (1998). *Tributação das Cooperativas*. São Paulo, Editora Dialética.
- Bialoskorski Neto, S. (2002). *Estratégias e Cooperativas Agropecuárias: um ensaio analítico*. Seminário de Política Econômica em Cooperativismo, 2002, Viçosa, MG. Anais. São Paulo: USP.
- Bracker, J. (1980) *The historical development of the strategic management concept*. The Academy of Management Review, v. 5, n. 2, p. 219-224.

Bulgarelli, W. (2000). *As Sociedades Cooperativas e a sua Disciplina Jurídica*. Rio de Janeiro e São Paulo, Editora Renovar.

Bunge, M. (1987). *Epistemologia: Curso de Atualização*. 2 ed. São Paulo, T.A Queiroz, Editor Ltda.

Cadez, S.; Guilding, C. (2007). *Benchmarking the incidence of strategic management accounting in Slovenia*. Journal of Accounting & Organizational Change, v. 3, n. 2, p. 126-146, 2007.

Carareto, E. S.; Jayme, G.; Tavares, M. Z.; do Vale, P. V. (2006). *Gestão estratégica de custos: custos na tomada de decisão*. Revista de Economia da UEG, Anápolis (GO), Vol. 2, nº 2.

Cárdenas-Mora, S. M (2011). *Una aproximación al uso de herramientas de gerencia estratégica de costos en instituciones privadas de educación superior*. Cuadernos de Contabilidad, 12 (31), 547-569.

Carvalho, F. L., & Bialoskorski Neto, S. (2008). *Indicadores de avaliação de desempenho econômico em cooperativas agropecuárias: um estudo em cooperativas paulistas*. Organizações Rurais & Agroindustriais, 10(3), 420-437.

Carvalho, M. M; Laurindo, F. J. (2007). *Estratégia competitiva: dos conceitos à implementação*. 2.ed. São Paulo: Atlas. 227 p.

Casella, B. M. B. X. (2008). *Análise de custos de concorrentes: estudo exploratório no setor de celulose e papel*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo. doi:10.11606/D.12.2008.tde-23102008-124826. Recuperado em 2020-05-08, de [www.teses.usp.br](http://www.teses.usp.br)

Chandler, A. D. (1962). *Strategy and Structure: Chapters in the History of the American Industrial Enterprise*. The MIT Press.

Chen, P. Y.; Popovich, P. M. (2002). *Correlation: Parametric and nonparametric measures*. p.137-139. Sage, 2002.

Cherobini, M., Possani, P. K.; Souza, M. A.; Diehl, C.A. (2017). *Determinantes de Custos como instrumento de Gestão: Estudo de Caso em uma empresa do setor de laticínios*. Congresso XXIV Congresso Brasileiro de Custos – Florianópolis.

Cronbach, L. J. (1951). Coefficient alpha and the internal structure of test. Psychometrika.

Chopra, S. (2003). *Designing the distribution network in a supply-chain*. Transportation Research, v. 39, p. 123-140, 2003.

Coase, R. (1957). *The Federal communications commission*. Journal of Law and Economics, v. 2, p. 1-40.

Cook, M. L. (1995). *The Future of U. S. Agricultural Cooperatives: A Neo Institutional Approach*. American Journal of Agricultural Economics.



Cooper, D. R.; Schindler, P. (2003). *Métodos de pesquisa em administração*. 7.ed. Porto Alegre: Bookman.

Costa Junior, E. L. *Gestão em Processos Produtivos*. (2012). Intersaberes. 162p. 1. ed. Curitiba.

Cruz, M. S. & Rios, C. O. (2018). *Desempenho econômico-financeiro: uma análise aplicada a sociedades anônimas de capital aberto*. Revista científica multidisciplinar núcleo do conhecimento. Ano 03, ed. 08, vol. 06, pp. 27-59. ISSN:2448-0959.

Da Luz, E. E. *Análise e Demonstração Financeira*. (2014). São Paulo: Pearson Education do Brasil.

Diehl, C. A. (1997). *Proposta de um sistema de avaliação de custos intangíveis*. 1997. Dissertação de Mestrado em Engenharia de Produção – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, RS.

Diehl, C. A. (2006). *Gestão Estratégica de Custos: identificando o alinhamento estratégico em uma empresa de segurança*. Contab. Vista & Rev., v. 17, n. 1, p. 69-97, jan./mar

Do Nascimento, I. C. S.; Filho, F. C. A. D. L.; Da Silva, J. D., Da Costa, W. P. L. B., Silva, S. L. P., & Pessoa, M. N. M. A. (2016). *Gestão Estratégica de Custos como Vantagem Competitiva em Empresas do Setor Industrial Salineiro de Mossoró-RN*. Anais Do Congresso Brasileiro De Custos - ABC. Recuperado de <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4153>

Ellram, L. M; Siferd, S. P. (1993) *Purchasing: The cornerstone of the total cost of ownership concept*. Journal of Business Logistics, v. 14, n. 1, p. 163-185.

Filho, J. M. D.; Nakagawa, M.; Rocha.; W. (2002). *A relação entre o custeio do ciclo de vida do produto e a obtenção de vantagem competitiva sustentável: abordagem da gestão estratégica de custos*. Congresso Brasileiro de Custo, 9, São Paulo.

Fink, A. (1995). *How to Sample in Surveys*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications, Inc.

Figueiredo, R. G.; Cunha, D. C.; Rodrigues, B. C. & Assunção, J. F. (2019). *Gestão estratégica de custos: um estudo de caso em uma empresa de grande porte na cidade de Divinópolis - MG*. Revista Brasileira de Gestão e Engenharia , v. 1, p. 125-145.

Franke, W. (1973) *Direito das Sociedades Cooperativas (Direito Cooperativo)*. São Paulo, Saraiva & Editora da Universidade de São Paulo.

Friedrich, L.R.; Fontoura, F. B. B.; Souza, M. A.; Wittmann, M. L. (2016). *Análise da utilização do custo de concorrentes: um estudo em empresas do setor metal mecânico do Estado do Rio Grande do Sul* - Revista Espacios. Vol. 37 nº 20 Año 2016. P. 27.

Gasparetto, V.; Silva, I. S. T. (2004) *Custo total de propriedade (TCO): uma ferramenta auxiliar na gestão de custos*. Congresso Brasileiro de Custos. Porto Seguro.

Gitman, L. J. (2010). *Princípios de administração financeira*. 12. ed. Pearson Prentice Hall. São Paulo.

- Gray, D. E. (2012). *Pesquisa no Mundo Real*. Porto Alegre, Penso Editora. 488 p.
- Hair Jr, J. F.; Black, W. C.; Babin, B.; Anderson, R.E.; Tatham, Ronald L. *Análise multivariada de dados*. Tradução: Adonai Schlup Sant'Anna. 6 ed. Porto Alegre: Bookmann, 2009. 687p.
- Hair Jr, J. F.; Babin, B.; Money, A.H.; Samouel, P. (2005). *Fundamentos de métodos de pesquisa em administração*. Porto Alegre: Bookman.
- Henry, H. (2013). *Orientaciones para la Legislación Cooperativa*. Ginebra. Oficina Internacional del Trabajo.
- Hofer, E., de Souza, J. A., & Junior, A. R. (2003). *Gestão Estratégica de Custos na Cadeia de Valor do Leite e Derivados*. Anais Do Congresso Brasileiro De Custos - ABC. Recuperado de <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/2586>.
- Imai, M. *Kaizen: a estratégia para o sucesso competitivo*. (1994). IMAM Editora e Comércio LTDA, 1994. 235p. 5.ed. São Paulo.
- Instrução Normativa 101 DNRC de 19 de abril de 2006*. Aprova o Manual de Registro das Sociedades Cooperativas. Recuperado de: [http://www.institucional.jucesp.gov.br/downloads/IN\\_101.pdf](http://www.institucional.jucesp.gov.br/downloads/IN_101.pdf).
- Johnson, H. T.; Kaplan, R. S. (1987). *Relevance Lost: the rise and fall of management accounting*. Boston: HBSP.
- Johnson, H. T.; Kaplan, R. S. (1993). *Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas*. Campus. Rio de Janeiro.
- Kanitz, S. C. (1976). *Indicadores contábeis financeiros - previsão de insolvência: a experiência da pequena e média empresa brasileira*. Tese de livre docência em contabilidade, Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil.
- Kaplan, R., S. & Norton, D. P. (1997). *A Estratégia em Ação: Balanced scorecard*. Rio de Janeiro: Campus.
- Kemerich, R. S & Londero, P. R. (2020). *Análise dos Indicadores Econômico-Financeiros de uma Cooperativa Agrícola*. Congresso XX USP International Conference in Accounting – Accounting as a Governance mechanism – 1-17. Recuperado de: <https://congressousp.fipecafi.org/anais/20UspInternational/ArtigosDownload/2474.pdf>.
- Kotler, P.; Keller, K. L. (2006). *Administração de marketing*. 12º ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall.
- Kotler, P. (2000). *Administração de marketing*. 10º ed. Pearson. São Paulo.
- Lauermann, G. J.; Souza, A. K.; Moreira, V. R.; Souza, A. (2016). *Desempenho econômico-financeiro de cooperativas: o caso do programa de monitoramento da autogestão das cooperativas agropecuárias do Paraná*. Revista de Gestão e Organizações Cooperativas, v. 3, n. 6. <http://dx.doi.org/10.5902/2359043224144>.

Lauschner, M. A.; Beuren, I. M. (2004) *Gestão estratégica de custos*. Contab. Vista & Rev. Belo Horizonte, v.15, n.2, p.53 – 84

*Lei n. 5.764, de 16 de dezembro de 1971*. Define a Política Nacional de Cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, e dá outras providências. Recuperado de: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5764.HTM](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5764.HTM).

Lima, F. F., & Moraes, R. A. (2016). *Gestão estratégica de custos: custeio por absorção em pequenas empresas em Recife, PE, Brasil*. Interações (Campo Grande), 17(3). [https://doi.org/10.20435/1984-042X-2016-v.17-n.3\(14\)](https://doi.org/10.20435/1984-042X-2016-v.17-n.3(14)).

Malhotra, N. (2012). *Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada* (6a ed.). Porto Alegre: Bookman.

Marion, J. C. (2012). *Análise das demonstrações contábeis: contabilidade empresarial*. 7ª ed. São Paulo: Atlas.

Martins, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. (2018). São Paulo: Editora Atlas S.A. 11º ed. 408 p.

Martins, E., Diniz, J. A., & Miranda, G. J. (2016). *Análise avançada das demonstrações contábeis: uma abordagem crítica*. São Paulo: Atlas.

Martins, G.A. (2011). *Estatística Geral e Aplicada* (4a ed.). São Paulo: Atlas.

Martins, O. S., Neto, C. P., & Araujo, A. O. (2008). *Gestão estratégica de custos no terceiro setor: um estudo de caso numa organização da Paraíba*. Anais Do Congresso Brasileiro De Custos - ABC. Recuperado de <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1486>

Matarazzo, D. C. (2010). *Análise Financeira de Balanços*. Editora Atlas. São Paulo.

Matarazzo, D. C. (2008). *Análise financeira de balanços: abordagem básica e gerencial*. 6 ed. São Paulo: Atlas.

Mendes, F. J. (2017). *A Influência da Intercooperação no Desempenho Economico-Financeiro em Cooperativas Agroindustriais dos Campos Gerais*. Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Gestão de Cooperativas - Mestrado Profissional em Gestão de Cooperativas da Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUCPR, Curitiba.

Mintzberg, H. (1971). *Managerial Work: Analysis from Observation*. Management Science, Vol. 18, No. 2, Application Series.

Mintzberg, H. (1987). *Crafting strategy*. Harvard Business Review, v. 65, n. 5, p. 66-75.

Mintzberg, H. (2004). *Ascensão e queda do planejamento estratégico*. Porto Alegre: Bookman.

Mintzberg, H.; Lampel J.; Quinn, J. B.; Goshal, S. (2006) *O processo da estratégia: conceitos, contextos e casos selecionados*. 4 ed. Porto Alegre, Bookman. 496p.

MundoCoop. *OCB Moderniza Ramos do Cooperativismo*. Disponível em: <http://www.mundocoop.com.br/destaque/ocb-moderniza-ramos-do-cooperativismo.html>. Acesso em 05/04/2020.

Nakagawa, M. (1991). *Gestão Estratégica de Custos: conceitos, sistemas e implementação*. São Paulo: Atlas.

Nakagawa, M. (2012). *ABC: custeio baseado em atividades*. 2ª ed. Atlas. São Paulo.

OCB. *Organização das Cooperativas Brasileiras*. Disponível em: <https://www.ocb.org.br/ocb>. Acesso em 21/04/2021.

Padoveze, C. L. (2013). *Contabilidade de Custos: teoria, prática, integração com sistemas de informações (ERP)*. Cengage Learning, 507 p. São Paulo.

Paraná Cooperativo. *O Cooperativismo no Paraná e o Sistema Ocepar*. Disponível em: <http://www.paranacooperativo.coop.br/ppc/index.php/sistema-ocepar/2011-12-05-11-29-42/2011-12-05-11-42-54>. Acesso em 21/04/2021.

Paraná Cooperativo. *Cenários Cooperativismo Paranaense*. Disponível em: <http://www.paranacooperativo.coop.br/ppc/index.php/sistema-ocepar/2011-12-05-11-29-42/cenarios-cooperativismo-paranaense/126750-ano-2020>. Acesso em 21/04/2021.

Panzutti, Ralph et al. (2005). *Cooperativa: Um empreendimento participativo*. São Paulo, OCESP/SESCOOP.

Perez Junior, J. H.; Oliveira, L. M.; Costa, G. (2012). *Gestão estratégica de custos: textos, casos práticos e testes com as respostas*. 8ª ed. Atlas. São Paulo.

Perrien, J.; Chéron, E. J.; Zins, M. (1984). *Recherché in marketing: methods et decisions*. Montreal: Gatean Morin Editeur.

Pinho, D. B. (1986). *A empresa cooperativa: Análise Social, Financeira e Contábil*. São Paulo: Coopercultura.

Pinto, L.J.S. (2011). *Ensaio sobre Gestão Estratégica de Custos: um debate sobre os conceitos e aplicabilidade*. RAUnP - Revista Eletrônica do Mestrado Profissional em Administração da Universidade Potiguar, v. 3, n. 1, p. 7-16, outubro-Março.

Porter, M. E. (1980). *Competitive strategy*. New York: Free Press.

Porter, M. (1985). *Competitive advantage: creating and sustaining superior performance*. New York: The Free Press, 1985

Porter, M. (1986). *Estratégia Competitiva: Técnicas para análise de indústrias e da concorrência*. São Paulo: Campus.

Porter, M. (1992). *Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior*. Rio de Janeiro, Ed. Campus, 1992 - Cap. 1.

- Porter, M. (1996). *What is strategy?*. Harvard Business Review, November –December 1996, 61-78. Prahalad, Coimbatore
- Porter, M. E. (2000). *Vantagem Competitiva: Criando e sustentando um desempenho superior*. 15 ed. Rio de Janeiro: Campus.
- Porter, M. E. (2004). *Estratégia Competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência*. 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Porter, M. E. (2009). *Competição - Edição Revista e Ampliada*. São Paulo: Campus.
- Quesado, P. R.; Rodrigues, L.L. (2007). *A gestão estratégica de custos em grandes empresas portuguesas*. Revista iberoamericana de contabilidad de gestión, ISSN 1696-294X, Vol. 5, Nº. 10, págs. 121-144.
- Rasia, K. A. (2011). *Práticas de Gestão Estratégica de Custos Adotadas por Empresas de Segmentos do Agronegócio*. Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo.
- Reynolds, A. (2013). *Defining the value of the cooperative business model: an introduction*. CHS Center for Cooperative Growth.
- Richardson, R. J. (2010). *Pesquisa Social: Métodos e Técnicas*. 3 ed. São Paulo: Editora Atlas. 334 p.
- Rosa, A. A. S., Da Silva, B., Bastos, T. E. F., & Ribeiro, K. C. de S. (2019). *Capital de giro e gestão estratégica de custos: um trade-off das empresas brasileiras em momento de crise*. Anais Do Congresso Brasileiro De Custos - ABC. Recuperado de <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4664>.
- Sakurai, M. (1997). *Gerenciamento Integrado de Custos*. Tradução Adalberto Ferreira das Neves; Revisão Técnica Eliseu Martins. Atlas, São Paulo.
- Sanches, D. M. N.; Silva, G. F.; Sanches, V. L.; Melo, A. S. & Matos, S. (2018). *A Importância da Gestão Estratégica de Custos para a Tomada de Decisão*. Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento. Ano 03, Ed. 06, Vol. 02, pp. 186-207. ISSN:2448-0959.
- Schneider, J. O. A (2012). *Doutrina do Cooperativismo: Análise do alcance, do sentido e da atualidade dos seus valores, princípios e normas nos tempos atuais*. Revista do Centro Interdisciplinar de Desenvolvimento e Gestão Social, v. 3, n. 2, p. 251-273. Recuperado: <https://portalseer.ufba.br/index.php/cgs/article/view/31589>.
- Shank, J. K.; Govindarajan, V. (1997). *A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos*. 2 ed. Rio de Janeiro: Campus. 346 p.
- Sicredi. *Histórico*. Disponível em: <https://www.sicredi.com.br/html/conheca-o-sicredi/historico/>. Acesso em 01/02/2020.

Silva, A. A. (2014). *Estrutura, análise e interpretação das demonstrações contábeis*. 4 ed. São Paulo: Atlas.

Silva, C. L. (1999). *Gestão estratégica de custos: o custo meta na cadeia de valor*. Revista FAE, v. 2, n. 2, p. 17-26.

Silva, C. L. (2003). *Análise da cadeia de valor e elaboração de políticas industriais*. Encontro Nacional de Engenharia de Produção - ENEGEP, 23, 2003, Ouro Preto/MG, 2003.

Silva, J. D.; Filho, F. C e Costa, W. P. (2016). *A Gestão Estratégica de Custos como Vantagem Competitiva em Empresas do Setor Industrial Salineiro de Mossoró – RN*. Revista Conhecimento Contábil, ISSN 2447-2921. Mossoró, RN. Vol. 03, n. 02.

Slavov, T. N. B. (2013). *Gestão Estratégica de Custos: Uma contribuição para a construção de sua estrutura conceitual*. Tese de Doutorado em Ciências Contábeis - Universidade de São Paulo, São Paulo.

Sousa, L. A.; Braga, A. E. (2020) *Teoria clássica dos testes e teoria de resposta ao item em avaliação educacional*. Revista de Instrumentos, Modelos e Políticas em Avaliação Educacional, v. 1, n. 1, p. e020002.

Souza, A; Clemente, A. (2007). *Gestão de Custos: aplicações operacionais e estratégicas: exercícios resolvidos e propostos com utilização do Excel*. São Paulo: Atlas, 2007. 270 p.

Souza, T. R; Chiarello, T. C. & Da Silva, T. P. (2014). *Estrutura de Propriedade e Indicadores de Rentabilidade das Empresas do IBRX-50 Brasileiras e IPSA-40 Chilenas*. V Congresso Nacional de Administração e Ciências Contábeis – Adcont. Rio de Janeiro. 11 p.

Souza, M. A., & Heinen, A. C. (2012). *Práticas de Gestão Estratégica de Custos: uma análise de estudos empíricos internacionais*. Contabilidade, Gestão e Governança, 15(2), 23-40. Recuperado de: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/8342/praticas-de-gestao-estrategica-de-custos--uma-analise-de-estudos-empiricos-internacionais/i/pt-br>.

Souza, M. A.; Silva, E. J. & Pilz, N. (2010). *Práticas de gestão estratégica de custos: um estudo em uma empresa multinacional brasileira*. Revista de Contabilidade e Organizações 4(9) DOI:10.11606/rco.v4i9.34771.

Souza, M., Rempel, C., & Silva, J. L. (2014). *Práticas de gestão de custos logísticos: estudo de caso em uma empresa do setor de bebidas*. Revista De Contabilidade e Organizações, 8(21), 25-35. <https://doi.org/10.11606/rco.v8i21.61266>

Teece, J. D. (2010). *Alfred Chandler and 'Capabilities' Theories of strategy and management*. Industrial and Corporate Change, 19 (2), 297-316.

Thiel, G. R.; Rech, M.; Souza, M. A.; Gomes, D. G. (2017). *Determinantes de custos: análise bibliométrica da produção científica em periódicos nacionais de contabilidade, no período de 2000 a 2015*. Revista Estudo & Debate. 24. 10.22410/issn.1983-036X.v24i1a2017.1274.

Uvagpclass. *Conceito de Kaizen.* Disponível em: <https://uvagpclass.wordpress.com/2017/11/20/conceito-kaizen/>. Acesso em 21/04/2020.

Vaz Lopes, A. C., & Menezes, E. A. (2001). *A integração do sistema ABC e custo-meta como vantagem competitiva na gestão estratégica de custo.* Anais Do Congresso Brasileiro De Custos - ABC. Recuperado de <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/2935>

Vizzoto, M. J. (2017). *Gestão Estratégica de Custos e Desempenho Econômico-Financeiro: Um Estudo nas Empresas Metalmeccânicas, Automotivas e Eletroeletrônicas da Serra Gaúcha.* Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração - Mestrado em Administração de Empresas da Universidade de Caxias do Sul, Caxias do Sul.

Wernke, R. (2001). *Gestão de custos: uma abordagem prática.* Atlas. São Paulo.

Wernke, R.; Borna, A. C. (2001). *Considerações e comentários sobre custos (associados a ativos) intangíveis.* 8. Congresso Brasileiro de Custos – São Leopoldo.

Williamson, O. E. (1985). *The Economic institutions of capitalism: firms, markets, relational contracting.* London: Macmillan Free Press.

Wittmann, G. *Gestão Estratégica de Custos e Vantagem Competitiva: Um Estudo Multicaso.* (2013). Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração - Mestrado em Administração da Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUCPR, Curitiba.

Wonnacott, T.H; Wonnacott, R. J. (1981). *Estatística aplicada à economia e à administração.* Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos.

Wrubel, F. (2009). *Informações sobre Gestão Estratégica de Custos divulgadas por companhias abertas brasileiras.* 145 f. Dissertação - Mestrado em Ciências Contábeis - Universidade do Vale dos Sinos, São Leopoldo, RS, 2009.

Wrubel, F., Diehl, C. A., Toigo, L. A., & Ott, E. (2011). *Uma Proposta para a Validação de Categorias sobre Gestão Estratégica de Custos.* RBGN - Revista Brasileira De Gestão De Negócios, 13(40), 332–348. <https://doi.org/10.7819/rbgn.v13i40.770>.

Young, L. H. B. (2006). *Sociedades Cooperativas resumo prático.* Curitiba, Juruá Editora.

Zylbersztajn, D. (2000). *A Organização Ética: um ensaio sobre as relações entre ambiente econômico e o comportamento das organizações.* São Paulo: Universidade de São Paulo.

## Anexo A – Questionário

### Perfil da Cooperativa

- 1) Nome da Cooperativa: .....
- 2) Localização (Cidade): .....

### Perfil do Respondente

- 1) Função: .....
- 2) Tempo de experiência na função: .....
- 3) Tempo de atuação na cooperativa: .....
- 4) Formação acadêmica (curso): .....
- 1. Ensino médio
  - 2. Graduação
  - 3. Especialização (MBA)
  - 4. Mestrado
  - 5. Doutorado

### Perfil de Custeio da Cooperativa

- 1) Qual é o método de custeio utilizado pela cooperativa:
- 1. Método de Custeio Absorção (contabilmente aceito)
  - 2. Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC)
  - 3. Método de Custeio Variável
  - 4. Outro: \_\_\_\_\_

### Coleta de dados relativos à utilização das Práticas da Gestão Estratégica de Custos.

*Lista dos conceitos das práticas da Gestão Estratégica de Custos relacionadas ao fator Melhoria dos Processos (a fim de atingir níveis elevados de qualidade aos menores custos possíveis).*

**Custo Kaizen:** ferramenta utilizada a partir da identificação de um problema, no qual deve ser investigado até verificar a causa raiz do problema, não somente a sua solução imediata. Elege-se mensalmente um alvo para redução de custos e realiza-se melhorias contínuas para redução de custos.

**Custo ambiental:** gastos necessários para implantar e operar o sistema de gestão e controle ambiental.

**Custo Total de Propriedade (TCO):** gerenciamento de todos os gastos associados com a compra e a utilização de um produto ou serviço.

**Gestão Baseada em Atividades (ABM):** avalia o desempenho das atividades, a eficiência e a produtividade da empresa.

**Custo de ciclo de vida dos produtos:** fornece informações de custos desde a etapa do design do produto, estudo da viabilidade, projeto de engenharia, desenvolvimento, fabricação, comercialização, distribuição, manutenção até a retirada do produto do mercado e seu descarte.

**Análise externa de Custos:** análise dos custos dos concorrentes, o que permite que a empresa se posicione estrategicamente.



A empresa utiliza as práticas da Gestão Estratégica de Custos descritas abaixo? Preencha cada item de acordo com as alternativas a seguir:	1	2	3	4	5
	Raramente	Pouco	Ocasionalmente	Muito	Sempre
1. Custo <i>Kaizen</i>					
2. Custo Ambiental					
3. Custo Total de Propriedade (TCO)					
4. Gestão Baseada em Atividades (ABM)					
5. Custo de Ciclo de Vida dos Produtos					
6. Análise Externa de Custos					

*Lista dos conceitos das práticas da Gestão Estratégica de Custos relacionadas ao fator Redução de Custos (busca da redução de custos).*

**Custo-meta:** estabelecimento de um custo-alvo para o produto na fase de seu planejamento e desenho.

**Custos Intangíveis:** a parcela de sacrifício financeiro absorvida na formação ou manutenção de um fator intangível.

**Análise da cadeia de valor:** análise dos custos de todas as atividades que compõem a cadeia de valor para se chegar a uma vantagem competitiva.

**Custo padrão:** acompanhamento do custo do produto durante o processo produtivo que permite avaliar se o que foi planejado está sendo executado.

A empresa utiliza as práticas da Gestão Estratégica de Custos descritas abaixo? Preencha cada item de acordo com as alternativas a seguir:	1	2	3	4	5
	Raramente	Pouco	Ocasionalmente	Muito	Sempre
7. Custo-Meta					
8. Custos Intangíveis					
9. Análise da Cadeia de Valor					
10. Custo Padrão					

*Lista dos conceitos das práticas da Gestão Estratégica de Custos relacionadas ao fator Desempenho em Relação a Dimensão do Investimento (para avaliar o desempenho e analisar os investimentos realizados na estrutura e no desenvolvimento das operações).*

**Análise dos fatores determinantes de custos:** análise dos fatores que causam os custos das organizações.

**Indicadores e métricas não financeiras:** permitem analisar os fatores que provocam o desempenho da organização.

**Custos logísticos:** Acompanhamento dos custos logísticos de todo o inventário (entrada, processamento e saída) até o ponto de consumo.

A empresa utiliza as práticas da Gestão Estratégica de Custos descritas abaixo? Preencha cada item de acordo com as alternativas a seguir:	1	2	3	4	5
	Raramente	Pouco	Ocasionalmente	Muito	Sempre
11. Análise dos Fatores Determinantes de Custos					
12. Indicadores e Métricas não Financeiras					
13. Custos Logísticos					