

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

JOSELE FRANÇA E BRAGA

**INTEGRAÇÃO INTERFUNCIONAL ENTRE CONTABILIDADE GERENCIAL E
MARKETING EM UMA COOPERATIVA DE CAFÉ**

UBERLÂNDIA-MG

2023

JOSELE FRANÇA E BRAGA

**INTEGRAÇÃO INTERFUNCIONAL ENTRE CONTABILIDADE GERENCIAL E
MARKETING EM UMA COOPERATIVA DE CAFÉ**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação *stricto sensu* em Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Uberlândia/MG, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Linha de Pesquisa: Controladoria.

Orientadora: Prof^ª. Dr^ª. Lara Cristina Francisco de Almeida Fehr.

UBERLÂNDIA-MG

2023

Ficha Catalográfica Online do Sistema de Bibliotecas da UFU
com dados informados pelo(a) próprio(a) autor(a).

B813 Braga, Josele França e, 1984-
2023 INTEGRAÇÃO INTERFUNCIONAL ENTRE CONTABILIDADE
GERENCIAL E MARKETING EM UMA COOPERATIVA DE CAFÉ
[recurso eletrônico] / Josele França e Braga. - 2023.

Orientadora: Lara Cristina Francisco de Almeida Fehr.
Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal de
Uberlândia, Pós-graduação em Ciências Contábeis.
Modo de acesso: Internet.
Disponível em: <http://doi.org/10.14393/ufu.di.2023.154>
Inclui bibliografia.
Inclui ilustrações.

1. Contabilidade. I. Fehr, Lara Cristina Francisco de
Almeida, 1972-, (Orient.). II. Universidade Federal de
Uberlândia. Pós-graduação em Ciências Contábeis. III.
Título.

CDU: 657

Bibliotecários responsáveis pela estrutura de acordo com o AACR2:
Gizele Cristine Nunes do Couto - CRB6/2091
Nelson Marcos Ferreira - CRB6/3074



ATA DE DEFESA - PÓS-GRADUAÇÃO

Programa de Pós-Graduação em:	Ciências Contábeis				
Defesa de:	Dissertação de Mestrado Acadêmico, número 120 - PPGCC				
Data:	27 de fevereiro de 2023	Hora de início:	14:00 h	Hora de encerramento:	16:33h
Matrícula do Discente:	12112CCT011				
Nome do Discente:	Josele França e Braga				
Título do Trabalho:	INTEGRAÇÃO ENTRE CONTABILIDADE GERENCIAL E MARKETING EM UMA COOPERATIVA DE CAFÉ DO CERRADO MINEIRO				
Área de concentração:	Contabilidade e Controladoria				
Linha de pesquisa:	Controladoria				
Projeto de Pesquisa de vinculação:	PPGCC02 - Controladoria e Gestão de Custos				

Reuniu-se virtualmente, a Banca Examinadora, designada pelo Colegiado do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, assim composta: Professores(as) Doutores(as) Sérgio Lemos Duarte (UFU), Júlio Orestes da Silva (UFG) e Lara Cristina Francisco de Almeida Fehr, orientadora da candidata.

Iniciando os trabalhos a presidente da mesa, Lara Cristina Francisco de Almeida Fehr, apresentou a Comissão Examinadora e a candidata, agradeceu a presença do público, e concedeu à discente a palavra para a exposição do seu trabalho. A duração da apresentação da discente e o tempo de arguição e resposta foram conforme as normas do Programa.

A seguir a presidente concedeu a palavra, pela ordem sucessivamente, aos examinadores, que passaram a arguir a candidata. Ultimada a arguição, que se desenvolveu dentro dos termos regimentais, a Banca, em sessão secreta, atribuiu o resultado final, considerando a candidata:

APROVADA

Esta defesa faz parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Mestre.

O competente diploma será expedido após cumprimento dos demais requisitos, conforme as normas do Programa, a legislação pertinente e a regulamentação interna da UFU.

Nada mais havendo a tratar foram encerrados os trabalhos. Foi lavrada a presente ata que após lida e achada conforme foi assinada pela Banca Examinadora.



Documento assinado eletronicamente por **Lara Cristina Francisco de Almeida Fehr, Professor(a) do Magistério Superior**, em 27/02/2023, às 17:10, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Sergio Lemos Duarte, Professor(a) do Magistério Superior**, em 27/02/2023, às 17:40, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Júlio Orestes da Silva, Usuário Externo**, em 01/03/2023, às 16:58, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://www.sei.ufu.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **4119944** e o código CRC **166D06C7**.

JOSELE FRANÇA E BRAGA

**INTEGRAÇÃO INTERFUNCIONAL ENTRE CONTABILIDADE GERENCIAL E
MARKETING EM UMA COOPERATIVA DE CAFÉ**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação *stricto sensu* em Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Uberlândia/MG, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Linha de Pesquisa: Controladoria.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Lara Cristina Francisco de Almeida Fehr.

Uberlândia, 27 de fevereiro de 2023.

Banca Examinadora

Prof.^a Dr.^a Lara Cristina Francisco de Almeida Fehr (Orientadora)

Universidade Federal de Uberlândia – UFU

Prof. Dr. Sérgio Lemos Duarte

Universidade Federal de Uberlândia – UFU

Prof. Dr. Júlio Orestes da Silva

Universidade Federal de Goiás – UFG

AGRADECIMENTOS

Gratidão! Essa é a palavra mais adequada e que resume este momento.

Acredito que em nossas vidas tudo existe ou acontece sempre por uma razão, um motivo ou um propósito. E com responsabilidade, compromisso, fé, esforço e dedicação podemos chegar aonde quisermos. Assim foi para mim o mestrado. Havia a intenção, surgiu a oportunidade... Então eu agarrei essa oportunidade e me esforcei ao máximo para chegar até aqui!

Aprendi muito ao longo desses dois anos de curso. Durante esse tempo conheci e convivi com pessoas maravilhosas. Pude contar com anjos, pessoas abençoadas, que me guiaram e ampararam quando precisei. É por isso que só tenho a agradecer!

Primeiramente a Deus, pela dádiva da vida!

Aos meus pais, irmãs, irmão, meu sogro e minha sogra pelo suporte com minhas filhas nos vários momentos em que precisei.

Ao meu marido e as minhas filhas, pelo apoio e compreensão pelas diversas ausências.

A minha orientadora, prof.^a Dra. Lara Cristina Francisco de Almeida Fehr, pelos ensinamentos e paciência! A sua ajuda foi fundamental para a realização deste trabalho!

Ao corpo docente e administrativo da UFU, em especial, ao Núcleo de Estudos em Gestão Estratégica de Custos, o NEGEC, pelos momentos de aprendizado e evolução deste estudo.

Aos professores da banca, Dr. Sérgio Lemos Duarte e Dr. Júlio Orestes da Silva, pelas valiosas contribuições nesta pesquisa.

Aos meus colegas de curso, em especial, à Maria Tereza, a Aline e ao Otávio. Eterna gratidão pelas parcerias!

Aos gestores e colaboradores da cooperativa de café pesquisada, sem a qual, não teria sido possível sua realização.

Por fim, ao IFTM/Campus Patrocínio por me proporcionar esta experiência. Sou grata por fazer parte desta grande família!

Está chegando o dia em que a função de CFO (*Chief Financial Officer* – Diretor Financeiro/*Controller*) deve desviar sua atenção cada vez mais das operações e do controle de custos para apoiar o CMO (*Chief Marketing Officer* – Diretor de Marketing) e o Diretor de Vendas no desenvolvimento e monitoramento de estratégias que ajudarão no planejamento de custos centrados nos clientes, ajudando assim a aumentar a receita da empresa, a base de clientes, sua fidelidade e visibilidade da marca (COKINS, 2009).

RESUMO

O mercado cafeeiro retrata um ambiente extremamente competitivo, tecnológico, instável e dinâmico, afetando diretamente as organizações que buscam se adaptar por diferentes planos estratégicos e estruturas internas. Uma empresa é organizada por vários elementos que desempenham inúmeras funções interligadas. Essas funções variam de empresa para empresa, se condicionando a alguns fatores pessoais e organizacionais. Dentre tais funções, encontram-se a Contabilidade Gerencial e o Marketing, cuja literatura sobre sua integração se diverge em relação a sua eficácia. Neste sentido, esta pesquisa buscou entender como ocorre a integração interfuncional entre a Contabilidade Gerencial e o Marketing em uma cooperativa de café, à luz da Teoria Contingencial. Para tanto, realizou-se um estudo de caso único em uma cooperativa de café da Região do Cerrado Mineiro, uma região de referência nacional e internacional na produção e comercialização de cafés. A coleta de dados se deu por meio de entrevistas semiestruturadas com colaboradores das duas funções, análise de documentos e observação direta não-participante na sede administrativa da “Cooperativa”. Os dados foram verificados por meio da Análise de Conteúdo. O *software* IRAMUTEQ foi utilizado para tratar os dados das entrevistas semiestruturadas. Os achados evidenciaram a existência de integração interfuncional entre a Contabilidade Gerencial e o Marketing na estrutura da “Cooperativa” basicamente pelo cumprimento de diretrizes orçamentárias, pautadas em uma gestão de responsabilidade e de riscos. Ela ocorre pelo compartilhamento de informações e envolvimento entre as funções através de reuniões periódicas, compostas por equipes multidisciplinares; pelo uso de tecnologia (como *softwares* integrados e mídias de comunicação); por uma visão estratégica de mercado com foco no cooperado, pautada no uso de artefatos contábeis-gerenciais de planejamento e controle (pelo Orçamento e Planejamento Estratégico) e estratégias de marketing (pelas vendas; publicidade e comunicação; eventos; programas e projetos socioambientais e sustentáveis e Marketing de Relacionamento). Foram identificados dois padrões de cooperação interfuncional: o “Tradicional” (predominante) e o “Transicional”. Além do fator contingencial “estrutura”, foram identificados a “estratégia”, a “tecnologia” e o “ambiente” influenciando a integração e o processo decisório e de gestão da cooperativa. A pesquisa contribui para a literatura ao ampliar o conhecimento nas áreas de Administração e Contabilidade, ao abordar a integração interfuncional entre Contabilidade Gerencial e o Marketing em cooperativas. Os achados deste estudo contribuem, ainda, ao oferecer *insights* aos gestores de cooperativas e demais organizações sobre a necessidade de reconhecer e gerenciar a integração interfuncional, seja pela forma como as informações são compartilhadas, planejadas e realizadas e/ou pelo envolvimento entre os agentes destas funções, evitando conflitos e gerando melhores resultados organizacionais.

Palavras-chave: Integração Interfuncional. Contabilidade Gerencial. Marketing. Agronegócio. Cooperativa. Café.

ABSTRACT

The coffee market portrays an extremely competitive, technological, unstable, and dynamic environment, directly affecting organizations that seek to adapt through different strategic plans and internal structures. A company is organized by various elements that perform numerous interconnected functions. These functions vary from company to company, being conditioned to some personal and organizational factors. Among such functions are Management Accounting and Marketing, whose literature on their integration differs in relation to their effectiveness. In this sense, this research sought to understand how the interfunctional integration between Management Accounting and Marketing occurs in a coffee cooperative, in light of the Contingential Theory. For this purpose, a single case study was carried out in a coffee cooperative in the Cerrado Mineiro Region, a region of national and international reference in the production and marketing of coffee. Data was collected by means of semi-structured interviews with employees of both functions, document analysis, and direct non-participant observation at the administrative headquarters of the "Cooperative". The data were verified by means of Content Analysis. The IRAMUTEQ software was used to treat the data from the semi-structured interviews. The findings showed the existence of cross-functional integration between Management Accounting and Marketing in the structure of the "Cooperative", mainly due to compliance with budgetary guidelines, based on responsibility and risk management. It occurs by sharing information and involvement between functions through periodic meetings, composed of multidisciplinary teams; by the use of technology (such as integrated software and communication media); by a strategic vision of the market focused on the cooperative member, based on the use of accounting-managerial artifacts of planning and control (by the Budget and Strategic Planning) and marketing strategies (by sales; advertising and communication; events; programs and socio-environmental and sustainable projects and Relationship Marketing). Two patterns of interfunctional cooperation were identified: the "Traditional" (predominant) and the "Transitional". Besides the contingential factor "structure", "strategy", "technology" and "environment" were identified as influencing the integration and the decision-making process and management of the cooperative. The research contributes to the literature by expanding knowledge in the areas of Administration and Accounting, by addressing the interfunctional integration between Management Accounting and Marketing in cooperatives. The findings of this study also contribute by offering insights to the managers of cooperatives and other organizations about the need to recognize and manage interfunctional integration, either by the way information is shared, planned and carried out, and/or through the involvement between the agents of these functions, avoiding conflicts and generating better organizational results.

Keywords: Interfunctional Integration. Management Accounting. Marketing. Agribusiness. Cooperative. Coffee.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	Custeio Baseado em Atividades
ABM	Gestão Baseada em Atividades
ACG	Artefatos da Contabilidade Gerencial
BSC	<i>Balanced Scorecard</i>
CEP	Comitê de Ética em Pesquisa
CEPEA	Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada
CHD	Classificação Hierárquica Descendente
CNA	Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil
Conab	Companhia Brasileira de Abastecimento
Embrapa	Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária
ESG	<i>Environmental, Social and Governance</i> (Ambiental, Social e Governança)
EVA	<i>Economic Value Added</i>
EPAMIG	Empresa de Pesquisa Agropecuária de Minas Gerais
JIT	<i>Just in Time</i>
MAPA	Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento
OCB	Organização das Cooperativas do Brasil
OCEMG	Sindicato e Organização das Cooperativas do Estado de Minas Gerais
OIC	Organização Internacional do Café
PIB	Produto Interno Bruto
ROI	Retorno sobre investimento
SEAPA	Secretaria de Estado de Agricultura, Pecuária e Abastecimento de Minas Gerais

SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SESCOOP/MG	Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo de Minas Gerais
SNA	Sociedade Nacional de Agricultura

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Framework/Estrutura do Estudo	50
Figura 2 – Desenho de Pesquisa	51
Figura 3 – Dendograma da CHD: percepção dos entrevistados acerca da integração interfuncional e uso de artefatos contábeis-gerenciais e estratégias de marketing adotadas pela “Cooperativa”	66
Figura 4 – Análise de similitude: percepção dos entrevistados acerca da integração interfuncional e uso de artefatos contábeis-gerenciais e estratégias de marketing adotadas pela “Cooperativa”	67
Figura 5 - Estrutura organizacional da “Cooperativa”	72
Figura 6 – As funções de Contabilidade Gerencial e Marketing na “Cooperativa”	76
Figura 7 – “CDN”: ferramenta interna de planejamento e controle de vendas	82
Figura 8 – Proposta de uma nova estrutura organizacional.....	116

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Princípios básicos do cooperativismo	23
Quadro 2 - Estudos pioneiros sobre a Teoria Contingencial	26
Quadro 3 – Estágios e posicionamentos da Contabilidade Gerencial	28
Quadro 4 - Segregação dos ACG por estágio evolutivo.....	29
Quadro 5 - ACG Tradicionais e Modernos	29
Quadro 6 - Definição dos principais ACG	30
Quadro 7 – ACG em cooperativas agropecuárias	32
Quadro 8 – Composto de Marketing (4 P’s)	37
Quadro 9 – Composto de Marketing para Cooperativa (CMC)	37
Quadro 10 – Estudos anteriores sobre os 4 P’s em cooperativas agropecuárias brasileiras.....	39
Quadro 11 – Estratégias de marketing das cooperativas do Sul de Minas e Cerrado Mineiro	41
Quadro 12 - Problemas que impedem uma maior integração Contabilidade-Marketing.....	44
Quadro 13 - Padrões de Cooperação	44
Quadro 14 - Dimensões da Integração Interfuncional Contabilidade-Marketing	47
Quadro 15 - Dimensões e Variáveis do estudo de Opute de Madichie (2017)	47
Quadro 16 - Estudos sobre a integração Contabilidade Gerencial e Marketing.....	49
Quadro 17 - Blocos dos roteiros das entrevistas.....	53
Quadro 18 - Alterações realizadas nos roteiros de entrevistas após a realização do pré-teste .	54
Quadro 19 - Dados das Entrevistas, Análise Documental e Observação	59
Quadro 20 - Categorias de análise deste estudo	62
Quadro 21 – Protocolo do Estudo de Caso.....	63
Quadro 22 – Dados gerais dos entrevistados.....	65
Quadro 23 - Síntese dos ACG identificados na “Cooperativa”	86
Quadro 24 - Síntese das estratégias de marketing da “Cooperativa”	102
Quadro 25 - Envolvimentos por setores que desempenham as funções.....	107
Quadro 26 - Padrões de cooperação na “Cooperativa”	112
Quadro 27 - Síntese da integração e cooperação interfuncional na “Cooperativa”.....	113
Quadro 28 - Síntese geral dos resultados.....	113

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	16
1.1 Contextualização e Problema de Pesquisa	16
1.2 Objetivo Geral e específicos.....	19
1.3 Delimitação do estudo	19
1.4 Justificativa, relevância e contribuições	20
1.5 Estrutura do trabalho	21
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	22
2.1 O Cooperativismo, cooperativas agropecuárias e o café	22
2.2 A Teoria Contingencial	25
2.3 A Contabilidade Gerencial e seus artefatos	27
2.4 Marketing e o Composto de Marketing para Cooperativas (CMC).....	34
2.4.1 O Marketing	34
2.4.2 Composto de Marketing e o CMC	36
2.5 Integração Interfuncional entre Contabilidade Gerencial e Marketing	42
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	50
3.1 Classificação e Desenho da Pesquisa.....	50
3.2 Estudo de Caso.....	52
3.3 Construção das evidências	53
3.4 Técnicas de Análise dos Dados	60
3.5 Operacionalização das Categorias de Análise.....	61
3.6 Protocolo do Estudo de Caso	63
4 APRESENTAÇÃO, ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	64
4.1 Tratamento das entrevistas pelo <i>software</i> IRAMUTEQ	64
4.2 A “Cooperativa”	68
4.2.1 O ambiente da “Cooperativa”	70
4.2.2 As funções de Contabilidade Gerencial e Marketing na “Cooperativa”.....	71

4.3 Artefatos da Contabilidade Gerencial utilizados pela “Cooperativa”	77
4.3.1 Métodos e sistemas de custeio	77
4.3.2 Métodos de mensuração e avaliação de desempenho	80
4.3.3 Filosofias e modelos de gestão	84
4.4 Estratégias de marketing utilizadas pela “Cooperativa”	86
4.4.1 Produto	87
4.4.2 Preço.....	92
4.4.3 Praça.....	94
4.4.4 Promoção.....	95
4.4.5 Parcerias	98
4.4.6 Pessoas	100
4.5 Interação e Cooperação interfuncional na “Cooperativa”	102
4.5.1 Compartilhamento de Informações	103
4.5.2 Envolvimento Interfuncional.....	105
4.5.3 Padrão de cooperação.....	111
4.6 Síntese geral e discussão do caso	113
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	118
REFERÊNCIAS	123
APÊNDICE A – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO	135
APÊNDICE B – PROTOCOLO DE VERIFICAÇÃO	137
APÊNDICE C - ROTEIRO DAS ENTREVISTAS	138

INTRODUÇÃO

Neste capítulo é apresentada a contextualização do tema, problema de pesquisa, objetivos (geral e específicos), justificativa, relevância, delimitações e contribuições do estudo.

1.1 Contextualização e Problema de Pesquisa

O Brasil é considerado o maior produtor e exportador de café no mundo, de acordo com dados da Organização Internacional do Café (OIC, 2021). O país produz duas variedades: o café arábica e o café robusta (ou *conilon*), tendo como principais estados produtores: Minas Gerais, Espírito Santo, São Paulo, Bahia, Paraná e Rondônia (IBGE, 2013).

De cultura perene, o café é muito sensível a fatores climáticos como seca, geada, granizo e doenças. Além disso, sua característica natural de alternância de produção, com um ano de grande florada seguido por outro com florada menos intensa, gera no mercado uma alta instabilidade de preços (SILVA; REIS, 2013).

À medida que o café comum brasileiro (ou também chamado *commodity*, comercial ou tradicional) ocupa lugar de destaque no mercado, cresce também a produção interna de cafés especiais, no atendimento de um mercado exigente e diversificado que valoriza o consumo consciente e responsável, enxergando o café como uma especiaria. Diante disso, diversas ações foram criadas e implementadas incentivando sua produção, como: concursos de qualidade, investimentos tecnológicos de cultivo e manejo, além de uma gestão mais eficiente focada em políticas sustentáveis (ZYLBERSZTAJN; FARINA, 2001; SAES, 2008).

Assim, o mercado cafeeiro, caracterizado por avanços tecnológicos, mercado competitivo, ambientes instáveis e dinâmicos (SAES, 2008) aponta para fatores contingenciais afetando essas organizações e, por conseguinte, suas estruturas internas e planos estratégicos (GUERRA, 2007).

Tal fenômeno pode ser explicado à luz da Teoria Contingencial. Em resumo, esta teoria auxilia na compreensão da interdependência que há entre pessoas, tarefas, tecnologia, administração e ambiente, de modo a intervir na integração dessas partes (HAMPTON, 1992). É o caso, por exemplo, da integração entre as funções (integração interfuncional) entre a Contabilidade Gerencial e o Marketing, como partes de uma estrutura organizacional.

Essa integração interfuncional, necessária para atender às exigências do ambiente, pode ser entendida como um “estado de cooperação” entre as funções de uma organização

(LAWRENCE; LORSCH, 1967 citado por PIMENTA, 2011) ou, ainda, como uma “ligação estratégica”, pelo compartilhamento de informações e envolvimento de seus grupos funcionalmente especializados para o sucesso corporativo (OPUTE; MADICHIE, 2017).

De modo geral, a literatura sobre a integração interfuncional entre a Contabilidade Gerencial e o Marketing se divide em duas opiniões: a primeira, na defesa de sua eficácia, pela harmonia ou sinergia entre suas funções para melhores resultados organizacionais; e a segunda, como algo ineficaz (OPUTE; MADICHIE, 2016), seja por problemas de relacionamento e de comunicação entre as funções, ou da dificuldade e resistência cultural em avaliar resultados (BARBOSA, 2018).

Essa "harmonia e equilíbrio", defendida pela primeira vertente teórica, pode ser encontrada quando as funções trabalham sob uma mesma abordagem, neste caso, orientadas para o mercado (KRAUS; HÅKANSSON; LIND, 2015), como por exemplo, nas estratégias de gestão da marca (ROSLENDER; HART, 2002), do cliente (HELGESEN, 2007) ou no crescimento e participação de mercado - *market share* (GAJIC; MACURA, 2021).

Apesar de Sapena e Feliu (2002) terem apontado para a existência de estudos na busca do entendimento dessa integração desde 1920, não existe muita evidência empírica sobre a relação de trabalho entre a Contabilidade e o Marketing, apesar da crescente defesa da importância dessa integração para o desempenho estratégico de marketing (OPUTE; MADICHIE, 2017), ou da necessidade contínua de desenvolver uma relação mais próxima entre elas para uma maior eficácia organizacional (ROSLENDER; WILSON, 2010).

Neste contexto tem-se as sociedades cooperativas e, entre elas, as cooperativas de café. O cooperativismo representa a união voluntária de pessoas com objetivos econômicos e sociais comuns, formando uma organização administrada e controlada democraticamente (ROCCHETTI NETTO, 2021). Nesse tipo de sociedade há significativa presença na agricultura mundial e também no Brasil, estabelecendo uma relação mais favorável entre os produtores rurais e os mercados oligopolizados (BIALOSKORSKI NETO, 1998).

Assim, a sociedade cooperativa difere das outras sociedades não cooperativas por ter uma “relação diferente entre fatores de produção, capital e trabalho” (DINIZ *et al.*, 2013, p. 68). Na empresa de capital (ou *investor-owned firms*, IOFs), o peso no processo decisório é proporcional ao número de ações, enquanto que nas cooperativas essa proporção é de um voto por pessoa, independentemente de seu número de cotas-parte na sociedade. Além disso, o objetivo inicial de uma cooperativa não é a obtenção de lucros, mas sim a prestação de serviços a seus cooperados. Ao final do exercício, as sobras operacionais são distribuídas *pro rata* e proporcionais às operações de cada cooperado (BIALOSKORSKI NETO, 1998).

De acordo com a Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil (CNA, 2022), as cooperativas agropecuárias representam organizações que trabalham toda a atividade agrícola e pecuária do país, seja de forma direta ou indireta, incluindo culturas como arroz, feijão, soja, milho, café, entre outros. Atualmente, conforme a Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB), cerca de 48% de tudo que é produzido no campo brasileiro passa, de alguma forma, por uma cooperativa agrícola (OCB, 2022).

Um estudo realizado pelo Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada (CEPEA) e pela CNA mostrou que o Produto Interno Bruto (PIB) do agronegócio brasileiro cresceu 8,36% em 2021, alcançando participação de 27,4% no PIB brasileiro, o maior desde 2004 (quando foi de 27,53%). No fechamento de 2021 o PIB cresceu para todos os segmentos do agronegócio, destacando o ramo agrícola, com crescimento de 15,88% frente ao ano anterior (CEPEA, 2022).

A alta do PIB do agronegócio brasileiro em 2021 decorreu especialmente da elevação dos preços reais de grãos, cana e do café. Mesmo com menor produção (-24,35%), principalmente pelas condições climáticas desfavoráveis e aumento nos custos de produção, o café aumentou seu faturamento em 20,02% no referido ano. Isso se deu pela alta dos preços reais em 2021, de 58,66% frente a 2020 (CEPEA, 2020).

Diante disso, a integração interfuncional entre a Contabilidade Gerencial e o Marketing pode ser estudada a partir de uma cooperativa de café, visto a importância desse segmento para a economia brasileira. Busca-se o entendimento desta integração, mediante o compartilhamento de informações, o envolvimento e a padronização da cooperação entre as funções; sendo a Contabilidade Gerencial em decorrência do uso de seus artefatos no suporte, planejamento, registro, análise, medição e reporte de suas tarefas e o Marketing, em virtude das ações estratégicas de seu composto mercadológico, voltadas a seus clientes e cooperados, para que recebam produtos e serviços os quais atendem às suas necessidades.

Assim, esta pesquisa busca responder a seguinte questão: **como ocorre a integração entre as funções de Contabilidade Gerencial e Marketing em uma cooperativa de café?**

Estudos anteriores apontam para bons relacionamentos interpessoais entre a Contabilidade Gerencial e o Marketing quanto à análise e gestão de custos entre as funções, evidenciando que empresas que utilizam com maior frequência as técnicas matemático-científicas e contábeis, seja de análise e/ou de planejamento de mercados, orientadas ao cliente, têm maiores lucros (SAPENA; FELIU, 2002). Barbosa (2018) evidenciou que esta interação produz maior conhecimento entre as funções, impactando de forma positiva o desempenho organizacional.

A literatura também evidencia esta relação pelo padrão de cooperação interfuncional, indicando que tal cooperação é maior em empresas onde as duas funções exploram, conjuntamente, uma gama mais ampla de práticas de Contabilidade Gerencial, pelo uso de artefatos (instrumentos, ferramentas, filosofias, modelos ou sistemas de gestão) mais modernos e estratégicos como, por exemplo, pelo uso do Custeio-alvo, do Custeio do Ciclo de Vida, da Gestão Baseada em Valor ou do Custeio por Atributo, indicando um padrão sinérgico de cooperação. Padrões mais tradicionais de cooperação ocorrem em empresas onde há adoção de técnicas mais rudimentares e tradicionais pelo uso, por exemplo, do Orçamento empresarial (ROSLENDER; HART, 2003).

Os estudos também apontam para a existência de problemas que impedem uma maior cooperação (SAPENA; FELIU, 2002), além de questões de naturezas atitudinais influenciando essa integração, como: diferenças culturais, de orientação e de flexibilidade de papéis entre as funções (OPUTE; MADICHIE, 2016).

Por fim, Opute e Madichie (2017) apresentam que há alguns aspectos de suporte e intervenção que podem ser trabalhados pela gestão da empresa na busca de uma maior integração, tanto para o alcance de melhores desempenhos interfuncionais, quanto organizacionais.

1.2 Objetivo Geral e específicos

Como objetivo geral, tem-se o propósito de buscar entender de que maneira ocorre a integração interfuncional entre a Contabilidade Gerencial e o Marketing em uma cooperativa de café, à luz da Teoria Contingencial.

Para atingir o objetivo geral, foram delineados os seguintes objetivos específicos:

- 1) Investigar a adoção de artefatos de Contabilidade Gerencial na cooperativa;
- 2) Identificar as estratégias de Marketing utilizadas pela cooperativa;
- 3) Indicar o padrão de cooperação interfuncional (Tradicional, Transicional ou Sinérgico) entre as funções de Contabilidade Gerencial e Marketing na cooperativa.

1.3 Delimitação do estudo

Na presente pesquisa, buscou-se investigar a integração interfuncional entre a Contabilidade Gerencial e o Marketing em uma Cooperativa de Café da Região do Cerrado Mineiro, pelo fato de Minas Gerais ser o maior produtor de café do Brasil (com 54,9% de

representatividade nacional), e a Região do Cerrado Mineiro ter grande parcela nesta representação, com 25,4%. Ademais, em 2020, de todo o café produzido no país, 31,2% passou por uma cooperativa mineira (CERRADO MINEIRO, 2020; OCB, 2021a; CONAB – COMPANHIA BRASILEIRA DE ABASTECIMENTO, 2022).

A Cooperativa de Café estudada foi denominada neste trabalho de “Cooperativa”. Ela se enquadra na modalidade de Sociedade Cooperativa de Responsabilidade Limitada, regida pela Lei nº 5.764/1971 (lei essa que rege todo o sistema cooperativista do país). Com aproximadamente 30 anos de atuação no mercado, conta com 642 associados e 230 colaboradores diretos, incluindo 8 jovens aprendizes (dados referentes ao ano de 2021). A “Cooperativa” comercializa cafés verdes/crus, comuns e especiais, bem como o café industrializado, através de sua indústria e cafeteria. Ela oferece a seus associados diversos serviços relacionados à compra e venda de café, armazenagem, auxílio na aquisição de insumos agrícolas e assistência técnica operacional e de gestão, com incentivos à produção de qualidade e sustentabilidade (RELATÓRIO DE ADMINISTRAÇÃO, 2021).

De acordo com o Anuário de Informações Econômicas e Sociais do Cooperativismo Mineiro de 2022, do Sistema da Organização das Cooperativas do Estado de Minas Gerais (OCEMG), a “Cooperativa” destacou-se entre as 5 maiores cooperativas agropecuárias em Ativos Totais; entre as 10 maiores em Ingressos/Receitas Totais e entre as 15 maiores em Capital Social (OCEMG, 2022). Já no Anuário de 2021, ela figurou entre as 20 maiores cooperativas de todos os ramos e entre as 10 maiores do agronegócio (OCEMG, 2021).

Conforme Relatório de Administração (2021), mesmo 2021 tendo sido um ano de adversidades e produtividade baixa devido à bialidade negativa, a “Cooperativa” comercializou mais de R\$ 1 milhão em sacas de café, sendo 77% para o mercado nacional e 23% para o mercado internacional. Ela encerrou o ano com quase R\$ 1 bilhão de faturamento, o maior de sua história, gerando um resultado líquido de quase R\$ 12 milhões, um aumento de pouco mais de 17% frente ao ano anterior.

1.4 Justificativa, relevância e contribuições

De acordo com a OCB (2022a), existem cerca de 2,6 milhões de cooperativas espalhadas pelo mundo, gerando aproximadamente 250 milhões de empregos na sociedade. Em 2020, o Brasil registrou 4.868 cooperativas espalhadas por toda a federação, atuando em vários segmentos, como: mercado financeiro, agropecuário, saúde, educação, geração e distribuição de energia, turismo, atividade mineradora, transporte e setor habitacional e de

consumo. Mesmo com a crise causada pela pandemia de COVID-19, o cooperativismo continuou gerando empregos. No referido ano foram 455.095 empregos diretos gerados, um aumento de 6% frente a 2019. Além disso, foi movimentado R\$ 655 bilhões na economia brasileira, um aumento de 33% quando comparado ao ano anterior.

Um estudo empírico da integração entre as funções de Contabilidade Gerencial e Marketing em um ramo específico, o cooperativismo agropecuário cafeeiro, considerado importante para o desenvolvimento econômico do país, de acordo com a Sociedade Nacional de Agricultura (SNA, 2019), se justifica por poder contribuir tanto para a literatura sobre o assunto, quanto para a prática da gestão dessas organizações.

Contribui para a literatura, por trazer evidências empíricas na busca de um entendimento mais pacificado sobre o assunto, uma vez que se apresenta dividida em duas correntes teóricas. Além disso, oferece contribuições práticas, permitindo aos gestores e outros interessados, como os próprios associados (considerados donos do negócio), outras cooperativas (por meio de parcerias e intercooperação) e órgãos e entidades de representação (como a OCB, a OCEMG, dentre outros), conhecerem as carências e deficiências da gestão de uma estrutura organizacional com funções interligadas trabalhando de forma mais eficiente e eficaz. Isso ajuda a gerenciar conflitos e divergências, além de estimular a importância desta conexão, pelo uso de métodos, ferramentas, estratégias e tecnologia em prol de melhores resultados, tanto de uma função para outra, quanto a nível organizacional.

A análise, realizada à luz da Teoria Contingencial, pode proporcionar aos gestores informações valiosas para delinear sistemas mais ajustados à sua realidade e ao processo de gestão empresarial. Ademais, a pesquisa sobre a Teoria Contingencial no Brasil ainda é modesta quando comparada a estudos internacionais (IMLAU; GASPARETTO, 2017), sobretudo na Grã-Bretanha e Austrália (GUERRA, 2007). Esta carência de estudos também contribui para a justificativa de pesquisas sobre o tema no Brasil, haja vista que diferentes realidades e contextos geram variações de resultados, avançando os construtos teóricos (IMLAU; GASPARETTO, 2017).

1.5 Estrutura do trabalho

Este trabalho foi estruturado em 5 capítulos, além das Referências e Apêndices.

O primeiro, esta Introdução, na qual se faz uma contextualização do tema, apresenta o problema de pesquisa, objetivos do estudo, justificativas, relevância, delimitações e contribuições esperadas.

No Capítulo 2, a fundamentação teórica, tendo como temáticas trabalhadas: o cooperativismo, cooperativas agropecuárias e o café; a Teoria Contingencial; a Contabilidade Gerencial e seus artefatos; o Marketing e o Composto de Marketing para Cooperativas (CMC); e, por fim, a integração interfuncional entre a Contabilidade Gerencial e o Marketing.

No Capítulo 3 apresentam-se os aspectos metodológicos, apontando a abordagem e a caracterização da pesquisa.

No Capítulo 4 são apresentados os achados deste estudo e considerações.

Por fim, no Capítulo 5, as Considerações Finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Nesta seção, são apresentadas as bases teóricas deste estudo, abarcando os principais temas em discussão.

2.1 O Cooperativismo, cooperativas agropecuárias e o café

“A cooperação sempre esteve presente na sociedade humana. Surgiu como resultado das necessidades de sobrevivência, promovendo o agrupamento de indivíduos que, com suas ideias e trabalho, buscavam concretizar seus objetivos” (MENEGÁRIO, 2000, p. 8).

A doutrina cooperativista, de inspiração *rochdaleana*, surgiu no século XIX na Europa, mais precisamente, no interior da Inglaterra, na cidade de *Rochdale-Manchester*, em 1844. A primeira sociedade cooperativa emergiu como um movimento de resposta aos reflexos da Revolução Industrial da época, ou seja, do aumento do desemprego, baixos salários e péssimas condições de vida dos trabalhadores. Integrada por 28 trabalhadores (a maioria tecelões), a “Sociedade dos Equitáveis Pioneiros de *Rochdale*” (*Society of Equitable Pioneers*) se pautou em valores e princípios que até hoje compõem a base do cooperativismo: honestidade, solidariedade, equidade e transparência (PINHO, 2004; FERREIRA; SOUSA, 2019; OCB, 2022).

No Brasil, o cooperativismo é percebido desde a época da colonização portuguesa. Oficialmente, a primeira cooperativa data de 1889, a “Cooperativa Econômica dos Funcionários Públicos de Ouro Preto”, em Minas Gerais, com objetivos de consumir produtos agrícolas. A partir de 1906 surgiram as cooperativas agropecuárias, constituídas tanto por produtores rurais brasileiros como estrangeiros, especialmente alemães e italianos (OCB, 2022).

Em 1969, a categoria ganha sua própria entidade de representação: a OCB - uma sociedade civil, sem fins lucrativos, com neutralidade tanto política quanto religiosa. Em 1971, a Lei nº 5.764 instituiu o regime jurídico desse tipo de sociedade, bem como toda sua política nacional. Conforme prevê em seu art. 3º: “as cooperativas são uma sociedade mercantil sem objetivo de lucro” (BRASIL, 1971). Vale ressaltar que alterações na referida lei foram feitas após a Constituição Federal de 1988, instituindo efetivamente a autogestão do cooperativismo (OCB, 2022a).

De acordo com a OCB (2022a), o cooperativismo pode ser entendido como mais que um modelo de negócios:

Uma filosofia de vida que busca transformar o mundo em um lugar mais justo, feliz, equilibrado e com melhores oportunidades para todos. Um caminho que mostra que é possível unir desenvolvimento econômico e desenvolvimento social, produtividade e sustentabilidade, o individual e o coletivo (OCB, 2022a).

As sociedades cooperativas são regidas e guiadas sob 07 (sete) princípios básicos, conforme Quadro 1.

Quadro 1 – Princípios básicos do cooperativismo

Princípio	Descrição
Adesão voluntária e livre	Não há discriminação por sexo, raça, classe, crença ou ideologia. Os interessados devem estar alinhados aos objetivos econômicos da cooperativa e assumir suas responsabilidades como membro.
Gestão Democrática	Todos os seus membros contribuem para as políticas e tomadas de decisão. Há os representantes oficiais, os quais são eleitos por todo o grupo.
Participação econômica dos membros	Todos contribuem para o capital da organização. Normalmente, parte do montante é propriedade comum da cooperativa e seus membros recebem remuneração limitada ao capital integralizado, quando há. Os excedentes podem ser destinados a benefícios aos membros, apoio à outras atividades aprovadas pelos cooperados ou para o crescimento da própria cooperativa, tudo decidido de forma democrática.
Autonomia e independência	São organizações autônomas e de ajuda mútua, controlada pelos seus membros.
Educação, formação e informação	As cooperativas promovem a educação e a formação, fomentando a seus membros e a toda a comunidade o desenvolvimento dos negócios. Além disso, oferece informações para o público em geral.
Intercooperação	Atuação conjunta, dando força ao movimento cooperativista e ao cooperado, unindo estruturas locais, regionais, nacionais e internacionais em prol do bem comum.
Interesse pela comunidade	Contribui para o desenvolvimento sustentável das comunidades.

Fonte: elaborado pela autora a partir da OCB (2022a).

O cooperativismo brasileiro se baseia em três pilares: (a) Cooperação: pelo valor humano e construção coletiva através da relação trabalho-renda entre cooperados; (b)

Transformação: por impactar não apenas a própria realidade, mas a da comunidade e a do mundo e (c) Equilíbrio: entre o econômico e o social, o individual e o coletivo, a produtividade e a sustentabilidade (OCB, 2022a).

Até o ano de 2019 as cooperativas eram organizadas em treze ramos. A partir de 2020, esse número foi reduzido para sete, visando mais praticidade e organização junto aos órgãos governamentais, tribunais de justiça e instituições legislativas. Os sete ramos do cooperativismo brasileiro são: Agropecuário; Crédito; Transporte; Trabalho, Produção de Bens e Serviços; Saúde; Consumo e Infraestrutura.

Em 2020, o Brasil registrou 4.868 cooperativas distribuídas em todas as unidades da federação, atuantes nos sete ramos do cooperativismo (OCB, 2022). Dessas, 1.173 são cooperativas agropecuárias, sendo que 189 estão em Minas Gerais (OCB, 2021b), inclusive, as cooperativas de café.

O país produz duas variedades da cultura: o *Coffea Arabica* (café arábica) e o *Coffea Canephora* (café robusta ou *conilon*). As duas espécies de café se distinguem pelo sabor, corpo, tamanho do grão, doçura, acidez e preço. O café arábica possui um melhor aroma e sabor do que o café robusta. Logo, apresenta uma bebida de maior qualidade e, conseqüentemente, preço superior de venda. Já o café robusta é considerado mais encorpado do que o café arábica, possuindo características sensoriais neutras, quanto a sua doçura e acidez. Assim, as torrefadoras de grãos realizam os chamados *blends* (misturas) desses grãos a fim de unir suas características sensoriais, reduzindo o preço final do produto (MOURA, 2016).

O café comum é aquele envolvido “num padrão competitivo cujo foco estratégico é a produção em larga escala de produtos homogêneos, com baixos custos, voltada para o consumo em massa” (LEÃO, 2010, p. 56). Já o café especial possui algumas características que o difere do comum, não apenas por sua qualidade, mas também por outros fatores que antecedem o produto pronto para ser comercializado, como explicam Zylbersztajn e Farina (2001, p. 14/15):

O conceito de cafés especiais está intimamente ligado ao prazer proporcionado pela bebida. Destacam-se por algum atributo específico associado ao produto, ao processo de produção ou ao serviço a ele associado. Diferenciam-se por características como qualidade superior da bebida, aspecto dos grãos, forma de colheita, tipo de preparo, história, origem dos plantios, variedades raras e quantidades limitadas, entre outras. Podem também incluir parâmetros de diferenciação que se relacionam à sustentabilidade econômica, ambiental e social da produção, de modo a promover maior equidade entre os elos da cadeia produtiva.

Além disso, os autores acrescentam a rastreabilidade e a incorporação de serviços como fatores que também contribuíram para a sua diferenciação e, portanto, agregação de valor (ZYLBERSZTAJN; FARINA, 2001).

De modo geral, o café brasileiro tem se diferenciado no mercado (principalmente internacional) pela sua qualidade. A natureza, o clima, solo, altitude, dentre outros fatores como investimentos em tecnologia em seu manejo, uma gestão empresarial agrícola eficiente e sustentável, fizeram o café especial se destacar nos últimos anos (SAES, 2008).

Diante desse ambiente competitivo, dinâmico e instável as organizações buscam se estruturar internamente na tentativa de atender as exigências impostas por este mercado. Neste sentido, surge a Teoria Contingencial, apresentada a seguir.

2.2 A Teoria Contingencial

Diferentemente do caráter universalista das abordagens administrativas clássicas anteriores (representadas pelas teorias Clássica, Burocrática e Escola Científica), a Teoria Contingencial defende que não há uma melhor forma de se organizar internamente, pois isso dependerá do contexto ambiental onde esta empresa está inserida (GUERRA, 2007).

De acordo com Matos (2010), os primeiros estudos da Teoria Contingencial na gestão empresarial surgiram na década de 60 (mais precisamente, em 1958, com Woodward e seu trabalho *Management and Technology*, uma análise da tecnologia como fator contingencial com 100 indústrias inglesas). Posteriormente, em 1965, Woodward publicou com mais detalhes seus achados no livro *Industrial Organization: Theory and Practice*. Ele concluiu que a adequação entre a estrutura organizacional e a tecnologia empregada conduz a um desempenho superior.

Para a Teoria Contingencial uma estrutura simples, com processos manuais e artesanais, gera uma organização razoavelmente informal e orgânica; em organizações com portes maiores, com processos fabris mais sofisticados, como produção em massa e por lote, tem-se organizações mais formais e mecanicistas (MATOS, 2010).

Em resumo, os adeptos desta teoria asseguram que as organizações devem ser vistas como um sistema aberto, passível de adaptação às contingências do ambiente (FAGUNDES *et al.*, 2010). Neste sentido, as organizações sofrem influências tanto do ambiente externo no qual estão inseridas, quanto das alterações internas de sua estrutura, tamanho e estratégias adotadas. Essas alterações contribuem para a remodelagem constante das empresas (MATOS, 2010).

Conforme disposto no Quadro 2, vários estudos contribuíram para a criação e disseminação dessa teoria ao longo dos anos.

Quadro 2 - Estudos pioneiros sobre a Teoria Contingencial

Autores	Fator contingencial	Contribuições
Woodward (1958/1965)	Tecnologia	Estudo seminal sobre a Teoria. Analisou as relações entre tecnologia e estrutura organizacional. A adequação entre a estrutura organizacional e a tecnologia empregada conduz a um desempenho superior.
Burns e Stalker (1961)	Ambiente externo	Taxonomia de estrutura mecanicista <i>versus</i> orgânica. Identificaram cinco níveis de ambiente das organizações desde o estável ao instável. Em ambiente estável, a estrutura mecanicista é mais eficaz. Em ambiente mais dinâmico (elevado grau de mudanças), faz-se necessário uma estrutura mais orgânica.
Chandler (1962)	Estratégia	A estratégia determina a estrutura, que necessita se adaptar.
Lawrence e Lorsch (1967)	Ambiente e Estrutura organizacional	Analisaram as estruturas internas em termos de diferenciação e integração.
Perrow (1967)	Tecnologia e Ambiente	Deu seguimento aos estudos de Woodward (1958), contribuindo com dimensões: a possibilidade de analisar a tecnologia e a previsibilidade ou variabilidade do trabalho.
Thompson (1967)	Tarefa e Tecnologia	Categorização em empresas de “sistema aberto” e “sistema fechado”. Propôs três tipos de tecnologia: tecnologia em elos de sequência, mediadora e intensiva. Analisou também questões contingenciais e o comportamento das pessoas nas organizações.
Mintzberg (1979)	Tecnologia, ambiente interno e externo	Como as empresas formam a sua estrutura organizacional.

Fonte: elaborado pela autora a partir de Guerra (2007), Matos (2010) e Imlau e Gasparetto (2017).

Imlau e Gasparetto (2017) ao citarem o estudo de Burns e Stalker (1961), explicam que o fator contingencial “ambiente” está ligado à estrutura organizacional, relacionando-se à incerteza daquilo que envolve externamente a organização. Trata-se do contexto onde ela se insere, de forma que o ocorrido externamente no ambiente, passa a influenciá-la internamente.

Entretanto, para Chenhall (2003), a incerteza é apenas uma das várias formas de se buscar entender essa relação. Neste sentido, Guerra (2007) acrescenta a taxonomia proposta por Gordon e Miller (1976), onde o “ambiente” pode ser caracterizado de três formas: o dinamismo (com poucas ou rápidas mudanças no mercado), heterogeneidade (similaridade ou diferenciação entre organizações, indivíduos ou outras unidades sociais) e hostilidade ambiental (atitudes ameaçadoras dos concorrentes ou da ameaça de escassez de recursos).

No contexto organizacional, o fator contingencial “tecnologia” possui distintos significados. Em linhas gerais, significa como os processos de trabalho das organizações

operam (como as tarefas realizadas transformam insumos em produtos) e incluem *hardware*, como máquinas e ferramentas, materiais, pessoas, além de *software* e conhecimento (CHENHALL, 2003).

O fator contingencial “estratégia” é “extremamente importante dentro da abordagem contingencial por, pelo menos, dois motivos”. O primeiro, pelo fato de o Planejamento Estratégico ser reconhecido como um modelo de análise detalhada dos ambientes interno e externo. Isso se dá desde a publicação da obra de Ansoff (*Corporate Strategy*, em 1965, onde as organizações passaram a ser vistas como organismos vivos e de interação dinâmica com o ambiente), algo semelhante ao que defende a Teoria Contingencial. E segundo, por escolhas estratégicas, ou seja, a opção de a organização mudar seu posicionamento no mercado, a fim de contornar as pressões advindas desse ambiente (GUERRA, 2007, p. 67).

Já o fator contingencial “estrutura” está associado à especialização formal dos vários papéis executados ou tarefas pelos membros de uma organização, assegurando a realização de tais atividades (CHENHALL, 2003). Lawrence e Lorsch (1967 citado por PIMENTA, 2011) trabalharam a integração como um “estado de cooperação” entre as funções, bem como os fatores organizacionais necessários para que isso ocorra. Para eles, a “estrutura interna” da organização está atrelada ao ambiente no qual ela se insere.

Como forma de auxiliar na gestão da estrutura interna de uma empresa frente as mudanças e exigências de seu ambiente, infere-se os Artefatos da Contabilidade Gerencial (ACG), apresentados a seguir.

2.3 A Contabilidade Gerencial e seus artefatos

A Contabilidade Gerencial pode ser vista como o produto do processo de busca e produção de informação, seja ela operacional ou financeira, para os gestores de uma organização. Neste sentido, todo o processo deve ser direcionado pelos indivíduos internos desta organização, a fim de subsidiar todo e qualquer processo de tomada de decisão (SOUTES, 2006). Sua evolução tem apresentado práticas que buscam construir adequadamente um conjunto de informações para que os tomadores de decisão consigam conduzir as empresas dentro de seu ambiente competitivo (GORLA; LAVARDA, 2012).

De acordo com o estudo IMAP 1 (*Institute of Management Accountants*), realizado pela Federação Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants*), a Contabilidade Gerencial teve seu desenvolvimento no campo da atividade organizacional através de quatro estágios (IFAC, 1998), conforme se apresenta no Quadro 3.

Quadro 3 – Estágios e posicionamentos da Contabilidade Gerencial

Estágios	Períodos	Foco	Contabilidade Gerencial
Estágio 1	Antes de 1950	Custo e controle financeiro, com utilização de tecnologias de orçamento e contabilidade de custos.	Atividade técnica necessária para perseguir os objetivos organizacionais.
Estágio 2	De 1950 a 1965	Fornecimento de informação para o controle e planejamento gerencial, com utilização de tecnologias para análise de decisão e contabilidade por responsabilidade.	Atividade de gerenciamento, mas em um papel de apoio.
Estágio 3	De 1965 a 1985	Redução do desperdício de recursos em processos, com utilização de tecnologias de análise do processo e administração estratégica de custos.	Parte integrante do processo de gestão.
Estágio 4	De 1985 aos dias atuais	Geração ou criação de valor no uso efetivo de recursos, com utilização de tecnologias no exame dos direcionadores de valor ao cliente, valor para o acionista e inovação organizacional.	Parte integrante do processo de gestão.

Fonte: elaborado a partir do IMAP 1 (IFAC, 1998), Grande e Beuren (2011) e Macohon e Beuren (2016).

Esses estágios evolutivos apresentados pelo IFAC (1998) demonstram como as mudanças que ocorrem no ambiente de negócios impactam o trabalho dos contadores gerenciais. A Contabilidade Gerencial dirige-se às necessidades das organizações que operam em contextos dinâmicos e de competição. Esses profissionais contribuem para uma visão e comunicação do retrato global da organização, com clareza e objetividade, a fim de agregar valor a seus clientes (GRANDE; BEUREN, 2011; MACOHON; BEUREN, 2016).

Cada estágio dessa evolução representa as adaptações das organizações frente às mudanças e circunstâncias enfrentadas. Nos últimos estágios, o foco é reduzir a perda ou o desperdício de recursos (em termos financeiros e reais) e conservar ou elevar o seu uso na geração de valor (IFAC, 1998). A Contabilidade Gerencial é vista como o produto do processo dessa evolução cobrindo os quatro estágios (PADOVEZE, 1999).

Desde a publicação do livro *Relevance Lost*, de Thomas Johnson e Robert S. Kaplan (em 1987), onde os autores afirmaram que a Contabilidade Gerencial havia perdido sua relevância, diversos artefatos, a partir disso, foram desenvolvidos (SOUTES, 2006).

Segundo Soutes (2006), tais artefatos podem ser considerados como instrumentos, ferramentas, filosofias, modelos ou sistemas de gestão utilizados pelas empresas. É o caso, por exemplo, do Orçamento, do Planejamento Estratégico, do Custeio Baseado em Atividades (ABC), *Benchmarking*, dentre outros. Neste sentido, é possível sinalizar, em cada um dos estágios evolutivos do IMAP 1 (IFAC, 1998), o surgimento dos principais ACG (Quadro 4).

Quadro 4 - Segregação dos ACG por estágio evolutivo

	Estágio 1	Estágio 2	Estágio 3	Estágio 4
Foco	Determinação do custo e controle financeiro	Informação para controle e planejamento gerencial	Redução de perdas de recursos no processo operacional	Criação de valor através do uso efetivo dos recursos
Métodos e sistemas de custeio	Custeio por absorção Custeio Variável Custeio Padrão	x	Custeio Baseado em Atividades (ABC) Custeio Meta (<i>Target Costing</i>)	x
Métodos de mensuração e avaliação de desempenho	Retorno sobre o investimento (ROI)	Preço de transferência Moeda constante Valor presente	<i>Benchmarking</i>	<i>Economic Value Added</i> (EVA)
Filosofias e modelos de gestão	x	Orçamento Descentralização	<i>Kaizen</i> <i>Just in Time</i> (JIT) Teoria das Restrições Planejamento estratégico Gestão Baseada em Atividades (ABM)	Simulação Gestão Econômica (GECON) <i>Balanced Scorecard</i> (BSC) Gestão Baseada em Valor (VBM)

Fonte: adaptado de Soutes (2006).

Soutes (2006) segregou os ACG em tradicionais e modernos, conforme Quadro 5.

Quadro 5 - ACG Tradicionais e Modernos

Caracterização	Estágios	Artefato
Tradicionais	1º Estágio	Custeio por absorção; Custeio variável; Custeio padrão e Retorno sobre investimento (ROI).
	2º Estágio	Preço de transferência; Moeda constante; Valor presente; Orçamento e Descentralização.
Modernos	3º Estágio	Custeio Baseado em Atividades (ABC); Custeio meta (<i>Target costing</i>); <i>Benchmarking</i> ; <i>Kaizen</i> ; <i>Just in time</i> ; Teoria das restrições; Planejamento estratégico e Gestão ABM.
	4º Estágio	EVA (<i>Economic Value Added</i>); Simulação; Gecon e <i>Balanced Scorecard</i> .

Fonte: elaborado a partir de Soutes (2006).

Para Soutes (2006), são artefatos tradicionais todos aqueles elencados nos estágios 1 e 2, bem como considerados modernos, aqueles elencados nos estágios 3 e 4 da evolução da Contabilidade Gerencial pelo IMAP 1, do IFAC (1998).

Como apresentado, os ACG surgiram à medida que as organizações e o contexto exigiram. No Quadro 6, são apresentadas breves definições sobre os principais ACG, a partir de Soutes (2006).

Quadro 6 - Definição dos principais ACG

Artefato	Definição
Custeio por absorção	Considera como custo de produção apenas os custos variáveis incorridos, ou seja, só são alocados aos produtos os custos variáveis. Os custos fixos são considerados despesas do período, indo diretamente para os estoques e resultados.
Custeio Baseado em Atividades (ABC)	Também conhecido como Método de Custeio ABC, a formação dos custos dos produtos é baseada nas atividades que provocam o consumo de recursos. Essas atividades, conforme são requeridas, formam os custos dos produtos.
Custeio Padrão	É uma forma ou sistema que permite a mensuração dos fatores de produção, não sendo considerado um método de custeio (não substitui os sistemas de apuração de custos). O custo padrão atua como um guia do processo de detecção dos desvios e aponta para a direção das causas. O cálculo e alocação dos custos, realmente incorridos aos produtos, devem ser analisados por outro método de custeio.
Custeio Meta (Target Costing)	O preço de venda é estabelecido levando em consideração o mercado e as margens objetivadas pela empresa. A definição dos custos se dá na fase inicial do desenvolvimento de um novo produto ou produto reprojeto (fase de projeto). O foco é a satisfação do consumidor, otimizando seu custo de propriedade em toda a estrutura organizacional, além do Ciclo de Vida do Produto, gerando valor.
Preço de transferência	É o mecanismo, método ou conjunto de regras usadas pela empresa para distribuir suas receitas conjuntamente arrecadadas entre as subunidades da empresa.
ROI (Retorno sobre o Investimento)	É o retorno obtido frente ao investimento realizado. Para seu cálculo, não devem ser consideradas as despesas financeiras, já que são derivadas de Financiamento (Passivo) e não do Ativo (Investimento). Parte desse retorno será remunerar o capital de terceiros (Despesas Financeiras) e parte para capital próprio (Lucro Líquido do proprietário). O desempenho global é obtido na soma dos dois.
Benchmarking	Pode ser entendido como a comparação sistemática de processos e desempenhos, na busca por novos padrões e/ou processos organizações ou na melhoria destes.
EVA (Economic Value Added)	Pode ser entendido como um modelo de avaliação complexo, onde o valor da empresa é dado pela adição ao capital do acionista do valor presente e econômico, considerando o custo de capital investido e expectativa de crescimento.
Orçamento	É a ferramenta de controle por excelência, pois envolve não apenas o setor operacional da empresa, como também todos os setores. Este instrumento auxilia o planejamento e o controle das empresas a curto prazo.
Kaizen	Processo de gestão onde se busca o aprimoramento contínuo e gradual, implementado de forma ativa e comprometida por todos os funcionários de uma empresa no que e como as coisas são feitas.
JIT (Just in Time)	Filosofia japonesa de gestão da produção, que tem como foco o gerenciamento do estoque. Entende-se que, com planejamento e controle, é possível reduzir os estoques de produção ou até mesmo eliminá-los, reduzindo custos, consequentemente.
Teoria das Restrições	Filosofia de gerenciamento de recursos de produção, onde se tem como medidas e indicadores exclusivamente financeiros como: Lucro Líquido, Retorno sobre o Investimento e Fluxo de Caixa.
Planejamento estratégico	Processo onde se define programas que irão nortear toda a utilização de recursos organizacionais e como serão organizados nos vários anos seguintes.
ABM (Gestão Baseada em Atividades)	Também conhecido como ABC de segunda geração, a ABM utiliza o custeio baseado em atividade (ABC) e caracteriza-se por decisões estratégicas, apoiando o planejamento, execução e mensuração do custo das atividades para obter vantagens competitivas.
GECON	É um modelo de gestão econômica onde se visa apurar o valor econômico de uma empresa tendo como base as transações realizadas por ela em cada momento. O GECON emprega o conceito de custo de oportunidade na remuneração dos valores investidos na empresa, considerando a avaliação de desempenho de gestores e o resultado das áreas operacionais.
BSC (Balanced Scorecard)	Conhecido também por “painel equilibrado de indicadores”, o BSC permite a empresa localizar problemas, definir rumos, prever turbulências e entender para onde se vai. Através de um balanceamento de quatro perspectivas de cunho financeiro e não financeiro, a saber: a financeira, a do cliente, a do processo interno e a de aprendizado e crescimento, busca gerenciar informações estratégicas em um relatório único de gestão.

(Continua)

(Conclusão)

Artefato	Definição
VBM (<i>Value Based Management</i>)	A Gestão Baseada em Valor é um método de gestão integrado relacionados com recompensas por desempenho, que se tem como foco a maximização do valor do acionista, especialmente o custo de capital. O método exige planejamento, avaliação, compensação e comunicação organizacional.

Fonte: elaborada pela autora a partir de Soutes (2006).

De modo geral, estudos anteriores sobre a investigação do uso de ACG já foram evidenciados em empresas de manufatura (HALDMA; LÄÄTS, 2002); comércio, indústria e serviços (SOUTES, 2006; OYADOMARI *et al.*, 2008); micro, pequenas e médias empresas industriais (LIMA; IMONIANA, 2008; PAULO; CINTRA, 2018; SPANHOLI, 2018; OLIVERIA *et al.*, 2020); empresa familiar (OLIVEIRA; BEUREN, 2009); organizações sem fins lucrativos (MÁRIO *et al.*, 2013; GODOY; RAUPP, 2017); empresas do setor sucroenergético do Brasil (SILVA; OLIVEIRA; 2022); cooperativas (FERRARI; DIEHL; SOUZA, 2011); e, por fim, cooperativas agropecuárias (ISIDORO *et al.*, 2012; REIS; TEIXEIRA, 2013; IMLAU *et al.*, 2016; IMLAU; GASPARETTO, 2017; TARIFA; ALMEDIDA, 2018; TARIFA; REIS; ALMEIDA, 2019).

Diante disso, é importante ressaltar os estudos de Isidoro *et al.* (2012) onde foram identificados os ACG mais utilizados pelas 13 cooperativas agropecuárias da amostra do estudo (que estão entre as Melhores e Maiores de 2010 da Revista Exame). Os resultados indicaram que o Planejamento Estratégico e o Orçamento foram os ACG mais utilizados, enquanto que o GECON e o EVA foram os menos utilizados. Os autores concluíram que o desempenho da cooperativa não depende necessariamente da utilização de artefatos mais avançados de contabilidade, já que as cooperativas com melhores desempenhos ficaram classificadas no estágio 3 da Contabilidade Gerencial. No entanto, 13% da amostra estavam no estágio 4, o que sugere a adoção de ACG mais modernos.

Reis e Teixeira (2013) verificaram a utilização de ACG, tradicionais e modernos, em cooperativas agropecuárias de Minas Gerais e sua relação com o porte e desempenho financeiro. Concluíram que há uma predominância de ACG considerados tradicionais e que o porte não implica na utilização de artefatos modernos. Dentre os artefatos mais utilizados estão a Simulação; o Custeio por absorção; o Orçamento e o Custeio variável.

Imlau *et al.* (2016) buscaram evidenciar a utilização de práticas de gestão em 20 cooperativas de produção agropecuária da região norte do Estado do Rio Grande do Sul. Assim como os estudos anteriores supramencionados, mostraram que há predominância de

artefatos tradicionais sendo utilizados nessas cooperativas, dos quais, destacam-se o Planejamento Estratégico e o Orçamento.

Imlau e Gasparetto (2017), também pesquisaram cooperativas agropecuárias do estado do Rio Grande do Sul. Verificaram a relação entre a adoção de práticas de Contabilidade Gerencial e fatores contingenciais. Também constataram que os artefatos considerados tradicionais são os mais adotados em relação aos modernos nas práticas contábeis dessas organizações. Ao relacionarem tais práticas à Teoria Contingencial, identificaram que artefatos modernos foram percebidos em ambientes mais dinâmicos, de alta tecnologia ou de maior porte.

Tarifa e Almeida (2018) investigaram as cooperativas agropecuárias paranaenses de níveis de práticas de contabilidade gerencial, mas também tipificações de cultura organizacional. Há também predominância de artefatos tradicionais, como rateio dos custos, orçamentos flexíveis e *payback* para investimentos de capital. Os ACG mais utilizados foram o Orçamento e o Planejamento Estratégico. Os menos utilizados foram o EVA, a Simulação e o BSC.

Já Tarifa, Reis e Almeida (2019) tiveram como base teórica a classificação dos estágios evolutivos de Contabilidade Gerencial do IMAP 1 do IFAC (1998), investigando 38 cooperativas agropecuárias paranaenses. Os achados se alinham aos estudos anteriores já apontados no que tange a adoção de ACG mais tradicionais se destacando nessas organizações, tendo um uso mais elevado de artefatos concentrados nos estágios 1 e 2, ainda que com algumas práticas dos estágios 3 e 4. Ressalta-se a utilização do Custeio por absorção, do Orçamento e do Planejamento Estratégico; tendo baixo grau de adoção o Custeio alvo, EVA e BSC.

O Quadro 7 apresenta uma síntese dos principais estudos empíricos que se relacionaram a investigação do uso de artefatos e/ou práticas da Contabilidade Gerencial (que envolvem utilização de ACG) em cooperativas agropecuárias.

Quadro 7 – ACG em cooperativas agropecuárias

Estudos	Objetivo	Principais achados	ACG mais utilizados*	ACG menos utilizados*
Isidoro <i>et al.</i> (2012)	Identificar as ferramentas gerenciais definidas pelo IFAC (1998) que são utilizadas pelas cooperativas e se estas impactam ou não o resultado.	As cooperativas vêm utilizando artefatos, sendo que poucas (13%) estão no quarto estágio. O desempenho não depende da utilização de artefatos modernos.	Planejamento estratégico; Orçamento.	GECON; EVA.

Continua

Conclusão

Estudos	Objetivo	Principais achados	ACG mais utilizados*	ACG menos utilizados*
Reis e Teixeira (2013)	Verificar a utilização dos artefatos tradicionais e modernos de contabilidade gerencial em cooperativas agropecuárias e analisar a relação com seu porte e desempenho financeiro.	Identificaram a prevalência da utilização de artefatos tradicionais. O porte não implica na utilização de artefatos modernos.	Simulação; Custeio por absorção; Orçamento; Custeio variável.	BSC; <i>Kaizen</i> ; EVA; ABC; JIT; Custeio meta.
Imlau <i>et al.</i> (2016)	Evidenciar a utilização de práticas de gestão em cooperativas de produção agropecuária da região norte do Estado do Rio Grande do Sul.	Algumas cooperativas adotam o planejamento estratégico; fluxo de caixa; planejamento e controle orçamentário; desenvolvem estratégias de precificação e comercialização de produtos; participam de redes de cooperação.	Planejamento Estratégico; Orçamento.	Não foi citado.
Imlau e Gasparetto (2017)	Investigar a adoção de práticas de Contabilidade Gerencial em cooperativas de produção agropecuária do estado do Rio Grande do Sul.	Práticas tradicionais de contabilidade gerencial são mais adotadas que práticas modernas.	Custeio variável; Simulações; Orçamento; Planejamento Estratégico.	Gestão ABM; Teoria das Restrições; Custeio Meta; <i>Kaizen</i> ; BSC; JIT; EVA.
Tarifa e Almeida (2018)	Investigar as características das cooperativas agropecuárias paranaenses com tipificações de cultura organizacional predominantes e os níveis de práticas de Contabilidade Gerencial semelhantes.	Há todos os estágios de práticas de Contabilidade Gerencial, com a predominância de ACG mais tradicionais, como rateio dos custos, orçamentos flexíveis e <i>payback</i> para investimentos de capital.	Orçamento; Planejamento Estratégico;	EVA; Simulação; BSC.
Tarifa, Reis e Almeida (2019)	Investigar os níveis de adoção e práticas de contabilidade gerencial nas cooperativas agroindustriais paranaenses.	A maioria das cooperativas utiliza em grau mais elevados as práticas de Contabilidade Gerencial dos níveis 1 e 2 (artefatos tradicionais).	Custeio por absorção; Orçamento; Planejamento Estratégico.	Custeio alvo; EVA; BSC.

* Citados apenas ACG elencados por Soutes (2006).

Fonte: elaborado pela autora (2022).

Em resumo, percebe-se que a maioria dos estudos sobre o tema estão mais concentrados na região sul do país, salvo Isidoro *et al.* (2012) e Reis e Teixeira (2013). Os ACG mais adotados por essas cooperativas são aqueles considerados tradicionais, caracterizados nos estágios 1 e 2, salvo alguns modernos apontados do estágio 3 do IMAP 1 (IFAC, 1998). Neste sentido, destacaram-se: Custeio por Absorção e o Orçamento (Estágios 1 e 2, respectivamente) e o Planejamento Estratégico (Estágio 3). Os artefatos menos utilizados estão, na sua grande maioria, no estágio 4, destacando-se o BSC e o EVA.

Por fim, vale mencionar um estudo recente realizado por Souza, Russo e Guerreiro (2020) sobre a utilização de ACG em 149 empresas do Brasil, listadas no anuário Melhores &

Maiores, pela revista Exame. Das 17 práticas contábeis gerenciais pesquisadas, as três mais utilizadas pela amostra foram: Orçamento (45 empresas, 30% da amostra), Análise de Variações Orçamentárias (37 empresas, 25% da amostra), somando juntas 55% da amostra, além do Planejamento Estratégico (42 empresas, 28% da amostra). Este resultado se aproxima dos achados das pesquisas em cooperativas agropecuárias, evidenciando a alta representatividade do uso de tais artefatos em outros setores empresariais.

2.4 Marketing e o Composto de Marketing para Cooperativas (CMC)

A seguir são apresentados alguns conceitos de Marketing e sua aplicação em cooperativas. Na sequência, é abordado o Composto Tradicional de Marketing (4 P's) e o CMC.

2.4.1 O Marketing

O marketing exerce um papel fundamental na vida das pessoas e das organizações, pois ele está presente em toda parte, seja formal e informalmente. Sua importância se estende a toda a sociedade, pois é através dele que novos produtos são introduzidos no mercado e apresentados aos consumidores, para que satisfaçam suas necessidades e desejos, facilitando e melhorando suas vidas (KOTLER; KELLER, 2012).

Sua função, na antiga Roma, representava o ato de comercializar produtos. Naquela época, tudo que se produzia, se vendia. Não havia a necessidade de um esforço de vendas, sendo o marketing considerado como algo desnecessário. Foi apenas na década de 1940, nos Estados Unidos, onde se constatou sua necessidade, tendo como foco não mais o produto, mas o cliente (COBRA, 2002).

O termo “marketing”, como é empregado nos dias atuais, vem do inglês “*market*” (mercado) e “*ing*”, sufixo que dá sentido de ação, significando “ação no mercado” (LAS CASAS, 2013). Porém, muito se discutiu sobre seu significado ao longo dos anos. Até 1960, pouco se inovou quando a Associação Americana de Marketing - *American Marketing Association* (AMA), a mais importante comunidade representativa dos pensadores na área, cita a contribuição de Jerome McCarthy, incluindo no conceito a satisfação dos consumidores, aliando-o aos interesses e objetivos da empresa.

Las Casas (2013, p. 10), apresenta o Marketing como:

A área de conhecimento que engloba todas as atividades concernentes às relações de troca, orientadas para a satisfação dos desejos e necessidades dos consumidores, visando alcançar determinados objetivos de empresas ou indivíduos, considerando sempre o ambiente de atuação e o impacto que essas relações causam no bem-estar da sociedade

Em resumo, o “Marketing é a atividade, conjunto de instituições e processos para criar, comunicar, entregar e trocar ofertas que tenham valor para clientes, parceiros e a sociedade em geral” (AMA, 2017).

A década de 1970 foi registrada por contribuições valiosas de autores como McCarthy e Kotler. O primeiro com a contribuição de Micro e Macroambiente de Marketing, sendo Microambiente aquele onde clientes e empresa satisfazem suas necessidades, por meio das atividades comerciais de compra e venda entre ambas as partes, enquanto o Macroambiente representa fatores econômicos em prol da sociedade. Kotler acrescentou elementos nessa discussão, ampliando a visão no sentido de afirmar a necessidade de gerenciar os elementos através da análise, planejamento, implementação e controle que satisfaçam as trocas de forma efetiva (SANTOS; CARVALHO; PACHECO, 2019).

As décadas de 1980 e 1990 foram acompanhadas e estimuladas com preocupações das empresas quanto à melhoria das relações com seus clientes e maior competitividade (ROCHA; LUCE, 2006). Os anos 90 marcam uma ruptura no marketing, apontando para a coexistência, além do marketing transacional, o relacional ou de relacionamento. A partir daí surgem diversos estudiosos na busca do entendimento do Marketing de Relacionamento (TARGINO; URDAN; CHAUVEL, 2013).

De acordo com Scussel *et al.* (2017), o Marketing de Relacionamento teve sua origem no artigo seminal de Berry (1983), o qual, em sua essência, consiste em atrair, manter e desenvolver relacionamentos com clientes. Para Berry, conquistar o cliente é apenas uma etapa do processo, devendo o marketing solidificar o relacionamento com esse cliente para que ele se torne leal. Cabe ao marketing estabelecer relacionamentos sustentáveis de longo prazo para atrair cada vez mais clientes e manter uma relação duradoura com aqueles já conquistados.

“Embora o Marketing de Relacionamento tenha trazido uma contribuição valiosa ao desenvolvimento do campo, não se tornou uma nova disciplina”. Assim, seus conceitos e construtos relacionais complementaram a perspectiva transacional, sem substituí-la, coexistindo-as no mercado (ROCHA; LUCE, 2006, p. 88).

Apesar de referências sobre marketing em cooperativas serem restritas (ROSSÉ *et al.*, 2016), ele é visto como um componente estratégico, agindo como um “processo interativo de

todas as atividades e unidades organizacionais da cooperativa com as necessidades e expectativas dos cooperados e mercados atuais e potenciais” (OLIVEIRA, 2012, p. 45).

O Marketing “obriga a cooperativa a mostrar à sociedade o que está fazendo, onde pretende chegar, que públicos pretende atender, quais os desejos e necessidades serão atendidos, que melhorias serão implementadas e qual será a eficácia dos serviços” (ROSSÉ *et al.*, 2016, p. 450).

A maioria das cooperativas possui departamentos próprios de marketing, buscando não apenas se diferenciar e se posicionar no mercado, como também se comunicar de forma efetiva com seus associados e cooperados, clientes e equipe de colaboradores (COUTINHO; CARDOSO, 2019).

A adoção de práticas de marketing de forma contínua nas cooperativas tem possibilitado, a essas organizações um crescimento sólido de suas receitas e sobras, aumentando sua contribuição social. No entanto, para que isso ocorra é preciso que as decisões específicas da função de marketing sejam bem estabelecidas. Para auxiliar nesse processo, há uma ferramenta conhecida como *Mix* de marketing ou Composto de Marketing (ROSSÉ *et al.*, 2016), conforme se apresenta a seguir.

2.4.2 Composto de Marketing e o CMC

O Composto de Marketing, conhecido inicialmente como 4 P's (Quadro 8): *product*/produto, *price*/preço, *promotion*/promoção e *place*/praça, foi criado por Jerome McCarthy, em 1950. Cada “P” do composto representa os pilares básicos de qualquer estratégia de marketing (SANTOS; CARVALHO; PACHECO, 2019). Não há uma hierarquia entre eles, ou seja, não há um “P” que deva ser melhor trabalhado, em termos de estratégias, do que outro. Todos têm o mesmo grau de importância e por isso a atenção do profissional de marketing (LIMA, 2020).

Porém, diversos estudos foram desenvolvidos ao longo dos anos sobre esses elementos ou variáveis do Composto de Marketing. A maioria desses estudos, tanto nacionais quanto internacionais, propôs a inclusão de novos “P’s” ao Composto de McCarthy. Neste sentido, destacam-se os estudos de Booms e Bitner (1981) e Londre (2009). Os primeiros acrescentam 3 P's, tendo como foco o marketing de serviços: *Physical Evidence* (Evidência Física); *Process* (Processos) e *People* (Pessoas). Já Londre (2009), acrescenta ao modelo de Booms e Bitner (1982) o “P” *Partnerships*, ou seja, Parcerias (SANTOS *et al.*, 2019).

Quadro 8 – Composto de Marketing (4 P’s)

“P”	Descrição
Produto	Envolve todas as estratégias relacionadas ao produto/serviço a adequação à necessidades e desejos dos clientes, como: lançamentos; variedade; qualidade; <i>design</i> ; características; nome da marca; embalagem; tamanhos; serviços; garantias; devoluções.
Preço	Estratégias envolvendo descontos, bonificações, prazo de pagamento, condições de financiamento, de modo que, gere vantagem competitiva e diferenciação para cada produto, maximizando retorno para a empresa e parceiros.
Praça	Tudo que se relaciona à canais de vendas, locais, cobertura e sortimentos, além de estoque, armazenagem, transporte/distribuição física e logística; para que o produto esteja no lugar certo, no momento certo para que o cliente compre e satisfaça suas necessidades.
Promoção	Relativas aos investimentos em estratégias e atividades de comunicação, como ato de divulgar todas as ações de marketing, como: propaganda; publicidade; força de vendas; relações públicas; marketing direto; eventos e seminários; promoção de vendas através de sorteios, prêmios, descontos de preços e brindes.

Fonte: elaborado pela autora a partir de Kotler e Keller (2012).

Santos *et al.* (2019) estudando as especificidades do cooperativismo, através de seus pilares (Quadro 1: Princípios básicos do cooperativismo), propõem um Composto de Marketing para Cooperativas (CMC) ou também chamado 6 P’s do Cooperativismo: uma mescla dos modelos de McCarthy; Booms e Bitner; e Londre, citados acima, resultando no composto: Produto, Preço, Promoção, Praça, Pessoas e Parcerias (Quadro 9).

Quadro 9 – Composto de Marketing para Cooperativa (CMC)

Compostos	Descrição
Produto	Constituem os bens e serviços ofertados pelos cooperados ou pelas cooperativas, podendo ser adquiridos por eles ou por consumidores finais, com o intuito de ofertar os bens e serviços ao menor custo possível de aquisição, garantindo a maior satisfação do cooperado e do consumidor final.
Preço	No cooperativismo, o princípio é o da atribuição do preço justo, dado que o ganho não é visado com base em lucros e sim no que sobra para satisfazer as necessidades e desejos dos cooperados, <u>garantindo uma qualidade de vida mais digna e justa para eles.</u>
Praça	Será toda a área de atuação da cooperativa, na qual ela irá atuar de forma reguladora, pois tem essa função social, uma vez que regula as ações de mercado por empregar um grande número de pessoas, bem como por negociar com grande parte de fornecedores um volume muito grande de matéria prima.
Promoção	As promoções quando ocorridas pelas cooperativas, são fontes reguladoras das concorrências, pois como se trata de um tipo de organização de grande poder de comercialização, ela influencia seus concorrentes de maneira a regular o mercado promocional. Como a cooperativa não visa lucro, suas promoções são mais acessíveis aos consumidores, o que faz com que o mercado concorrencial também siga essa metodologia.
Parcerias	Constituem as alianças estratégicas com <i>Joint Ventures</i> e outras cooperativas, no sentido de alavancar os negócios e ou fortalecer o movimento cooperativista, como forma de sobreviver em um mercado tão competitivo.
Pessoas	É a base do cooperativismo, pois ela é uma sociedade de pessoas e não de capital. Valores como humanismo, igualdade, solidariedade e equidade serão sempre os pilares norteadores do movimento, em todos os momentos nos quais as pessoas estão envolvidas serão valorizadas, valoriza-se o “ser” e não o “ter”.

Fonte: Santos *et al.* (2019, p.22).

Santos *et al.* (2019) justificam a escolha da inclusão do “P” Pessoas e do “P” Parcerias aos 4 P’s básicos do composto, pelos valores do cooperativismo. Desta forma, os “P’s” acrescentados representam:

(i) Pessoas: por valorizar os indivíduos como o principal capital da sociedade, principalmente seus cooperados, na satisfação de suas necessidades, além das demais pessoas envolvidas e comunidade;

(ii) Parcerias: uma vez que um dos princípios do cooperativismo é a intercooperação, a união de cooperativas para se tornarem mais fortes e competitivas no mercado.

Por se tratar de um estudo recente, não foram encontrados estudos empíricos anteriores sobre o CMC proposto por Santos *et al.* (2019). Neste sentido, buscou-se estudos tendo como foco os 4 P’s do Tradicional Composto de Marketing (uma vez que o CMC contém os 4 P’s tradicionais) em cooperativas agropecuárias e/ou cooperativas cafeeiras. Os estudos anteriores sobre os 4 P’s em cooperativas agropecuárias se concentraram na cultura da soja e/ou milho e derivados (MARX, 2011; ARAÚJO, 2013; PERES *et al.*, 2020); soja e arroz (ROSSÉ *et al.*, 2016); verduras, legumes, raízes, entre outros (CONTRIGIANI *et al.*, 2020); e café (VILAS BOAS, 2002), do qual se pesquisaram, além das cooperativas, outros agentes da cadeia do agronegócio do café.

Marx (2011) realizou uma pesquisa entrevistando 250 produtores de soja da COOPAVEL (Cooperativa Agroindustrial), sediados em 19 municípios da região Oeste do Paraná/PR. A partir da percepção de cada respondente da importância dada a cada estratégia do Composto de Marketing, foi possível sugerir medidas e ações corretivas para cada um dos “P’s” trabalhados (no quadro 10, estão as estratégias percebidas).

Araújo (2013) realizou um estudo para analisar a gestão de marketing no agronegócio, especificamente no contexto da Associação dos Produtores de Soja e Milho do Estado de Mato Grosso (Aprosoja/MT). O estudo não apenas abrange o Composto de Marketing, como outras ferramentas utilizadas para uma gestão mais eficiente, além de apontar o “P” de Pessoas na análise. Na Aprosoja/MT há adoção de práticas mais avançadas de marketing (ações a nível estratégico e institucional), com uma forte atuação quanto ao Marketing de Relacionamento, além do tático, pela adoção dos 4 P’s tradicionais.

Rossé *et al.* (2016) entrevistaram associados, diretores e gestores da cooperativa Cotrisel, no município de Restinga-Sêca/RS, trabalhando a cultura do arroz e da soja na unidade. Através da coleta e análise de 30 percepções sobre o composto de marketing da cooperativa (além da imagem da marca), possibilitou os pesquisadores uma análise de cada variável, sugerindo melhorias.

Contrigiani *et al.* (2020), realizaram um estudo de imagens utilizadas para a divulgação das cestas de alimentos pela cooperativa Cooperflora, localizada entre as cidades de Americana e Cosmópolis, região metropolitana de Campinas/SP. Evidenciaram que a utilização do Composto Tradicional de Marketing ou 4 P's foi uma forma que a cooperativa encontrou para escoar sua produção de maneira economicamente viável e sustentável.

Peres *et al.* (2020), realizaram um estudo sobre a cooperativa Comigo, com foco nas estratégias do Mix de Marketing (4 P's) adotadas pela empresa. Para tanto, os autores entrevistaram o gerente da loja agropecuária sediada em Iporá-GO, que relatou as principais estratégias da cooperativa para a venda de rações, suplementos minerais, farelo, óleo e semente de soja, semente de milho e fertilizantes. Segundo o estudo, todas as ações de marketing são trabalhadas pela sede da cooperativa, em Rio Verde/GO, através de uma empresa de assessoria e comunicação. No entanto, o estudo não detalha quais são essas estratégias de marketing e como foram avaliadas em relação à sua eficácia.

O Quadro 10 sintetiza os estudos anteriores da análise e adoção dos 4 P's de Marketing em cooperativas agropecuárias brasileiras.

Quadro 10 – Estudos anteriores sobre os 4 P's em cooperativas agropecuárias brasileiras

Estudos	Objetivo/Questão de Pesquisa	Elementos do Composto de Marketing				
		Estratégias	P1	P2	P3	P4
Marx (2011)	Quais variáveis de maior percepção do marketing-mix para os clientes de sementes de soja e quais as estratégias indicadas?	Qualidade da semente; Assistência técnica; Dias de campo.	x			
		Valores diferenciados; Descontos promocionais; Sistema de troca; Financiamentos agrícolas.		x		
		Disponibilidade da semente em momento oportuno (plantio).			x	
		Veículos de comunicação: TV, internet e jornal. Eventos: feiras, dias de campo e palestras; Promoção de vendas.				x
Araújo (2013)	Descrever e analisar a gestão de marketing das cooperativas do agronegócio brasileiro, tendo por base a Aprosoja/MT.	Comercialização de milho/soja. Serviços: Projetos e eventos com foco no associado (circuitos e programas); Inovação e Responsabilidade social e ambiental.	x			x
		Cotação de mercado (milho e soja).		x		
		Mercado nacional e internacional. Núcleos regionais instalados nos sindicatos rurais das maiores cidades sojicultoras do estado.			x	
		Campanhas, programas e eventos; Palestras e treinamentos; Veículos de comunicação: TV; rádio; <i>outdoors</i> ; <i>site</i> e redes sociais (Twitter, Facebook, Flickr e YouTube). Propagandas. Boletins eletrônicos (SMS diários) e de mercado. Parcerias e Projetos nacionais e internacionais. Assessoria de imprensa e Relações Públicas.				x

Continua

Conclusão

Estudos	Objetivo/Questão de Pesquisa	Elementos do Composto de Marketing				
		Estratégias	P1	P2	P3	P4
Rossé <i>et al.</i> (2016)	Analisar a eficiência do marketing praticado pela Cotrisel, às vistas do composto de marketing e da exploração da marca Cotrisel.	Mix de produtos; Qualidade do produto e da assistência técnica; Credibilidade e transparência da marca.	x			
		Melhores preços dos insumos; Forma de pagamento; Concessão de créditos e financiamentos; Flexibilidade nos prazos.		x		
		Entrega e distribuição do insumo; Localização e pontos de recebimento.			x	
		Veículos de comunicação: rádio e jornal, <i>site</i> da cooperativa. Dias de campo, seminários e palestras técnicas.				x
Contrigiani <i>et al.</i> (2020)	Analisar as ferramentas de marketing utilizadas pela Cooperflora para a comercialização de cestas agroecológicas.	Mix de produtos das cestas; Diferencial: produtos naturais;	x			
		Preço justo (pesquisa informal).		x		
		Local mais próximo (mercado). Comercialização direta (produtor e consumidor)			x	
		Marketing Digital; Veículos de comunicação: internet – mídias sociais (Facebook, Instagram e WhatsApp).				x
Peres <i>et al.</i> (2020)	Realizar um levantamento das estratégias de marketing adotadas pela cooperativa Comigo – Unidade de Iporá/GO, considerando ser esta a maior fornecedora de insumos agropecuários no município.	Mix de produtos (marcas próprias e empresas parceiras); Assistência Técnica.	x			
		Promoções mensais; Diversidade na forma de pagamento.		x		
		Unidades (lojas agropecuárias); Pontos estratégicos (logística); Estoques diversificados.			x	
		Revista mensal informativa; Panfletos promocionais; Veículos de comunicação: rádio, mídia digital (WhatsApp). Eventos: dias de campo.				x

(P1 = Produto; P2 = Preço; P3 = Praça; P4 = Promoção)

Fonte: elaborado pela autora (2022).

Por fim, cita-se o estudo de Vilas Boas (2002) sobre a análise das estratégias do Composto de Marketing dos agentes da cadeia do agronegócio do café, das regiões do Sul de Minas e do Cerrado Mineiro. O autor apresenta as principais estratégias utilizadas pelos agentes das três mais importantes dimensões da cadeia agroindustrial do café: produção agrícola, industrial e distribuição e consumo. Porém, dado o objeto deste estudo, se analisou apenas o agente “cooperativas”, como um dos elementos da cadeia. As estratégias de marketing adotadas por essas cooperativas de café foram descritas no Quadro 11.

Quadro 11 – Estratégias de marketing das cooperativas do Sul de Minas e Cerrado Mineiro

Estratégias de marketing observadas nos agentes cooperativas	Composto de Marketing				Comentários
	P1	P2	P3	P4	
Ações de campo visando transmitir informações para produção de café de qualidade	x				Todas as cooperativas
Identificação dos produtos armazenados por produtor	x				Cooperativas que trabalham com certificação de origem e cafés especiais
Desenvolvimento de produtos (torrefação e moagem)	x				Cooperativas que absorveram processo de industrialização
Implementação do programa de certificação de origem	x				Cooperativas do Cerrado; em processo de implantação no Sul de Minas
Comercialização de diversos padrões de cafés	x				-
Oferecimento de estrutura de armazenamento, rebeneficiamento, comercialização, assistência técnica, loja de insumos	x				Normal em todas cooperativas (exceto cooperativas do CACCER que não possuem lojas de insumos)
Desenvolvimento de estratégias de preços diferenciados (valor agregado proporcionado pelo processo de certificação de origem e cotações de café especiais)		x			Cafés <i>commodity</i> , especiais e certificação de origem; cafés industrializados (quando absorve processo de torrefação e moagem)
Direcionamento e adequação das propriedades para a produção específica de determinados tipos de café	x	x			Características geográficas, produção, sociais e ecológicas
Desenvolvimento de marcas próprias		x			Agregar valor ao produto aumentando margem de lucro
Desenvolvimento de novos canais de distribuição: varejos e casas especializadas e venda direta em supermercados			x		Propiciado pelo desenvolvimento de produtos através da verticalização com absorção do processo de industrialização
Venda direta à indústria			x		Propiciada principalmente pelos cafés especiais, além dos cafés <i>commodity</i> .
Exportação direta			x		Estratégia de verticalização utilizada por algumas cooperativas nas duas regiões
Visitações periódicas aos clientes e promoção de visitas às cooperativas e região				x	Comum a todas as cooperativas
Participação em seminários nacionais e internacionais relacionados ao café				x	Depende da estrutura financeira da cooperativa e atuação ou não na Exportação
Desenvolvimento de concursos e prêmios de qualidade				x	Desenvolvido pela maioria das cooperativas
Informativo televisão – Pausa do Café				x	Sul de Minas – Cooparaíso
Utilização de veículos de difusão como televisão e rádio, veículos de exposição pública como folders, cartazes, pôsteres e outdoor, veículos impressos como jornais e revistas e o uso da internet				x	Utilizado pela maioria das cooperativas, de acordo com necessidade e condição da cooperativa
Divulgação de concursos qualidade				x	Utilizado pelas cooperativas que desenvolvem os concursos
Visitas de jovens e estudantes à cooperativa para divulgá-la e promover o café				x	Ações eventuais

(P1 = Produto; P2 = Preço; P3 = Praça; P4 = Promoção)

Fonte: Vilas Boas (2002, p. 147/148).

Neste sentido, cabe ao Gerente de Marketing obter informações do ambiente (micro e macroambiente) para, a partir dessas informações, adaptar o Composto de Marketing na busca da satisfação dos clientes, através de objetivos e metas organizacionais. Neste sentido, a obtenção de informações (de forma precisa e oportuna) é crucial para a tomada de decisão e, conseqüentemente, melhor desempenho (LAS CASAS, 2013).

O desempenho nas empresas é fundamental, uma vez que, finanças, operações, contabilidade e outras funções organizacionais não terão sentido se não houver uma demanda por esses produtos (bens e serviços) que sejam suficientes para gerar lucro para o negócio (KOTLER; KELLER, 2012).

Assim, “a determinação dos rumos estratégicos de uma organização resulta do equilíbrio entre os anseios dos vários atores da estrutura empresarial” (DINIZ *et al.*, 2013, p. 71). É neste sentido, da busca pelo entendimento da integração entre as funções de Contabilidade Gerencial e Marketing como elementos da estrutura organizacional, que se apresentam os estudos a seguir.

2.5 Integração Interfuncional entre Contabilidade Gerencial e Marketing

Segundo Pimenta (2011), as pesquisas sobre integração interfuncional têm suas raízes na Teoria Contingencial, mais precisamente nos estudos de Lawrence e Lorsch (1967). Segundo esses autores, a integração é vista como um “estado de cooperação” entre as funções de uma organização. Para eles, essa integração é necessária para que os departamentos possam trabalhar juntos de forma eficaz e atender às exigências do ambiente (LAWRENCE; LORSCH, 1967, p. 124 citado por PIMENTA, 2011).

Para Opute e Madichie (2017), a integração é a junção da interação e da colaboração entre as funções pelo compartilhamento das informações e envolvimento interfuncional (OPUTE; MADICHIE, 2017).

Quando se busca entender a estrutura organizacional pela sua capacidade em conduzir a organização as adaptações ao meio externo em prol de seus objetivos, envolvendo nesta análise mais de uma função departamental, fala-se em integração interfuncional (PIMENTA, 2011).

De acordo com Lawrence e Lorsch (1967 citado por PIMENTA, 2011), mais do que reconhecer a importância da divisão do trabalho e de integrar essas funções, deve-se entender a existência sistêmica de uma organização, pois a existência de uma divisão entre funções acaba incentivando comportamentos individualistas, pela motivação de diferentes interesses e

pontos de vista sobre uma mesma situação. É o caso, por exemplo, de um gerente de vendas e um gerente financeiro terem distintos pontos de vista sobre a formação de preços de uma empresa. Neste sentido, quanto maiores as estruturas, maiores devem ser os esforços de integração interfuncional.

“A integração de funções apresenta dificuldades de implantação e disfunções. Grande parte destas dificuldades é derivada da tendência que cada função interna tem de se preocupar, primariamente, com seus afazeres e objetivos em detrimento dos demais”. Isso gera uma dificuldade comportamental para se integrar funções internas. Neste sentido, diversos autores têm se esforçado em buscar e examinar ferramentas de gestão capazes de estimular essa integração e reduzir conflitos entre as funções internas (PIMENTA, 2011, p. 22).

De modo geral, as pesquisas sobre a integração contabilidade-marketing podem ser divididas em três vertentes, conforme apresentam Kraus, Håkansson e Lind (2015): (i) estudos defendendo a necessidade de maior e melhor integração e comunicação entre as áreas; (ii) estudos focando em quantificar o valor criado pelo marketing, através de sistemas e métricas de desempenho para a área; (iii) e estudos abordando redes industriais (interorganizacionais) para ampliar o conhecimento das práticas contábeis. Em resumo, tais pesquisas sugerem a aplicação do conhecimento contábil dentro da função de marketing e vice-versa.

Apesar da defesa da importância dessa integração para as organizações, “não existe muita evidência empírica sobre a relação de trabalho entre Contabilidade e Marketing” (OPUTE; MADICHIE, 2017, p. 2).

Sapena e Feliu (2002) afirmam que desde a década de 1920 já havia evidências de estudos sobre a busca do entendimento desta integração. Porém, foi a partir do estudo de Ratnatunga (1987) a percepção de uma mudança substancial nos estudos, “gerada pela resposta das empresas à mudança na orientação dos mercados” (SAPENA; FELIU, 2002, p. 71).

O estudo de Foster e Gupta (1994) é considerado “uma das contribuições empíricas mais representativas para a análise e o estudo da relação entre contabilidade e marketing”. Ele mostrou maior integração entre as áreas, sobretudo pelo fato da “orientação da empresa para a satisfação das necessidades do consumidor, em toda a cadeia de valor, e da mudança na ênfase dada à direção horizontal em detrimento da vertical” (SAPENA; FELIU, 2002, p. 71).

Sapena e Feliu (2002) também fizeram uma investigação empírica sobre o assunto, buscando analisar os custos de marketing e a inter-relação entre a função contábil e a função de marketing das empresas associadas ao Instituto Tecnológico Agroalimentar (AINIA) da

Espanha. O estudo quantitativo contou com respostas de 85 e 83 empresas para a função contábil e de marketing, respectivamente. O questionário contemplou perguntas com a finalidade de determinar se as empresas orientadas para o produto, vendas ou consumidor ou aquelas que utilizavam técnicas de análise e planejamento de mercado, apresentavam prejuízo ou lucros, consideradas bem-sucedidas ou não.

Como resultado, as empresas com lucros e as bem-sucedidas são aquelas que utilizam com maior frequência as técnicas contábeis, de análise e planejamento de mercados e matemático-científicas. Além disso, empresas com lucros estão enfocadas em vendas ou no consumidor. Quanto a integração, os relacionamentos interpessoais e de comunicação entre as duas funções foram considerados bons pelos entrevistados (SAPENA; FELIU, 2002).

Os autores ainda apontam diversos problemas percebidos que impedem uma maior integração entre as funções, conforme se apresenta no Quadro 12.

Quadro 12 - Problemas que impedem uma maior integração Contabilidade-Marketing

Contabilidade	Marketing
Contabilistas não são capazes de proporcionar informação não-rotineira, como o orçamento para o lançamento de um novo produto.	Os executivos de marketing não utilizam a informação contábil ou pelo fato de ela não ser fornecida de maneira adequada ou porque grande quantidade dos relatórios são inúteis para sua função.
Dificuldade ao relacionar vendas presentes com custos presentes, pelo desconhecimento de que alguns custos de marketing (como os de promoção e publicidade), pode gerar vendas ou lucros a médio e longo prazos.	Muitas das subfunções do marketing formalizaram seu próprio sistema de planejamento por meio da informática, independentemente do sistema de informação contábil. Novas técnicas foram rejeitadas por serem inúteis ou complicadas demais.

Fonte: elaborado a partir de Sapena e Felio (2002).

Roslender e Hart (2003), através de uma pesquisa qualitativa, realizaram um estudo exploratório entrevistando contadores gerenciais e gerentes de marketing de 10 (dez) empresas do Reino Unido sobre práticas interfuncionais entre Contabilidade Gerencial e Gestão de Marketing. O estudo contribui ao apresentar relações que se manifestam como padrões de cooperação interfuncional, como: tradicional, transicional e sinérgico, conforme se apresenta no Quadro 13.

Quadro 13 - Padrões de Cooperação

TRADICIONAL	TRANSICIONAL (EM TRANSIÇÃO)	SINÉRGICA
A contabilidade gerencial pode ser vista como impondo suas disciplinas ao marketing.	Há uma exploração conjunta mais igualitária e construtiva das potencialidades da prática da contabilidade gerencial.	Ambas as funções, seguras em suas experiências, usam uma gama mais ampla de práticas de contabilidade gerencial.

Continua

Conclusão

TRADICIONAL	TRANSICIONAL (EM TRANSIÇÃO)	SINÉRGICA
Gama relativamente estreita de práticas (formas mais rudimentares de gestão financeira dentro do negócio por meio de algum sistema de controle orçamentário).	“Nova” Contabilidade Gerencial, com práticas mais avançadas em relação a tradicional, que vão além do controle orçamentário e contabilidade de responsabilidade.	Agenda conjunta projetada para ser interdisciplinar entre as áreas. Contabilidade gerencial estratégica de marketing.
Contribuição mínima da contabilidade gerencial para o negócio (embora fornecem credibilidade significativa para a função de contabilidade gerencial).	Custeio ABC e seus derivativos de vendas e marketing; análise de lucratividade do cliente e direta do produto, por meio de atividades como <i>Benchmarking</i> e <i>Scorecard</i> ; ou ainda custeio de atributos, análise de custos estratégicos e custeio-alvo.	Expansão das técnicas de contabilidade gerencial na busca por vantagem competitiva.
São relações consideradas em grande parte unidimensionais, uma vez que envolvem apenas um conteúdo limitado de contabilidade gerencial.	Há colaboração conjunta e igualitária.	Maior coordenação interfuncional.

Fonte: elaborada pela autora a partir de Roslender e Hart (2003).

Entendendo melhor a tipologia das relações proposta pelos autores, no relacionamento Tradicional, o padrão de cooperação interfuncional é restrito. Do ponto de vista da Contabilidade Gerencial, trata-se do exercício da função de controladoria, com a instalação das formas mais rudimentares de gestão financeira dentro do negócio por meio de algum sistema de controle orçamentário. Do outro lado, os Gerentes de Marketing são receptivos à necessidade de adotar tais controles em suas atividades no melhor interesse da empresa e, conseqüentemente, engajar-se em medidas de contabilidade de responsabilidade. Neste sentido, envolve-se apenas um conteúdo limitado de Contabilidade Gerencial, ainda que de grande importância (ROSLENDER; HART, 2003).

Tendo sido identificadas as conseqüências positivas da adoção de práticas de controle orçamentário e contabilidade de responsabilidade, as duas funções passam a explorar conjuntamente uma gama mais ampla de práticas de Contabilidade Gerencial, tendo padrões de cooperação em Transição ou Transicional, por utilizar elementos da “nova” Contabilidade Gerencial. São exemplos de tais elementos: custeio baseado em atividades (em particular os seus derivativos de vendas e marketing); análise da lucratividade do cliente e do produto, por meio do BSC e *Benchmarking*; custeio de atributos; análise de custos estratégicos e custeio-alvo (ROSLENDER; HART, 2003).

Já uma relação Sinérgica, extremo oposto de uma relação Tradicional, exige que seus praticantes abandonem sua antiga função ou práticas baseadas em disciplina em favor de uma maior coordenação interfuncional (ROSLENDER; HART, 2003).

Ambas as funções, seguras em suas experiências de controle orçamentário e contabilidade de responsabilidade, e usando uma gama mais ampla de práticas de contabilidade gerencial, adotam uma agenda conjunta projetada para construir uma forma totalmente interdisciplinar de contabilidade de marketing. [...] A preeminência disciplinar ou funcional é rejeitada na busca interfuncional ou interdisciplinar da contabilidade e do marketing para a gestão estratégica (ROSLENDER; HART, 2003, p. 264).

A conquista por relações sinérgicas ocorre de forma linear no negócio, ou seja, só terão desenvolvido essas formas de cooperação após ter passado pelas duas etapas anteriores. Por isso, continuará praticando o controle orçamentário, contabilidade de responsabilidade e elementos da “nova” contabilidade gerencial (ROSLENDER; HART, 2003).

Quanto ao estudo de campo, os autores concluem que há padrões de cooperação interfuncional dos três níveis nas empresas da amostra (50% delas estão em transição, entre práticas tradicionais e altamente sinérgicas). Além disso, ressaltam que mesmo nas empresas mais sinérgicas, houve pouca evidência de implementação de artefatos contábeis gerenciais estratégicos, como o Custeio-alvo, o Custeio do Ciclo de Vida e o Custeio de Atributos, ao passo que foi comprovado um forte interesse multifuncional na contabilidade de gestão da marca (ROSLENDER; HART, 2003).

Opute e Madichie (2016), através de uma abordagem quantitativa, realizaram uma pesquisa com 162 gerentes de contabilidade e marketing de 75 organizações de serviços financeiros do Reino Unido. O estudo contribui ao ilustrar a importância do compartilhamento de informações e do trabalho em equipe, para não apenas uma melhoria dos departamentos envolvidos, como também, a empresa como um todo, no alcance de melhores resultados. Neste sentido, os autores apresentam três dimensões de integração: “compartilhamento de informações”, “esforço unificado” e “envolvimento” (Quadro 14).

Como achados, a pesquisa aponta para a existência de diferenças departamentais e limitações quanto a integração contabilidade-marketing, mesmo a maioria dos entrevistados percebendo essa integração como uma ferramenta eficaz em suas respectivas organizações (OPUTE; MADICHIE, 2016).

A pesquisa agrega ao mostrar a existência e a influência da diversidade cultural e comportamental nessa integração, fornecendo *insights* empíricos pioneiros desse impacto nessas diferenças culturais e de flexibilidade de papéis nas empresas da amostra. Concluem que a integração, para ser alcançada de maneira eficaz, uma atenção especial deve ser dada às características atitudinais na coordenação e integração dos recursos funcionais, à fim de

alavancar efetivamente o benefício de desempenho da integração interfuncional (OPUTE; MADICHIE, 2016).

Quadro 14 - Dimensões da Integração Interfuncional Contabilidade-Marketing

ESPÍRITO DE EQUIPE		
O foco no <i>esprit de corps</i> é importante porque os membros do grupo de trabalho geralmente diferem em formação, treinamento e atribuições de trabalho, como é o caso da Contabilidade e Marketing.		
COMPARTILHAMENTO DE INFORMAÇÕES	ESFORÇO UNIFICADO	ENVOLVIMENTO
Captura a consciência das necessidades e objetivos de informação um do outro e a troca de informações efetivas, precisas e oportunas entre os dois departamentos.	Apoio mútuo; Atitude de dar e receber; Abertura a críticas; Resolução rápida de conflitos; poucas divergências.	Envolvimento direto em todas as etapas do processo de marketing estratégico; Discussão aberta de pontos de vista opostos; Desempenho de papéis multifuncionais; Envolvimento conjunto na definição de marketing estratégico; Prioridades e envolvimento conjunto na resposta à mudança do mercado.
CONSEQUÊNCIA: Coordenação interfuncional eficaz		
Alinhamento entre as funções pela percepção de vantagem em cooperar estreitamente para um marketing estratégico eficaz.		

Fonte: elaborada pela autora a partir de Opute e Madichie (2016).

Opute e Madichie (2017) realizaram um estudo pela perspectiva de relação de trabalho entre contabilidade e marketing, explorando a natureza e os antecedentes dessa integração como consequências no desempenho da empresa. Desenvolveram uma pesquisa qualitativa e exploratória, embasada numa revisão de literatura e evidências de quatro estudos de caso do mercado de fronteira de países menos desenvolvidos. Teve como objetivo entender essa integração pelo compartilhamento de informações e envolvimento, na adoção de mecanismos gerenciais para otimização do desempenho organizacional.

Os autores propõem uma Estrutura Conceitual com base na revisão da literatura existente sobre os principais fatores que influenciam a integração interfuncional das áreas e estudos de casos exploratórios sobre o tema. O Quadro 15 sintetiza tal estrutura, apresentando as dimensões e variáveis da integração contabilidade-marketing de Opute e Madichie (2017).

Quadro 15 - Dimensões e Variáveis do estudo de Opute de Madichie (2017)

DIMENSÕES DA INTEGRAÇÃO	Compartilhamento de informações	Conscientização das necessidades e objetivos de informação de cada um, e troca de informações eficaz, precisa e oportuna entre ambos os departamentos.
	Envolvimento	Inclui discussão aberta de pontos de vista opostos; envolvimento conjunto na definição de prioridades estratégicas de marketing; envolvimento conjunto na resposta à mudança do mercado; bem como em todo o processo estratégico de marketing.

Continua

Conclusão

VARIÁVEIS ANTECEDENTES À INTEGRAÇÃO	Integradoras	Diversidade cultural	Estereótipos e diferenças de orientação e habilidades técnicas entre Contabilidade e Marketing.
		Descentralização	Estrutura descentralizada que permite os funcionários tomarem decisões rapidamente sem necessitar da busca por aprovação de cima. Impacta positivamente não apenas na integração contabilidade-marketing, mas também no desempenho.
		Tensão (conflitos)	Existem grandes diferenças culturais entre contabilidade e marketing, e estas contribuem para uma tensão acrescida que prejudica a sua integração e desempenho (de equipa e organizacional).
	Suporte Gerencial	Iniciativas de gerenciamento que combinem políticas e abordagem prática para orientar a integração efetiva e o desempenho aprimorado. O apoio gerencial ajudará no compartilhamento e no envolvimento efetivo de informações, se forem iniciadas políticas que encorajem o foco do grupo e a congruência de metas.	
VARIÁVEIS ANTECEDENTES À INTEGRAÇÃO	Mecanismos de intervenção Mecanismos de intervenção	Proximidade Física	Manter a contabilidade e o marketing no mesmo andar permite o compartilhamento de informações e formação de equipes.
		Flexibilidade de papéis	Trabalho multifuncional que motiva os funcionários de contabilidade e marketing a trabalhar além das fronteiras, embora com muito cuidado.
		Recompensa coletiva	Motiva as pessoas cujas tarefas são interdependentes. Tais estratégias de recompensa facilitam a cooperação.
		Eventos de socialização	Dá suporte à teoria do capital social que sugere que o contato social interpessoal lubrifica e promove a ação coletiva e a cooperação.
		Seminários conjuntos	Ajuda a reduzir o efeito do conflito baseado em atitudes entre contabilidade e marketing.

Fonte: elaborada pela autora a partir de Opute e Madichie (2017).

São apresentados ainda *insights* gerenciais na otimização dessa integração tendo como base o caso da Nigéria: descentralização; trabalho em equipe; apoio gerencial, com políticas e incentivos para o cumprimento de objetivos e metas congruentes; reuniões regulares; recompensas coletivas e igualitárias; flexibilidade de papéis, com utilização de rodízios de funções; proximidade física entre setores; eventos de socialização; e treinamento conjunto (OPUTE; MADICHIE, 2017).

Por fim, Barbosa (2018) realizou uma pesquisa quantitativa com empresas brasileiras (indústria, atacado, varejo e serviços), a fim de entender a integração entre as funções e seus efeitos no conhecimento e desempenho das empresas. Em seus achados, a pesquisadora

confirma que há relacionamentos positivos desta relação como um aspecto da cultura empresarial e que essa interação produz maior conhecimento, gerando melhores desempenhos organizacionais. A pesquisadora sugere, como pesquisas futuras, realizar estudos que abranjam as duas áreas de uma mesma organização, captando percepções não apenas dos *controllers*, mas também dos profissionais de marketing.

Ao relacionar conhecimento e desempenho nas empresas pesquisadas, Barbosa (2018) conclui que o grau com que os profissionais das áreas envolvidas se relacionam na realização de atividades como reuniões, apoio nas decisões e fonte de informações, geram conhecimento mútuo.

O Quadro 16 sintetiza os principais estudos empíricos realizados sobre a integração interfuncional entre a Contabilidade Gerencial e o Marketing.

Quadro 16 - Estudos sobre a integração Contabilidade Gerencial e Marketing

Estudos	Principais achados e contribuições		
	Artefatos	Prática – Integração	Teoria – Integração
Sapena e Feliu (2002) - Espanha	O sistema de cálculo mais utilizado foi o custo completo; a redução de custos não pode ser aplicada à publicidade e promoção (custos que geram, normalmente, mais vendas).	Os relacionamentos interpessoais e de comunicação entre as duas funções foram considerados bons.	Confirmou a possibilidade de integração entre as áreas.
Roslender e Hart (2003) - Reino Unido	Afirmam o impacto limitado da Contabilidade Gerencial Estratégica na prática no RU. Apontam para a Contabilidade de Gestão da Marca.	Que das 10 empresas pesquisadas, 5 possuem padrão de cooperação em transição.	Padrões de cooperação: tradicional, transicional e sinérgica.
Opute e Madichie (2016) - Reino Unido	Perspectiva do comportamento da integração Contabilidade-Marketing. Não foi explorado diretamente ferramentas contábeis-gerenciais.	Mostra a natureza e a existência de fatores atitudinais e culturais influenciando a integração entre a contabilidade e o marketing.	Dimensões: envolvimento, compartilhamento de informações e esforço unificado. <i>Cross Functional Bridge</i> : Ponte multifuncional de gestão de conflitos.
Opute e Madichie (2017) - Países do Mercado de Fronteira	Trabalharam a integração sob o aspecto do compartilhamento de informações e envolvimento para otimizar o desempenho.	Que alguns aspectos podem ser trabalhados pela gestão para ajudar na integração.	Definição de “Integração composta”. Estrutura Conceitual para a Gestão de relacionamentos interfuncionais.
Barbosa (2018) - Brasil	Teve como foco ferramentas e indicadores de Mensuração de Performance de Marketing (MPM) dentro do contexto organizacional.	Há relacionamentos positivos entre os departamentos de controladoria e marketing. Essa interação produz maior conhecimento sobre o tema marketing e finanças, impactando de forma positiva o desempenho organizacional.	Não houveram.

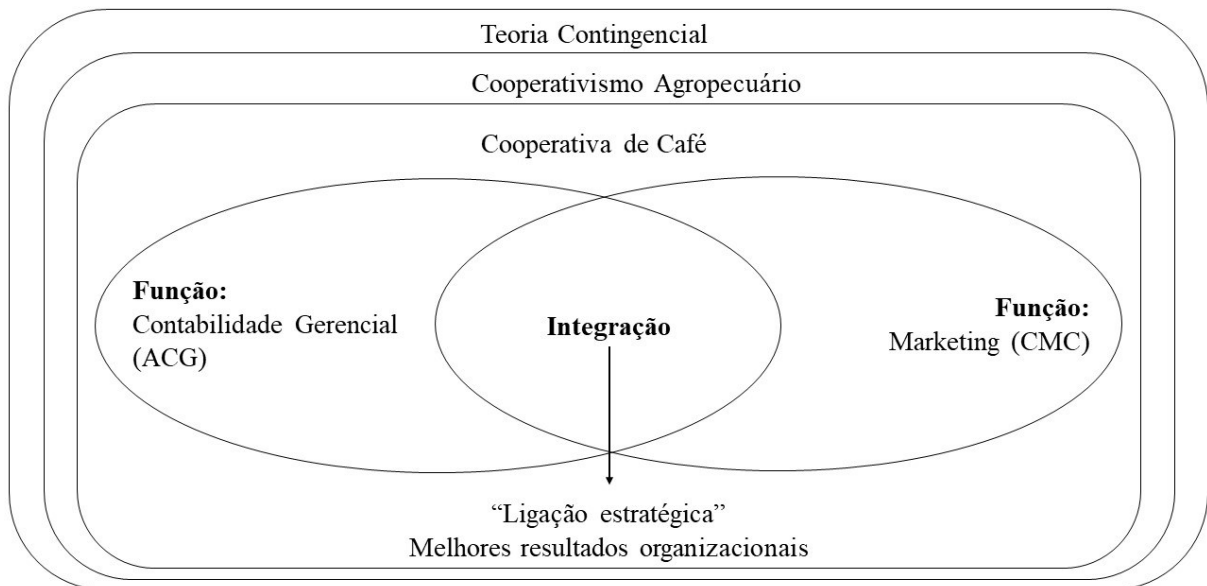
Fonte: elaborado pela autora (2022).

A seguir, apresenta-se os procedimentos metodológicos adotados nesta pesquisa.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

À fim de entender a integração existente entre as funções de Contabilidade Gerencial e Marketing, buscou-se em livros impressos e plataformas digitais de trabalhos científicos, como: Periódicos Capes, *Web of Science*, *ANPAD Spell*, Google Acadêmico, além de repositórios e periódicos específicos de universidades, várias expressões e palavras-chave que de alguma forma direcionasse para estudos sobre esta temática. Neste sentido, a Figura 1 sintetiza o exposto.

Figura 1 - Framework/Estrutura do Estudo



Fonte: elaborada pela autora (2022).

Assim, buscou-se por estudos que investigaram a integração entre as funções de Contabilidade Gerencial e Marketing, tendo como foco as sociedades cooperativas agropecuárias e/ou cooperativas de café, pelo uso de artefatos contábeis-gerenciais e estratégias de marketing nessas organizações. Buscou-se também, dentre esses estudos e de estudos correlatos, pesquisas das quais utilizaram a Teoria Contingencial como base de suas análises.

3.1 Classificação e Desenho da Pesquisa

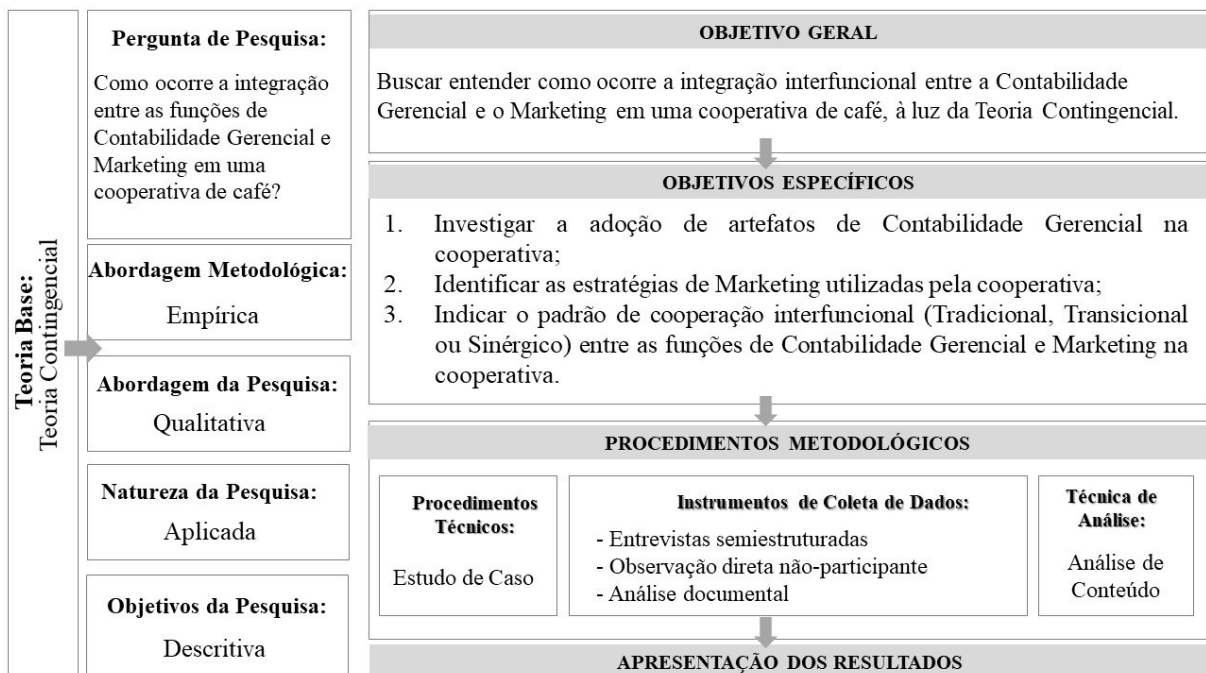
Pesquisa descritiva é aquela que descreve determinada população, fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis (GIL, 2008). Assim, esta pesquisa, quanto aos seus objetivos, caracteriza-se como descritiva, ou seja, tem o intuito de descrever como ocorre a integração entre as funções de Contabilidade Gerencial e Marketing, em uma cooperativa de café, à luz da Teoria Contingencial.

Quanto a sua natureza, é aplicada, por caracterizar-se pelo interesse prático aplicado à solução de um problema da realidade pesquisada (MARCONI; LAKATOS, 2002). Ademais, abordagens qualitativas (como é o caso deste estudo), são mais comumente utilizadas em pesquisas exploratórias ou descritivas (LEAVY, 2017).

A abordagem qualitativa surgiu apontando caminhos alternativos à rigidez positivista (ALVES; SILVA, 1992), utilizando-se de coleta de dados sem medição numérica para descobrir ou aprimorar indagações de pesquisa durante todo o processo de interpretação (SAMPIERI; COLLADO; LUCIO, 2013). Tal abordagem é vista como uma forma adequada para entender a natureza de um fenômeno social de situações complexas ou estritamente particulares (RICHARDSON, 1999), como é o caso deste estudo.

A Figura 2 sintetiza os aspectos metodológicos deste estudo.

Figura 2 – Desenho de Pesquisa



Fonte: elaborada pela autora (2022).

Esta pesquisa constituiu-se, com relação aos procedimentos técnicos, de um estudo de caso único em uma cooperativa de café da região do Cerrado Mineiro, considerada a maior região produtora e exportadora do país do produto (CERRADO MINEIRO, 2020).

Diante do exposto, a realização de um estudo de caso único pode contribuir para estudos nas áreas de contabilidade e marketing, uma vez que tal pesquisa busca entender esta integração, descrevendo de forma detalhada tal fenômeno, buscando evidenciar semelhanças e divergências práticas, frente à literatura até então existente.

3.2 Estudo de Caso

O formato de estudo de caso se justifica neste estudo em decorrência da possibilidade de sua aplicação ser mais intensiva e da riqueza detalhada de informações que se pode obter de um determinado objeto pesquisado (RAUPP; BEUREN, 2006). Além disso, permite incluir outras buscas por evidências ampliando suas possibilidades, como a observação direta e uma série sistemática de entrevistas (YIN, 2001).

Vale ressaltar que neste formato de pesquisa científica tem-se a generalização teórica ou analítica, onde seus achados podem ser confrontados com a teoria existente sobre o assunto (MAJOR, 2017).

A pesquisa qualitativa normalmente se baseia em um tipo de amostragem intencional, baseada na premissa de se buscar os melhores casos e resultados para o estudo (PATTON, 2015). Neste sentido, a escolha da cooperativa pesquisada (neste estudo denominada “Cooperativa”), baseou-se na sua atuação frente ao mercado (tanto nacional, quanto internacional), principalmente quanto à comercialização e prestação de serviços de armazenamento de cafés (comuns e especiais).

Além disso, a “Cooperativa” participa e realiza grandes eventos, oferecendo serviços e funções especializadas de práticas da cafeicultura moderna e competitiva, sempre na valorização e promoção da região do Cerrado Mineiro (PEREIRA, 2014). Conforme prevê em seu Estatuto Social (2018), a “Cooperativa” também presta serviços de importação e comercialização de insumos, máquinas e equipamentos a seus associados.

Assim, visando proporcionar um maior conhecimento e possível resolução do problema em questão, esta pesquisa combinou três técnicas de coleta e análise de dados: entrevistas, análise de documentos e observação direta ((RAUPP; BEUREN, 2006; GIL, 2008), conforme se apresenta a seguir.

3.3 Construção das evidências

Conforme Leavy (2017), há vários métodos disponíveis para pesquisadores qualitativos quanto à coleta de dados por entrevistas. Para a autora, as entrevistas utilizam a conversação de forma natural, como uma ferramenta de aprendizagem. Suas estruturas variam de não estruturadas, semiestruturadas para altamente estruturadas. Esta pesquisa adotou a estrutura de entrevistas semiestruturadas, onde os participantes podem usar suas próprias linguagens, fornecer respostas longas e detalhadas, se quiserem, seguindo em qualquer direção que desejarem em resposta à pergunta (LEAVY, 2017).

Para a realização das entrevistas, utilizaram-se os roteiros (APÊNDICE C): um para a Contabilidade Gerencial e outro para o Marketing. Tais instrumentos foram estruturados em dois blocos cada (Quadro 17), dos quais foram elaborados buscando responder à questão de pesquisa e identificar possíveis influências contingenciais na “Cooperativa” (teoria de base deste estudo).

Quadro 17 - Blocos dos roteiros das entrevistas

Roteiro A: Contabilidade Gerencial		
Blocos	Informações	Fontes
1	O entrevistado, a cooperativa e a integração interfuncional	a) Dados gerais do entrevistado; b) A cooperativa e a integração Contabilidade Gerencial e Marketing. Fontes: Roslender e Hart (2003) e Opute e Madichie (2016; 2017).
2	Artefatos da Contabilidade Gerencial	Fonte: Soutes (2006)
Roteiro B: Marketing		
Blocos	Informações	Fontes
1	O entrevistado, a cooperativa e a integração interfuncional	a) Dados gerais do entrevistado; b) A cooperativa e a integração Contabilidade Gerencial e Marketing. Fontes: Roslender e Hart (2003) e Opute e Madichie (2016; 2017).
2	Estratégias de Marketing	Fonte: Santos <i>et al.</i> (2019)
*Teoria de base: Teoria Contingencial.		

Fonte: elaborado pela autora (2022).

O bloco 1 (idênticos nos dois roteiros), foi subdividido em: a) Dados gerais do entrevistado (formação acadêmica, tempo na empresa, cargo ocupado e principais funções desempenhadas); b) A cooperativa e a integração Contabilidade Gerencial e Marketing, do qual utilizou-se como fontes os estudos empíricos de Roslender e Hart (2003) e Opute e Madichie (2016; 2017).

No bloco 2 (diferentes nos roteiros, exceto pela última pergunta) buscou-se investigar: no primeiro roteiro (Contabilidade Gerencial), a adoção de ACG na cooperativa pesquisada, tendo como fonte o estudo de Soutes (2006); e no segundo roteiro (Marketing), as estratégias de marketing utilizadas pela cooperativa pesquisada, tendo como fonte o CMC de Santos *et al.* (2019).

Os roteiros foram submetidos a um pré-teste (Apêndice B), para avaliar sua clareza, o viés, as perguntas ambíguas e promover ajustes. Este pré-teste foi realizado no final de agosto de 2022 em uma cooperativa do ramo de crédito, tendo como entrevistados o Gerente Financeiro e a Gerente de Marketing. As entrevistas duraram em média 26 minutos e foram transcritas, analisadas e, em decorrência da identificação de algumas necessidades de ajustes, realizaram-se as alterações, conforme Quadro 18.

Quadro 18 - Alterações realizadas nos roteiros de entrevistas após a realização do pré-teste

Forma original	Forma corrigida após pré-teste
Alterações em ambos os roteiros (Bloco 1)	
9) Em caso afirmativo, que tipo de informações são trocadas entre essas áreas e para qual finalidade?	13) Em caso afirmativo, que tipo de informações geralmente vocês trocam?
10) Existe alguma tecnologia atualmente que auxilia nessa troca de informações?	14) De que forma essa comunicação acontece?
12) Qual o departamento responsável para fazer esta análise?	8) Em caso afirmativo, qual departamento é responsável para fazer esta análise?
13) Como a cooperativa acompanha e analisa seu mercado? Como são estabelecidas as estratégias de participação e crescimento de mercado?	10) Como a cooperativa analisa seu mercado? Por exemplo, mudanças no setor, tendências etc?
-	27) Uma vez que nosso objetivo é entender a integração entre a Contabilidade Gerencial e o Marketing, você gostaria de acrescentar algo que julga ser importante e que não foi dito?
Alterações no Roteiro A: Contabilidade Gerencial (Bloco 2)	
15) Como a cooperativa apura seus custos? e 17) Como a cooperativa acompanha e controla seus custos?	17) Como a cooperativa apura, acompanha e controla seus custos?
16) Como a tecnologia auxilia neste processo?	18) Existe alguma tecnologia que auxilia nesse processo de apuração, acompanhamento e controle dos custos?
18) Esse controle é feito também por áreas/setores da cooperativa?	19) Esse processo é feito também por departamentos? 20) Em caso afirmativo, como é no departamento de marketing?
19) Como é feita a mensuração e a avaliação de desempenho da cooperativa?	21) Como a cooperativa mensura e avalia o seu desempenho?
20) Esse processo é feito também por áreas/setores?	22) Essa mensuração e avaliação de desempenho também é feita por departamentos? 23) Em caso afirmativo, como é no departamento de marketing?
21) Como os recursos para investimentos são trabalhados e divididos na cooperativa?	24) Como a cooperativa determina seus recursos para investimentos? 25) Como esses recursos são definidos para o setor de Marketing?

Continua

Conclusão

Alterações no Roteiro A: Contabilidade Gerencial (Bloco 2)	
22) A cooperativa planeja ações desse tipo? Se sim, de que forma?	15) É comum o planejamento de ações estratégicas entre a Contabilidade e o Marketing? 16) Em caso afirmativo, como isso ocorre? Poderia me dar um exemplo?
23) Como são determinados os objetivos e metas? e 24) Todos os gestores (de todas as áreas) participam ativamente no estabelecimento desses objetivos e metas estratégicas?	26) Há o estabelecimento de Objetivos e Metas para os funcionários? Como e de que forma?
Alterações no Roteiro B: Marketing (Bloco 2)	
18) Como são definidas as políticas de pagamento, descontos etc?	20) Como são definidas as políticas de pagamento, os descontos, incentivos etc aos clientes da cooperativa?
22) Quais os processos e canais internos pelos quais o produto passa, após entrar na cooperativa e depois, até chegar no consumidor final?	24) Como se dá a movimentação física do produto, do momento em que ele chega à cooperativa, até sua saída ao consumidor final?
23) Como é feita a comercialização dos produtos no mercado? e 24) Onde são ofertados e para qual público?	25) Como é feita a comercialização dos produtos no mercado? Ou seja, onde são ofertados (quais canais) e para qual tipo de público?
-	26) A cooperativa realiza ações internas de marketing, o chamado Endomarketing, junto a seus colaboradores? Se sim, como?

Fonte: elaborado pela autora (2022).

Foram realizadas algumas alterações na forma da pergunta (sem alterar o sentido original) e na ordem de como foram feitas, visando agrupar assuntos correlatos e facilitar o entendimento por parte do entrevistado. As perguntas do Bloco 1 de ambos os roteiros, após o pré-teste: 7, 9, 11 e 12 não sofreram alteração quanto a sua forma, mas apenas na ordem em que foram perguntadas. O mesmo ocorreu com as questões do Bloco 2 (Marketing): 17, 18, 19, 21, 22 e 23.

As alterações mais significativas foram nas perguntas do roteiro original de Contabilidade Gerencial: 18, 20, 21 e 22, reajustando-as para ficarem mais direcionadas na busca pelo entendimento da integração entre as funções; e perguntas 23 e 24, buscando o processo inverso, ou seja, de específicas para mais abrangentes, permitindo ao entrevistado maior liberdade de resposta.

Quanto ao roteiro de Marketing, há apenas uma alteração substancial: foi incluída a pergunta 26, pela percepção de sua importância ao contemplar o “P” Pessoas, do CMC proposto por Santos *et al.* (2019).

Vale ressaltar ainda a inclusão da última pergunta em ambos os roteiros, 27, momento em que o entrevistado pôde emitir sua opinião e visão sobre a prática da integração entre as funções de Contabilidade Gerencial e Marketing na “Cooperativa”.

Como as entrevistas devem visar colaboradores da empresa que detêm o conhecimento sobre o que se investiga de acordo com o propósito ou questão de pesquisa (LEAVY, 2017),

entrevistaram-se funcionários das funções envolvidas, distribuídos nos setores de Controladoria e Finanças; Publicidade e Comunicação; Comercial e Estratégia.

Para isso, foram várias etapas: contato inicial, autorização, formalização e, por fim, a realização da pesquisa, com a coleta de dados e análise. Esse processo se iniciou através do telefone institucional disponível no *site* da organização. Foi agendada uma reunião (presencial) com a Diretora de Desenvolvimento Humano e Organizacional (DHO), pessoa responsável para esse tipo de solicitação. Nesta reunião participou, além da referida diretora, o diretor de Controladoria e Finanças, para sondagem sobre a viabilidade da realização da pesquisa na instituição.

A solicitação foi feita e encaminhada ao diretor superintendente, responsável pela diretoria executiva da “Cooperativa” o qual, posteriormente, autorizou sua realização. Na sequência, foi assinada a Declaração de Aceite, uma exigência do Comitê de Ética em Pesquisas com Seres Humanos (CEP) da Universidade Federal de Uberlândia (UFU), seguindo a Resolução do Conselho Nacional de Saúde (CNS) nº 510/2016.

Uma vez autorizada, a diretora supramencionada enviou uma planilha para contato, contendo os e-mails institucionais de todos os funcionários das funções envolvidas (população do estudo). A partir daí, utilizou-se do tipo de amostragem denominado *Snowball* (Bola de Neve) que, de acordo com Vinuto (2014), é considerada não probabilística, por se utilizar de cadeias de referência na sua determinação.

Primeiramente, recorreu-se aos informantes-chave, titulados “sementes”, com o intuito de selecionar pessoas capacitadas para a pesquisa, dentro da população. As pessoas recomendadas pelas “sementes” indicaram novos participantes com as características demandadas, e assim sucessivamente até sua saturação, que é quando não há novas pessoas indicadas ou estas não trazem informações relevantes à pesquisa (VINUTO, 2014).

Seguindo a técnica descrita acima, as entrevistas tiveram como “sementes” o ex-gerente de Marketing (atual gerente de Estratégia e Desenvolvimento Sustentável), pelo fato de, no momento da coleta de dados, a “Cooperativa” não contar com um gerente para o setor e o diretor de Controladoria e Finanças representar a função de Contabilidade Gerencial.

As entrevistas ocorreram em novembro de 2022, na sede administrativa da “Cooperativa”. Para isso, enviou-se previamente um “e-mail convite” a esses profissionais, tendo como anexo o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE), conforme Apêndice A, submetido ao CEP/UFU e assinado no dia da entrevista. Tal documento esclarece o objetivo da pesquisa e a forma de seu desenvolvimento ao participante, podendo este declarar sua concordância ou discordância em relação a sua participação.

Os riscos de se revelar a identidade de um entrevistado consistem na identificação da empresa e/ou do próprio respondente. A fim de preservar tais identidades e minimizar este risco, os entrevistados foram nomeados por pseudônimos: entrevistado 1; entrevistado 2; entrevistado 3; e assim por diante, totalizando 8 (oito) entrevistados, de ambas as funções. A empresa participante foi caracterizada como “Cooperativa”. Os resultados da pesquisa serão publicados e, ainda assim, as respectivas identidades serão preservadas.

Ademais, em relação à cooperativa escolhida, ressalta-se que quanto à menção desta cooperativa na região de Denominação de Origem “Região do Cerrado Mineiro” (região com 55 municípios) há, atualmente, 14 entidades filiadas, das quais 7 são Associações e 7 são cooperativas, além de Armazéns e Exportadores credenciados, o que dificulta sua identificação (CERRADO MINEIRO, 2020).

Foram aproximadamente 7 (sete) horas e 203 páginas de transcrições literais dos 8 colaboradores entrevistados (4 de cada função), envolvendo diretores, gerentes e funcionários. No Marketing entrevistou-se o ex-gerente e as duas funcionárias do setor, além do Gerente Comercial. Na Contabilidade Gerencial, entrevistou-se o Diretor de Controladoria e Finanças, um funcionário da contabilidade, um do fiscal e outro da controladoria.

Todas as entrevistas foram gravadas em áudio por meio de um aplicativo de gravador de voz e foram transcritas em sua literalidade. Cada transcrição (em documento único e não identificável) foi enviada ao seu respectivo entrevistado, através do aplicativo de *WhatsApp* para leitura e verificação (informado pelo próprio respondente, ao final da entrevista). Pelo mesmo aplicativo foi possível esclarecer algumas dúvidas e receber documentos posteriormente.

O conteúdo textual das entrevistas, após alguns ajustes gramaticais e de harmonização de padrões de falas, foi submetido à análise textual lexicográfica pelo uso do *software Interface de R pour Analyses Multidimensionnelles de Textes et de Questionnaires* (IRAMUTEQ). O IRAMUTEQ é um *software* gratuito que trata dados textuais pela semelhança de seus vocabulários, subsidiando a compreensão de sentido das palavras por representações referentes ao objeto estudado (CAMARGO; JUSTO, 2013).

Foram utilizadas a Classificação Hierárquica Descendente e a Análise de Similitude do IRAMUTEQ, como métodos de tratamento dos dados coletados pelas entrevistas. Cada texto, representando cada entrevista (n=8), foi caracterizado por variáveis de interesse: cargo (diretor, gerente ou funcionário) e função (Contabilidade Gerencial e Marketing).

Foram estabelecidos como critérios para inclusão dos elementos em suas respectivas classes: frequência maior que o dobro da média do número de ocorrências no *corpus textual* e

associação com a classe pelo valor de qui-quadrado superior a 3,84, segundo grau de liberdade 1 e significância de 95%.

A transcrição das 8 entrevistas semiestruturadas geraram um *corpus textual* com 8 textos; 1.081 segmentos de textos (cortes a cada 40 caracteres); 38.536 ocorrências de palavras, apresentadas em 3.885 formas distintas; com a frequência média de aproximadamente 9 palavras para cada forma, sendo esse o critério utilizado como ponto de corte para a inclusão dos elementos no dendograma (o dobro da frequência média, portanto, 18). Para a Análise de Similitude, palavras sem conexão direta com o que se investiga foram retiradas, para melhor visibilidade da análise gerada pelo *software*.

A análise documental é caracterizada como uma fonte de dados restritos em certos documentos (sendo eles escritos ou não), por fontes primárias (como documentos públicos, estatísticas, documentos privados, contratos, o próprio diário de campo, dentre outros); ou secundárias (relatórios, planilhas, pesquisas, dentre outros), sendo contemporâneas ou retrospectivas (MARCONI; LAKATOS, 2002). É comum esse tipo de análise em estudos de casos, para que se possa compreender melhor as evidências encontradas por outras fontes, permitindo a triangulação dos dados (MARTINS, 2008).

Foram analisados documentos públicos disponíveis no *site* oficial da “Cooperativa”, como o Estatuto Social e Relatórios de Administração (este contendo diversas informações contábil/financeiras e de ações de marketing da “Cooperativa”), além das mídias sociais oficiais, como: Facebook, Instagram e YouTube.

Também foram analisados documentos internos da empresa, tais como: planilhas e relatórios contábeis/financeiros de planejamento e controle; organograma institucional; guias de serviços; boletins diários informativos e relatórios gerados pelo sistema de gestão integrado da “Cooperativa”.

Já a observação direta não-participante não significa apenas ver e ouvir, mas também examinar fatos, fenômenos e comportamentos que se deseja estudar. Além disso, ela permite a evidência de dados não constantes no roteiro de entrevistas ou questionários (MARCONI; LAKATOS, 2002).

A observação ocorreu diretamente na sede administrativa da “Cooperativa”, entre os dias 1º e 8 de novembro de 2022, totalizando 17 horas. Foi possível acompanhar a rotina dos colaboradores das funções foco deste estudo, além de verificar a disposição física dos departamentos (em especial aqueles relacionados às funções) e em que lugar da empresa estão seus diretores e/ou gerentes. Foi possível presenciar também o desenvolvimento de uma

reunião administrativa com diretores e líderes de setores, onde se discutiram estratégias e divisão de tarefas para a realização do próximo evento da empresa.

Ainda na observação, a pesquisadora pôde visitar a fazenda de um cooperado, tendo a oportunidade de conversar sobre a cultura do café e sua visão sobre a “Cooperativa”. Foi possível presenciar uma etapa importante do processo de comercialização do café especial: o suporte que a “Cooperativa” oferece a seus cooperados quanto à venda de seu café, levando o potencial comprador estrangeiro até ele.

Durante toda a observação foi utilizado um “Diário de Campo” para registro de fatos, dúvidas, ideias, relatos de memória, enfim, dados que auxiliaram na análise e interpretação dos resultados (MARTINS, 2008).

Diante do exposto, o Quadro 19 apresenta, de forma resumida, os participantes das entrevistas semiestruturadas, a análise documental e a observação direta não-participante realizadas.

Quadro 19 - Dados das Entrevistas, Análise Documental e Observação

ENTREVISTAS SEMIESTRUTURADAS					
Entrevistado	Cargo	Tempo no Cargo (m*)	Tempo na Empresa (m*)	Duração da Entrevista (m**)	N. Págs. Transcrição literal
Marketing					
Entrevistado 1	Gerente (ex-gerente de marketing e atual gerente de estratégia)	6	36	69	34
Entrevistado 2	Funcionário (analista de marketing)	15	15	53	28
Entrevistado 3	Funcionário (assessor de comunicação)	36	36	46	28
Entrevistado 4	Gerente (gerente comercial)	3	84	46	29
Contabilidade Gerencial					
Entrevistado 5	Diretor (controladoria e finanças)	48	168	53	24
Entrevistado 6	Funcionário (analista contábil)	72	132	44	21
Entrevistado 7	Funcionário (analista fiscal)	5	36	27	13
Entrevistado 8	Funcionário (controladoria)	4	44	53	26
-	-	-	6 anos (média)	391	203
ANÁLISE DOCUMENTAL					
Fontes Primárias	Documentos públicos	- Estatuto Social (2018); - Relatórios de Administração (2021); - Site da “Cooperativa” e Mídias sociais: Facebook, Instagram e YouTube.			
	Documentos privados	- Organograma Institucional detalhado; - Relatórios gerados pelo Sistema de Gestão Integrado da “Cooperativa”.			
	Diário de Campo	- Anotações em geral; - Registros de conversas.			
Fontes Secundárias	Documentos privados	- Planilhas e relatórios contábeis/financeiros de planejamento e controle; - Planilhas e controles de ações de marketing.			

Continua

Conclusão

OBSERVAÇÃO DIRETA NÃO-PARTICIPANTE	
Observação (na sede administrativa)	Áreas observadas: Marketing e Contabilidade Gerencial, pelos departamentos de Controladoria e Finanças; Publicidade e Comunicação; Comercial (cafés comerciais e especiais); Estratégia e Desenvolvimento Sustentável e Desenvolvimento Humano e Organizacional. 01 (uma) Reunião Administrativa.
Observação (fora da sede)	Fazenda de um cooperado.
Total:	17 horas
* meses/** minutos	

Fonte: elaborado pela autora (2022).

Em resumo, as entrevistas foram tratadas com o apoio do *software* IRAMUTEQ e a interpretação e análise de todos os dados coletados, incluindo as outras fontes já mencionadas, foram realizadas pela técnica de Análise de Conteúdo de Bardin (2016) a partir da literatura pertinente, conforme se apresenta a seguir.

Vale ressaltar ainda que esta pesquisa seguiu todos os preceitos éticos que envolvem pesquisas com seres humanos, conforme Resolução do Conselho Nacional de Saúde (CNS) nº 510/2016; e que toda coleta de dados ocorreu após a aprovação do projeto pelo CEP/UFU, Certificado de Apresentação para Apreciação Ética (CAAE) n. 59473122.3.0000.5152 e Parecer n. 5.700.818.

3.4 Técnicas de Análise dos Dados

Dentre os métodos de análise de dados, tem-se a técnica conhecida como Análise de Conteúdo vista como “um conjunto de técnicas de análise das comunicações” (BARDIN, 2016, p. 37). Trata-se de um instrumento com uma ampla possibilidade de formas e adaptável a um vasto campo de aplicação: as comunicações (BARDIN, 2016). É amplamente difundida e utilizada em todas as disciplinas, tendo abordagens tanto qualitativas quanto quantitativas (LEAVY, 2017).

Para Bardin (2016) na Análise de Conteúdo Qualitativa o que se busca é a presença ou ausência de uma dada característica de conteúdo ou de um conjunto de características num determinado fragmento de mensagem; ou seja, na inferência da presença de um tema, palavra, personagem, dentre outros, e não sobre a frequência com que surgem certas características no conteúdo, da sua aparição, em cada comunicação individual, como ocorre na Análise de Conteúdo Quantitativa (utilizada no tratamento das entrevistas).

Pesquisadores qualitativos utilizam a Análise de Conteúdo para compreender os significados que circulam nos textos (além do contexto no qual foi criado), a fim de identificar temas e extrair interpretações significativas dos dados embutidos nesses textos (LEAVY, 2017). Assim, o processo de análise possui procedimentos peculiares que envolvem a preparação dos dados, extraindo sentido desses dados em texto ou imagem (CRESWELL, 2009).

A sutileza da técnica corresponde a dois objetivos: (i) a superação da incerteza, de visão pessoal de quem está interpretando para uma visão válida e partilhada; (ii) o enriquecimento da leitura, descobrindo conteúdos contidos na mensagem, que a princípio, por um olhar imediato e espontâneo, não se permitiria.

Assim, o método possui duas funções: a função heurística, uma análise exploratória para incitar a descoberta; e uma função de “administração da prova”, hipóteses, diretrizes ou questões provisórias que guiarão o método sistemático no sentido de uma confirmação ou não daquilo que se pretende descobrir (BARDIN, 2016).

Neste sentido, a Análise de Conteúdo desta pesquisa partiu de uma organização básica, passando por uma codificação e categorização, realizando inferências e interpretação. Esse procedimento se deu em três fases, conforme Bardin (2016) explica: (i) Pré-análise: organização do material analisado e na sistematização das ideias que conduziram à pesquisa; (ii) Exploração do material: operacionalização do que foi definido na etapa anterior para a classificação do conteúdo reunido. Nesta fase foi realizada a codificação, a classificação e a categorização dos dados; (iii) Tratamento dos resultados e interpretações: captar os conteúdos expressos em todo o material coletado (observação, entrevistas e análise documental), conforme se apresenta a seguir.

3.5 Operacionalização das Categorias de Análise

Para Bardin (2016), existem várias técnicas de Análise de Conteúdo. Dentre tais técnicas, optou-se pela Análise Categorical, dadas às especificidades da pesquisa. Conforme a referida autora, a maioria dos procedimentos de análise se organizou por um processo de categorização.

No Quadro 20, são apresentadas as categorias criadas a partir da literatura existente, alinhada aos objetivos desta pesquisa.

Quadro 20 - Categorias de análise deste estudo

Dimensão	Categoria de Análise	Definição	Fontes
Artefatos da Contabilidade Gerencial	Métodos e Sistemas de Custeio	Custeio por Absorção; Custeio Variável; Custeio Padrão; Custeio ABC e Custeio Meta.	Soutes (2006)
	Métodos de Mensuração e Avaliação de Desempenho	Retorno sobre Investimento; Preço de Transferência; Moeda Constante; Valor Presente; <i>Benchmarking</i> ; EVA.	
	Filosofias e Modelos de Gestão	Orçamento; Descentralização; <i>Kaizen</i> ; JIT; Teoria das Restrições; Planejamento Estratégico; Gestão ABM; Simulação; GECON; BSC; Gestão VBM.	
Estratégias de Marketing	Produto	Constituem os bens e serviços ofertados pelos cooperados ou pelas cooperativas, podendo ser adquiridos por eles ou por consumidores finais, ao menor custo possível de aquisição.	Santos <i>et al.</i> (2019)
	Preço	No cooperativismo, o princípio é o da atribuição do preço justo, dado que o ganho não é visado com base em lucros e sim no que sobra para satisfazer as necessidades e desejos dos cooperados, garantindo uma qualidade de vida mais digna e justa.	
	Praça	Será toda a área de atuação da cooperativa, onde ela irá atuar de forma reguladora, pois a cooperativa tem essa função social.	
	Promoção	Como se trata de um tipo de organização de grande poder de comercialização, ela influencia seus concorrentes de maneira a regular o mercado promocional.	
	Parcerias	Constituem as alianças estratégicas com <i>Joint Ventures</i> e outras cooperativas, no sentido de alavancar os negócios e ou fortalecer o movimento cooperativista.	
	Pessoas	É a base do cooperativismo, pois ela é uma sociedade de pessoas e não de capital. Valores como humanismo, igualdade, solidariedade e equidade serão sempre os pilares, pois valoriza-se o “ser” e não o “ter”.	
Integração	Compartilhamento de informações	Consciência das necessidades de informação uns dos outros; Troca de informações eficaz; Troca de informações precisa e oportuna; Consciência dos objetivos de cada um.	Opute e Madichie (2016; 2017)
	Envolvimento	Envolvimento de ambos nas decisões estratégicas de marketing; envolverem-se em discussões abertas de ambas as perspectivas; na análise das necessidades do cliente; na definição das prioridades de marketing.	
Cooperação	Padrões de Cooperação	<i>Tradicional</i> : Relações unidimensionais; Gama relativamente estreita de práticas da Contabilidade Gerencial (sistema de controle orçamentário). <i>Transicional</i> : Relações em conjunto e mais igualitárias; Práticas avançadas de Contabilidade Gerencial. <i>Sinérgico</i> : relação interdisciplinar e interfuncional entre as áreas; Expansão das técnicas de Contabilidade Gerencial na busca por vantagem competitiva.	Roslender e Hart (2003)

Fonte: elaborado pela autora (2022).

No t3pico a seguir, apresenta-se o Protocolo do Estudo de Caso utilizado nesta pesquisa.

3.6 Protocolo do Estudo de Caso

O protocolo para o estudo de caso cont3m o instrumento, os procedimentos e as regras gerais que se seguiram para a realiza33o desta pesquisa (Quadro 21). Conforme Yin (2001), ele garante mais confiabilidade 3 a pesquisa de estudo de caso, como tamb3m se destina a orientar o pr3prio pesquisador quanto aos procedimentos e regras na sua condu33o.

Quadro 21 – Protocolo do Estudo de Caso

I. IDENTIFICA33O
<p>T3TULO: INTEGRA33O ENTRE CONTABILIDADE GERENCIAL E MARKETING EM UMA COOPERATIVA DE CAF3 DO CERRADO MINEIRO.</p> <p>Nome: Josele Fran3a e Braga (mestranda em Controladoria). E-mail: josele.braga@ufu.br</p> <p>ORIENTADORA: Prof.^a Dr.^a Lara Cristina Francisco de Almeida Fehr.</p> <p>INSTITUI33O RESPONS3VEL: Universidade Federal de Uberl3ndia – UFU/MG; Programa de P3s-Gradua33o em Ci3ncias Cont3beis – PPGCC.</p>
II. VIS3O GERAL
<p>OBJETIVOS.</p> <p>Geral: buscar entender como ocorre a integra33o interfuncional entre a Contabilidade Gerencial e o Marketing em uma cooperativa de caf3, 3 luz da Teoria Contingencial.</p> <p>Espec3ficos:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Investigar a ado33o de artefatos de Contabilidade Gerencial na cooperativa; 2. Identificar as estrat3gias de Marketing utilizadas pela cooperativa; 3. Indicar o padr3o de coopera33o interfuncional (Tradicional, Transicional ou Sin3rgico) entre as fun33es de Contabilidade Gerencial e Marketing na cooperativa. <p>FONTE DE INFORMA33O: Cooperativa de caf3 da Regi3o do Cerrado Mineiro (“Cooperativa”).</p> <p>LEITURAS APROPRIADAS: Teoria Contingencial; Contabilidade Gerencial; ACG; Marketing; Composto de Marketing para Cooperativas (CMC); Integra33o Interfuncional.</p> <p>ATIVIDADES A SEREM DESENVOLVIDAS:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Realizar um contato inicial para obter informa33es gerais sobre a viabilidade da pesquisa na “Cooperativa”; - Formalizar a aceita33o via Declara33o, conforme CEP/UFU.
II. VIS3O GERAL
<ul style="list-style-type: none"> - Elaborar os Roteiros das entrevistas; - Realizar pr3-teste para valida33o dos instrumentos; - Contatar as pessoas que ser3o entrevistadas; - Realizar as entrevistas nas 3reas de Contabilidade Gerencial e Marketing (diretores, gerentes e funcion3rios), gravando-as (mediante devidas autoriza33es); - Coletar dados adicionais por meio de documentos e observa33o direta n3o-participante; - Transcrever as entrevistas e enviar a transcri33o e interpreta33es das entrevistas para que os entrevistados validem ou recomendem altera33es; - Codificar, categorizar e analisar os dados; - Confrontar os dados com a teoria e compar3-os com estudos relacionados.
III. PROCEDIMENTOS DE COLETA E AN3LISE DOS DADOS
<p>SELECIONAR OS PARTICIPANTES:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Contabilidade Gerencial: Diretor de Controladoria e Finan3as e demais funcion3rios da 3rea. - Marketing: Gerente de Marketing e demais colaboradores que se relacionam 3 3rea. <p>AGENDAR AS ENTREVISTAS: contatar todos os participantes e marcar dia e hor3rio das entrevistas a serem realizadas na “Cooperativa”.</p>

Continua

III. PROCEDIMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DOS DADOS
REALIZAR AS ENTREVISTAS E COLETA DE DOCUMENTOS: <ul style="list-style-type: none"> - Enviar e-mail do TCLE aos participantes das entrevistas; - Entregar uma via do TCLE ao participante (coletar assinatura) e realizar as entrevistas; - Coletar documentos que agreguem à pesquisa; - Pedir permissão para realizar contatos futuros, caso haja dúvidas por parte da pesquisadora (via e-mail/WhatsApp).
III. PROCEDIMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DOS DADOS
<ul style="list-style-type: none"> - Solicitar ao entrevistado que ele faça, posteriormente, uma checagem das informações coletadas na entrevista e das interpretações feitas pela pesquisadora. - Fazer Observação local não-participante (antes, durante e depois das entrevistas), registrando informações em um Diário de Campo. ANALISAR OS DADOS E OS RESULTADOS: <ul style="list-style-type: none"> - Transcrever as entrevistas, codificar e categorizar para análise; - Analisar os documentos disponibilizados pela empresa; - Analisar os resultados por meio da técnica Análise de Conteúdo, triangulando os dados das entrevistas, observação e documentos.
IV. DISCUSSÃO DOS RESULTADOS
<ul style="list-style-type: none"> - Confrontar os dados com a teoria, discutindo semelhanças e diferenças com achados de estudos anteriores.
V. COLETA DE DADOS
<ul style="list-style-type: none"> - Roteiro das Entrevistas (APÊNDICE C): Roslender e Hart (2003); Opute e Madichie (2016; 2017); Soutes (2006) e Santos <i>et al.</i> (2019).

Fonte: elaborado pela autora a partir de Yin (2001).

A seguir, apresentam-se a análise e a discussão dos achados desta pesquisa.

4 APRESENTAÇÃO, ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção, são apresentados os resultados do caso, analisando-os e discutindo-os conforme a literatura sobre o assunto. Ao final, tem-se uma síntese das análises, cujo intuito é o de responder à pergunta de pesquisa e objetivos.

4.1 Tratamento das entrevistas pelo *software* IRAMUTEQ

Foi realizado a análise das percepções dos 8 entrevistados acerca da integração entre as funções de Contabilidade Gerencial e Marketing da “Cooperativa”. Para o tratamento desses dados, foram utilizadas a Classificação Hierárquica Descente (CHD) e a Análise de Similitude do IRAMUTEQ, conforme se descreve a seguir.

O Quadro 22 apresenta uma visão geral dos dados coletados sobre os entrevistados. Em resumo, a idade média dos respondentes foi de 37 anos; 50% do gênero masculino e 50% do feminino, sendo os mais altos cargos conduzidos por homens (2 gerentes e 1 diretor); 75% com especialização (pós-graduação Lato Sensu ou MBA) e atuando em média na “Cooperativa” há 6 anos.

Quadro 22 – Dados gerais dos entrevistados

Cargo	Nível hierárquico	Função	Sexo	Idade	Tempo empresa	Formação acadêmica	Maior titulação
Gerente	Tático	Marketing	M	44	36*	Administração	Pós-Graduação
Funcionário	Operacional	Marketing	F	28	15*	Comunicação Social	MBA
Funcionário	Operacional	Marketing	F	36	36*	Jornalismo	Pós-Graduação
Gerente	Tático	Marketing	M	26	84*	Tecnologia em Cafeicultura	Pós-Graduação
Diretor	Estratégico	Contabilidade Gerencial	M	38	168*	Ciências Contábeis	Pós-Graduação
Funcionário	Operacional	Contabilidade Gerencial	M	41	132*	Ciências Contábeis	Graduação
Funcionário	Operacional	Contabilidade Gerencial	F	44	36*	Ciências Contábeis	Graduação
Funcionário	Operacional	Contabilidade Gerencial	F	42	44*	Ciências Contábeis	Pós-Graduação

* meses/ M: Masculino / F: Feminino.

Fonte: elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (2022).

A CHD gerou 4 *clusters* ou classes, representando 90,29% do *corpus*. As classes são geradas pelo *software* a partir da análise da semelhança de seus vocábulos e pela análise multivariada de variáveis de interesse (CAMARGO; JUSTO, 2013), neste caso, as funções envolvidas neste estudo. A Figura 3 representa a visão de todos os entrevistados, de ambas as áreas, sendo representados pelo dendograma, que revela 4 classes advindas das partições de conteúdo.

O vocabulário típico da CLASSE 1, que corresponde a 37,3% dos segmentos de textos analisados do *corpus*, permitiu contextualizar o ambiente de atuação da “Cooperativa”. As palavras “café”, “produtor”, “mercado”, “vender”, entre outras, sintetizam a atuação da “Cooperativa” no mercado de café, comercializando e prestando serviços relacionados ao produto.

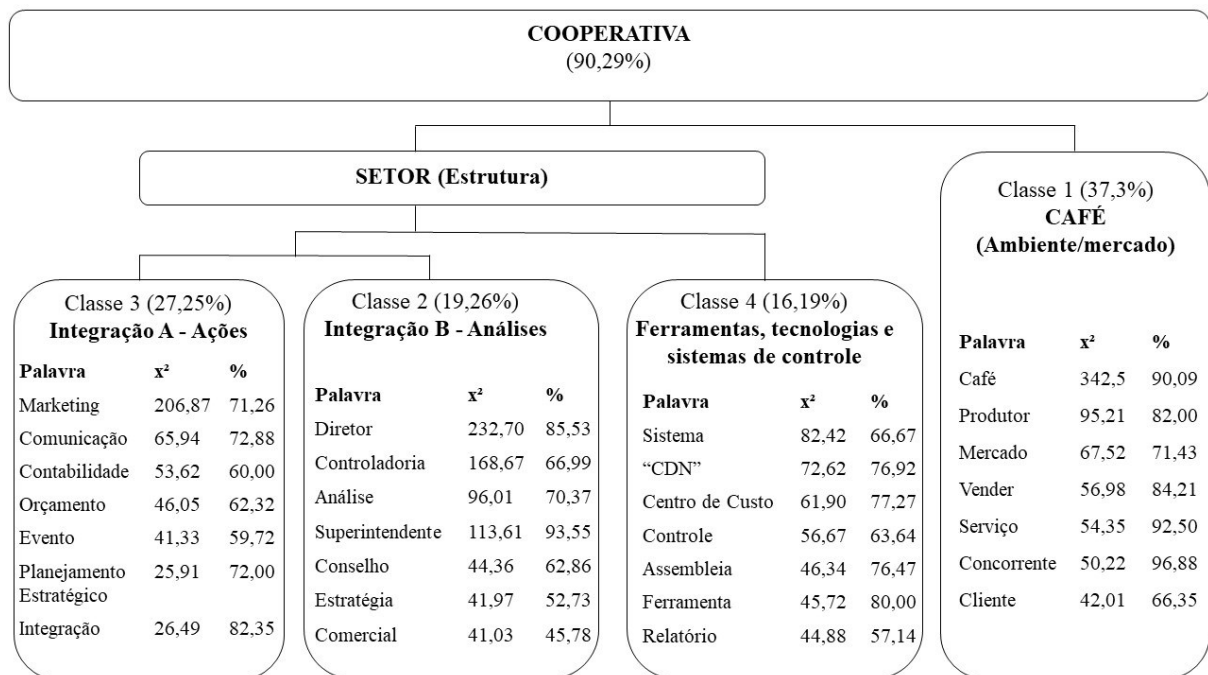
A CLASSE 4 do dendograma, “Ferramentas, tecnologias e sistemas de controle”, representa 16,19% dos segmentos analisados do *corpus* textual. Esta classe permitiu identificar quais ferramentas, métodos, tecnologias e sistemas de controle são adotados pela “Cooperativa” na gestão de seu negócio. As palavras “sistema”, “CDN” (ferramenta interna de controle e planejamento de vendas) e “centro de custo”, entre outras, foram as que mais se destacaram nesta classe.

Já as CLASSES 3 e 2, “Integração A - Ações” e “Integração B - Análises”, representaram 27,25% e 19,26% do *corpus* textual, respectivamente, mostrando como a “Cooperativa” se organiza internamente para planejar, executar e analisar ações estratégicas pela integração de seus setores, compondo sua estrutura organizacional.

A CLASSE 3 destaca uma relação mais próxima entre as palavras “marketing”, “contabilidade”, “orçamento”, “evento”, “planejamento estratégico”, entre outras. Já a CLASSE 2 evidencia “controladoria”, “estratégia”, “comercial”, entre outras. De antemão, essa separação em duas classes de integração já sinaliza dois padrões de cooperação adotados pelas funções na “Cooperativa”, que serão melhor explicados na seção 4.5, com análises pertinentes a elas.

Neste sentido, as CLASSES 3 e 4 auxiliaram na identificação dos ACG adotados pela “Cooperativa” (Objetivo específico 1); as CLASSES 1 e 3, na identificação das estratégias de marketing (Objetivo específico 2); e as CLASSES 3 e 2 na identificação do padrão de cooperação interfuncional na “Cooperativa” (Objetivo específico 3).

Figura 3 – Dendograma da CHD: percepção dos entrevistados acerca da integração interfuncional e uso de artefatos contábeis-gerenciais e estratégias de marketing adotadas pela “Cooperativa”



Fonte: Dados da pesquisa (2022).

A Análise de Similitude gerada pelo IRAMUTEQ sintetiza as classes destacadas pela CHD, organizando as percepções dos entrevistados pelos sentidos das palavras presentes em suas falas. Neste caso, a organização é feita pela interconexão entre “cooperativa”, “café” e “setor” (Figura 4).

“contabilidade”, “evento”, “comercial”, “comunicação”, “marketing”, “estratégia”, “controladoria”, “orçamento”, dentre outros.

Nessa análise, foi possível entender a interconexão entre as palavras pela relação dos grafos apresentados (quanto mais espesso o grafo, maior a conexão). Por exemplo: “setor – reunião – apresentar – comitê – risco” (linha no sentido superior esquerdo da Figura 4). Essa conexão explica como a “Cooperativa” lida com situações de risco. Uma delas é se reunindo em comitês para análises e tomadas de decisões.

A seguir, apresenta-se a “Cooperativa” e suas funções de Contabilidade Gerencial e Marketing.

4.2 A “Cooperativa”

A “Cooperativa” se enquadra na modalidade de “Sociedade Cooperativa de Responsabilidade Limitada”, regida pela Lei 5.764, de 12 de dezembro de 1971. Criada na década de 1990, conta com 642 associados, 222 colaboradores diretos e 8 jovens aprendizes (RELATÓRIO DE ADMINISTRAÇÃO, 2021).

Por meio de seu instrumento de constituição, o Estatuto Social, presta serviços de preparo, rebenefício, armazenagem, comercialização e industrialização de cafés a seus associados e terceiros, tanto para o mercado nacional quanto internacional. Além disso, tem como objetivo incentivar e aprimorar a cafeicultura da região do Cerrado Mineiro e trabalhar com a importação e comercialização de insumos, máquinas e equipamentos a seus cooperados (ESTATUTO SOCIAL, 2018).

Podem se associar à “Cooperativa” todos os produtores rurais (sejam pessoas física ou jurídicas) que possuem propriedades rurais ou explore a atividade cafeeira (por meio de arrendamento, comodato, parceria, dentre outros) na região demarcada com a Denominação de Origem Cerrado Mineiro, além das cooperativas que atuam na região. Cada associado possui uma cota-parte de capital e é aprovado pelo Conselho de Administração. Uma vez admitido, o associado passa a ter todos os direitos e deveres inerentes a esta condição. Além disso, o associado responde subsidiariamente pelos compromissos assumidos pela “Cooperativa” até o limite do valor do capital por ele subscrito (ESTATUTO SOCIAL, 2018).

Ainda conforme seu Estatuto Social, o órgão máximo da “Cooperativa” é a Assembleia Geral, composta por todos os seus associados, que elegem seus Conselheiros Fiscais e Administrativos por meio do voto. As deliberações na Assembleia são tomadas por maioria de votos dos presentes com direito de votar, sendo que cada associado tem o direito a

um só voto, independentemente de seu número de cotas-parte que possua. Os conselheiros administrativos, num total de 7, são eleitos para mandatos de 3 anos, sendo permitido reeleição de até 2/3 de seus membros, conforme mencionado pelo Entrevistado 1:

Nosso conselho é composto por 7 conselheiros com mandatos não coincidentes. Então quando mudamos o conselho, mudamos apenas parte dele, porque se muda 3 conselheiros em um mandato e 2 em outro mandato. Não há um choque de gestão, porque parte da ideia do conselho ainda fica (Entrevistado 1, Marketing, novembro de 2022).

De acordo com o Estatuto Social, a Assembleia Geral Ordinária deve ocorrer, no mínimo, uma vez por ano, geralmente no primeiro trimestre após o término do ano civil. Nessas assembleias, há a prestação de contas dos órgãos administrativos da “Cooperativa”, incluindo o relatório de gestão, balanço, demonstrações de sobras/perdas e destinações (após fundos obrigatórios e reservas estatutárias), parecer do Conselho Fiscal, relatório da Auditoria Externa Independente e plano de atividades para o exercício seguinte.

A “Cooperativa” é representada institucional e legalmente por seu Diretor Superintendente que, junto aos demais membros diretores se reportam a ele, é responsável pela Diretoria Executiva da empresa, um órgão administrativo.

Vale ressaltar que, conforme previsto em seu Estatuto Social (2018), seus diretores não são membros associados, mas colaboradores contratados para desempenhar suas funções administrativas, à fim de evitar conflitos de interesses.

A “Cooperativa” conta com uma auditoria interna e uma auditoria externa independente. A auditoria externa é realizada por uma empresa de contabilidade contratada para esta finalidade, como mencionado pelo Entrevistado 1:

No final do ano vem uma empresa na “Cooperativa” para fazer auditoria e fechamento do ano comercial. É uma empresa que está entre as *Big Fours* da área, ou seja, uma das quatro maiores do mundo (Entrevistado 1, Marketing, novembro de 2022).

Conforme evidenciado nas entrevistas, essa empresa acompanha a “Cooperativa” durante todo o ano, realizando análises de vários documentos e visitas in loco (mais comuns no final do exercício), o que permite que ela emita, ao final, seu parecer. Esse parecer é incluído no Relatório de Administração anual da “Cooperativa”, que está disponível em seu site oficial e é enviado a cada cooperado ou entregue no dia da Assembleia Geral.

4.2.1 O ambiente da “Cooperativa”

A “Cooperativa”, dada as suas especificidades de constituição jurídica, possui clientes internos e externos. Os “clientes internos” são seus próprios funcionários (por uma visão de gestão de marketing), assim como seus cooperados, uma vez que a “Cooperativa” oferece soluções e serviços a eles, como armazenagem e comercialização de seu café e serviços técnicos especializados no cultivo e na gestão de seu negócio. Esses clientes-cooperados também são considerados fornecedores, já que grande parte do café comercializado pela “Cooperativa” advém deles. Também são considerados donos/proprietários, por ser uma sociedade cooperativa. Esta última é facilmente entendida quando se analisa sua estrutura organizacional, onde o órgão máximo deliberativo a Assembleia Geral dos cooperados.

Já os “clientes externos” são os compradores da “Cooperativa”, tais como indústrias, empresas de torrefação, cafeterias, agentes comerciais/*traders*, corretores do mercado de café e até mesmo outras cooperativas, que são filiadas a ela. Entre esses compradores, há os do mercado nacional e os do mercado internacional. Essa situação pode ser melhor compreendida nas falas dos Entrevistados 2 e 5:

Os cooperados são nossos principais clientes. Depois, temos os corretores, que são aqueles que compram também os nossos cafés, tanto de forma interna, nacional, como de forma externa, internacional, principalmente os cafés especiais. Além disso, tem cooperativas que são nossas cooperadas e que fazem negócios conosco (Entrevistado 2, Marketing, novembro de 2022).

Os cooperados são nossos clientes internos, porque são, ao mesmo tempo, clientes e fornecedores, por fornecerem o produto para a “Cooperativa” revender. Ao mesmo tempo, eles são clientes, porque prestamos serviços para eles de armazém em geral e de comercialização. Já os clientes externos são os nossos compradores, tanto do mercado nacional quanto internacional (Entrevistado 5, Contabilidade Gerencial, novembro de 2022).

Neste sentido, Rossé *et al.* (2016) afirmam que um dos grandes “dilemas” da aplicabilidade do Marketing em cooperativas, em especial as agropecuárias, reside na dualidade das relações dos cooperados com a cooperativa: ora são clientes ora são fornecedores.

A “Cooperativa” possui concorrência direta e indireta. Como concorrência direta, enquadram-se todas as cooperativas de café, principalmente aquelas que não são da região do Cerrado Mineiro, mas que possuem unidades e/ou escritórios na região. As cooperativas de café da região do Cerrado Mineiro, apesar de concorrentes, são vistas mais como parceiras (e algumas são até cooperadas), pelo princípio da intercooperação.

Porém, como os principais serviços ofertados pela “Cooperativa” são a compra e venda de cafés (seja cafés comuns ou especiais), aliados aos serviços de armazenagem, dentre outros, ela também concorre com algumas *trading*s, empresas que comercializam o café e/ou oferecem serviços de armazenagem, como explicam os entrevistados:

Se olharmos cooperativas de café, a principal concorrente hoje é a “CX” que, apesar de não ser daqui, é a mais atuante em nossa região. Tem as outras cooperativas. Porém, pelo fato de existir a intercooperação, não as enxergamos como concorrentes (Entrevistado 4, Marketing, novembro de 2022).

Eu não vejo as cooperativas que estão na região do Cerrado Mineiro como concorrentes, pela questão da intercooperação. Eu vejo mais a “CX” como concorrente. Além dela, tem a “CB”. A “CB” é daqui da nossa cidade. É uma *Trader* de café. Seria uma concorrência indireta, porque não é uma cooperativa (Entrevistado 2, Marketing, novembro de 2022).

De acordo com a OCB (2022b), “a intercooperação, sexto princípio do cooperativismo, é uma estratégia de negócios onde mais pessoas cooperam e ganham”. Duas ou mais cooperativas (do mesmo ramo ou não) somam suas forças firmando acordos de transações comerciais, serviços ou de cooperação técnica ou financeira. Das cooperativas do ramo agropecuário em 2021, 38% delas fizeram negócios com cooperativas de crédito; 11% adquiriram produtos de cooperativas de trabalho; 13% utilizaram serviços de cooperativas de transporte e 20% delas utilizaram planos de saúde de cooperativas de saúde.

Pela ótica da Teoria Contingencial, há uma correlação entre a Estrutura e a Estratégia da “Cooperativa” na busca de uma melhor atuação no Ambiente (mercado externo), ou seja, como ela se estrutura internamente e determina suas estratégias para atender e se diferenciar no mercado.

Apresenta-se, a seguir, como estão organizadas as funções de Contabilidade Gerencial e Marketing na “Cooperativa”.

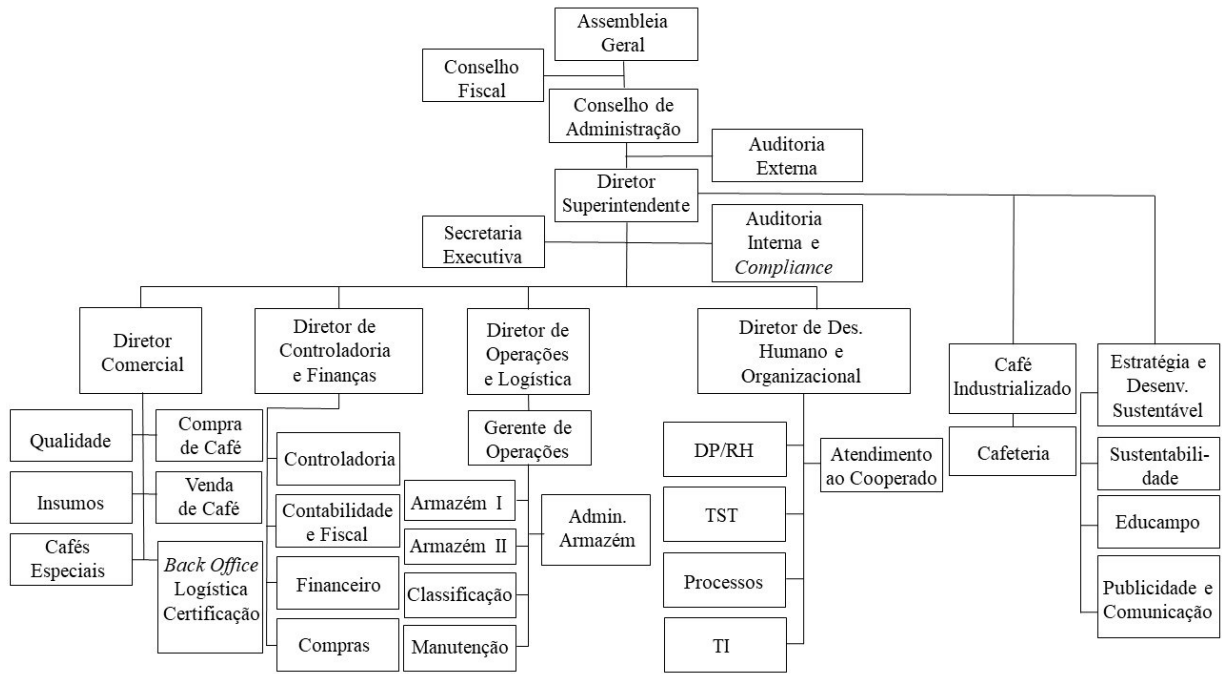
4.2.2 As funções de Contabilidade Gerencial e Marketing na “Cooperativa”

De acordo com documento disponibilizado (Figura 5) é possível perceber como a “Cooperativa” está estruturada internamente, quais são seus departamentos e como eles se inter-relacionam.

Seus principais órgãos são: a Assembleia Geral; os Conselhos Fiscal e de Administração; Auditorias interna e externa; e a Diretoria Executiva, representada por seu

Diretor Superintendente e subdividida em 4 diretorias centrais (Comercial; Controladoria e Finanças; Operações e Logística; e Desenvolvimento Humano e Organizacional).

Figura 5 - Estrutura organizacional da “Cooperativa”



Fonte: elaborada pela autora a partir de documento da “Cooperativa” (2022).

A função de Contabilidade Gerencial é gerida pelo diretor do departamento de Controladoria e Finanças da “Cooperativa”, uma das quatro diretorias vinculadas ao Diretor Superintendente. Conforme prevê em seu Estatuto Social (2018), o diretor de Controladoria e Finanças é responsável por dar suporte administrativo ao Diretor Superintendente em ações de implementação e gestão organizacional. Entre as atividades desempenhadas por essa função, estão:

- (i) supervisionar as áreas de controle contábil e custos, fiscal e financeiro, coordenando a elaboração de relatórios econômicos, gerenciais e financeiros;
- (ii) coordenar a realização de estudos de viabilidade econômica para novos projetos e produtos;
- (iii) monitorar as informações (econômicas, financeiras e contábeis), acompanhando o fluxo financeiro, derivativos, câmbio, *hedge* e seus desdobramentos;
- (iv) dar suporte às áreas de negócio com criação e análise de relatórios gerenciais e indicadores de performance, entre outras (ESTATUTO SOCIAL, 2018).

O diretor descreve sua função da seguinte maneira (Entrevistado 5):

Minha função é dirigir e coordenar minha equipe. Além do setor de controladoria e da contabilidade, também sou responsável pelo setor financeiro, pela área de análise de crédito e cadastro e a parte de compra de insumos, do dia a dia da cooperativa (Entrevistado 5, Contabilidade Gerencial, novembro de 2022).

Vinculados a ele, têm-se os setores de Controladoria; Contabilidade e Fiscal; Financeiro e Compras. Uma das tarefas da Controladoria é “acompanhar os departamentos quanto aos custos e despesas realizadas, via orçado e realizado, para o controle da “Cooperativa”, através de relatórios de gestão” (Entrevistado 8, Contabilidade Gerencial, novembro de 2022). Pela Controladoria também são trabalhados “indicadores do setor de produção, do setor comercial e de Recursos Humanos” (Entrevistado 5, Contabilidade Gerencial, novembro de 2022).

A Contabilidade e Fiscal é responsável pelas análises e lançamentos contábeis; apuração de tributos e impostos; controle de estoques, plano de contas, balancetes, além da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) e do Balanço Patrimonial da “Cooperativa”, apresentado ao Conselho e Assembleia Geral Ordinária dos cooperados, conforme descreve o Entrevistado 6:

Minha função é analisar e fazer lançamentos contábeis que vêm de vários departamentos. Migramos essas informações para o sistema. Eu faço toda essa análise de lançamentos, apuração de tributos e impostos. Acompanho o fechamento contábil da minha equipe. Também auxilio no controle de estoque. Reviso o plano de contas e montamos o balancete e a DRE apresentado ao Conselho. Elaboramos a Demonstração Financeira, para a apresentação à assembleia (Entrevistado 6, Contabilidade Gerencial, novembro de 2022).

O financeiro é responsável pela análise da rentabilidade e viabilidade da “Cooperativa”. São trabalhados indicadores financeiros (como por exemplo, “índice de liquidez, composição do endividamento, prazo da atividade, rotação de estoque, ciclo financeiro, fluxo de caixa”, dentre outros) para essas análises e, posteriormente, tomada de decisões pela gestão estratégica da “Cooperativa” (Entrevistado 5, Contabilidade Gerencial, novembro de 2022).

O setor de compras é responsável pelo controle de patrimônio e aquisição de ativos e suprimentos, fazendo cumprir as diretrizes orçamentárias da “Cooperativa” (ESTATUTO SOCIAL, 2018).

Já a função de Marketing, analisando apenas o documento (Figura 5), aparentemente é exercida pelo departamento de Publicidade e Comunicação. Porém, foram percebidas outras

funções sendo desempenhadas por outros departamentos, conforme se explica a seguir. Vale ressaltar que, conforme apontado nos procedimentos metodológicos deste estudo, o departamento de Publicidade e Comunicação não contava com um gestor no momento da coleta de dados.

Assim, o departamento de Publicidade e Comunicação, um setor operacional, está vinculado diretamente ao Diretor Superintendente, conforme comenta o Entrevistado 2:

O nosso líder é o Diretor Superintendente. Pedimos autorização de tudo que vamos fazer para ele. Por exemplo, a aprovação de um *outdoor*, se podemos ou não fazer. Ele é que sabe, que conhece o orçamento, o que podemos gastar e o que não podemos (Entrevistado 2, Marketing, novembro de 2022).

A forma como as “caixas do organograma” estão dispostas, representam que esse departamento não se conecta diretamente aos departamentos Comercial (que representa a “força de vendas” pelo Composto de Marketing “Promoção”, explicado na seção 4.4.4) e a Contabilidade Gerencial, pelo setor de Controladoria e Finanças.

Percebe-se que pela própria nomenclatura dada ao setor, não se contempla todas as funções de Marketing, mas apenas “Publicidade” e “Comunicação”, algumas das várias ações de marketing empregadas na “Cooperativa” (evidenciadas na seção 4.4).

Um outro fato curioso sobre tal nomenclatura é que, apesar de constar no documento a denominação “Publicidade e Comunicação”, na observação *in loco*, a placa de identificação na porta do setor está “Comunicação e Marketing”. A palavra “Marketing” é bem mais abrangente. Ela remete a todas as estratégias da função de uma organização que, no caso da “Cooperativa”, todos os 6 (seis) compostos mercadológicos analisados e não apenas a “Publicidade” do composto “Promoção”.

Assim, foram percebidas diversas funções de marketing sendo executadas em vários outros departamentos da “Cooperativa” durante a observação, como: setor de Estratégia e Desenvolvimento Sustentável, responsável por vários projetos e programas institucionais; o departamento de Desenvolvimento Humano e Organizacional, com o Marketing de Relacionamento no setor de “Atendimento ao cooperado” e ações de *Endomarketing* no setor de “DP/RH”; o departamento “Comercial”, representando a “força de vendas” da “Cooperativa”, com a comercialização dos cafés (comum e especial) e a participação ativa na organização de alguns eventos, redes de parcerias e feiras nacionais e internacionais (DIÁRIO DE CAMPO, 2022).

Esta situação também se confirma pelo Dendograma da CHD do *software* IRAMUTEQ, que separou em duas classes a percepção dos entrevistados quanto à integração entre os departamentos, mostrando na CLASSE 3 o Marketing/Comunicação e a Contabilidade; e na CLASSE 2, a Controladoria e o Comercial.

Também durante a observação, foi possível conversar com a diretora de Desenvolvimento Humano e Organizacional sobre as funções de Marketing da “Cooperativa”. A diretora externou sua atual dificuldade no preenchimento de 2 vagas de trabalho na “Cooperativa”: o de “Gerente de Marketing” e o de “Coordenador de Relacionamento” que, na visão dela, dependendo do perfil do primeiro, não necessitaria do segundo, uma vez que, são funções relacionadas ao marketing (DIÁRIO DE CAMPO, 2022).

Além disso, ela também comentou sobre como são planejados e organizados os eventos da “Cooperativa”. Segundo ela, “todo mundo faz um pouco de cada coisa” durante o planejamento, organização e execução desses eventos, deixando claro como as funções de Marketing estão pulverizadas por toda a estrutura da “Cooperativa” (DIÁRIO DE CAMPO, 2022). Isso também se confirma, pela fala do Entrevistado 4:

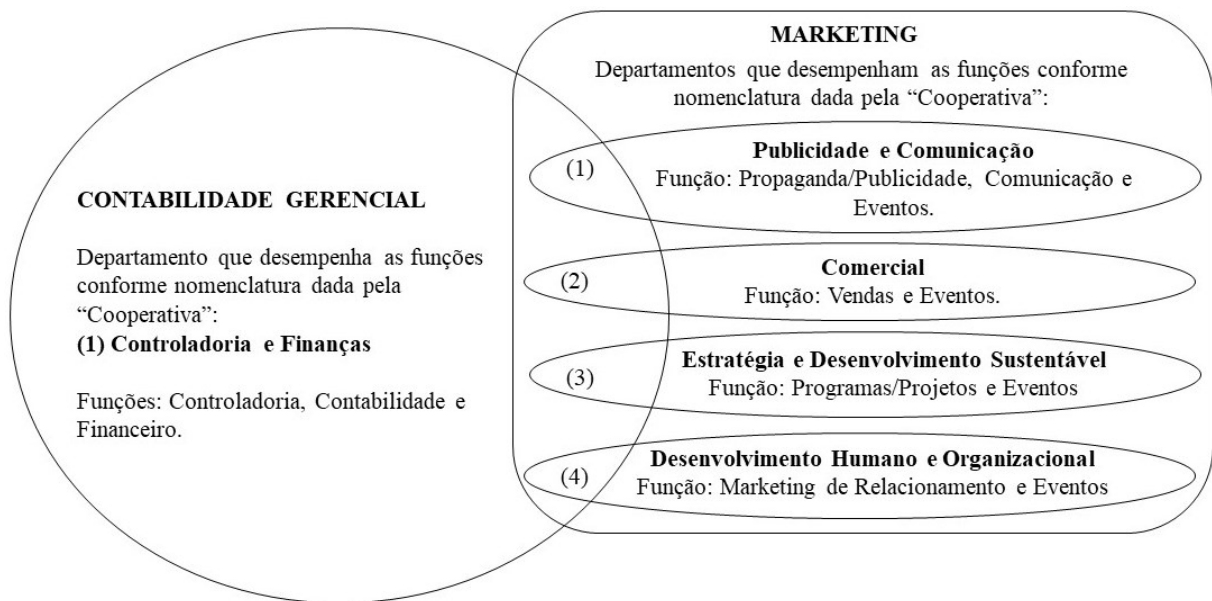
O pessoal estava em reunião aqui agora há pouco. Estávamos falando sobre os eventos para o próximo ano da “Cooperativa”. Esses eventos são criados com todo mundo junto! (Entrevistado 4, Marketing, novembro de 2022).

Essa visão de que as funções de Marketing estão distribuídas em vários departamentos da “Cooperativa”, foi também evidenciada na reunião assistida pela pesquisadora, durante a observação, a qual teve como pauta o planejamento e a organização de um dos principais eventos da “Cooperativa” voltado para seus cooperados. Estavam presentes colaboradores de vários departamentos. Foi discutido sobre o local do evento, *layout* (arranjo físico), foco, público-alvo, ações promocionais, patrocinadores, dentre outros.

Pôde-se notar que não foi uma reunião conduzida pelo setor de Publicidade e Comunicação e que funções de marketing ficaram a cargo de vários departamentos como, por exemplo, a busca por patrocinadores pelo setor Comercial (DIÁRIO DE CAMPO, 2022).

Assim, dadas as especificidades de como as funções de marketing estão distribuídas pela estrutura da “Cooperativa”, fez-se o seguinte esquema para facilitar e sintetizar seu entendimento (Figura 6).

Figura 6 – As funções de Contabilidade Gerencial e Marketing na “Cooperativa”



Fonte: elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (2022).

A Teoria Contingencial, base deste estudo, defende que não há uma melhor forma ou maneira de a empresa se organizar internamente. Fatores ambientais contingenciais, tanto internos quanto externos à empresa, afetam o modo de se estruturar (GUERRA, 2007). Neste sentido, a ausência de um gerente para o departamento, pode ser visto como um fator contingencial interno influenciando diretamente a estrutura da “Cooperativa” e, conseqüentemente, os papéis desempenhados pelos colaboradores em suas funções.

Araújo (2013) ao analisar a estrutura da Aprosoja/MT, encontrou achados semelhantes a essa pesquisa, onde os departamentos se integram, por equipes multidisciplinares, no desenvolvimento de projetos estratégicos da associação em torno de temas voltados para a soja, por um Marketing Integrado.

Porém, a estrutura de governança da Aprosoja/MT apresentada pela autora, mostra dois departamentos relacionados às funções de Marketing: “Marketing e Eventos” e “Comunicação”, como departamentos operacionais. Esses departamentos estão ligados diretamente a Diretoria Executiva da associação, em uma mesma linha hierárquica com as diretorias Administrativa e Financeira, compondo assim três diretorias centrais a um nível estratégico de decisão. Acima dessas diretorias estão a Presidência, Conselhos e Assembleia Geral dos associados, como órgãos consultivos (ARAÚJO; 2013).

As funções de Marketing na Aprosoja/MT estão separadas sob duas gerências (“gerente de marketing e eventos” e “gerente de comunicação”), conectadas entre si e com as

demais gerências (administrativa, financeira e planejamento) a um mesmo nível departamental hierárquico tático, todos ligados a Diretoria Executiva; diferentemente da estrutura da “Cooperativa”, podendo indicar problemas hierárquicos, gerando tensões e conflitos entre as funções (conforme será tratado na seção 4.5). O Entrevistado 3 sinaliza a respeito:

O diretor superintendente que está mandando, então vamos lá e executamos. Ele que é meu chefe direto! Eu vou executar, sem pensar, sem olhar duas vezes! (Entrevistado 3, Marketing, novembro de 2022).

Apresenta-se, a seguir, os Artefatos da Contabilidade Gerencial (ACG) identificados na “Cooperativa”.

4.3 Artefatos da Contabilidade Gerencial utilizados pela “Cooperativa”

Um dos objetivos deste estudo foi investigar a adoção de ACG na “Cooperativa” (Objetivo Específico 1). Para tanto, as categorias de análise foram: métodos e sistemas de custeio; métodos de mensuração e avaliação de desempenho, bem como, filosofias e modelos de gestão, conforme Soutes (2006).

4.3.1 Métodos e sistemas de custeio

Conforme classificação de Soutes (2006), dentre os métodos e sistemas de custeio estão: Custeio por Absorção; Custeio Variável; Custeio Padrão; Custeio ABC e Custeio Meta.

Desta classificação, o sistema de custeio adotado pela “Cooperativa” é o Custeio por Absorção, onde há um controle de custos diretos, indiretos, fixos e variáveis do café, tanto daquele que é industrializado (pelo departamento de Indústria e Cafeteria), como do café verde/cru comercializado pelos agentes de negócios da “Cooperativa” (DIÁRIO DE CAMPO, 2022).

Quanto à industrialização do café, tal informação pode ser encontrada no Relatório de Administração (2021) publicado pela “Cooperativa”, onde é descrito que o método de custo de produtos acabados, compreende os custos de matéria-prima, mão de obra e outros custos diretos de produção (com base na capacidade operacional normal da “Cooperativa”).

Quanto à comercialização, os custos incorporam à venda e são controlados por uma ferramenta interna de planejamento e controle denominada “CDN”, a qual será explicada na

seção seguinte, 4.3.2). Dessa forma, todos os custos relacionados aos serviços prestados pela “Cooperativa” como qualidade, armazenamento e rebeneficiamento, são incorporados ao preço de venda do café. Ao final, após da soma de seus custos totais e despesas (como frete, por exemplo, do qual varia a cada negociação), é apurado o resultado financeiro da transação, podendo ser lucro ou prejuízo, conforme explicou o Entrevistado 4:

O setor comercial insere as informações no sistema da “CDN” da venda. Tem alguns custos que são por apropriação, como: custo fixo; embalagem; preparo etc; São fixos do negócio. E outras são por lançamento. Por exemplo, o frete (Entrevistado 4, Marketing, novembro de 2022).

Seguindo a estrutura do roteiro das entrevistas, foi perguntado aos respondentes como a “Cooperativa” apura, acompanha e controla seus custos, à fim de identificar como a Contabilidade Gerencial fornece informações sobre os custos do café, permitindo que a função de Marketing identifique preços de venda adequados para o produto, levando em consideração o mercado e a concorrência.

Conforme entrevistas, foi possível perceber que a “Cooperativa” adota um controle, pelas funções de Contabilidade e Controladoria, do Custo Médio de Aquisição do café, tanto do café comum, quanto do café especial, por safra. Porém, o Marketing não tem acesso a esse controle ou as informações advindas desse controle.

Foi relatado que o controle dos custos do café se inicia com as guias de serviços geradas pelo Armazém da “Cooperativa” e, na sequência, o pessoal da contabilidade faz toda a verificação e lançamentos, sempre pelo custo médio do valor adquirido, conforme explica o Entrevistado 6:

O método de custo que utilizamos é o custo médio. Controlamos os custos do café, que é o que mais impacta. Se o café está a R\$ 900 e entra um outro café de R\$ 1.600, é feita a média desse valor. Cada produto, seja ele um café comercial ou um café especial, tem o seu custo médio, de forma separado, por safra (Entrevistado 6, Contabilidade Gerencial, novembro de 2022).

De acordo com o Relatório de Administração 2021, os estoques são demonstrados ao custo ou ao valor líquido de sua realização: dos dois o menor; e o método de avaliação é o da média ponderada móvel. Ademais, no mesmo documento encontra-se a informação de que o Imobilizado da “Cooperativa” é registrado pelo custo de aquisição ou construção, deduzido da depreciação acumulada. Este custo histórico inclui os gastos diretamente atribuíveis à aquisição dos itens e inclui aqueles de financiamento relacionados com a aquisição.

Todo esse processo de apuração, acompanhamento e controle de custos é feito por meio de um “ERP Integrado”, além de planilhas e documentos de apoio que cada setor possui,

sendo tudo integrado e vinculado via Orçamento Anual. Os resultados obtidos, entre o orçado e o realizado, são apresentados para a diretoria e conselho da “Cooperativa”, como apontado na fala do Entrevistado 8:

A “Cooperativa” apura, acompanha e controla seus custos através de um “ERP Integrado”. Quando se fatura, o sistema já alimenta o setor financeiro, que alimenta a contabilidade, que faz as devidas apurações e verificações. Depois pela controladoria, gerando relatórios e montando a apresentação dos resultados obtidos para as reuniões de diretoria e conselho. Trabalhamos sempre com o previsto e o realizado (Entrevistado 8, Contabilidade Gerencial, novembro de 2022).

Neste sentido, de acordo com os relatos, a “Cooperativa” trabalha com centros de custos vinculados também ao Orçamento, via sistema integrado. Há vários centros de custos para acompanhamento e controle da previsão orçamentária, conforme relatam os entrevistados:

Fazemos tudo por um “ERP Integrado” que gera os relatórios. Esse acompanhamento e controle de custos é feito por departamento através de centros de custos (Entrevistado 7, Contabilidade Gerencial, novembro de 2022).

Esse acompanhamento é feito por centro de custo. Há o centro de custo do administrativo, do comercial, do café especial, dos armazéns, da cafeteria, da indústria, enfim... (Entrevistado 6, Contabilidade Gerencial, novembro de 2022).

Além da Tecnologia do “ERP Integrado”, a “Cooperativa” também possui *Business Intelligence* (BI): Inteligência de Negócios ou Inteligência Organizacional, sendo utilizada no setor comercial e no armazém e, em construção, no setor de controladoria, como se evidencia nas falas dos Entrevistados 4 e 8. BI's são sistemas de gerenciamento de informações com características de comunicação dinâmica e flexível dos dados, formatados e manuseados pelos próprios usuários, envolvendo gestores, contadores gerenciais e tecnologia da informação (COSER, 2020).

Nós temos muitos BI's hoje, que são os relatores do Power BI. Extraímos essas informações e analisamos (Entrevistado 4, Marketing, novembro de 2022).

Hoje as nossas apresentações ainda são feitas através de Power Point, mas já estamos desenvolvendo isso dentro do sistema, para ser tudo via BI e *online*, para que as pessoas tenham as informações no momento em que elas realmente acontecem, como os BI's do setor comercial e do armazém (Entrevistado 8, Contabilidade Gerencial, novembro de 2022).

Diante do exposto, percebe-se o uso da tecnologia como um fator contingencial determinante nos processos de gestão da “Cooperativa”, principalmente pelo uso de sistemas e *softwares* que auxiliam seus líderes a planejar e controlar as Estratégias da empresa. Tais sistemas tecnológicos são muito valorizados e até exigidos pelos conselheiros e diretores da

“Cooperativa”, por transmitirem confiabilidade das informações geradas, conforme comenta o Entrevistado 8:

Nossos diretores primam muito por essa questão de ter tudo via sistema. Eles argumentam que relatórios de Excel, por exemplo, podem ser manipuláveis. Eles não querem apresentações em Power Point, porque você organiza os dados como quiser. Eles querem ver na origem do sistema, porque foi registrado uma nota fiscal, um código de barras, enfim, existe um documento que comprova aquela informação, se tornando mais confiável (Entrevistado 8, Contabilidade Gerencial, novembro de 2022).

Assim, é possível afirmar que o método de custeio adotado pela “Cooperativa” é o Custeio por Absorção, que o controle de estoque do custo do café é feito pelo Custo Médio de Aquisição e que são controlados por centros de custos, conforme previsão orçamentária.

A adoção do Custeio por Absorção pela “Cooperativa” não corrobora com os achados de Reis e Teixeira (2013) e Imlau e Gasparetto (2017), onde tais autores apontam para a predominância do Custeio Variável como artefato mais utilizado nas cooperativas por eles pesquisadas. Porém, nos achados de Imlau e Gasparetto (2017) é também evidenciado o uso do Custeio por Absorção em cooperativas agropecuárias de grande porte.

Tarifa e Almeida (2018), bem como Tarifa, Reis e Almeida (2019), identificaram, em seus achados, o uso de práticas de Contabilidade Gerencial mais simplificadas, a exemplo do controle de estoques nas cooperativas agropecuárias paranaenses, corroborando com os achados desta pesquisa.

4.3.2 Métodos de mensuração e avaliação de desempenho

De acordo com a classificação de Soutes (2006) são considerados métodos de mensuração e avaliação de desempenho: ROI; Preço de Transferência; Moeda Constante; Valor Presente; *Benchmarking*; e EVA.

Conforme prevê em seu Estatuto Social (2018), o diretor de Controladoria e Finanças da “Cooperativa”, além de dar suporte administrativo ao Diretor Superintendente em ações de implementação, ele também é responsável por auxiliar as áreas de negócio com criação e análise de relatórios gerenciais e indicadores de performance da “Cooperativa”. Assim, tal documento sinaliza a adoção de métodos de mensuração e avaliação de desempenho adotados pela “Cooperativa”.

Quando perguntado aos entrevistados sobre como a “Cooperativa” mensura e avalia seu desempenho, foi relatada e citada a adoção de vários indicadores da controladoria e do setor financeiro, como descreve o Entrevistado 5:

Através de indicadores de resultados da controladoria e do financeiro. Por exemplo, indicador financeiro de liquidez, composição do endividamento, prazo da atividade, rotação de estoque, ciclo financeiro, pagamento, recebimento, fluxo de caixa livre, EBITDA (que é o resultado operacional, tirando ali o financeiro e a depreciação), além de indicadores fornecidos pelo próprio sistema da OCEMG. Indicadores mais atrelados a resultado (Entrevistado 5, Contabilidade Gerencial, novembro de 2022).

O entrevistado menciona a utilização de indicadores para mensuração e análise de resultados, por meio de um sistema disponibilizado pela OCEMG. O “Sistema OCEMG” é formado pela junção de duas importantes instituições: o Sindicato e Organização das Cooperativas do Estado de Minas Gerais (OCEMG); e o Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo de Minas Gerais (SESCOOP/MG). Esse sistema abrange um processo de orientação e apoio para uma gestão mais eficiente, oferecendo também cursos, treinamentos, palestras e seminários que integram e fortalecem as sociedades cooperativas (OCEMG, 2019).

Por meio do “Sistema OCEMG”, as cooperativas disponibilizam informações, ao mesmo tempo que têm acesso a dados econômicos e financeiros de outras, pela estratégia de *Benchmarking* entre cooperativas. Esse *Benchmarking* é visto como um processo de pesquisa que tem como objetivo analisar o desempenho da cooperativa em relação ao setor, monitorando o mercado por meio do levantamento de dados que depois serão mensurados, avaliados e interpretados, pelos indicadores-chave de desempenho (INOVACOOOP, 2022).

Todas essas informações (de resultados e desempenhos) são analisadas em reuniões (quinzenais, mensais e trimestrais, dependendo de cada situação) e são levadas ao Conselho (a cada três meses). Além disso, a “Cooperativa” possui alguns comitês internos específicos que tratam essas informações e tomam decisões, conforme mencionado nos relatos a seguir:

Fazemos reuniões quinzenais e mensais. Por exemplo, faço parte do Comitê de Risco Financeiro da “Cooperativa”. Através dessas reuniões os gestores acompanham de forma muito próxima o desempenho da “Cooperativa” e a atuação de cada setor (Entrevistado 8, Contabilidade Gerencial, novembro de 2022).

O comitê de risco analisa essas informações a cada 15 dias. Esse comitê é composto pela controladoria, o pessoal da mesa, que chamamos de *traders*, que são os agentes de negócios do comercial, o pessoal de uma consultoria e o diretor superintendente. Tudo que é feito é auditado para ser apresentado ao conselho, a cada três meses (Entrevistado 1, Marketing, novembro de 2022).

A “Cooperativa” adota uma ferramenta interna que subsidia grande parte dessas análises, criada e implementada pela “Cooperativa”, principalmente com o envolvimento da controladoria e do setor comercial. Essa ferramenta, chamada neste estudo por “CDN”,

possibilita entender cada transação comercial de café realizada pela “Cooperativa” e avaliar seus resultados nestas reuniões administrativas, conforme Figura 7.

Figura 7 – “CDN”: ferramenta interna de planejamento e controle de vendas

CND – MERCADO				STATUS:		
Data do cenário:	___/___/___		Hora:	__:___		
Nº CND:	Data da CND:	___/___/___		Data do fechamento da CND:	___/___/___	
Pedido de venda:	Faturamento:			Embarque:		
Modalidade:	Tipo de Bebida:					
	PREVISTO			REALIZADO		
VOLUME DE VENDA	Qde	US\$	RSS	Qde	US\$	RSS
TOTAL						
Preço de venda						
ICMS de venda						
Ajuste de Hedge						
FORMAÇÃO CUSTO P/ EXP.	Qde	US\$	RSS	Qde	US\$	RSS
TOTAL						
Compras de café						
Pacote						
MARGEMBRUTA						
	PREVISTO			REALIZADO		
DESPESAS COMERCIAIS	Qde	US\$	RSS	Qde	US\$	RSS
ARMAZÉM						
Entrada						
Saída						
Armazenagem						
Seguro						
APURAÇÃO DO RESULTADO		US\$	RSS		US\$	RSS
Valor da venda						
(-) Formação de custo						
MARGEMBRUTA		US\$	RSS		US\$	RSS
(-) Despesas comerciais						
(-) Despesas tributárias						
(-) Operação Hedge						
(-) Rateio						
(-) Rolagem						
(-) Prêmio pago						
(-) Despesas financeiras						
MARGEMLÍQUIDA						

Fonte: elaborado pela autora a partir de documento disponibilizado pela “Cooperativa” (2022).

Inicialmente, o agente de negócios faz uma previsão do cenário de venda, através de um estudo prévio de mercado. Desta forma, ele consegue controlar variáveis e garantir um resultado satisfatório. A ferramenta mostra lado a lado o planejado e o realizado, possibilitando entender cada compra e cada venda atrelada aquela compra. Além disso, a ferramenta “CDN” mostra os fatores que influenciaram o seu resultado (distorções), gerando ao final, lucro ou prejuízo.

Quando perguntado aos entrevistados se a “Cooperativa” realiza alguma análise de lucratividade ou rentabilidade por cliente, as respostas se concentraram na utilização da “CDN”. O intuito da pergunta foi tentar identificar se a Contabilidade Gerencial auxilia no entendimento da rentabilidade de cada produto ou serviço oferecido pela “Cooperativa”, permitindo ao Marketing concentrar-se na promoção daqueles mais rentáveis ou na criação de novos produtos/serviços que poderiam aumentar ainda mais sua rentabilidade.

Porém, de acordo com os relatos dos entrevistados, esse tipo de análise não é realizada na “Cooperativa”, mas apenas um controle de cada transação comercial (pelo uso da “CDN”) e da pulverização de clientes, tentando não concentrar um volume muito alto de transações a poucos clientes, baseada em uma gestão de riscos, conforme explica o Entrevistado 5:

O que nós avaliamos, em questão de cliente, é a pulverização. Tentamos, ao máximo, não concentrar nossas vendas em poucos clientes. Até porque é uma questão de controle e gestão de risco (Entrevistado 5, Contabilidade Gerencial, novembro de 2022).

Ao analisar o Relatório de Administração (2021) da “Cooperativa”, foi percebido a adoção de outro artefato: o Valor Presente. Conforme documento, as provisões da “Cooperativa” são mensuradas pelo valor presente dos gastos, necessários para liquidar a obrigação. Para isso, utilizam-se de uma taxa antes dos efeitos tributários que reflita as avaliações atuais de mercado, ou seja, do valor do dinheiro no tempo e dos riscos específicos da obrigação.

Conforme documento supramencionado, as demonstrações financeiras da “Cooperativa” são preparadas considerando o custo histórico como base de valor, ajustados para refletir seus ativos e passivos financeiros, inclusive, derivativos (mensurados ao valor justo por meio do resultado do exercício).

Diante do exposto, os métodos de mensuração e avaliação de desempenho adotados pela “Cooperativa” listados por Soutes (2006) são: o *Benchmarking* e o Valor Presente. Foram também apontados a utilização de indicadores financeiros e contábeis de resultado/desempenho, o controle pela pulverização de clientes, além de uma ferramenta interna criada e implementada pela “Cooperativa” (“CDN”) para cada transação comercial realizada.

Nos achados de Tarifa e Almeida (2018, p. 105), há a utilização do *Benchmarking* nas cooperativas pesquisadas, porém de forma mais equilibrada, ou seja, o artefato não se destaca entre os mais utilizados, mas também não consta como os menos utilizados (ocupa posição mediana no quadro das práticas identificadas). Para os autores:

Tal fato pode ser oriundo de que a localização de algumas cooperativas pode não ser estratégica para esse fim, visto que algumas das entidades pesquisadas encontram-se em regiões específicas, isoladas em algum momento de entidades do mesmo setor.

Apesar do Valor Presente não ter sido citado em seus achados, Imlau e Gasparetto (2017) apresentam em sua literatura os 25 artefatos mais estudados no Brasil, indicando-o na

18ª posição. Já Reis e Teixeira (2013) apontam tal artefato sendo utilizado entre aqueles considerados tradicionais do 2º Estágio Evolutivo do IMAP 1 (IFAC, 1998) nas cooperativas pesquisadas.

4.3.3 Filosofias e modelos de gestão

Dentre as filosofias e modelos de gestão de Soutes (2006) estão: Orçamento; Descentralização; *Kaizen*; JIT; Teoria das Restrições; Planejamento Estratégico; Gestão ABM; Simulação; GECON; BSC; e Gestão VBM.

Das várias atribuições do diretor de Controladoria e Finanças da “Cooperativa”, destacam-se a de preparar a elaboração do Planejamento Estratégico, do Orçamento anual, dispêndios e investimentos para apreciação e deliberação pelo Conselho de Administração; a de administrar o controle de patrimônio e a compra de ativos e suprimentos, fazendo cumprir as diretrizes orçamentárias; dentre outras (ESTATUTO SOCIAL, 2018).

Neste sentido, foram identificados dois artefatos nessa categoria: o Orçamento e o Planejamento Estratégico adotados pela “Cooperativa”. Esses artefatos também foram citados nas falas dos entrevistados, pelo tratamento da CHD do IRAMUTEQ. A palavra “Orçamento” registrou uma frequência de $x^2 = 46,05$; e a expressão “Planejamento estratégico” uma frequência de $x^2 = 25,91$, pelos valores qui-quadrados, superiores a 3,84.

Na “Cooperativa”, o Orçamento é iniciado no final do exercício atual, ou seja, por volta de outubro e novembro. O artefato é analisado em reunião e aprovado via Conselho, conforme explica o Entrevistado 6:

Todo final de ano é elaborado o orçamento. Cada departamento faz uma previsão do que vai ter de gastos dentro da sua realidade para o ano seguinte. Após esse orçamento ser feito, é marcada uma reunião com os gestores, com a diretoria e com os membros do conselho para aprovação (Entrevistado 6, Contabilidade Gerencial, novembro de 2022).

O Orçamento é acompanhado por todos os líderes da “Cooperativa”, em especial pelo setor de controladoria. Para tanto, é utilizado o *software* de gestão “ERP integrado”, desde a sua criação e durante toda a sua execução, como controle. Além disso, esse Orçamento passa por uma revisão, geralmente por volta de julho/agosto do ano em que ele está vigente.

Hoje, nós temos um sistema específico para fazer o nosso orçamento. É um sistema onde todos os líderes têm acesso. Esse sistema é todo integrado. Conseguimos inserir informações e, depois, à medida que as áreas vão executando esse

planejamento temos, ao final, o realizado, seja anual ou mensal (Entrevistado 5, Contabilidade Gerencial, novembro de 2022).

Esse Orçamento anual é baseado no Planejamento Estratégico da “Cooperativa”, elaborado de 4 em 4 anos e revisado a cada 2 anos. Criado em 2021, com vigência de 2022 a 2025, o atual Planejamento Estratégico da “Cooperativa” teve como focos: (i) os cooperados, a comunicação interna e externa e a intercooperação; (ii) a comercialização do café; (iii) questões financeiras; (iv) a governança, o processo e o desenvolvimento humano; e, por fim, (v) o setor de Indústria e Cafeteria (RELATÓRIO DE ADMINISTRAÇÃO, 2021).

Acima do Orçamento, nós temos o Planejamento Estratégico, que fazemos de 4 em 4 anos e revisamos com 2 anos. Ele é feito geralmente com uma empresa terceirizada, uma empresa de consultoria. Reunimos os conselhos de administração e fiscal e os funcionários que têm cargos de lideranças (Entrevistado 5, Contabilidade Gerencial, novembro de 2022).

O Planejamento Estratégico é elaborado fora da sede administrativa da “Cooperativa” em uma imersão de três dias voltados exclusivamente para pensar e planejar cada atividade a ser desenvolvida para os próximos 4 anos da empresa. Sua elaboração conta com a participação de conselheiros, diretores, alguns cooperados, consultores e colaboradores da “Cooperativa”. Além do apoio da OCEMG e do SESCOOP e de outras cooperativas da região do Cerrado Mineiro, por projetos de intercooperação comercial, social e ambiental.

Tanto o Orçamento anual quanto o Planejamento Estratégico e suas respectivas revisões, são motivadas pelo fator Ambiente, variável contingencial que afeta diretamente as decisões estratégicas da “Cooperativa”.

Diante do exposto, conclui-se que as filosofias e métodos de gestão utilizados pela “Cooperativa” são: o Orçamento anual e o Planejamento Estratégico. Esse resultado corrobora com a maioria dos achados de estudos realizados em cooperativas agropecuárias. Tarifa, Reis e Almeida (2019, p. 78), argumentaram em seus achados que “a maior parte das cooperativas agropecuárias paranaenses utiliza o orçamento – longo e curto prazos - controle de custos e análise de variações” e que há adaptabilidade à flexibilização do orçamento conforme as necessidades durante o período. Apontaram ainda que o Planejamento Estratégico aparece de forma destacada pelas cooperativas.

Na mesma linha encontram-se os achados de Isidoro *et al.* (2012, p. 52), os quais evidenciaram que, das 13 cooperativas agropecuárias da amostra do estudo (que estão entre as Melhores e Maiores de 2010 da Revista Exame) “grande parte das cooperativas vem utilizando diferentes ferramentas de Contabilidade Gerencial, principalmente o Planejamento

Estratégico e Orçamento, embora algumas como o GECON e EVA ainda estão longe da aplicabilidade na prática”.

Reis e Teixeira (2013, p. 363) também apontaram, em seus achados, esses artefatos: “entre os seis tipos de consultoria mais utilizados pelas cooperativas, encontram-se o planejamento estratégico (30%), gestão de qualidade total (28,60%), custos (28,6%) e orçamento (17,9%)”.

Imlau e Gasparetto (2017) mostraram que, das práticas de Contabilidade Gerencial mais aplicadas nas cooperativas agropecuárias do Rio Grande do Sul, estão o Orçamento e o Planejamento Estratégico, ocupando a 7ª e a 8ª posições, indicando uma alta percepção de uso.

Souza, Russo e Guerreiro (2020), em um estudo recente, mostram a adoção do Orçamento, do Planejamento Estratégico e das Variações orçamentárias como práticas mais adotadas ao processo de gestão em empresas brasileiras. Os profissionais entendem que essas práticas permitem realizar correções e facilitam a solução de problemas, bem como melhoram a visibilidade do trabalho.

Apresenta-se uma síntese dos ACG identificados na “Cooperativa” (Quadro 23).

Quadro 23 - Síntese dos ACG identificados na “Cooperativa”

Categorias de análise (Soutes, 2006)	ACG adotados
Métodos e sistemas de custeio	Custeio por Absorção
Métodos de mensuração e avaliação de desempenho	Valor Presente <i>Benchmarking</i>
Filosofias e modelos de gestão	Orçamento Planejamento Estratégico

Fonte: dados da pesquisa (2022).

Uma vez identificados os ACG faz-se, a seguir, uma apresentação e análise das estratégias de marketing utilizadas pela “Cooperativa”.

4.4 Estratégias de marketing utilizadas pela “Cooperativa”

Esta pesquisa também teve como um de seus objetivos (Objetivo Específico 2) identificar as estratégias de marketing utilizadas na “Cooperativa”. As categorias propostas foram: estratégias do composto Produto, Preço, Praça, Promoção, Parcerias e Pessoas, o CMC de Santos *et al.* (2019), conforme se apresenta a seguir.

4.4.1 Produto

De acordo com a literatura apresentada, o composto “Produto” representa todas as estratégias de marketing utilizadas pela “Cooperativa” na oferta de bens e serviços, sejam eles a seus cooperados e/ou aos consumidores finais, na busca pela satisfação de suas necessidades e desejos. Assim, o produto da “Cooperativa”, por excelência, é o café, tanto comum quanto especial.

Arelado a isso, a “Cooperativa” oferece a seus cooperados o serviço de classificação (avaliação do café). Conforme afirma o Entrevistado 2, é uma das poucas cooperativas que oferece esse tipo de serviço:

Existe uma pontuação para ser considerado café especial, se não me engano, acima de 85 ou 86 pontos. Para avaliar esse café é preciso fazer a prova dele. Fazemos isso aqui na “Cooperativa”. Não são todas as cooperativas que oferecem isso. Tem cooperativa que nem trabalha com café especial (Entrevistado 2, Marketing, novembro de 2022).

Esses cafés são comercializados de duas formas: (i) verde ou cru (seja à granel, em *big bag* ou sacaria de juta), negociados pela “Cooperativa”; (ii) ou torrado e moído, industrializado pela Indústria e Cafeteria da “Cooperativa”, conforme explicam os entrevistados a seguir:

Quanto a produto é importante entender que, tudo que for café verde, café cru, se refere à “Cooperativa”. Tudo que for café torrado se refere à cafeteria da “Cooperativa” (Entrevistado 2, Marketing, novembro de 2022).

O café verde, cru, é o café bruto. O produtor produz e colhe. Tem também o café torrado. A “Cooperativa” comercializa os dois. A cafeteria da “Cooperativa” é que entra mais nessa parte do café torrado, industrializado e embalado (Entrevistado 3, Marketing, novembro de 2022).

Diversos outros serviços são ofertados, principalmente a seus cooperados, pela relação cooperado-cliente e/ou cooperado-fornecedor, como: armazenagem do café; comercialização; logística; industrialização; assistência técnica e gerencial especializada; certificações; assessoria para compra de insumos e maquinários agrícolas; além de programas institucionais voltados para a capacitação, orientação e compartilhamento de informações e tendências de mercado aos cooperados.

Assim, a “Cooperativa” dispõe de duas grandes unidades para armazenamento do café. Uma vez colhido e beneficiado na fazenda pelo produtor, esse café chega na “Cooperativa”. A partir daí ele é conferido, pesado e processado para que seja armazenado adequadamente.

Todo esse processo é automatizado e seguro, pela garantia de identidade e rastreabilidade dos lotes, permitindo, assim, a certificação de origem da qualidade dos cafés dos cooperados, conforme explica o Entrevistado 2:

A “Cooperativa” também oferece o serviço de armazenamento de café. Oferecemos para o produtor armazenar o café dele com segurança e com rastreabilidade (Entrevistado 2, Marketing, novembro de 2022).

Ainda no processo de armazenagem, esse café poderá ser rebeneficiado, ou seja, passará por várias etapas de pré-limpeza; de catadores de pedras; classificadores (onde se faz a separação por peneiras, ou seja, dos grãos maiores e menores); mesas densimétricas (onde separa os grãos mais pesados dos mais leves); e, por fim, a etapa da seletora eletrônica (onde separa o café pela sua cor). Após rebenefício, esse café pode ser novamente armazenado ou embarcado, caso já tenha sido vendido.

O cooperado pode vender o seu café para a “Cooperativa” como também para terceiros (com ou sem o auxílio da “Cooperativa”), deixando-o apenas armazenado, se assim desejar. Neste sentido, a “Cooperativa” trabalha tanto com a compra (ou originação) desse café, quanto com sua venda (destinação), conforme explica o Entrevistado 2:

Oferecemos o serviço de compra de café. O produtor vende o café dele para a “Cooperativa”, então temos os agentes de negócios, que são responsáveis por comprar o café do cooperado. Após esse café ser comprado, temos também a equipe de vendas. Então também vendemos café. O produtor tem a possibilidade também de deixar o café dele armazenado aqui e não vender para a “Cooperativa” (Entrevistado 2, Marketing, novembro de 2022).

Ao ser vendido, o café é preparado para embarque. A partir daí, é feito todo o serviço de logística desse café, tanto interno - com os processos necessários para a sua saída -, quanto externo - no planejamento de rotas, cálculos de fretes, seguros, dentre outros, até seu destino final. Por exemplo, quando o café é vendido para um comprador no exterior, ele é transportado por caminhões até o porto de Santos pelo modal rodoviário e de lá, segue via marítima até seu destino.

A “Cooperativa” também oferece a seu cooperado o serviço de industrialização de seu café, por meio da Indústria e da Cafeteria. A indústria com o serviço de torra, moagem e embalagem do produto e a cafeteria com a comercialização, se assim desejar o cooperado, conforme evidenciam os relatos a seguir:

Também oferecemos o serviço de industrializar esse café para o produtor. Caso esse café tenha algum diferencial e o produtor assim quiser, fazemos o seu lançamento em nossa cafeteria. Na cafeteria tem vários cafés com o nome do produtor (Entrevistado 1, Marketing, novembro de 2022).

Nós temos nossa cafeteria, que também presta vários serviços. Na cafeteria oferecemos serviços de industrialização do café do produtor (Entrevistado 2, Marketing, novembro de 2022).

Além disso, a “Cooperativa” possui uma marca própria de cafés industrializados que são comercializados na cafeteria. Há também um programa institucional no sentido de valorizar os melhores cafés de seus cooperados, lançando edições especiais pela cafeteria. Geralmente cafés oriundos de premiações nacionais e/ou internacionais (RELATÓRIO DE ADMINISTRAÇÃO, 2021). Esta situação também foi evidenciada na fala do Entrevistado 1:

Também oferecemos o serviço de industrializar esse café para o produtor, caso esse café tenha algum diferencial e o produtor assim quiser, lançando esse café em nossa cafeteria (Entrevistado 1, Marketing, novembro de 2022).

Através da observação feita na “Cooperativa”, foi possível conhecer e visitar sua cafeteria, onde se pôde ter acesso aos cafés industrializados comercializados, tanto da marca própria quanto edições limitadas mencionadas acima, além de outros produtos comercializados (como lanches, sobremesas, canecas, dentre outros).

Vilas Boas (2002) aponta em seus achados a existência de cooperativas de café na região do Cerrado Mineiro e Sul de Minas que absorvem o processo de industrialização (torrefação e moagem), desenvolvendo produtos e marcas próprias, corroborando o que ocorre na “Cooperativa”.

Durante a observação na fazenda de um cooperado e relatos das entrevistas, foi possível evidenciar o serviço que a “Cooperativa” oferece de assistência técnica especializada a seus cooperados, sempre com o foco na produção de qualidade. Exemplo disso é a Plataforma Educampo (utilizada inclusive pelo cooperado mencionado acima), de consultoria gerencial e tecnológica com o apoio do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE). Além dos técnicos do Sebrae, a “Cooperativa” também possui uma coordenação interna do projeto, que é responsável por promover a integração entre a “Cooperativa”, o Sebrae, técnicos e produtores (RELATÓRIO DE ADMINISTRAÇÃO, 2021).

Conforme Relatório de Administração (2021), os consultores especialistas do Educampo são engenheiros agrônomos selecionados e treinados para prestar serviços

individualizados de consultorias nas fazendas. A partir de ferramentas gerenciais, esses profissionais oferecem soluções técnicas e gerenciais aos cooperados apoiadas no desenvolvimento sustentável, conforme relatos a seguir:

A “Cooperativa” oferece um serviço chamado Educampo. Esse serviço é prestado através de um convênio com o Sebrae. O pessoal do Educampo vai dar assistência técnica e gerencial ao produtor (Entrevistado 1, Marketing, novembro de 2022).

Nosso Educampo é o mais antigo da região, e que conta com técnicos, engenheiros agrônomos do Sebrae, cedidos à “Cooperativa”. E aí, junto aos nossos cooperados, eles desenvolvem toda uma assistência técnica e gerencial, potencializando o que está bom e ajustando o que está fraco na fazenda do cooperado (Entrevistado 3, Marketing, novembro de 2022).

Neste sentido, Vilas Boas (2002) aponta para a existência de ações de campo no incentivo à produção de café de qualidade nas cooperativas de café do Sul de Minas e demais do Cerrado Mineiro. Marx (2011) ressalta, por meio de seus achados, a valorização dada junto aos cooperados de soja quanto à assistência técnica e dias de campo. Peres *et al.* (2020) também corroboram ao citarem a assistência técnica sendo adotada como prática do composto “Produto” na cooperativa Comigo, Unidade de Iporá/GO.

A “Cooperativa” também oferece o serviço de Certificação a seus cooperados, tanto para aqueles que querem conquistar algum certificado, quanto para manter suas certificações. Ela auxilia na organização estrutural e documental da fazenda; assessora e acompanha o cumprimento de leis ambientais e trabalhistas; oferece treinamentos e palestras específicos; e desenvolve e acompanha projetos sociais e ambientais. Também trabalha com a certificação via grupos, reduzindo custos e atendendo aos critérios das principais certificações existentes no mercado, como quesitos de qualidade, rastreabilidade e sustentabilidade (RELATÓRIO DE ADMINISTRAÇÃO, 2021).

Atualmente a “Cooperativa” participa de vários grupos de certificação nacional e internacional. Ela apoia a produção de cafés certificados, agregando valor aos cafés de seus cooperados e atendendo a demanda de seus clientes e parceiros (RELATÓRIO DE ADMINISTRAÇÃO, 2021).

Conforme relatos das entrevistas e documentos (Relatório de Administração 2021 e mídias sociais), a primeira certificação do mundo de agricultura regenerativa (em resumo, um sistema baseado em processos naturais que trabalha o solo, o uso da água, a preservação da biodiversidade, da emissão de carbono e de forma socioeconômica) foi de um associado da “Cooperativa”. Este feito também foi evidenciado na fala do Entrevistado 1:

Na cafeteria tem vários cafés com o nome do produtor. Inclusive tem um café lá de agricultura regenerativa. A primeira fazenda certificada do mundo neste tipo de café é daqui da nossa cooperativa (Entrevistado 1, Marketing, novembro de 2022).

O feito, de acordo com o *site* oficial da “Cooperativa”, foi concedido pela certificadora britânica, *Control Union*, valida as práticas sustentáveis realizadas há mais de três anos na propriedade do cafeicultor. Além da agricultura regenerativa, há diversos outros programas de incentivo a práticas como o Carbono Neutro, a Polinização Assistida, dentre outros.

De acordo com os relatos das entrevistas e documentos, a “Cooperativa” tem buscado verticalizar suas soluções, oferecendo a seus cooperados a possibilidade de adquirir insumos e/ou maquinários para sua lavoura, através de assessoria sobre o mercado de insumos e cotação para compra (RELATÓRIO DE ADMINISTRAÇÃO, 2021).

Para isso, parcerias foram feitas com instituições financeiras e indústrias e distribuidoras, além da modalidade *Barter*, ou seja, o cooperado poder trocar insumos/mquinários por café, conseguindo condições comerciais diferenciadas, usando o seu produto como moeda de troca. O Entrevistado 4 comenta sobre essa modalidade:

Agora também oferecemos a parte de insumos, via *Barter*, ou seja, não cedendo o crédito diretamente pela “Cooperativa”, mas via terceiros. Fazemos esse serviço de intermediação. A “Cooperativa” não dispõe o insumo, nós levamos a solução para o mercado introduzindo um braço financeiro, que vai ceder o crédito para o cooperado, o produtor (Entrevistado 4, Marketing, novembro de 2022).

Essa transação é realizada pela CPR (cédula de produto rural), um título que representa uma promessa de entrega futura de um produto agropecuário, neste caso, o café. A CPR pode ter a sua liquidação financeira ou física, a depender da modalidade celebrada junto à instituição financeira. A garantia oferecida nessa modalidade de crédito é o penhor da mercadoria (café) e o aval da diretoria da “Cooperativa” (RELATÓRIO DE ADMINISTRAÇÃO, 2021). Esses achados são corroborados por Marx (2011) e Rossé *et al.* (2020), que também apontam para a existência de estratégias de marketing de concessão de crédito, financiamentos agrícolas e sistemas de troca em seus achados.

Por fim, a “Cooperativa” possui diversos programas, os quais podem ser vistos como outros serviços oferecidos a seus cooperados. Esses programas são voltados exclusivamente para orientação, capacitação e comunicação direta, pelo compartilhamento de informações de forma clara e precisa (de várias formas e por vários canais) sobre inovações e tendências da cafeicultura, além de questões socioambientais e sustentáveis. Eles serão melhor explicados no composto Promoção (seção 4.4.4).

Quando perguntado aos entrevistados sobre como a “Cooperativa” tem buscado se diferenciar no mercado, foi ressaltado dois fatores: a qualidade e nível de sustentabilidade de seus cafés, principalmente os cafés especiais e as certificações; sua cafeteria, pela valorização e comercialização de cafés prontos para o consumo, tanto de seus cooperados, quanto de sua marca própria. Assim, comentam:

Pela qualidade e nível de sustentabilidade. Além da qualidade, buscamos oferecer responsabilidade ambiental, social e de governança, ESG (Entrevistado 1, Marketing, novembro de 2022).

Na comercialização de cafés especiais e através da nossa cafeteria (Entrevistado 2, Marketing, novembro de 2022).

Por meio da cafeteria. A “Cooperativa” não trabalha com cafés torrados e moídos. Enquanto que a cafeteria da “Cooperativa” trabalha com esses cafés. Então, a cafeteria é nosso diferencial (Entrevistado 3, Marketing, novembro de 2022).

Principalmente pela postura dela, em tentar sempre sair na frente dessas mudanças de mercado. Hoje, o que nós estamos tentando fomentar muito é crescer a parte do ESG (Entrevistado 4, Marketing, novembro de 2022).

Diante do exposto, identificados os bens e serviços oferecidos pela “Cooperativa”, busca-se analisar o segundo composto “Preço”, apresentado a seguir.

4.4.2 Preço

O valor do café comercializado no mercado vai depender, antes de tudo, da sua classificação, ou seja, de sua avaliação em café comum ou especial. No caso do café comum, por se tratar de uma *commodity*, os preços são ditados pelo mercado (cotação em bolsa, a B3 e a de Nova York) e não formado pelos produtores. Existem estratégias e políticas de precificação na “Cooperativa” para que se cubra os custos e se tenha retorno sobre tais operações (tanto para a “Cooperativa”, quanto para o cooperado), conforme comentam os entrevistados:

Isso dependerá muito do mercado, dessa questão comercial para esse café ser vendido, porque vai depender do valor do café negociado na bolsa e da cotação do dólar (Entrevistado 2, Marketing, novembro de 2022).

A precificação do café é feita diariamente, na mesa de negócios, pelos agentes de negócios do setor comercial. Essa precificação depende de cotação em bolsa, do valor que os compradores estão pagando (Entrevistado 4, Marketing, novembro de 2022).

A precificação dos cafés especiais, pela sua condição e mercado diferenciados (até porque é um produto que envolve maiores custos na sua produção), possibilita a utilização de preços *premium*, ou seja, são negociados diretamente no mercado a um preço mais elevado.

Marx (2011) aponta para a existência de estratégias de preços diferenciados sendo adotados pelos produtores de soja da COOPAVEL/PR. Vilas Boas (2002) ao investigar tais práticas nas cooperativas de café do Sul de Minas e região do Cerrado Mineiro, também indica a adoção de preços diferenciais (pelo valor agregado) em cooperativas que trabalham com certificação e cafés especiais, assim como ocorre na “Cooperativa” deste estudo.

Caso esse café tenha sido comprado do produtor como comercial e depois vendido como especial (após classificação), a “Cooperativa” devolve esse valor “pago a mais” na venda desse café ao cooperado, na modalidade de “prêmio”, conforme explica o entrevistado:

O café chega aqui na “Cooperativa”. Nós mapeamos esse café, ou seja, pegamos esse café no estoque e provamos. A “Cooperativa” vende esse café como especial no mercado. Vamos imaginar que esse café foi comprado do produtor como um café comercial. Vamos supor que hoje o café comercial está custando R\$ 1.000 reais/saca e um café especial está custando R\$ 1.600 reais/saca. Como vendemos esse café como especial, pegamos parte desses R\$ 1.600, tiramos nossos custos e devolvemos o dinheiro para o produtor, na modalidade de prêmio (Entrevistado 1, Marketing, novembro de 2022).

Assim, a política interna que rege toda a precificação da “Cooperativa” é pautada no valor/preço justo, pelas bases e princípios do cooperativismo. Desta forma, ganha a “Cooperativa” e, ganha principalmente, o cooperado, pelos princípios cooperativistas de gestão democrática e participação econômica dos membros (Quadro 1, seção 2.1), também evidenciado na fala do Entrevistado 4:

Na compra, nós temos que conseguir pagar o melhor preço para o cooperado. Na venda, além de ganhar também para o cooperado, temos que ganhar também para a cooperativa. Porque também temos como diretriz buscarmos sermos competitivos e fidelizar nossos clientes, mas sempre pagando um bom preço para o cooperado (Entrevistado 4, Marketing, novembro de 2022).

As modalidades que a “Cooperativa” trabalha são: mercados interno e externo, tanto físico quanto mercado futuro. Quando o café é negociado a mercado futuro, há a proteção por um contrato de *Hedge*, uma alternativa de risco coberto. Esta estratégia de proteção patrimonial é executada com o intuito de garantir a solvência e a liquidez da “Cooperativa”, bem como os resultados da operação aos cooperados.

Por fim, de acordo com o Relatório de Administração (2021) da “Cooperativa”, são oferecidos preços e condições exclusivas a seus cooperados pelos seus serviços prestados (conforme demonstrado na seção Produto 4.4.1).

4.4.3 Praça

O composto “Praça” retrata tanto a movimentação interna do produto na “Cooperativa” (a partir do momento que o café chega da fazenda do produtor e é armazenado) para, depois de vendido, ser distribuído e entregue a seu destino (movimentação externa). Ou seja, envolve questões de logística interna e externa, além da forma e meios pelos quais esse produto será oferecido no mercado, quais canais serão encontrados.

Conforme descrito na seção Produto 4.4.1, o café verde/cru, ao chegar na “Cooperativa”, passará pelo processo de recepção, avaliação, armazenagem, além de rebeneficiamento e preparo, quando vendido. A partir daí, envolve todo o processo de movimentação de saída do produto até seu destino, pelo serviço de logística.

Esse café é vendido no mercado nacional e/ou internacional para compradores como: indústrias, empresas de torrefação, corretores, cafeterias, dentre outros. Já o café industrializado chega ao mercado de consumo, tanto pelo ponto físico localizado em sua sede administrativa, sua cafeteria, como pelo seu *site* (*e-commerce*), além de lojas credenciadas e empresas do varejo, conforme explica o Entrevistado 3:

O café da “Cooperativa” pode também ser encontrado em alguns pontos de venda como supermercados da cidade e de fora. São cafeterias, supermercados, enfim, que revendem o café da cafeteria da “Cooperativa”. Também temos a loja *online*, que divulga e vende o nosso café, pelo *e-commerce* (Entrevistado 3, Marketing, novembro de 2022).

A estratégia de exportação do produto adotada pela “Cooperativa” também é encontrada nos achados de Araújo (2013), com o milho e a soja da Aprosoja/MT e de Vilas Boas (2002), com algumas cooperativas de café do Sul de Minas e do Cerrado Mineiro.

Contrigiani *et al.* (2020) verificaram que os cooperados da Cooperflora/SP utilizam (além da venda direta no mercado mais próximo) as mídias digitais (Facebook, Instagram e WhatsApp) para comercializar suas cestas agroecológicas. Na “Cooperativa”, essas mídias são utilizadas mais para ações voltadas à comunicação e divulgação institucional de programas e projetos da “Cooperativa”, com exceção do WhatsApp, utilizado de forma geral, inclusive, para comercialização.

Por fim, de acordo com as redes sociais da “Cooperativa”, recentemente foi inaugurado um escritório de negócios em uma cidade vizinha a sua sede, gerando não apenas mais proximidade com seus cooperados (daquela região), como também possibilitando novos negócios e novos cooperados.

4.4.4 Promoção

O composto “Promoção” envolve todas as estratégias e ações que visem a comunicação com seus cooperados e clientes, além daquelas voltadas para sua divulgação e relacionamento público. Dentro dessa variável se trabalha a “força de vendas” da organização e todas as ações atreladas a ela como, por exemplo, a promoção de vendas (com descontos, brindes, sorteios, dentre outros).

A “Cooperativa” oferece diversos eventos, programas e projetos, principalmente voltados para o cultivo e manejo com qualidade e sustentabilidade dos cafés e gestão de recursos e insumos nas fazendas de seus cooperados. Um de seus principais eventos, conhecido como “JQ”, trabalha ações (palestras, dias de campo, feiras de negócios, dentre outros) voltados para a preparação da safra, cuidados necessários durante a colheita, manejo da lavoura e pós-colheita. São programas pensados e trabalhados tendo como foco o cooperado e seu negócio, conforme comenta o Entrevistado 3:

Nós temos a “JQ”, que acontece anualmente. São eventos estrategicamente pensados e executados para ajudar e auxiliar os produtores no processo do antes, durante e a pós colheita de seu café (Entrevistado 3, Marketing, novembro de 2022).

Araújo (2013) corrobora, ao retratar em seus achados, o quanto esses programas, projetos e eventos são pensados, tendo como foco os associados da Aprosoja/MT, assim como são na “Cooperativa”. A autora ressalta a importância desses eventos para a visibilidade da organização frente ao mercado e da importância das parcerias firmadas para suas realizações. Segundo ela, é através desses eventos que o público tem acesso a todo o portfólio de produtos da associação, levando informações de mercado e promovendo a capacitação gerencial e técnica de seus associados.

Além disso, os achados da presente pesquisa evidenciam que a “Cooperativa” prima pela participação em seminários, congressos, feiras e rodadas de negócios nacionais e internacionais, pois tais eventos são percebidos como oportunidades para se conectar diretamente com os mercados comprador e consumidor de café, conhecendo de perto as

características de cada mercado. Anualmente participa dos seguintes eventos nacionais/internacionais: *Specialty Coffee Expo (Portland/Óregon)*; *Melbourne Coffee Week (Austrália)*; *World Of Coffee (Varsóvia/Polônia)*; SCAJ (Tóquio/Japão); *Cup Of Excellence e SIC – Semana Internacional do Café (Brasil)*, dentre outros (RELATÓRIO DE ADMINISTRAÇÃO, 2021).

Vilas Boas (2002) identificou, em seus achados, que a participação em seminários nacionais e internacionais relacionados ao café, depende da estrutura financeira da cooperativa e sua atuação no mercado de exportação. Esse achado também foi encontrado na “Cooperativa”, que exporta para vários países em todos os continentes (DIÁRIO DE CAMPO, 2022).

Pôde-se verificar, por meio da observação direta no departamento de Publicidade e Comunicação da “Cooperativa”, relatos de entrevistas e de suas mídias digitais, que as ações de comunicação utilizadas pela “Cooperativa” são diversas, com utilização de plataformas digitais e móveis, como *internet* e *e-mail*, até as mais tradicionais, como TV, rádio, jornal e *outdoors*, conforme relatos dos entrevistados:

Temos LinkedIn, Instagram, Facebook, *e-mail*, o *site* da “Cooperativa” e WhatsApp. Temos também um programa na rádio, onde tratamos alguns assuntos mais pontuais, tudo voltado para o cooperado (Entrevistado 1, Marketing, novembro de 2022).

Trabalhamos as redes sociais, Instagram, Facebook, LinkedIn, mas também divulgamos bastante nos grupos de WhatsApp e *e-mail* marketing. Utilizamos muito rádio também (Entrevistado 2, Marketing, novembro de 2022).

Assim, conforme relatos apontados, dentre as plataformas digitais e móveis, são utilizados: *e-mail*, *e-mail marketing*, SAC (Serviço de Atendimento ao Cooperado), WhatsApp, *site* oficial e mídias sociais, como Facebook, Instagram, LinkedIn, YouTube e Twitter. O SAC, em especial, é um canal de intermediação e solução de demandas e atendimento de sugestões, elogios e reclamações (RELATÓRIO DE ADMINISTRAÇÃO, 2021).

Além desses veículos de comunicação, a “Cooperativa” também disponibiliza, através de seu *site*, o “Portal do Cooperado”: uma Plataforma *online* exclusiva com soluções rápidas e fáceis a seus associados.

A maioria dos estudos anteriores (apontados nos Quadros 10 e 11 da seção 2.4) aponta para os mesmos veículos de comunicação sendo utilizados em cooperativas agropecuárias como: TV, rádio, jornal, *outdoors*, *site* e, recentemente, as redes sociais, com algumas diferenciações de algumas mídias não sendo utilizadas por todas, como por exemplo a rede

social Flickr e uso de SMS para envio de mensagens, citado apenas nos achados de Araújo (2013) ou do uso do WhatsApp, citado apenas nos estudos mais recentes.

Conforme relatos das entrevistas, observação local e análise de documentos (mídias sociais), a comunicação da “Cooperativa” pode ser vista como institucional, ou seja, voltada quase que exclusivamente para o cooperado, na divulgação de eventos, programas, projetos de ações socioambientais, sustentáveis e parcerias da “Cooperativa”; além de informes gerais, tanto aos cooperados quanto aos colaboradores como, por exemplo, as assembleias e eleições, realização de expediente, informativos do armazém, de cotação de valor de mercado do café, dentre outros, conforme comentam os entrevistados:

Geralmente as mensagens difundidas nesses veículos de comunicação são mais institucionais, por exemplo, quando vai ter uma assembleia ou mesmo algum evento, convidando o pessoal. Nossa comunicação é muito focada nos cooperados. Acredito que nossa comunicação deveria ser também voltada para nossos compradores, outros tipos de clientes (Entrevistado 2, Marketing, novembro de 2022).

Mensagens mais institucionais, voltadas para o dia a dia da “Cooperativa” e seus cooperados, com o intuito de aproximação, de passar informativos do armazém, de preços da “Cooperativa”, de alguma ação, informar sobre a assembleia, uma visita feita, de um evento que vai ter... (Entrevistado 4, Marketing, novembro de 2022).

Além disso, são disponibilizadas no *site* da “Cooperativa” cartilhas informativas, como de preparação para safra e de proteção contra COVID-19. A “Cooperativa” também envia boletins diários do mercado de café aos seus cooperados. Durante a observação direta, foi possível presenciar o envio, pelo WhatsApp, desses boletins (DIÁRIO DE CAMPO, 2022).

De acordo com as entrevistas realizadas, no final de cada ano, é feito o Relatório de Administração, um documento que contempla todas as ações planejadas e realizadas da “Cooperativa”. Este documento também é divulgado no *site*, além de ser entregue pessoalmente (na Assembleia Geral Ordinária) ou enviado (por *e-mail*) a cada cooperado, conforme descreve o Entrevistado 6:

Entregamos para cada cooperado, todo ano, um relatório de tudo o que aconteceu na “Cooperativa” durante todo o ano. Nesse relatório tem a parte de sustentabilidade, de ações sociais, entre outros e, no final, fechamos com os dados do setor de controladoria (Entrevistado 6, Contabilidade Gerencial, novembro de 2022).

Conforme demonstrado na estrutura organizacional da “Cooperativa” (Figura 5, da seção 4.2), o setor comercial é um departamento que possui diretoria própria, compondo a base da Diretoria Executiva da “Cooperativa”. Cabe ao diretor Comercial, controlar as

atividades relacionadas à compra e à venda de café, planejando, organizando e controlando os programas comerciais e sua execução, além de acompanhar o mercado e a política de preços, assegurando condições que atendam aos resultados previstos (ESTATUTO SOCIAL, 2018).

Neste sentido, a “força de vendas” da “Cooperativa” se concentra no setor comercial, pelos agentes de negócios (*traders*) na compra e venda do café, tanto cafés comuns quanto especiais. Envolvem colaboradores das áreas de Qualidade, Insumos, *Back Office*, Logística e Certificação.

Através da Cafeteria da “Cooperativa” (tanto a loja física, quanto o *e-commerce*), diversas Promoções de Vendas foram pensadas e executadas durante todo o ano, com combos promocionais de cafés, por exemplo. Em 2021 diversas campanhas promocionais foram realizadas, como: Dia das Mães (com cestas especiais de cafés da manhã); Dia do Cliente (com café expresso grátis e desconto de 5% no *site* da cafeteria); além de Dia dos Namorados, Dia das Crianças, Dia Internacional do Café, dentre outros (RELATÓRIO DE ADMINISTRAÇÃO, 2021).

A “Cooperativa” tem um Projeto de Relações Públicas com a comunidade, recebendo estudantes, parceiros comerciais e outras cooperativas, compradores internacionais, enfim, várias pessoas e organizações do mundo inteiro, podendo conferir de perto um pouco do seu modelo de negócio, da rotina e de seus processos internos; além de intermediar a comercialização do café, pela visita às fazendas dos cooperados (no caso de compradores). Durante a pandemia de COVID-19, esta ação foi temporariamente suspensa. Foram realizadas apenas algumas visitas pontuais, cumprindo todos os preceitos de segurança à saúde (RELATÓRIO DE ADMINISTRAÇÃO, 2021).

Por fim, a “Cooperativa” também realiza concursos e prêmios de qualidade junto a seus cooperados, além de participar de eventos do gênero, tanto a nível nacional quanto internacional. Essa situação corroborada pelos achados de Vilas Boas (2002), quando indica tal prática em algumas cooperativas do Sul de Minas e da região do Cerrado Mineiro.

4.4.5 Parcerias

Conforme CMC proposto por Santos *et al.* (2019), o composto “Parcerias” envolve alianças estratégicas com órgãos, entidades e outras cooperativas, pelo princípio da intercooperação (Quadro 1 da seção 2.1). Essas ações de marketing visam somar forças no sentido de alavancar os negócios, além de fortalecer o movimento cooperativista no mercado.

É o caso, por exemplo, do Educampo, um serviço técnico e gerencial aos cooperados, por uma parceria da “Cooperativa” com o Sebrae, conforme explicado na seção Produto 4.4.1.

De acordo com os relatos das entrevistas há também as parcerias firmadas com outras cooperativas da região do Cerrado Mineiro para a realização de projetos e campanhas voltadas para o fortalecimento da cafeicultura na região. Através dessas parcerias, também são feitas transações comerciais de compra e venda de café em conjunto, com o propósito de se buscar liquidez de mercado, conforme apontam as falas:

Trabalhamos muito a intercooperação. Por exemplo, faremos um festival cujo foco é a atuação da mulher no mercado de cafés especiais. Juntamos as 6 cooperativas aqui do sistema para fazermos um único festival (Entrevistado 2, Marketing, novembro de 2022).

Temos um projeto de intercooperação com outras cooperativas da região, de aproximação, para facilitar nossa liquidez no mercado, via cooperativa (Entrevistado 4, Marketing, novembro de 2022).

A “Cooperativa” também possui parcerias com instituições financeiras e cooperativas de crédito para fomentar transações comerciais e financiamentos a seus cooperados para aquisição de insumos e maquinários, via *Barter*, também explicado na seção Produto 4.4.1.

É possível perceber diversas outras parcerias, pelo Relatório de Administração (2021), firmadas entre *startups*, cooperativas e Sebrae. São projetos voltados para a gestão estratégica e sustentável do café, na promoção de uma cafeicultura inteligente e responsável, visando atender os mercados mais exigentes em segurança, rastreabilidade e responsabilidade ambiental, agregando valor ao negócio dos cooperados e dos demais envolvidos. É o caso, por exemplo, do Projeto “PC”, criado e em desenvolvimento pela “Cooperativa”, como explica o Entrevistado 1:

O projeto “PC” visa medir em qual nível a cafeicultura está em emissão de CO2 na atmosfera. Este projeto começou com a conscientização do produtor e apresentação de seus custos de participação. Iniciaremos agora as medições. O grau de diminuição de emissão é o que vai valorizar o café do produtor no mercado externo (Entrevistado 1, Marketing, novembro de 2022).

O Entrevistado 1 menciona a importância dada pelo mercado (principalmente internacional) de como está se exigindo cada vez mais atenção às práticas sustentáveis nos negócios. Várias parcerias foram firmadas e empresas foram contratadas para a realização desse projeto, sendo algumas delas sediadas no exterior.

Isso retrata o quanto o fator contingencial “ambiente” afeta todas as estratégias e decisões da “Cooperativa”, com desenvolvimento de projetos e programas voltados para atender a essas exigências, e evidencia que a “Cooperativa” está atenta às mudanças de seu micro e macro ambiente de marketing.

Por fim, a “Cooperativa” também participa de campanhas e projetos sociais como, por exemplo, o “Dia C - Dia de Cooperar!”, promovido pela OCEMG, um evento reconhecido mundialmente como o maior programa de voluntariado cooperativista do mundo. O evento visa celebrar o Dia Internacional do Cooperativismo, integrando cooperativas, colaboradores e comunidade em ações de solidariedade por uma rede de intercooperação (RELATÓRIO DE ADMINISTRAÇÃO, 2021).

4.4.6 Pessoas

Conforme Santos *et al.* (2019), o “P” Pessoas, busca valorizar o “ser” e não o “ter”. As pessoas representam o principal ativo de uma empresa, neste caso, os cooperados, os colaboradores e a comunidade, por meio dos clientes compradores, também envolvidos nesse processo.

Nesse aspecto, é reforçada a estratégia de orientação do Marketing de Relacionamento, tanto na utilização do composto “Pessoas” quanto pela “Promoção”, pela estratégia de comunicação, considerada um elemento primordial para o sucesso de um bom relacionamento.

A “Cooperativa” concluiu o exercício de 2021 com o quadro de 230 profissionais efetivos, sendo destes, 8 jovens aprendizes (RELATÓRIO DE ADMINISTRAÇÃO, 2021). Desde a reestruturação de seu Estatuto Social, em 2018, tem-se desenvolvido diversas ações de *Endomarketing* (ou também chamado Marketing Interno) junto a seus colaboradores, inclusive o Plano de Cargos, Salários e Carreira, reformulado em 2021 e ainda em vias de implantação, conforme comenta o Entrevistado 7 e observado na “Cooperativa”:

Em janeiro desse ano (2022), eles apresentaram para os funcionários que, através de uma empresa contratada, fariam uma avaliação de desempenho, um plano de cargos e salários, tudo. Foi mostrado um cronograma de como isso iria acontecer. Tudo é ainda muito novo (Entrevistado 7, Contabilidade Gerencial, novembro de 2022).

De acordo com os relatos das entrevistas e do Relatório de Administração (2021), a “Cooperativa” incentiva e fornece meios, inclusive financeiros, para que seus colaboradores façam capacitações em suas áreas de atuação, conforme explica o Entrevistado 5:

Hoje a cooperativa oferece vários benefícios para o funcionário. Um deles é o incentivo à educação. Quando contratamos alguém, se a pessoa está fazendo um curso de graduação, ou logo em seguida queira fazer, que esteja voltado para a função dela, a cooperativa paga 50% da mensalidade. Além de cursos profissionalizantes como inglês, para aqueles que o inglês é fundamental, entre outros (Entrevistado 5, Contabilidade Gerencial, novembro de 2022).

Conforme dados do Relatório de Administração (2021), 22 funcionários receberam incentivo para qualificação profissional. Destes, 9 foram para cursos de graduação (Comércio Exterior, Gestão Financeira, Administração, Desenvolvimento *Web Full Stack* e Desenvolvimento *Mobile*, Ciências Contábeis, Cafeicultura e Direito); 3 colaboradores receberam incentivos para pós-graduação (Gestão de Agronegócios, Cafeicultura, Marketing: Ênfase em Vendas) e mais 10 para cursos de Língua Inglesa.

Além das capacitações, mais de 70 colaboradores realizaram diversos outros treinamentos voltados para a gestão da sua carreira e do negócio (RELATÓRIO DE ADMINISTRAÇÃO, 2021). Sobre isso, o Entrevistado 5 comenta sobre cursos realizados recentemente (inclusive no exterior) com o apoio da “Cooperativa” (e de parcerias feitas para esta finalidade, como a OCEMG), além de citar o FATS: Fundo de Assistência Técnica da “Cooperativa”, destinado para esta finalidade:

Recentemente, eu terminei um curso pela Universidade de Chicago, voltado para área de gestão de risco. No final do mês passado participei de um curso profissionalizante lá em Portugal, na Universidade Católica, promovido pela OCEMG. Nós temos uma reserva estatutária para isso, o FATS, Fundo de Assistência Técnica (Entrevistado 5, Contabilidade Gerencial, novembro de 2022).

Uma outra forma de demonstrar o valor dos colaboradores para a “Cooperativa” e também reconhecer sua dedicação e compromisso são oferecidos kits de boas-vindas; aniversários (nascimento e empresa); além de ginástica laboral; realização de comemorações (dia da mulher, das mães, dos pais); festa da família; campanhas de vacinação; outras campanhas como: “Setembro Amarelo”, “Outubro Rosa” e “Novembro Azul”; cesta natalina e confraternização no final de ano (RELATÓRIO DE ADMINISTRAÇÃO, 2021).

Os colaboradores possuem diversos benefícios, como: vale-alimentação, transporte, saúde coparticipativo, plano odontológico, parceria com farmácias, instituições financeiras para créditos consignados, dentre outros (RELATÓRIO DE ADMINISTRAÇÃO, 2021).

Diante das entrevistas e da observação direta, foi possível perceber o quanto a “Cooperativa” busca trabalhar as bases do Marketing de Relacionamento com seus colaboradores e cooperados, através de serviços, campanhas, programas, projetos e eventos, explicados nos “P’s” anteriores. Cada ação de marketing é pensada e trabalhada tendo como foco o produtor cooperado, seja com orientações, serviços e capacitações técnicas sobre a qualidade e sustentabilidade do café, palestras informativas sobre mercado e economia, dentre outros (DIÁRIO DE CAMPO, 2022).

Por fim, o Quadro 24 apresenta uma síntese de todas as estratégias de Marketing identificadas na “Cooperativa” em cada um de seus compostos.

Quadro 24 - Síntese das estratégias de marketing da “Cooperativa”

Categorias de análise (Santos <i>et al.</i>, 2019)	Estratégias adotadas
Produto	Produtos: diversificação do café (cafés comuns, especiais e industrializados). Serviços: armazenagem; comercialização; operações de crédito; serviço de industrialização do café; assistência técnica; treinamentos, palestras e dias de campo; certificação; logística; eventos, programas e projetos institucionais.
Preço	Cotação de mercado (B3 e Nova York); preços <i>premium</i> (café especial); tabela de preços com condições exclusivas (cooperados).
Praça	Movimentação interna do café (armazenagem, rebenefício, preparo e despacho logístico); mercado nacional e internacional; escritórios de negócios; cafeteria: loja física, <i>e-commerce</i> e lojas credenciadas.
Promoção	Comunicação: cartilhas informativas; boletins diários de mercado; Relatório de Administração anual; eventos, programas e projetos institucionais. Publicidade/Propaganda: feiras nacionais e internacionais; concursos e prêmios de qualidade. Veículos de comunicação/publicidade: TV, rádio, jornal, <i>outdoor</i> , <i>internet</i> (<i>site</i> e mídias sociais: Facebook, Instagram, LinkedIn, YouTube, Twitter, WhatsApp). Relações Públicas: com projeto de visitação e campanhas beneficentes; compradores estrangeiros. Força de Vendas: agentes de negócios na compra e venda do café (setor comercial).
Parcerias	Intercooperação (outras cooperativas da região do Cerrado Mineiro; Federação dos Cafeicultores e OCEMG), e cooperativas de crédito, bancos e distribuidoras de insumos e máquinas agrícolas, via <i>Barter</i> ; empresas nacionais e internacionais (pelos Projetos e Programas); Entidades (Sebrae).
Pessoas	Marketing de Relacionamento: cooperado; colaborador (<i>Endomarketing</i>); comunidade (Projetos sociais).

Fonte: dados da pesquisa (2022).

Identificados os ACG e as estratégias de Marketing utilizadas pela “Cooperativa”, apresenta-se, a seguir, uma análise da integração e da cooperação interfuncional entre a Contabilidade Gerencial e o Marketing da “Cooperativa”.

4.5 Interação e Cooperação interfuncional na “Cooperativa”

A fim de entender e indicar o padrão de cooperação entre as funções na “Cooperativa” (Objetivo Específico 3), adotaram-se como categorias de análise: a integração, pelo compartilhamento de informações e envolvimento interfuncional (OPUTE; MADICHIE, 2016; 2017) e a cooperação, pelo padrão Tradicional, Transicional ou Sinérgico (ROSLENDER; HART, 2003), apresentados a seguir.

4.5.1 Compartilhamento de Informações

Foi perguntado aos entrevistados se a prática da troca de informações entre as funções de Contabilidade Gerencial e Marketing na “Cooperativa” era comum. Pôde-se observar dois grupos de respostas, independentemente da função: o primeiro grupo, representado por uma visão gerencial e estratégica, de que essa troca é comum; e o segundo grupo, por uma visão operacional, de que não é comum.

A única exceção foi o Entrevistado 8, que não ocupa cargo de diretoria ou gerência, dizendo ser comum essa troca. Analisando sua fala é possível perceber e entender que uma de suas funções no cargo em que ocupa, ligadas à controladoria, é justamente repassar informações aos diretores e gerentes de setores, principalmente quanto ao controle do Orçamento anual da “Cooperativa”, conforme descreve:

Controlo de perto o orçamento, sempre verificando o que orçamos e o que estamos realizando, informando aos setores. Envio um relatório aos diretores ou gerentes das áreas. Neste relatório cada gerente analisa a situação do seu setor no cumprimento desse orçamento, tomando decisões estratégicas (Entrevistado 8, Contabilidade Gerencial, novembro de 2022).

Assim, pode-se afirmar que as percepções dos diretores e gerentes entrevistados (nível estratégico e tático da “Cooperativa”), refletem essa troca de informações tal qual uma prática comum e natural, como se percebe nas falas:

Ocorre muito, principalmente pelo orçamento da “Cooperativa”, na sua praticidade de execução e no acompanhamento e controle durante todo o ano. Aqui na “Cooperativa” todos os departamentos estão interligados (Entrevistado 1, Marketing, novembro de 2022).

É sempre bem próximo, pela possibilidade física. O fato de todo mundo estar junto em um mesmo lugar, no mesmo escritório, tornam as coisas bem mais fáceis (Entrevistado 4, Marketing, novembro de 2022).

É comum. Ela acontece mensalmente na prestação de contas que fazemos para o conselho, onde toda a empresa tem acesso. Bilateralmente, ela acontece no dia a dia (Entrevistado 5, Contabilidade Gerencial, novembro de 2022).

Já as percepções dos funcionários de nível operacional, refletem um posicionamento de que tal prática não ocorre:

Não acontece, sendo bem sincera, não acontece. São informações que chegam no setor quando temos que montar o relatório de administração, que fazemos todo ano (Entrevistado 2, Marketing, novembro de 2022).

Não é comum. São poucas informações trocadas. Basicamente, são informações de auditoria e dos resultados da “Cooperativa”, no final do ano, para que sejam inseridas no relatório anual da “Cooperativa”, apresentado na assembleia (Entrevistado 6, Contabilidade Gerencial, novembro de 2022).

Não ocorre diariamente, com frequência. Acho o setor de marketing da “Cooperativa” é voltado muito para a divulgação e acho que envolve mais que isso (Entrevistado 7, Contabilidade Gerencial, novembro de 2022).

Tanto pela fala do Entrevistado 8 quanto pelas demais, pode-se inferir que é comum a troca de informações entre as funções, porém, essa troca ocorre entre gerentes e diretores de setores, ou seja, a um nível tático e estratégico da “Cooperativa” e destes para seus respectivos subordinados hierarquicamente.

De modo geral, são utilizados os seguintes veículos de comunicação na “Cooperativa”: a linha telefônica tradicional (através do uso de ramais) e uso de *e-mail*, *intranet*, WhatsApp e Skype, conforme comentam os entrevistados:

Acontece basicamente, na maior parte do dia, via WhatsApp e *e-mails*. Temos a *intranet* e o Skype também, mas a maior parte do tempo é pelo WhatsApp (Entrevistado 5, Contabilidade Gerencial, novembro de 2022).

Utilizamos muito o Skype com mensagens do tipo, “precisamos conversar”, “precisamos fazer reunião”, alguma coisa nesse sentido. Skype, *e-mail*, WhatsApp, telefone, bate um ramal lá pra cima, manda um *e-mail*, é sempre bem dinâmico (Entrevistado 4, Marketing, novembro de 2022).

De acordo com os entrevistados, o compartilhamento de informações, bem como a comunicação entre as funções ocorre, em sua grande parte, por meio de reuniões (algumas periódicas) com equipes multidisciplinares (alguns formalizados em comitês) envolvendo vários departamentos (evidenciados na seção 4.3.2).

Compartilham informações por um *software* integrado com todos os departamentos, além de documentos e relatórios contábeis-financeiros. Há também a utilização de *Business Intelligence* e uma ferramenta interna de planejamento e controle de vendas (“CDN”), entre a Controladoria e o Comercial da “Cooperativa” (explicados na seção 4.3.1).

Assim, uma vez identificado como ocorre o compartilhamento de informações na “Cooperativa” e por quais meios, na seção seguinte busca-se analisar como acontece o envolvimento entre as funções.

4.5.2 Envolvimento Interfuncional

Quando perguntado aos entrevistados se a prática do planejamento de ações estratégicas ocorre entre a Contabilidade Gerencial e o Marketing, os entrevistados mencionaram que tais ações ocorrem pelo Orçamento anual da “Cooperativa”, conforme mostram algumas falas:

Pelo planejamento anual da “Cooperativa”. Não é uma coisa diária, constante, não. É através de um planejamento anual que acontece e depois tem a revisão dele (Entrevistado 8, Contabilidade Gerencial, novembro de 2022).

Pelo planejamento anual. Na verdade, todos os departamentos se programam para o ano seguinte (Entrevistado 3, Marketing, novembro de 2022).

A confecção desse Orçamento se dá através de reuniões conduzidas pelo diretor de Controladoria e Finanças, responsável pela Contabilidade Gerencial da “Cooperativa” e, líderes de todos os departamentos. Cada departamento envia à Controladoria (por *e-mail*) uma planilha contendo todas as previsões de gastos e despesas do exercício seguinte. A Controladoria reúne todas essas informações, fazendo os devidos ajustes. Finalizado, ele é apresentado ao Conselho de Administração da “Cooperativa”, para aprovação.

A pesquisadora teve acesso ao documento, uma planilha contendo o planejamento do departamento de Publicidade e Comunicação para o ano de 2020. De acordo com essa planilha, a qual foi enviada à Controladoria, é possível perceber uma previsão de gastos para as ações de marketing da “Cooperativa” para o referido ano, principalmente ações de comunicação. Há também uma previsão orçamentária de atos cooperativos (parcerias), envolvendo projetos sociais e eventos de intercooperação. Além de despesas com publicações em jornais, revistas, *site*, mídias sociais, comunicação em rádio, materiais publicitários (serviços prestados por uma agência de publicidade e um *designer* exclusivo da “Cooperativa”), serviços com filmagens, informativos, brindes, dentre outros (DIÁRIO DE CAMPO, 2022).

Ainda conforme esse documento (planilha supramencionada), as ações foram divididas por contas contábeis, já sinalizando os centros de custos que tais contas ficam vinculadas. As contas são: “Eventos e Marketing” e “Propaganda e Publicidade”. Os centros

de custos são: administrativo, cafeteria e comercial. Neste caso, não há um centro de custo específico para o Marketing englobando todas as ações da “Cooperativa”. A maior parte fica registrada no centro de custo do administrativo, através das duas contas contábeis mencionadas. Alguns eventos e despesas com publicidade e propaganda são registrados no comercial e na cafeteria, quando a ação é demandada por esses setores, conforme explica o Entrevistado 6:

O setor de marketing não tem um centro de custo específico. As publicações em jornais, revistas, divulgações em *sites*... Entra tudo no centro de custo do administrativo, por exemplo, o custo com brindes. Vai ter um evento. O aluguel daquele espaço do evento, vai ser lançado no centro de custo de acordo com sua natureza. Se for com fins comerciais, por exemplo, um evento do setor comercial ou da cafeteria, aí entra no centro de custo desses setores. Agora, se for para a assembleia da cooperativa, aí entra para o centro de custo administrativo (Entrevistado 6, Contabilidade Gerencial, novembro de 2022).

Entendendo melhor esta situação, a “Cooperativa” realiza todo ano um evento chamado “JQ”, já mencionado neste estudo (seção 4.4.4). É uma ação promocional de marketing que tem como público-alvo o cooperado. Sua previsão orçamentária é registrada no centro de custo do setor Comercial. É um evento que tem participação de vários colaboradores, de vários departamentos da “Cooperativa” quanto à sua organização, porém como foi idealizado pelo departamento Comercial, a Contabilidade faz essa previsão orçamentária pelo demandante da ação, conforme explica o Entrevistado 5:

Todos os gastos com a “JQ” são assumidos pelo setor comercial, que é o demandante da ação. Então acaba que as ações de marketing estão em vários centros de custo. Na verdade, o setor de marketing não tem um centro de custo aqui no setor de contabilidade e controladoria. Ele é um departamento que abrange todos os outros (Entrevistado 5, Contabilidade Gerencial, novembro de 2022).

Durante a observação no departamento de Publicidade e Comunicação, foi perguntado se, além do Orçamento anual da “Cooperativa”, havia algum Planejamento ou Plano de Marketing específico do setor. Segundo os colaboradores da área, no momento não há, porém já teve, quando havia um gerente no departamento. Esse Plano de Marketing, aliado ao Orçamento e ao Planejamento Estratégico da “Cooperativa” poderia trazer melhorias para o departamento de Marketing, por controlar melhor suas ações e estratégias. A falta desse planejamento é sentida pela fala do Entrevistado 2:

Acho que poderia ser melhor ainda, porque estamos assim, quando dá tempo a gente faz uma postagem. Porque tem outros materiais mais urgentes que precisam ser

feitos. Por enquanto, com o setor reduzido, estamos apagando incêndios (Entrevistado 2, Marketing, novembro de 2022).

Foi percebido, pelas falas dos respondentes das entrevistas e da observação direta, que há diversos momentos em que os departamentos se envolvem, seja para planejar ou executar a previsão orçamentária. Cada líder de departamento é responsável por controlar seus gastos, remanejando recursos e, se necessário, consultando sempre os órgãos diretivos da “Cooperativa” e conselhos.

Além do Orçamento anual, foi mencionado pelos entrevistados o Planejamento Estratégico, como algo “maior”, que antecede a fase orçamentária. O Orçamento no planejamento de ações estratégicas da “Cooperativa” de curto prazo (um ano) e o Planejamento Estratégico, com ações de longo prazo (quatro anos), conforme já explicados no tópico de ACG (seção 4.3.3).

Porém, foram identificadas formas distintas de envolvimento entre a Contabilidade Gerencial e o Marketing (Quadro 25), seja pela forma como ocorre ou sua intensidade, se diferenciando pela estrutura departamental da “Cooperativa”, condicionadas aos departamentos pelos quais se realizam as funções de marketing (caracterizados na seção 4.2.2).

Quadro 25 - Envolvimentos por setores que desempenham as funções

Envolvimentos entre departamentos		Ocorrência
(1)	Controladoria e Finanças e Publicidade e Comunicação	Ocorre por reuniões e por demandas (pelo cumprimento do Orçamento anual sobre gastos com comunicação e publicidade) e em momentos específicos (pela construção e divulgação do Relatório de Administração anual). Há um envolvimento integrado para planejamento, organização e execução dos eventos da “Cooperativa”.
(2)	Controladoria e Finanças e Comercial	A comunicação é mais constante e frequente. O compartilhamento de informações ocorre pelos meios usuais de comunicação (principalmente via WhatsApp, e-mail e Skype) e por reuniões periódicas. Há utilização compartilhada de artefatos contábeis-gerenciais (como a “CDN”) e sistemas de gestão integrado, para planejamento e controle da comercialização do café e operações de crédito da “Cooperativa”. Há um envolvimento integrado para planejamento, organização e execução dos eventos da “Cooperativa”.
(3)	Controladoria e Finanças e Estratégia e Desenvolvimento Sustentável	Ocorre por reuniões e por demandas de projetos e programas estratégicos da “Cooperativa”, principalmente pelas ações voltadas aos pilares ESG, sendo planejados e executados conforme o Planejamento Estratégico e o Orçamento da “Cooperativa”. Há um envolvimento integrado para planejamento, organização e execução dos eventos da “Cooperativa”.
(4)	Controladoria e Finanças e Desenvolvimento Humano e Organizacional	Ocorre por reuniões e por demandas pelo “Relacionamento com o cooperado”, com ações de Marketing de Relacionamento e pelo “RH/DP”, com ações de <i>Endomarketing</i> na “Cooperativa”; ambos no cumprimento do Orçamento anual. Há um envolvimento integrado para planejamento, organização e execução dos eventos da “Cooperativa”.

Fonte: elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (2022).

De modo geral, constata-se pelas evidências da triangulação de dados coletados, que o envolvimento entre as funções de Contabilidade Gerencial e Marketing na “Cooperativa” ocorre principalmente por reuniões e comunicação direta entre departamentos seja para planejamento e/ou execução do Orçamento anual, pautado em seu Planejamento Estratégico.

Quando perguntado aos respondentes como eles entendem e veem a integração entre a Contabilidade Gerencial e o Marketing na “Cooperativa” (Questão 27 dos roteiros das entrevistas), alguns mencionaram as diferentes formações e visões entre elas, gerando certa dificuldade de entendimento, na visão de alguns, de como essa integração possa ocorrer:

Penso que o setor de contabilidade é um departamento que, de todos os departamentos, está mais distante do nosso (“Publicidade e Comunicação”), seja pelo perfil do próprio departamento ou pelo perfil também do seu gestor (“Controladoria e Finanças”) (Entrevistado 3, Marketing, novembro de 2022).

Não vejo isso de maneira muito comum, porque vejo como setores distintos. Não costuma ter uma comunicação muito próxima. Desconhecimento, talvez. O setor de marketing não entende muito o setor de controladoria. Talvez o setor de controladoria entenda um pouco mais do setor de marketing (Entrevistado 4, Marketing, novembro de 2022).

Penso que não é comum. A nossa área é mais técnica. Entendo que a nossa parte é mais técnica e mais burocrática. Fazemos apuração, acompanhamento de lançamentos, enfim, temos pouca integração com o setor de marketing. Não vejo o que poderia ter de integração entre os departamentos, dentro do que a gente faz e do que é esperado (Entrevistado 6, Contabilidade Gerencial, novembro de 2022).

É possível perceber nas falas acima que o Marketing é visto apenas como Publicidade e Comunicação, que é o que de fato o que esse departamento executa na “Cooperativa”. Os colaboradores desconhecem suas funções e de como elas estão integradas em vários departamentos pela estrutura da “Cooperativa”.

Além disso, as diferenças técnicas entre as funções aumentam ainda mais essa percepção de dificuldade de integração, apontadas por Opute e Madichie (2017) como “Diversidade Cultural”, criando estereótipos e diferenças de orientação e habilidades técnicas entre as funções, conforme se observa nos achados desta pesquisa.

Além disso, Opute e Madichie (2016) indicaram problemas que impedem a integração interfuncional. Os achados da pesquisa dos autores corroboram com os achados do presente estudo ao indicar diferenças departamentais e limitações quanto à integração interfuncional em decorrência da estrutura da empresa.

Como mencionado, a própria estrutura organizacional da “Cooperativa” acaba não favorecendo a integração (seção 4.2.2), quando as “caixas” de seu organograma não se conectam por também não estar em um mesmo nível hierárquico. Essa situação gera tensões

e conflitos entre as funções, como se evidencia na fala do Entrevistado 3, pelo “desrespeito” ao cumprimento de metas orçamentárias:

Às vezes há um abismo entre o planejado e o executado. Acontece um desrespeito com o setor de controladoria, porque no fim das contas, executamos mesmo, executamos de acordo com a demanda. Acaba que ao longo do ano, ninguém lembra de orçamento. A gente segue de acordo com a necessidade. Aí a gente vai lá e executa e ele só recebe a bomba. Mas eu cortei isso! Mas precisou! (Entrevistado 3, Marketing, novembro de 2022).

A literatura aponta para questões como essas (existência de conflitos e tensões serem comuns entre as funções), mostrando a importância de se criar estratégias para o gerenciamento de conflitos na busca de um aprimoramento psicológico da equipe, como treinamentos, desenvolvimento do pessoal e recrutamento de novos colaboradores, à fim de aumentar a compatibilidade interpessoal (OPUTE; MADICHIE, 2016).

Neste sentido, Opute e Madichie (2017) também mencionam a importância de um “Suporte Gerencial” para que a integração aconteça como, por exemplo, por iniciativas de gestão no compartilhamento e no envolvimento entre as funções por políticas internas que encorajem o foco do grupo e a congruência de metas.

Assim, foi perguntado aos entrevistados se há na “Cooperativa” o estabelecimento de objetivos e metas para os funcionários. De modo geral, os entrevistados mencionaram que existe apenas as metas instituídas pelo Orçamento, alinhadas ao Planejamento Estratégico da “Cooperativa”. Porém, alguns chegaram a mencionar o Plano de Cargos, Salários e Carreiras, ainda em processo de implantação, como um instrumento que possa trabalhar essa questão na “Cooperativa”. Pelo fato de as metas não serem por funcionário, não há incentivos por meio de bonificações ou premiações.

Opute e Madichie (2017) identificaram alguns mecanismos de intervenção que ajudam na integração como, por exemplo, a realização de “Eventos de socialização” ou da “Proximidade física” entre os setores que executam suas funções. Para os autores, essas ações dão suporte ao contato social interpessoal, promovendo a ação coletiva e a cooperação.

Em se tratando de “Eventos de socialização”, a análise das ações de *Endomarketing*, apresentadas neste estudo, permitiu perceber diversas iniciativas, nesse sentido, sendo trabalhadas na “Cooperativa”, a exemplo de confraternizações e festas da família, eventos de integração com recém-contratados, dentre outros.

Porém, quanto à proximidade física entre as funções, este estudo não corrobora com os achados de Opute e Madichie (2017). Foi possível verificar durante a observação direta que a

função de Marketing que mais se envolve com a Contabilidade Gerencial, que é a de Vendas, pelo setor “Comercial”, fica no primeiro andar da sede administrativa. Diferentemente do setor de “Publicidade e Comunicação” que fica no mesmo andar que a Contabilidade Gerencial, no segundo andar da sede administrativa (um setor de frente ao outro, separado apenas por estações de trabalho), mostrando que mesmo sendo mais próximos, não há um maior envolvimento entre essas funções (DIÁRIO DE CAMPO, 2022).

Ademais, outra forma de incentivar a integração entre a Contabilidade Gerencial e o Marketing é trabalhar o espírito de equipe, até porque os membros desse grupo de trabalho já se diferem em formação, treinamento e funções/tarefas na organização, como apontam Opute e Madichie (2016). Assim, é necessário um “esforço unificado” de ambos os lados, no sentido de apoio mútuo, em dar e receber críticas. Ao que parece, segundo relatos dos entrevistados, isso não ocorre entre as funções de Publicidade e Comunicação e Contabilidade Gerencial:

Eu gostaria que tivesse um relacionamento mais estreito entre os departamentos. Acho o setor de contabilidade muito bem estruturado, tudo muito bem feito, mas eles poderiam entender também um pouquinho da importância da divulgação, da comunicação, e usar isso um pouquinho a nosso favor. Isso acaba gerando setores totalmente separados. Nós poderíamos trabalhar mais em parceria e divulgar melhor as ações (Entrevistado 3, Marketing, novembro de 2022).

Às vezes fazemos muita coisa e não comunicamos adequadamente, não levando ao conhecimento da comunidade e dos cooperados. Vejo isso como uma falha do setor de marketing (Entrevistado 5, Contabilidade Gerencial, novembro de 2022).

Nos achados de Sapena e Feliu (2002), os autores argumentam a importância de se trabalhar com recursos adequados para ações de marketing efetivas. Na visão dos autores, a redução de custos não pode ser aplicada à publicidade e à promoção, pelo fato dessas ações gerarem, normalmente, mais vendas.

Os achados da presente pesquisa evidenciam essa situação, em que foi mencionado pelo Entrevistado 3, da função de Marketing, “cortes” na definição de recursos destinados às ações do departamento de Publicidade e Comunicação na construção do Orçamento:

O diretor de controladoria e finanças poderia fazer com que o setor de controladoria entendesse as nossas demandas. Porque há muitos cortes, no sentido de estar muito caro ou porque está pedindo muito. Entender primeiro as nossas necessidades para depois propor cortes, propor diminuição de valores (Entrevistado 3, Marketing, novembro de 2022).

Barbosa (2018) teve como foco o estudo de ferramentas e indicadores de “Mensuração de Performance de Marketing” (MPM) pela integração das funções de Marketing e Controladoria em empresas brasileiras vinculadas à Associação Nacional de Executivos de Finanças, Administração e Contabilidade (ANEFAC). Os resultados da pesquisa evidenciaram relacionamentos positivos entre as funções, indicando que a interação produz conhecimento de uma função para a outra, impactando de forma positiva o desempenho organizacional.

A “Cooperativa” não possui indicadores de performance ligados ao Marketing. São utilizados indicadores contábeis e financeiros para análise dos resultados e desempenho da “Cooperativa”, inclusive apresentados anualmente em seus Relatórios de Administração. O Entrevistado 5 comenta sobre o uso desses indicadores como algo que poderia ser implementado. Segundo ele, poderia integrar melhor as funções, conforme descreve:

Acho que o que está faltando para a questão de o setor de controladoria estar mais integrado ao setor de marketing é a criação de indicadores. Para a gente ver realmente o que o pessoal está fazendo e até mesmo medir e avaliar (Entrevistado 5, Contabilidade Gerencial, novembro de 2022).

Diante do exposto, é possível perceber que, apesar de existir compartilhamento de informações, há envolvimento interfuncionais distintos dentro da estrutura da “Cooperativa”, o que faz inferir, pelas falas apresentadas, a existência de conflitos e problemas na gestão dessa integração. No tópico a seguir será discutido o padrão de cooperação percebido na “Cooperativa”.

4.5.3 Padrão de cooperação

Foram percebidos dois tipos de padrões na “Cooperativa”: o Tradicional (predominante) e o Transicional (ROSLENDER; HART, 2003), conforme Quadro 26.

Pelo padrão de cooperação Tradicional, há um menor envolvimento e troca de informações entre as funções, geralmente ocorrendo por reuniões e demandas como, por exemplo, na construção do Relatório de Administração anual da “Cooperativa” ou de alguma ação de marketing visando cumprir as metas orçamentárias de gastos, por uma contabilidade de responsabilidade. A Contabilidade Gerencial na “Cooperativa” é vista impondo suas disciplinas ao Marketing, assim como apontado por Roslender e Hart (2003).

Já o padrão de cooperação Transicional ocorre entre a Contabilidade Gerencial e o Marketing pelas funções de “Vendas” e “Eventos” da “Cooperativa”. “Vendas”, desempenhada pelo departamento Comercial e “Eventos”, realizados de maneira integrada entre os departamentos. Por esse tipo de cooperação há uma maior integração entre essas funções, trabalhadas de maneira mais igualitária e em conjunto por seus agentes.

Quadro 26 - Padrões de cooperação na “Cooperativa”

	Envolvimentos departamentais		Padrão de Cooperação
	Contabilidade Gerencial	Marketing	
(1)	Controladoria e Contabilidade	Publicidade e Comunicação (Propaganda/Publicidade e comunicação)	TRADICIONAL
(2)	Controladoria, Contabilidade e Financeiro	Comercial (Vendas)	TRANSICIONAL
(3)	Controladoria e Contabilidade	Estratégia e Desenvolvimento Sustentável (Projetos/Programas)	TRADICIONAL
(4)	Controladoria e Contabilidade	Desenvolvimento Humano e Organizacional (Marketing de Relacionamento)	TRADICIONAL
(5)	Controladoria, Contabilidade e Financeiro	Todos os departamentos – Marketing Integrado (Eventos)	TRANSICIONAL

Fonte: elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (2022).

Entre a Contabilidade Gerencial e o Marketing pelas Vendas (principalmente pela Controladoria e Comercial da “Cooperativa”) é possível perceber uma exploração mais construtiva das potencialidades das práticas da Contabilidade Gerencial pelo uso compartilhado, não apenas do Orçamento (guiado pelo Planejamento Estratégico), mas também pelo uso da ferramenta de “CDN” e *BI's* do Comercial. Ademais, a existência de comitês multidisciplinares torna possível a análise e a tomada de decisões estratégicas em conjunto nesse tipo de cooperação Transicional, por serem trabalhadas diversas políticas de proteção de *hedge* e da oferta de crédito para aquisição de insumos aos cooperados da “Cooperativa”.

Por fim, a integração entre a Contabilidade Gerencial e Marketing pelos Eventos (caracterizada nos compostos Produto/Promoção, seções 4.4.1 e 4.4.4) gera uma integração entre todos os departamentos quanto ao seu planejamento, organização e execução, pela dinâmica de controle orçamentário, tomadas de decisões democráticas e participativas, por meio de reuniões periódicas, da utilização da tecnologia para compartilhamento de dados e mídias de comunicação.

O Quadro 27 apresenta uma síntese das três categorias de análise discutidas nesta seção, qual seja, da integração e cooperação interfuncional na “Cooperativa”.

Quadro 27 - Síntese da integração e cooperação interfuncional na “Cooperativa”

Categorias de análise	Situações evidenciadas
Compartilhamento de informações	Entre líderes de departamentos (e de cada líder para sua equipe funcional), através de reuniões periódicas e equipes multidisciplinares. Principais meios de comunicação utilizados: mídias (telefone (ramais), WhatsApp e e-mail), software integrado e documentos compartilhados.
Envolvimento	Na execução das ações estratégicas, pelo cumprimento do Orçamento (pautado em seu Planejamento Estratégico) nas seguintes situações: <ol style="list-style-type: none"> 1. Ações de comunicação e publicidade, principalmente pelo Relatório de Administração anual; 2. Comercialização do café, com política de <i>Hedge</i> e de crédito; 3. Ações sobre Programas e Projetos institucionais (ESG); 4. Marketing de Relacionamento com o cooperado, com o colaborador (<i>Endomarketing</i>) e a comunidade. 5. Eventos da “Cooperativa”.
Padrão de cooperação	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Tradicional</i>: Contabilidade Gerencial (Controladoria e Contabilidade) e Marketing (Publicidade e Comunicação, Programas/Projetos e Marketing de Relacionamento). • <i>Transicional</i>: Contabilidade Gerencial (Controladoria, Contabilidade e Financeiro) e Marketing (Vendas e Eventos).

Fonte: elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (2022).

A seguir, faz-se uma síntese geral dos achados deste estudo, discutindo o caso.

4.6 Síntese geral e discussão do caso

Nesta seção, apresenta-se uma síntese dos principais achados desta pesquisa visando responder seu objetivo principal: **entender como ocorre a integração interfuncional entre a Contabilidade Gerencial e o Marketing em uma cooperativa de café, à luz da Teoria Contingencial**. Para tanto, elaborou-se o Quadro 28, apresentado a seguir.

Quadro 28 - Síntese geral dos resultados

Objetivos específicos	Integração interfuncional
ACG utilizados que promovem a integração	Pelas Filosofias e Modelos de Gestão: Orçamento e Planejamento Estratégico.
Estratégias de Marketing adotadas que promovem a integração	Pelos Compostos: Produto, Promoção e Pessoas, pelas ações: Publicidade e Comunicação; Programas e Projetos; Marketing de Relacionamento; Vendas e Eventos.
Padrão de Cooperação	Padrões <i>Tradicional</i> (predominante) e <i>Transicional</i> pelos ACG e estratégias de Marketing acima.

Fonte: elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (2022).

Foram identificados cinco Artefatos da Contabilidade Gerencial utilizados pela “Cooperativa”, entre tradicionais e modernos, presentes nos três primeiros estágios evolutivos do IMAP 1, do IFAC (1998) e organizados por Soutes (2006) em três categorias, quais sejam: Custeio por Absorção, Valor Presente, *Benchmarking*, Orçamento e Planejamento Estratégico.

Resultados recentes sobre a utilização desses artefatos em cooperativas agropecuárias corroboram com os achados desta pesquisa, ao evidenciarem o Orçamento e o Planejamento Estratégico como os artefatos mais utilizados nessas organizações (TARIFA; REIS; ALMEIDA, 2019; IMLAU; GASPARETTO, 2017) ou em empresas brasileiras, de modo geral (SOUZA; RUSSO; GUERREIRO, 2020).

Dentre as estratégias de Marketing utilizadas pela “Cooperativa” estão: produtos e serviços relacionados à comercialização do café (nacional e internacional); armazenagem, certificação, logística e qualidade do café (comuns e especiais); industrialização e cafeteria (com marca própria); assistência técnica, treinamentos, palestras, dias de campo; eventos voltados à seus cooperados; publicidade e comunicação por vários veículos e mídias sociais; parcerias por intercooperação, programas e projetos sustentáveis e técnico-gerenciais; relações públicas e políticas de Marketing de Relacionamento (voltadas ao cooperado, o colaborador e a comunidade, com ações sociais).

Os resultados de estudos anteriores sobre estratégias de marketing adotadas em cooperativas agropecuárias mostram práticas condizentes com os achados desta pesquisa, como: comercialização nacional e internacional; projetos e eventos voltados aos cooperados; inovação e responsabilidade socioambiental; palestras, treinamentos e dias de campo; relações públicas; parcerias e políticas de Marketing de Relacionamento (ARAÚJO, 2013); foco na qualidade do produto; assistência técnica, dias de campo, seminários e palestras (ROSSÉ *et al.* (2016); utilização de marca própria; assistência técnica; dias de campo e parceiras (PERES *et al.*, 2020).

As funções de Contabilidade Gerencial na “Cooperativa” se concentram no departamento de Controladoria e Finanças, uma das quatro diretorias ligadas à Diretoria Executiva. Já as funções de Marketing são trabalhadas de forma integrada, envolvendo os departamentos: Publicidade e Comunicação, Comercial, Desenvolvimento Humano e Organizacional e Estratégia e Desenvolvimento Sustentável.

De modo geral, o compartilhamento de informações na “Cooperativa” ocorre de maneira mais constante entre líderes de departamentos estratégicos (e destes para seus subordinados), através de reuniões (com existência de alguns comitês) e meios digitais e

tecnológicos de comunicação, sendo os mais utilizados o telefone (com uso de ramais), o aplicativo de WhatsApp e *e-mail*.

O envolvimento entre as funções de Contabilidade Gerencial e Marketing na “Cooperativa” ocorre por meio da elaboração e do cumprimento, durante todo o exercício, de seu Orçamento anual, respaldado em seu Planejamento Estratégico.

As estratégias de Marketing que mais se integram as funções de Contabilidade Gerencial se concentram em 3, dos 6 compostos do Cooperativismo: Produto, Promoção e Pessoas, com as seguintes ações: comunicação e publicidade; comercialização do café; programas e projetos institucionais (pautados nos pilares ESG); Marketing de Relacionamento com o cooperado, com o colaborador (*Endomarketing*) e a comunidade; e no planejamento e execução de eventos da “Cooperativa”.

Essa integração ocorre por meio de dois padrões de cooperação (ROSLENDER; HART, 2003), considerando as especificidades de como as funções de marketing são desempenhas na “Cooperativa”:

(i) Tradicional (predominante): entre a Contabilidade Gerencial e as funções de Marketing de Publicidade e Comunicação; Programas e Projetos institucionais; e Marketing de Relacionamento da “Cooperativa”. Neste padrão, há um menor envolvimento e troca de informações entre as funções, geralmente ocorrendo por reuniões e demandas ou situações específicas, sempre subordinados ao controle orçamentário.

(ii) Transicional: entre a Contabilidade Gerencial e as funções de Marketing de Vendas e Eventos da “Cooperativa”. Neste padrão há um contato mais constante e frequente (principalmente via reuniões e comitês com equipes multidisciplinares, além do uso compartilhado de artefatos contábeis-gerenciais e documentos/relatórios), gerando um envolvimento mais colaborativo, conjunto e igualitário entre estas funções, ainda que subordinadas às diretrizes orçamentárias e práticas de contabilidade de responsabilidade.

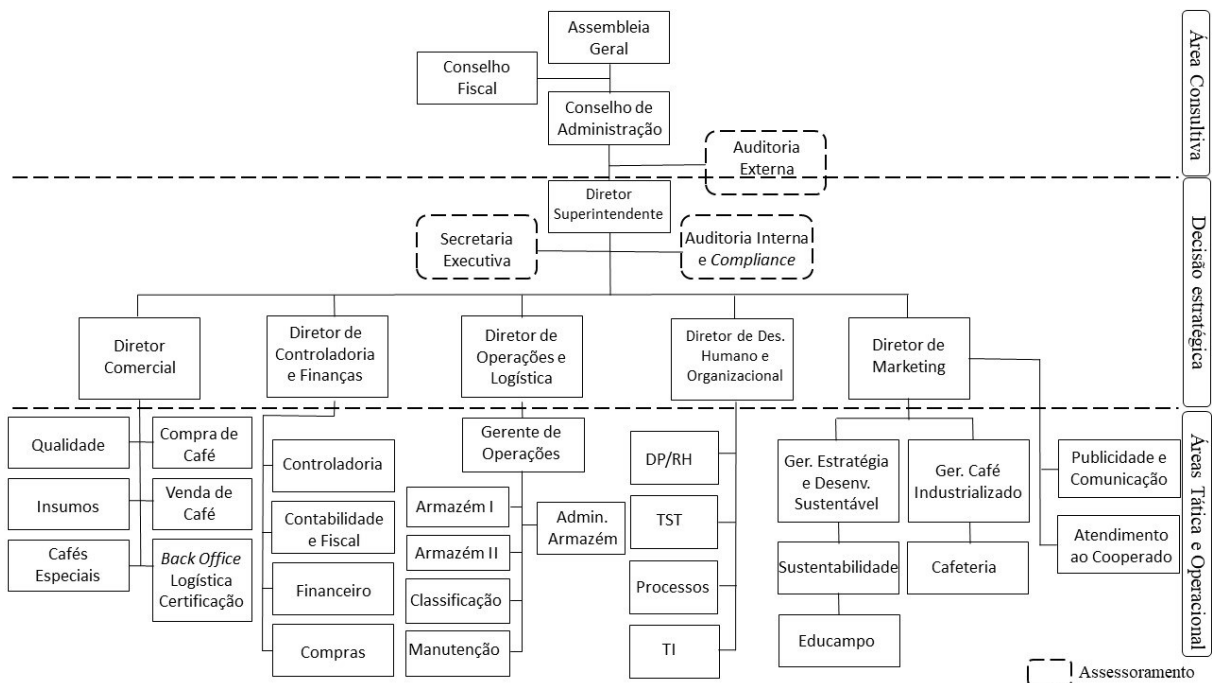
Diante desses achados, sugere-se à gestão da “Cooperativa” uma nova estrutura organizacional (Figura 8).

A criação de uma quinta diretoria, a Diretoria de Marketing (possível, conforme prevê o Estatuto Social vigente da “Cooperativa”), reuniria a maioria das funções de Marketing (atualmente pulverizadas em sua estrutura em vários departamentos), sem comprometer o seu envolvimento dinâmico. Desta forma, haveria o diretor de Marketing (a nível estratégico) equiparando-se as demais diretorias, inclusive, a diretoria de Controladoria e Finanças (responsável pelas funções de Contabilidade Gerencial da “Cooperativa”). Vinculado ao

diretor de Marketing, haveria dois gerentes (a níveis táticos): os atuais gerentes de Estratégia e Desenvolvimento Sustentável e da Indústria e Cafeteria, com seus respectivos setores.

Já os departamentos de Publicidade e Comunicação e Atendimento ao Cooperado, permaneceriam a níveis operacionais, porém vinculados ao diretor de Marketing que, por sua vez, se reportaria ao Diretor Superintendente. Com isso, haveria uma melhoria no fluxo de informações e decisões estratégicas da “Cooperativa”, viabilizando os canais de comunicação existentes entre o Diretor Superintendente e todas as diretorias vinculadas à ele, compondo a Diretoria Executiva da “Cooperativa”.

Figura 8 – Proposta de uma nova estrutura organizacional



Fonte: elaborada pela autora com base em documentos da cooperativa (2022)

Ademais, foram evidenciadas na estrutura da “Cooperativa” o uso de tecnologias avançadas, como *Business Intelligence* (BI), *softwares* de sistemas integrados de gestão, documentos e relatórios compartilhados, dentre outros, retratando uma estrutura dinâmica de gestão com forte utilização de tecnologia.

Apesar da presente pesquisa ter suas raízes no fator “estrutura” da Teoria Contingencial, por buscar entender como ocorre a integração entre duas funções dessa estrutura, quais sejam, a Contabilidade Gerencial e Marketing, foram identificados outros fatores contingenciais impactando diretamente esta integração e a gestão da “Cooperativa”: a “estratégia”, a “tecnologia” e o “ambiente”.

Pode-se afirmar que a “Cooperativa” possui uma gestão orientada ao mercado e ao cliente (pelo foco em seu cooperado). Suas “estratégias” são planejadas e estabelecidas sempre analisando seu “ambiente” e demandas de seus cooperados, projetando cenários, realizando revisões periódicas e acompanhando tendências, buscando sempre se adaptar às exigências de seu mercado e a satisfação de seus cooperados. Exemplo disso é sua adoção ao Planejamento Estratégico, trabalhado em horizontes de 4 anos e do Orçamento, de forma anual, além de projetos e programas institucionais voltados para estratégias ESG, considerados desafiadores e inovadores para o agronegócio.

Estudos anteriores sobre a integração entre as funções de Contabilidade Gerencial e Marketing mostram que, mesmo existindo integração, há também a presença de alguns problemas que impedem uma melhor cooperação (SAPENA; FELIU, 2002; PIMENTA, 2011; OPUTE; MADICHIE, 2016), como percebidos na “Cooperativa”:

(i) desconhecimento de uma função para com a outra (e vice-versa) quanto às tarefas e objetivos (OPUTE; MADICHIE, 2016), principalmente àquelas relacionadas às funções de Marketing (pelas especificidades percebidas);

(ii) “Diversidade Cultural” entre as funções (OPUTE; MADICHIE, 2017), ou seja, diferença técnica e de formação sendo vistas como empecilhos para uma melhor integração;

(iii) e contingências na estrutura afetando a integração, gerando tensões e conflitos (LAWRENCE; LORSCH, 1967 citado por PIMENTA, 2011), tanto pela forma como está organizada sua hierarquia, como também pela ausência do gestor de Marketing e concentração das funções em um único departamento.

Opute e Madichie (2017) identificaram alguns mecanismos de intervenção que ajudam na integração como, por exemplo, pelo “Suporte Gerencial” e “Eventos de socialização”. O primeiro com a formalização de reuniões periódicas estruturadas por equipes multidisciplinares, encorajando o foco e o espírito do trabalho em equipe; e o segundo, pelas ações de *Endomarketing* adotadas na “Cooperativa” (explicadas na seção 4.4.6).

Porém, pelas falas dos entrevistados de ambas as funções, percebeu-se uma abertura a novas formas de se trabalhar, alguns sugerindo inclusive formas e mecanismos para se alcançar uma melhor integração quanto àquelas atividades percebidas de menor padrão de cooperação.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve por objetivo entender como ocorre a integração interfuncional entre a Contabilidade Gerencial e o Marketing em uma cooperativa de café, à luz da Teoria Contingencial. Para tanto, realizou-se um estudo de caso único em uma cooperativa de café da Região do Cerrado Mineiro (denominada “Cooperativa”), atuante no mercado por aproximadamente 30 anos, sendo considerada referência nacional e internacional na comercialização de cafés, principalmente cafés especiais, exportando para todos os continentes.

Apesar da “Cooperativa” oferecer diversos produtos/serviços a seus cooperados e clientes, o que se apresenta como um diferencial e a torna uma organização de destaque é a comercialização de cafés (com o destaque para cafés especiais), aliada ao seu serviço de armazenagem, combinados à promoção de eventos, programas e projetos socioambientais e sustentáveis, pautados por um Marketing de Relacionamento, focado em seu cooperado.

A literatura sobre a integração interfuncional entre a Contabilidade Gerencial e o Marketing se divide em duas: a primeira na defesa de ser possível tal integração, pela harmonia ou sinergia entre suas funções, gerando melhores resultados organizacionais; e a segunda, de sua impossibilidade, sugerindo uma integração ineficaz (OPUTE; MADICHIE, 2016).

Empresas orientadas para o mercado, tendem a ter uma melhor integração interfuncional (KRAUS; HÅKANSSON; LIND, 2015), por exemplo, quando são orientadas para seu cliente (HELGESEN, 2007), como é o caso da “Cooperativa”.

Assim, esta pesquisa corrobora com a literatura ao constatar a existência dessa integração pelo compartilhamento de informações e envolvimento entre suas funções (OPUTE; MADICHIE, 2016; 2017), evidenciando dois padrões de cooperação (ROSLENDER; HART, 2003): Tradicional (predominante) e Transicional.

A cooperação Tradicional ocorre na “Cooperativa” entre as funções de Contabilidade Gerencial (desempenhadas pela Controladoria e Contabilidade) e Marketing, nas ações de seus compostos Produto, Promoção e Pessoas, pelas estratégias de Publicidade e Comunicação, Programas/Projetos institucionais e Marketing de Relacionamento.

Já a cooperação Transicional ocorre entre a Contabilidade Gerencial (desempenhadas pela Controladoria, Contabilidade e Finanças) e o Marketing, pelas funções de Vendas e Eventos da “Cooperativa”, pelos compostos Produto e Promoção.

Assim, a integração interfuncional na “Cooperativa” ocorre, basicamente, pelo cumprimento de diretrizes orçamentárias, pautadas sob a ótica de uma gestão de responsabilidade e de riscos. Conforme prevê a literatura, ainda que exista integração interfuncional, podem também existir problemas e conflitos entre as funções, como percebido no caso analisado.

Quanto às implicações de ordem gerencial, a partir dos achados da pesquisa, é importante alertar os gestores quanto à falta ou à baixa integração entre algumas ações praticadas entre as funções analisadas. A implicação disso é a ocorrência de integração de forma não efetiva entre as funções, limitando seus potenciais benefícios. A cooperação interfuncional pode ser incentivada pela adoção de várias estratégias de incentivo e suporte gerencial na minimização da diversidade cultural, através de uma estrutura descentralizada, pela proximidade física, flexibilidade de papéis, recompensas coletivas, adoção de seminários conjuntos e eventos de socialização (OPUTE; MADICHIE, 2017).

Alguns desses incentivos foram percebidos na “Cooperativa”, como a formalização de reuniões periódicas e a realização de eventos de socialização, promovidos pelas ações de *Endomarketing*. Também foram percebidas ações informais de incentivos, criadas pela própria cultura local em trabalhar em equipe, principalmente pelo planejamento e organização de Eventos da “Cooperativa”. A conclusão, portanto, é que a integração interfuncional pode ocorrer por meio de processos gerenciados, baseados em poder hierárquico e formal; ou por procedimentos informais, com base na predisposição voluntária ou características ambientais naturalmente propícias à cooperação da organização.

A falta de medidas integradoras pode ocasionar conflitos interfuncionais (PIMENTA, 2011), a exemplo de alguns identificados neste estudo. A implicação disso é que há a necessidade de diretores e gerentes observarem as características da integração existente retratada, de modo a criar condições que favoreçam o compartilhamento de informações e o envolvimento por tarefas no planejamento e na execução de ações estratégicas na geração de melhores resultados. Com isso, conclui-se que a infraestrutura de comunicação e sistemas de informação auxiliam no compartilhamento de informações, favorecendo a comunicação e, conseqüentemente, o envolvimento entre as funções.

Em relação às contribuições teóricas, esta pesquisa contribui com a literatura ao ampliar o conhecimento nas áreas de Administração e Contabilidade, identificando quais ACG e estratégias de marketing estão sendo utilizadas em sociedades cooperativas agropecuárias brasileiras, em especial, no mercado cafeeiro. Contribui para a literatura sobre o entendimento da integração interfuncional entre a Contabilidade Gerencial e o Marketing

nessas organizações, além de quais artefatos contábeis e estratégias de marketing de fato auxiliam nessa interação. Ademais, este estudo também contribui ao evidenciar quatro fatores contingenciais afetando diretamente a integração e as ações e decisões estratégicas da cooperativa, quais sejam: a “estrutura”, “estratégia”, “tecnologia” e “ambiente”.

Quanto às contribuições práticas, os resultados desta pesquisa auxiliam os gestores da “Cooperativa” por se propor uma nova estrutura organizacional (Figura 8 apresentada), condizente com sua realidade e necessidade de contratação de um profissional para gerenciar as funções de marketing da “Cooperativa”. Neste sentido, sugere-se a criação de uma quinta diretoria vinculada à Diretoria Executiva, uma vez que seu Estatuto Social (2018) assim o permite, proporcionando um equilíbrio hierárquico e de níveis estratégicos, táticos e operacionais entre as funções, mantendo sua autonomia, mas proporcionando maior equidade entre seus departamentos, em especial, às funções aqui analisadas.

Os resultados desta pesquisa também podem colaborar com as funções de Contabilidade Gerencial e Marketing, no sentido de sugerir ferramentas que podem ser adotadas à fim de agregar valor às suas tarefas, como também na integração entre elas. Vale ressaltar que poderiam ser implementações desenvolvidas em conjunto, com a participação das funções e demais áreas estratégicas da “Cooperativa”.

Assim, sugere-se à função de Marketing a implantação de um Plano de Marketing anual, alinhado ao Orçamento da “Cooperativa” e, por conseguinte, ao seu Planejamento Estratégico. Esse plano poderia oferecer melhorias na organização e execução das estratégias identificadas neste estudo, principalmente quanto à dinâmica de Eventos. Sugere-se, ainda, que a função faça um estudo aprofundado de seu público-alvo (criando *Personas*), à fim de criar campanhas, promoções e divulgações específicas (e não apenas voltadas à seus cooperados) fornecendo, inclusive, informações sobre esses públicos à Contabilidade Gerencial (representada pela diretoria de Controladoria e Finanças), permitindo que a função contábil-gerencial se adapte as estratégias de precificação e de custos para atender às necessidades e expectativas das *personas* da “Cooperativa”.

Sugere-se, à Contabilidade Gerencial, a criação de um centro de custo específico para a função de Marketing, abarcando todas as suas ações e estratégias, organizando-as através de contas contábeis, planejadas e controladas através de seu Orçamento anual e condizentes à nova estrutura proposta. Além disso, o controle dos custos do café, através de artefatos específicos para esse fim e compartilhado com a função de Marketing, permitiria ao Marketing identificar preços de venda mais adequados para os produtos/serviços oferecidos pela “Cooperativa”, levando em consideração o mercado e a concorrência.

Indica-se, também, a utilização de artefatos contábeis-gerenciais que mensurem a rentabilidade ou lucratividade de cada produto e/ou serviço da “Cooperativa”, auxiliando o Marketing na promoção daqueles mais rentáveis, gerando melhores resultados organizacionais. Ademais, a Contabilidade Gerencial também poderia fornecer informações sobre o desempenho, não apenas da Cooperativa (como realiza), mas por departamentos, inclusive, para o Marketing (por exemplo, pelos métodos de “Mensuração de Performance de Marketing”), permitindo que a função planeje e execute campanhas mais efetivas e alinhadas às necessidades da “Cooperativa” e de seus cooperados.

Em síntese, com base nos achados do caso analisado, pôde-se concluir que: (i) a estrutura organizacional influencia diretamente a integração entre as funções de uma organização, conforme preconiza a Teoria Contingencial; (ii) um maior ou menor grau de envolvimento das funções determina o padrão de cooperação interfuncional em tradicional, transicional ou sinérgico; (iii) a integração pode ser incentivada pela adoção de métodos e ferramentas contábeis-gerenciais como o Planejamento Estratégico e o Orçamento. Porém, sua mera existência (ou outros artefatos contábeis-gerenciais) não implica, necessariamente, a viabilidade de integração, ou ainda, a garantia para a sua efetivação; (iv) o espírito de equipe facilita o trabalho conjunto e o reconhecimento de interdependência funcional na geração de melhores resultados funcionais e organizacionais e (v) a proximidade física nos locais de trabalho não gera, necessariamente, maior cooperação interfuncional por facilitar a comunicação, apesar de a literatura evidenciar o contrário.

Esta pesquisa possui duas limitações práticas e uma teórica. A limitação teórica se refere à escassez de estudos empíricos encontrados sobre a integração entre as funções analisadas, podendo inferir poucas comparações de modo prático. Quanto às limitações práticas, a primeira, pela falta de um gerente de marketing no momento da coleta de dados que, em uma outra situação, com o cargo ocupado, poderia gerar novos resultados; e a segunda, pelo fato de as funções de Marketing terem sido percebidas em vários departamentos da “Cooperativa”, quiçá haja algum outro setor que não fora mencionado neste estudo e por ventura desenvolva alguma função.

Ademais, considerando as características de estudos de caso, as constatações desta pesquisa se limitam ao momento em que ela fora realizada e às particularidades da cooperativa analisada, refletindo o posicionamento apenas de quem foi entrevistado.

No entanto, seus achados, ainda que não possam ser generalizados, podem oferecer indicações a gestores de outras cooperativas, assim como de outros tipos de organizações, sobre a necessidade de se reconhecer e gerenciar a integração interfuncional, seja pela forma

como as informações são compartilhadas, planejadas e realizadas, seja pelo envolvimento entre os agentes destas funções, evitando conflitos e gerando resultados organizacionais superiores.

Vale mencionar que não houve restrições quanto ao acesso físico e de informações da “Cooperativa” para a coleta de dados desta pesquisa. Todos os documentos solicitados foram disponibilizados, mesmo que alguns deles tenham sido apresentados com ausência de informações quantitativas (o que não prejudicou sua análise).

Por fim, quanto às recomendações para futuras pesquisas, sugere-se estudos que aprofundem seu olhar, por uma análise qualitativa de multicasos, da integração entre as funções de Contabilidade Gerencial e Marketing em cooperativas agropecuárias brasileiras, em especial, aquelas relacionadas à cultura do café, como foi o caso deste estudo; ou estudos que busquem analisar a estrutura organizacional das cooperativas (seja a nível Brasil, agrupando-as por segmento, conforme os 7 ramos do cooperativismo ou analisando um ramo específico, como o agropecuário), buscando entender suas particularidades na organização de suas funções administrativas e gerenciais.

Sugere-se, ainda, estudos quantitativos que investiguem o uso de ACG em cooperativas agropecuárias brasileiras, na busca pela identificação da representatividade do Orçamento e do Planejamento Estratégico nessas organizações. Por fim, sugerem-se estudos qualitativos e/ou quantitativos, visando entender e comparar práticas de estratégias de marketing em cooperativas brasileiras, através do CMC, proposto por Santos *et al.* (2019).

REFERÊNCIAS

- ALVES, Z. M. M. B.; SILVA, M. H. G. F. Análise qualitativa de dados de entrevista: uma proposta. **Paidéia (Ribeirão Preto)**, n. 2, p. 61-69, 1992. DOI: <https://doi.org/10.1590/s0103-863x1992000200007>. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/paideia/a/yKQmzXgZMrdhBCMkdbYvJYj/abstract/?lang=pt>. Acesso em: 4 abr. 2022.
- AMA. American Marketing Association. **O que é Marketing?** 2017. Disponível em: <https://www.ama.org/AboutAMA/Pages/Definition-of-Marketing.aspx>. Acesso em: 03 jun. 2022.
- ARAÚJO, A. M. de. **Gestão de marketing nas associações e cooperativas de agronegócio: o caso da Associação dos Produtores de Soja e Milho do Estado de Mato Grosso**. Dissertação (Mestrado em Administração) - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2013. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10438/11368>. Acesso em: 04 jan. 2023.
- BARBOSA, J. T. **Interação entre marketing e controladoria e os efeitos no conhecimento e desempenho**. 2018. Dissertação (Mestrado Profissional em Controladoria e Finanças Empresariais) - Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2018. Disponível em: <http://tede.mackenzie.br/jspui/handle/tede/3864>. Acesso em: 7 abr. 2022.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Tradução: Luís Antero Reto, Augusto Pinheiro. São Paulo: Edições 70, 2016. 279 p. Título original: L'Analyse de Contenu. ISBN 978-8562938-04-7.
- BARKER, T. Exploring the differences between accountants and marketers in terms of information sharing. **Marketing Intelligence & Planning**, v. 26, n. 3, p. 316-329, 2008. DOI: <https://doi.org/10.1108/02634500810871357>. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/02634500810871357/full/html>. Acesso em: 27 maio 2022.
- BIALOSKORSKI NETO, S. **Cooperativas: economia, crescimento e estrutura de capital**. 1998. Tese (Doutorado em Economia Aplicada) - Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz, Universidade de São Paulo, Piracicaba, 1998. DOI: <https://doi.org/10.11606/T.11.2019.tde-20191220-134555>. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/11/111132/tde-20191220-134555/en.php>. Acesso em: 3 abr. 2022.
- BOOMS, B. H.; BITNER, M. J. Marketing services by managing the environment. **The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly**, v. 23, p. 35-40, 1981. Disponível em: <https://journals.sagepub.com/doi/pdf/10.1177/001088048202300107>. Acesso em: 04 jan. 2023.
- BRASIL. **Lei nº 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. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15764.htm. Acesso em: 2 abr. 2022.

CAMARGO, B. V.; JUSTO, A. M. IRAMUTEQ: um software gratuito para análise de dados textuais. **Temas em psicologia**, v. 21, n. 2, p. 513-518, 2013. Disponível em: <https://www.redalyc.org/pdf/5137/513751532016.pdf>. Acesso em: 26 dez. 2022.

CEPEA. CENTRO DE ESTUDOS AVANÇADOS EM ECONOMIA APLICADA; ESALQ, ESCOLA SUPERIOR DE AGRICULTURA LUIZ DE QUEIROZ. **PIB do agronegócio cresceu abaixo das projeções**. 2022. Disponível em: <https://www.cepea.esalq.usp.br/br/pib-do-agronegocio-brasileiro.aspx>. Acesso em: 5 abr. 2022.

CERRADO MINEIRO. **Região do Cerrado Mineiro - Denominação de Origem**. 2020. Disponível em: <https://www.cerradomineiro.org/index.php?pg=regiao>. Acesso em: 12 abr. 2022.

CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, organizations and society**, v. 28, n. 2-3, p. 127-168, 2003. DOI: <https://doi.org/10.1093/acprof:oso/9780199283361.003.0005>. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0361368201000277>. Acesso em: 24 abr. 2022.

COBRA, M. Um resumo do percurso do marketing brasileiro. **Revista FAE Business**, n. 4, p. 28-32, 2002. Disponível em: <https://img.fae.edu/galeria/getImage/1/16578658777920246.pdf>. Acesso em: 3 jun. 2021.

CNA. CONFEDERAÇÃO DA AGRICULTURA E PECUÁRIA DO BRASIL. **Panorama do Agro**. 2022. Disponível em: <https://www.cnabrasil.org.br/cna/panorama-do-agro>. Acesso em 1 abr. 2022.

COKINS, G. The CFO's new mission—supporting marketing and sales. **Journal of Corporate Accounting & Finance**, v. 20, n. 3, p. 35-42, 2009. DOI: <https://doi.org/10.1002/jcaf.20482>. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1002/jcaf.20482>. Acesso em: 28 mar. 2022.

CONAB. COMPANHIA NACIONAL DE ABASTECIMENTO. **Acompanhamento da safra brasileira: café**. 2022. Disponível em: <http://www.conab.gov.br>. Acesso em: 1 abr. 2022.

CONTRIGIANI, A. C.; LUCATI, L. B.; MATHIAS, N. C.; MARJOTTA-MAISTRO, M. C.; MONTEBELLO, A. E. S. O uso das estratégias de marketing para a comercialização de cestas agroecológicas: um estudo de caso na Cooperflora. **Cadernos de Agroecologia – Anais do XI Congresso Brasileiro de Agroecologia**, São Cristóvão, Sergipe - v. 15, n. 2, 2020. Disponível em: <http://cadernos.aba-agroecologia.org.br/cadernos/article/view/5329>. Acesso em: 04 jan. 2023.

COSER, T. Contabilidade de gestão em sintonia com o Business Intelligence (BI): estudo de caso. **Brazilian Journal of Business**, v. 2, n. 3, p. 3093-3112, 2020. DOI: <https://doi.org/10.34140/bjbv2n3-081>. Disponível em: <https://ojs.brazilianjournals.com.br/ojs/index.php/BJB/article/view/16914>. Acesso em: 30 dez. 2022.

COUTINHO, J. K. F.; CARDOSO, J. G. Marketing e cooperativismo: uma revisão sistemática da literatura. **Revista da Faculdade de Administração e Economia**, v. 9, n. 2, p. 1-25, 2019. DOI: <https://doi.org/10.15603/2176-9583/refae.v9n2p1-25>. Disponível em: <https://www.metodista.br/revistas/revistas-ims/index.php/ReFAE/article/view/6576>. Acesso em: 03 jun. 2022.

CRESWELL, J. W. **Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches**. Sage Publications, 2009.

DINIZ, P. C. de O. C.; GIAROLA, E.; BALBINO, R. de F.; FERREIRA, R. do N.; NAZARETH, L. G. C. A estratégia empresarial e o marketing estratégico como forma de fortalecimento da doutrina cooperativista: uma pesquisa aplicada sob o enfoque da teoria dos jogos. **Revista de Administração FACES Journal**, v. 12, n. 3, p. 65-81, 2013. Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=194029990005>. Acesso em: 02 jun. 2022.

FAGUNDES, J. A.; SOLER, C. C.; FELIU, V. R.; LAVARDA, C. E. F. Proposta de pesquisa em contabilidade: considerações sobre a Teoria da Contingência. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 13, n. 2, p. 1-13, 2008. DOI: <https://doi.org/10.12979/rcmccuerj.v13i2.5545>. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rcmccuerj/article/view/5545/4033>. Acesso em: 28 mai. 2021.

FERRARI, A. B.; DIEHL, C. A.; SOUZA, M. A. Informações contábeis-gerenciais utilizadas por cooperativas da Serra Gaúcha e da região metropolitana de Porto Alegre como apoio ao controle estratégico. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 5, n. 11, p. 87-106, 2011. DOI: <http://doi.org/10.11606/rco.v5i11.34787>. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rco/article/view/34787>. Acesso em: 29 dez. 2022.

FERREIRA, P. R.; SOUSA, D. N. de. Educação cooperativista: aprofundando o conceito. **Cooperativismo & Desarrollo**, v. 27, n. 2, p. 1-32, 2019. DOI: <https://doi.org/10.16925/2382-4220.2019.02.042019>. Disponível em: <https://www.alice.cnptia.embrapa.br/bitstream/doc/1122925/1/CNPASA-2019-CD.pdf>. Acesso em: 3 abr. 2022.

GAJIC, P.; MACURA, P. Harmonization of the marketing and accounting activities in the implementation of the growth strategy. **Acta Economica**, v. 19, n. 35, p. 115-140, 2021. DOI: <https://doi.org/10.7251/ACE2135115G>. Disponível em: <http://ae.ef.unibl.org/index.php/ae/article/view/391>. Acesso em: 25 mar. 2022.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GODOY, J. G. V.; RAUPP, F. M. Uso de artefatos de contabilidade gerencial por organizações sem fins lucrativos: um estudo multicase à luz da teoria da contingência. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 12, n. 3, p. 70-87, 2017. DOI: https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v12i3.14166. Disponível em: <http://www.arena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/ufrj/article/viewArticle/3028>. Acesso em: 2 abr. 2022.

GORLA, M. C.; LAVARDA, C. E. F. Teoria da contingência e pesquisa contábil. **Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundace**, v. 3, n. 2, p. 1-18, 2012. DOI:

<http://dx.doi.org/10.13059/racef.v3i2.46>. Disponível em:
<https://racef.fundace.org.br/index.php/racef/article/view/46>. Acesso em: 1 abr. 2022.

GRANDE, J. F.; BEUREN, I. M. Mudanças de práticas de contabilidade gerencial: aplicação da análise de discurso crítica no relatório da administração de empresa familiar. **Revista Base (Administração e Contabilidade) da UNISINOS**, v. 8, n. 2, p. 133-145, 2011. DOI: <https://doi.org/10.4013/base.2011.82.03>. Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=337228646005>. Acesso em: 28 mai. 2021

GUERRA, A. R. **Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência**. 2007. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007. DOI: <http://doi.org/10.11606/D.12.2007.tde-24052007-085106>. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-24052007-085106/pt-br.php>. Acesso em: 20 abr. 2022.

HALDMA, T.; LAATS, K. Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. **Management accounting research**, v. 13, n. 4, p. 379-400, 2002. DOI: <http://doi.org/10.1006/mare.2002.0197>. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1044500502901976>. Acesso em: 7 abr. 2022.

HAMPTON, David R. **Administração contemporânea: teoria, prática e casos**. São Paulo: McGraw-Hill, 1992.

HELGESEN, O. Customer accounting and customer profitability analysis for the order handling industry - A managerial accounting approach. **Industrial marketing management**, v. 36, n. 6, p. 757-769, 2007. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.indmarman.2006.06.002>. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0019850106001064>. Acesso em: 28 mar. 2022.

IBGE - INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Censo Brasileiro de 2013**. Rio de Janeiro: IBGE, 2013.

IFAC - INTERNATIONAL FEDERATIONS OF ACCOUNTANTS. **International Management Accounting Practice (IMAP)**, 1998.

IMLAU, J. M. **Práticas de contabilidade gerencial em cooperativas de produção agropecuária do estado do Rio Grande do Sul**. 2015. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Centro Sócio-Econômico, Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2015. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/169385>. Acesso em: 21 abr. 2022.

IMLAU, J. M.; GASPARETTO, V. Práticas contábeis gerenciais em cooperativas de produção agropecuária do estado do Rio Grande do Sul. **Custos e Agronegócio on line**, v. 13, n. 2, p.237-264, 2017. Disponível em: <http://www.custoseagronegocioonline.com.br/numero2v13/OK%2013%20gerencial.pdf>. Acesso em: 9 maio 2022.

INOVACOOP - INOVAÇÃO NO COOPERATIVISMO. **Benchmarking para cooperativas**: entenda o conceito e conheça o Sistema Desempenho. 2022. Disponível em: <https://inova.coop.br/blog/benchmarking-para-cooperativas-entenda-o-conceito-e-conheca-o-sistema-desempenho-f37206c4792d>. Acesso em: 02 jan. 2023.

ISIDORO, C.; ESPEJO, M. M. dos S. B.; FACCI, N.; GARCAS, P. M. A utilização de artefatos de contabilidade gerencial em cooperativas agropecuárias. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 6, n. 2, p. 39-55, 2012. DOI: <https://doi.org/10.9771/rcufba.v6i2.5948>. Disponível em: <https://periodicos.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/view/5948>. Acesso em: 24 abr. 2022.

KOTLER, P.; KELLER, K. L. **Administração de Marketing**. 14. ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2012.

KRAUS, K.; HÅKANSSON, H.; LIND, J. The marketing-accounting interface—problems and opportunities. **Industrial Marketing Management**, v. 46, p. 3-10, 2015. DOI: <http://dx.doi.org/10.1016/j.indmarman.2015.01.001>. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0019850115000188>. Acesso em: 24 maio 2022.

LEAVY, P. **Research Design: Quantitative, Qualitative, Mixed Methods, Arts-Based, and Community-Based Participatory Research Approaches**. New York: The Guildord Press, 2017.

LAS CASAS, A. L. **Administração de Marketing: conceitos, planejamento e aplicações à realidade brasileira**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MAJOR, M. J. O positivismo e a pesquisa ‘alternativa’ em Contabilidade. **Revista Contabilidade e Finanças**, v. 28, n. 74, p. 173-178, 2017. DOI: <https://doi.org/10.1590/1808-057x201790190>. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rcf/a/VyXH5QqRnnhcnFpHCNmhcHP/?lang=pt>. Acesso em: 28 dez. 2022.

MATOS, E. R. J. de. **Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência**. 2010. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. DOI: <http://doi.org/10.11606/T.12.2010.tde-10052010-143511>. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-10052010-143511/pt-br.php>. Acesso em: 1 abr. 2022

LEÃO, E. de A. **A produção de cafés especiais n Brasil e a emergência de novos padrões de competitividade**. 2010. Dissertação (Mestrado em Ciências Econômicas) – Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2010. Disponível em: <https://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/24132>. Acesso em: 05 jan. 2023.

LIMA, A. N.; IMONIANA, J. O. Um estudo sobre a importância do uso das ferramentas de controle gerencial nas micro, pequenas e médias empresas industriais no município de São Caetano do Sul. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 2, n. 1, p. 28-48, 2008. DOI: <https://doi.org/10.6034/30>. Disponível em: <http://www.cc.faccamp.br/ojs-2.4.8-2/index.php/RMPE/article/view/30>. Acesso em: 8 abr. 2022.

LIMA, G. **Entendendo os 4Ps do Marketing**. 2020. Disponível em: <https://administradores.com.br/artigos/entendendo-os-4ps-do-marketing>. Acesso em: 30 mai. 2021.

LONDRE, L. S. **Several Concepts, Terms and Useful Definitions Help Explain and Aid in the Understanding of Marketing and Related Activities, including Marketing Concepts, Marketing Objectives, Strategies and Tactics, Marketing Mix (4P's), and the Nine P's (9P's) of Marketing**. Third Floor, Los Angeles, 2009. Disponível em: <https://www.londremarketing.com/documents/LondreMarketingConsulting-NinePs.pdf>. Acesso em: 04 jan. 2023.

MACOHON, E. R.; BEUREN, I. M. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial que preponderam em um polo industrial moveleiro. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 15, n. 45, p. 09-22, 2016. DOI: <http://doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v15n45p9-22>. Disponível em: <https://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/2242>. Acesso em: 2 abr. 2022.

MATOS, E. R. J. de. **Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência**. 2010. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. DOI: <http://doi.org/10.11606/T.12.2010.tde-10052010-143511>. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-10052010-143511/pt-br.php>. Acesso em: 1 abr. 2022.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

MÁRIO, P. do C.; ALVES, A. D. de F.; CARMO, J. P. S. do; SILVA, A. P. B.; JUPETIPE, F. K. N. A utilização de instrumentos de contabilidade gerencial em entidades do terceiro setor. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 8, n. 1, p. 64-79, 2013. DOI: http://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v8i1.13283. Disponível em: <https://revistas.ufrj.br/index.php/scg/article/view/13283>. Acesso em: 7 abr. 2022.

MARTINS, G. de A. **Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARX, A. C. **Estratégias de marketing das sementes de soja da COOPAVEL - Cooperativa Agroindustrial**. 2011. 48f. Dissertação (Mestrado Profissional) – Programa de Pós-Graduação em Ciência e Tecnologia de Sementes, Universidade Federal de Pelotas, Pelotas, RS. Disponível em: <http://guaiaca.ufpel.edu.br:8080/handle/123456789/1366>. Acesso em: 03 jan. 2023.

MCMANUS, L; GUILDING, C. Exploring the potential of customer accounting: a synthesis of the accounting and marketing literatures. **Journal of Marketing Management**, v. 24, n. 7-8, p. 771-795, 2008. DOI: <https://doi.org/10.1362/026725708X345515>. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1362/026725708X345515>. Acesso em: 18 maio 2022.

MENEGÁRIO, A. H. **Emprego de indicadores sócio-econômicos na avaliação financeira de cooperativas agropecuárias**. 2000. Dissertação (Mestrado em Ciências: Economia

aplicada) – Escola Superior de Agricultura “Luiz de Queiroz”, Universidade de São Paulo, Piracicaba. DOI: <https://doi.org/10.11606/D.11.2000.tde-11032002-104853>. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/11/11132/tde-11032002-104853/pt-br.php>. Acesso em: 19 abr. 2022.

MOURA, E. de F. **As estratégias de internacionalização das cooperativas agropecuárias de café da Região do Cerrado Mineiro**. 2016. Dissertação (Mestrado em Ciências Sociais Aplicadas) - Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2016. DOI <http://doi.org/10.14393/ufu.di.2016.144>. Disponível em: <https://repositorio.ufu.br/handle/123456789/12028>. Acesso em: 30 mar. 2022.

OIC - ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DO CAFÉ. **Relatório sobre o Mercado de Café (2021/22)**. 2022. Disponível em: <https://www.ico.org/pt/Market-Report-21-22-p.asp>. Acesso em: 4 abr. 2022.

OCB - ORGANIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS DO BRASIL. 2021a. **Café de cooperativas movimenta a cadeia nacional**. Disponível em: <https://www.ocb.org.br/noticia/22644/cafe-de-cooperativas-movimenta-a-cadeia-nacional>. Acesso em: 2 abr. 2022.

_____. **Anuário do Cooperativismo Brasileiro**. 2021b. Disponível em: <https://anuario.coop.br/>. Acesso em: 7 abr. 2022.

_____. **O que é Cooperativismo**. 2022a. Disponível em: <https://www.ocb.org.br>. Acesso em: 2 abr. 2022.

_____. **Ramos do Cooperativismo**. 2022b. Disponível em: <https://anuario.coop.br/ramos/agropecuario/>. Acesso em: 30 dez. 2022.

OCEMG - SINDICATO E ORGANIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS. 2022. **Anuário de Informações Econômicas e Sociais do Cooperativismo Mineiro 2022**. Disponível em: <https://sistemaocemg.coop.br/publicacoes/>. Acesso em: 28 dez. 2022.

_____. **Anuário de Informações Econômicas e Sociais do Cooperativismo Mineiro 2021**. 2021. Disponível em: <https://sistemaocemg.coop.br/publicacoes/>. Acesso em: 28 dez. 2022.

_____. **Sistema OCEMG**. 2019. Disponível em: <https://sistemaocemg.coop.br/sobre/>. Acesso em: 28 dez. 2022.

OLIVEIRA, D. de P. R de. **Manual de gestão das cooperativas: uma abordagem prática**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

OLIVEIRA, E. L. de; BEUREN, I. M. Adequação dos controles de gestão às contingências ambientais em empresa familiar do ramo de papel e celulose. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 14, n. 1, p. 33-49, 2009. DOI: <http://doi.org/10.12979/5534>. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rcmccuerj/article/view/5534>. Acesso em: 7 abr. 2022.

OPUTE, A. P. Cross-functional bridge in dyadic relationship: Conflict management and performance implications. **Team Performance Management**, v. 20, n. 3/4, p. 121-147, 2014. DOI: <https://doi.org/10.1108/TPM-06-2013-0019>. Disponível em: https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/TPM-06-2013-0019/full/html?utm_source=TrendMD&utm_medium=cpc&utm_campaign=Expert_Briefings_TrendMD_0. Acesso em: 27 maio 2022.

OPUTE, A. P.; MADICHIE, N. O. An interrogation of accounting–marketing interface in UK financial services organisations: mixing cats with dogs? **Australasian Marketing Journal (AMJ)**, v. 24, n. 3, p. 214-225, 2016. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.ausmj.2016.06.001>. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1441358215300306>. Acesso em: 30 mar. 2022.

OPUTE, A. P.; MADICHIE, N. O. Accounting-marketing integration dimensions and antecedents: insights from a frontier market. **Journal of Business & Industrial Marketing**, v. 32, n. 8, p. 1144-1158, 2017. DOI: <https://doi.org/10.1108/JBIM-10-2016-0246>. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/JBIM-10-2016-0246/full/html>. Acesso em: 25 maio 2022.

OYADOMARI, J. C.; CARDOSO, R. L.; MENDONÇA NETO, O. R. de; LIMA, M. P. de. Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras: um estudo exploratório sob a ótica da teoria institucional. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 2, n. 2, p. 55-70, 2008. DOI: <http://doi.org/10.11606/rco.v2i2.34705>. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rco/article/view/34705>. Acesso em: 4 abr. 2022.

PATTON, M. Q. **Qualitative Research & Evaluation Methods: integrating theory and practice**. United States of America: SAGE Publications, 2015.

PADOVEZE, C. L. O papel da contabilidade gerencial no processo empresarial de criação de valor. **Caderno de Estudos**, n. 21, p. 01-16, 1999. DOI: <https://doi.org/10.1590/S1413-92511999000200003>. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/cest/a/tp4bTqmYRjTmBwTqbdJ5YTn/?format=html>. Acesso em: 3 abr. 2022.

PAULO, A. S. de; CINTRA, Y. C. O uso de artefatos de contabilidade gerencial no ciclo de vida de empresas do setor têxtil: o caso ACR Fashion. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 23, n. 1, p. 88-106, 2018. DOI: <http://doi.org/10.12979/rcmccuerj.v23i1.39297>. Disponível em: <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/UERJ/article/viewArticle/3397>. Acesso em: 3 abr. 2022.

PEREIRA, M. F. V. Globalização, especialização territorial e divisão do trabalho: patrocínio e o café do cerrado mineiro. **Cuadernos de Geografía: Revista Colombiana de Geografía**, Bogotá: Departamento de Geografía, Universidad Nacional de Colômbia - UNAL, v. 23, n. 2, p. 239-254, 2014. DOI: <https://doi.org/10.15446/rcdg.v23n2.37333>. Disponível em: http://www.scielo.org.co/scielo.php?pid=S0121-215X2014000200015&script=sci_abstract&tlng=en. Acesso em: 3 abr. 2022.

PERES, E. C. S.; SOUSA JÚNIOR, J. C. de; FURQUIM, M. G. D.; OLIVEIRA, D. C. de; RABELO, J. de C.; SALVIANO, P. A. P. Caracterização das Estratégias de Marketing

Adotadas pela Loja Agropecuária Comigo – Unidade de Iporá-GO. **Research, Society and Development**, v. 9, n. 9, p. 1-18, 2020. DOI: <http://dx.doi.org/10.33448/rsd-v9i9.6688>. Disponível em: <https://rsdjournal.org/index.php/rsd/article/view/6688>. Acesso em: 04 jan. 2023.

PIMENTA, M. L. **Caracterização da dinâmica de integração interfuncional: um estudo multicaso em marketing e logística**. 2011. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal de São Carlos, São Carlos, 2011. Disponível em: <https://repositorio.ufscar.br/handle/ufscar/3387>. Acesso em: 07 jan. 2023.

PINHO, D. B. **O Cooperativismo no Brasil: da vertente pioneira à vertente solidária**. São Paulo: Saraiva, 2004.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências. *In*: BEUREN, I. M. (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2006, p. 76-97.

REIS, A. M. dos; TEIXEIRA, A. J. C. Utilização de artefatos de contabilidade gerencial nas sociedades cooperativas agropecuárias de Minas Gerais e sua relação com porte e desempenho financeiro. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 7, n. 4, p. 355-371, 2013. DOI: <http://doi.org/10.17524/repec.v7i4.997>. Disponível em: <https://www.repec.org.br/repec/article/view/997>. Acesso em: 7 abr. 2022.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ROCHA, A. da; LUCE, F. B. Relacionamentos entre compradores e vendedores: origens e perspectivas no marketing de relacionamento. **Revista de Administração de Empresas**, v. 46, n. 3, p. 87-93, 2006. DOI: <https://doi.org/10.1590/S0034-75902006000300007>. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rae/a/JtFcQsJF5tpxz5MgW9MxVxD/?lang=pt>. Acesso em: 1 abr. 2022.

ROCCHETTI NETTO, A. **Fidelidade do cooperado: fatores de influência em uma cooperativa agropecuária**. 2021. Dissertação (Mestrado em Agronegócio) - Escola de Economia de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2021. Disponível em: <https://hdl.handle.net/10438/30604>. Acesso em: 1 abr. 2022.

ROSLENDER, R.; HART, S. J. Integrating management accounting and marketing in the pursuit of competitive advantage: the case for strategic management accounting. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 13, n. 2, p. 255-277, 2002. DOI: <https://doi.org/10.1006/cpac.2001.0477>. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1045235401904770>. Acesso em: 25 maio 2022.

ROSLENDER, R.; HART, S. J. In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives. **Management accounting research**, v. 14, n. 3, p. 255-279, 2003. DOI: [https://doi.org/10.1016/S1044-5005\(03\)00048-9](https://doi.org/10.1016/S1044-5005(03)00048-9). Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1044500503000489>. Acesso em: 25 maio 2022.

ROSLENDER, R.; WILSON, R.M. S. The marketing/accounting interface. **Journal of Marketing Management**, v. 24, n. 1-2, p. 661-668, 2008. DOI: <https://doi.org/10.1362/026725708X326048>. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1362/026725708X326048>. Acesso em: 18 maio 2022.

ROSSÉ, G. F.; OLIVEIRA, D. C. de; TOMAZI, M.; SCCOTT, C. R. da C. A eficiência do marketing na cooperativa Triticola Sepeeense: um estudo de caso. **Nucleus**, v. 13, n. 1, p. 447-466, 2016. DOI: <https://doi.org/10.3738/1982.2278.1600>. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/pdf/268032794.pdf>. Acesso em: 04 jan. 2023.

SAES, M. S. M. **Estratégias de diferenciação e apropriação da quase-renda na agricultura: a produção de pequena escala**. 2008. Tese (Livre Docência) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008. Disponível em: http://pensa.org.br/wpcontent/uploads/2011/10/Estrategias_de_diferenciacao_e_apropriacao_da_quase_renda_na_agricultura_a_producao_em_pequena_escala_2008.pdf. Acesso em: 3 abr. 2022.

SAPENA, P. A.; FELIU, V. R. Os custos de marketing (inter-relação contabilidade-marketing) estudo empírico das empresas associadas à AINIA. **Revista de Gestão RAUSP**, v. 37, n. 2, p. 70-82, 2002. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/16645/the-marketing-costs-interrelation-accounting-marketing-an-empiric-study-of-the-companies-associated-to-ainia/i/pt>. Acesso em: 02 jun. 2022.

SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C.F.; LUCIO, M. P. B. **Metodologia de pesquisa**. 5. ed. Porto Alegre: Penso, 2013.

SANTOS, R. A.; CARVALHO, A. D. de; PACHECO, F. A. da M. O marketing para o cooperativismo: um recorte da produção científica nos dez anos dos maiores eventos da área do Brasil. **Revista de Administração Unimep**, v. 17, n. 3, p. 91-116, 2019. Disponível em: <http://www.raunimep.com.br/ojs/index.php/rau/article/view/1718>. Acesso em: 30 mar. 2022.

SANTOS, R. A. dos; CARVALHO, A. D. de; PIZZINATTO, N. K.; GIULIANI, A. C; PACHECO, F. A. da M. Marketing Compound for Cooperatives-CMC: The 6P's of Cooperativism. **International journal of trends in marketing management**, v. 7, n. 1, p. 12-24, 2019. DOI: <https://doi.org/10.15640/jmm.v7n1a2>. Disponível em: <https://academicjournalonline.org/index.php/ijtmm/article/view/131>. Acesso em: 03 abr. 2022.

SEAPA. SECRETARIA DE ESTADO DE AGRICULTURA, PECUÁRIA E ABASTECIMENTO. **Perfil Mundial**. 2021. Disponível em: <http://www.agricultura.mg.gov.br/index.php/2014-09-23-01-07-23/relatorios/perfil>. Acesso em: 5 abr. 2022.

SCUSSEL, F. B.C.; PETROLL, M. de la M.; LDER, S.; ROCHA, R. A. da. O que é, afinal, Marketing de relacionamento? Uma proposta de conceito unificador. **Revista de Ciências da Administração**, v. 19, n. 48, p. 9-23, 2017. DOI: <http://dx.doi.org/10.5007/2175-8077.2017v20n48p9>. Disponível em:

<https://periodicos.ufsc.br/index.php/adm/article/view/2175-8077.2017v19n48p9>. Acesso em: 2 abr. 2022.

SILVA, B. A. de O.; REIS, E. A. dos. A bienalidade da cafeicultura e o resultado econômico da estocagem. **Custos e Agronegócio on line**, v. 9, n. 3, p. 2-25, 2013. Disponível em: <http://www.custoseagronegocioonline.com.br/edicoes.html>. Acesso em: 4 abr. 2022.

SILVA, C. F.; OLIVEIRA, C. E. Um estudo acerca do uso dos Artefatos da Contabilidade Gerencial pelos gestores de empresas do setor sucroenergético. **Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC**, João Pessoa, 2022. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/5012>. Acesso em: 6 jan. 2023.

SNA - SOCIEDADE NACIONAL DE AGRICULTURA. **Agronegócio**: a força da economia brasileira. 2019. Disponível em: <https://www.sna.agr.br/agronegocio/>. Acesso em: 5 abr. 2022.

SOUTES, D. O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. 2006. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006. DOI: <http://doi.org/10.11606/D.12.2006.tde-12122006-102212>. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-12122006-102212/en.php>. Acesso em: 4 abr. 2022.

SOUZA, R. P.; RUSSO, P. T.; GUERREIRO, R. Estudo sobre a usabilidade das práticas de contabilidade gerencial mais intensamente usadas em empresas que atuam no Brasil. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 17, n. 45, p. 33-49, 2020. DOI: <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2020v17n45p33>. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2020v17n45p33>. Acesso em: 28 dez. 2022.

VILAS BOAS, L. H. de. **Estratégias de marketing dos agentes da cadeia do agronegócio do café**. 2002. 250 p. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Federal de Lavras, Lavras, 2002. Disponível em: <http://repositorio.ufla.br/jspui/handle/1/10362>. Acesso em: 04 jun. 2022.

TARIFA, M. R.; REIS, L. G. dos; ALMEIDA, L. B. Níveis das práticas de contabilidade gerencial no cooperativismo agroindustrial. **Custos e Agronegócio on line**, v. 15, n. 1, p. 67-84, 2019. Disponível em: <http://www.custoseagronegocioonline.com.br/numero1v15/OK%20%20cooperativas>. Acesso em: 28 dez. 2022.

VINUTO, J. A amostragem em Bola de Neve na pesquisa qualitativa: um debate em aberto. **Temáticas**, v. 22, n. 44, p. 203-220, 2014. DOI: <https://doi.org/10.20396/tematicas.v22i44.10977>. Disponível em: <https://econtents.bc.unicamp.br/inpec/index.php/tematicas/article/view/10977>. Acesso em: 20 abr. 2022.

YIN, R. K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

ZYLBERSZTAJN, D.; FARINA, E. M. M. Q. (coord). **Diagnóstico sobre o sistema agroindustrial de cafés especiais e qualidade superior do Estado de Minas Gerais.** Relatório Final PENSA/FIA/FEA/USP, São Paulo, 2001. Disponível em: <http://www.fundacaofia.com.br/pensa/anexos/biblioteca/632007155943>. Acesso em: 05 jan. 2023.

APÊNDICE A – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

Você está sendo convidado(a) a participar da pesquisa intitulada “Integração interfuncional entre Contabilidade Gerencial e Marketing em uma cooperativa de café”, sob a responsabilidade das pesquisadoras: Prof^a. Dr^a. Lara Cristina Francisco de Almeida Fehr (FACIC/UFU) e da mestrande Josele França e Braga (FACIC/UFU).

Nesta pesquisa nós estamos buscando entender como ocorre a integração interfuncional entre a Contabilidade Gerencial e o Marketing em uma cooperativa de café, à luz da Teoria Contingencial. O Termo/Registro de Consentimento Livre e Esclarecido está sendo obtido pela pesquisadora Josele França e Braga. Os participantes receberão com antecedência esse documento por *e-mail*, para que os mesmos façam a leitura antes do dia e horário agendado para a entrevista. Antes do início da entrevista você devolverá o documento assinado. Cabe esclarecer que você participante da pesquisa tem um tempo para decidir se quer participar (conforme item IV da Resolução nº 466/2012 ou Capítulo. III da Resolução nº 510/2016).

Na sua participação, você será convidado a responder/comentar questões de um roteiro de entrevista, o qual aborda perguntas relacionadas às suas práticas profissionais diárias, seja de Contabilidade ou de Marketing. Este documento contém 27 (vinte e sete) perguntas. A previsão é de que as entrevistas tenham duração de 40 a 60 minutos cada. Elas serão agendadas para ocorrerem presencialmente na cooperativa, conforme dias e horários previamente combinados. Vale ressaltar que esta pesquisa atenderá as orientações da Resolução nº 510/16, Capítulo VI, Art. 28: IV - manter os dados da pesquisa em arquivo, físico ou digital, sob sua guarda e responsabilidade, por um período mínimo de 5 (cinco) anos após o término da pesquisa.

Em nenhum momento você será identificado. Os resultados da pesquisa serão publicados e ainda assim a sua identidade será preservada. Ademais, é compromisso da pesquisadora responsável a divulgação dos resultados da pesquisa, em formato acessível ao grupo ou população que foi pesquisada (Resolução CNS nº 510 de 2016, Artigo 3º, Inciso IV).

Você não terá nenhum gasto e nem ganho financeiro por participar na pesquisa.

Havendo algum dano decorrente da pesquisa, você terá direito a solicitar indenização através das vias judiciais (Código Civil, Lei 10.406/2002, Artigos 927 a 954 e Resolução CNS nº 510 de 2016, Artigo 19).

Os riscos consistem na divulgação das informações dos entrevistados que, para o minimizar, a gravação será de acesso restrito e exclusivamente aos autores, armazenados em plataforma segura, com acesso protegido por senha. Os nomes serão trocados por pseudônimos. A pesquisa apresentará apenas os resultados das análises sem a identificação do participante, como qualquer outra informação que seja possível o identificar.

Os benefícios são indiretos e consistem no aperfeiçoamento de técnicas e instrumentos contábeis gerenciais no apoio às tomadas de decisão de marketing em empresas, além de um melhor entendimento sobre essa integração.

Você é livre para deixar de participar da pesquisa a qualquer momento sem qualquer prejuízo ou coação. Até o momento da divulgação dos resultados, você também é livre para solicitar a retirada dos seus dados da pesquisa.

Uma via original deste Termo de Consentimento Livre e Esclarecido ficará com você, assinada e rubricada pelos pesquisadores.

Em caso de qualquer dúvida ou reclamação a respeito da pesquisa, você poderá entrar em contato com Lara Cristina Francisco de Almeida Fehr, pelo fone: (34) 3230-9470; endereço: Av. João Naves de Ávila, 2121, Bloco 1F, Sala 203, campus Santa Mônica - Uberlândia/MG, 38408-100. Para obter orientações quanto aos direitos dos participantes de pesquisa acesse a cartilha no link:

https://conselho.saude.gov.br/images/comissoes/conep/documentos/Cartilha_Direitos_Eticos_2020.pdf.

Você poderá também entrar em contato com o Comitê de Ética na Pesquisa com Seres Humanos – CEP, da Universidade Federal de Uberlândia, localizado na Av. João Naves de Ávila, nº 2121, bloco A, sala 224, campus Santa Mônica – Uberlândia/MG, 38408-100; pelo telefone (34) 3239-4131 ou pelo e-mail cep@propp.ufu.br. O CEP/UFU é um colegiado independente criado para defender os interesses dos participantes das pesquisas em sua integridade e dignidade e para contribuir para o desenvolvimento da pesquisa dentro de padrões éticos conforme resoluções do Conselho Nacional de Saúde.

Uberlândia, _____, _____ de _____.

Josele França e Braga

Pesquisadora

Lara C. F. de A. Fehr

Pesquisadora

Eu aceito participar do projeto citado acima, voluntariamente, após ter sido devidamente esclarecido.

Assinatura do participante de pesquisa

APÊNDICE B – PROTOCOLO DE VERIFICAÇÃO

Verificação nº: _____

Data da entrevista: ____ / ____ / ____

Duração da entrevista: _____

Início: _____

Término:

Dados do verificador:

- Tipo de organização:
- Setor e Função desempenhada:
- Experiência no ramo:

Perguntas:

- 1) O conteúdo (assunto) das perguntas é apropriado ao ramo de cooperativas?
- 2) O enunciado (redação) das perguntas está claro e de fácil entendimento?
- 3) Há perguntas redundantes ou desnecessárias?
- 4) As perguntas estão na sequência adequada?
- 5) Há perguntas tendenciosas, induzindo as respostas?
- 6) Há sugestões de novas perguntas?
- 7) Há sugestões de estratégias para aplicação do roteiro de entrevista?

APÊNDICE C - ROTEIRO DAS ENTREVISTAS

Protocolo de coleta de dados – entrevistas (Contabilidade Gerencial)

Respondentes: colaboradores que desempenham a função.

Apresentação da pesquisa

<Informar:>

Agradecemos sua disposição em nos ajudar a entender a integração existente entre as funções de Contabilidade Gerencial e Marketing. Gostaríamos de lembrá-lo(a) que sua participação é voluntária e que sua identidade será preservada.

<Questionar:>

Você concorda em participar da entrevista?

<Questionar:>

Você autoriza a gravação da entrevista?

<Apresentar TCLE impresso (enviado previamente por e-mail) e coletar assinatura.>

Entrevista nº: _____	Data da entrevista: ____/____/_____
Duração da entrevista: _____	

BLOCO 1: O entrevistado, a cooperativa e a integração interfuncional entre a Contabilidade Gerencial e o Marketing

A) ENTREVISTADO(A):

<Objetivo das questões de 1 a 5: conhecer e caracterizar o perfil do respondente.>

- 1) Qual sua idade e há quanto tempo você trabalha na cooperativa?
- 2) Quantos colaboradores atuam no departamento com você?
- 3) Qual seu cargo neste departamento? Há quanto tempo exerce esta função?
- 4) Qual sua área de formação acadêmica? Quando concluiu o curso? Qual sua maior titulação acadêmica?
- 5) Resumidamente, quais são suas principais funções?

B) A COOPERATIVA E A INTEGRAÇÃO INTERFUNCIONAL ENTRE A CONTABILIDADE GERENCIAL E O MARKETING:

<Objetivo das questões 6, 7 e 8: identificar os clientes da organização e se ela adota algum artefato da Contabilidade Gerencial na geração de valor orientada para a gestão do cliente e como isso ocorre.>

- 6) Quais são os principais clientes da cooperativa?
- 7) A cooperativa faz análise de lucratividade/rentabilidade por cliente? Se sim, como?
- 8) Em caso afirmativo: qual o departamento é responsável para fazer esta análise?

<Objetivo das questões 9, 10 e 11: conhecer os concorrentes da empresa e entender como a Contabilidade Gerencial auxilia o Marketing no acompanhamento e análise de mercado, ou

seja, se há utilização de alguma ferramenta neste sentido no apoio para definições estratégicas que visem o crescimento e a participação de mercado.>

9) Quais são os principais concorrentes da cooperativa?

10) Como a cooperativa analisa seu mercado? Por exemplo, mudanças no setor, tendências, etc?

11) Qual o departamento é responsável para fazer estas análises?

<Objetivo das questões 12, 13 e 14: buscar entender como se dá a troca de informações entre as áreas da empresa em prol da comunicação e cooperação mútua. Captar como as áreas se organizam em termos de definições de tarefas e funções sobre o processo de gestão da organização: se atuam de maneira conjunta ou isoladas. Se a comunicação se dá através de reuniões periódicas em conjunto e se há algum apoio tecnológico neste sentido (veículos de comunicação/promoção).>

12) É comum a troca de informações entre a Contabilidade e o Marketing?

13) Em caso afirmativo: que tipo de informações geralmente vocês trocam?

14) De que forma essa comunicação acontece?

<Objetivo das questões 15 e 16: identificar se a empresa adota algum artefato da Contabilidade Gerencial no planejamento, execução e controle de ações estratégicas de Marketing.>

15) É comum o planejamento de ações estratégicas entre a Contabilidade e o Marketing?

16) Em caso afirmativo: como isso ocorre? Poderia me dar um exemplo?

BLOCO 2: ARTEFATOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL

<Objetivo das questões de 17 a 20: identificar a forma como os custos são apurados e controlados pela empresa, captando o uso de artefato(s) da Contabilidade Gerencial e de tecnologia neste processo. Entender se há controle por áreas/departamentos, em especial, Contabilidade Gerencial e Marketing e como ela apoia o Marketing neste processo.>

17) Como a cooperativa apura, acompanha e controla seus custos?

18) Existe alguma tecnologia que auxilia nesse processo de apuração, acompanhamento e controle dos custos?

19) Esse processo é feito também por departamentos?

20) Em caso afirmativo: como é no departamento de marketing?

<Objetivo das questões 21, 22 e 23: identificar instrumentos utilizados na Contabilidade Gerencial na mensuração e avaliação de desempenho da organização, tentando entender se isso também é realizado por áreas/setores, principalmente nas áreas analisadas.>

21) Como a cooperativa mensura e avalia o seu desempenho?

22) Essa mensuração e avaliação de desempenho também é feita por departamentos?

23) Em caso afirmativo: como é no departamento de marketing?

<Objetivo das questões 24, 25 e 26: identificar e buscar entender como a organização trabalha o planejamento gerencial e seu controle. Se isso é realizado por algum artefato da

Contabilidade Gerencial (como por exemplo, o Planejamento Estratégico) e se há interação entre as áreas neste sentido.>

24) Como a cooperativa determina seus recursos para investimentos?

25) Como esses recursos são definidos para o setor de Marketing?

26) Há o estabelecimento de Objetivos e Metas para os funcionários? Como e de que forma?

<Objetivo da questão 27: dar a oportunidade ao(a) entrevistado(a) acrescentar algo que julgue ser relevante à pesquisa.>

27) Uma vez que nosso objetivo é entender a integração entre a Contabilidade Gerencial e o Marketing, você gostaria de acrescentar algo que julga ser importante e que não foi dito?

Protocolo de coleta de dados – entrevistas (Marketing)
Respondentes: colaboradores que desempenham a função.

Apresentação da pesquisa

<Informar:>

Agradecemos sua disposição em nos ajudar a entender a integração existente entre as funções de Contabilidade Gerencial e Marketing. Gostaríamos de lembrá-lo(a) que sua participação é voluntária e que sua identidade será preservada.

<Questionar:>

Você concorda em participar da entrevista?

<Questionar:>

Você autoriza a gravação da entrevista?

<Apresentar TCLE impresso (enviado previamente por e-mail) e coletar assinatura.>

Entrevista nº: _____	Data da entrevista: ____ / ____ / _____
Duração da entrevista: _____	

BLOCO 1: O entrevistado, a cooperativa e a integração interfuncional entre a Contabilidade Gerencial e o Marketing

A) ENTREVISTADO(A):

<Objetivo das questões de 1 a 5: conhecer e caracterizar o perfil do respondente.>

1) Qual sua idade e há quanto tempo você trabalha na cooperativa?

2) Quantos colaboradores atuam no departamento com você?

3) Qual seu cargo neste departamento? Há quanto tempo exerce esta função?

4) Qual sua área de formação acadêmica? Quando concluiu o curso? Qual sua maior titulação acadêmica?

5) Resumidamente, quais são suas principais funções?

B) A COOPERATIVA E A INTEGRAÇÃO INTERFUNCIONAL ENTRE A CONTABILIDADE GERENCIAL E O MARKETING:

<Objetivo das questões 6, 7 e 8: identificar os clientes da organização e se ela adota algum artefato da Contabilidade Gerencial na geração de valor orientada para a gestão do cliente e como isso ocorre.>

- 6) Quais são os principais clientes da cooperativa?**
- 7) A cooperativa faz análise de lucratividade/rentabilidade por cliente? Se sim, como?**
- 8) Em caso afirmativo: qual o departamento é responsável para fazer esta análise?**

<Objetivo das questões 9, 10 e 11: conhecer os concorrentes da empresa e entender como a Contabilidade Gerencial auxilia o Marketing no acompanhamento e análise de mercado, ou seja, se há utilização de alguma ferramenta neste sentido no apoio para definições estratégias que visem o crescimento e a participação de mercado.>

- 9) Quais são os principais concorrentes da cooperativa?**
- 10) Como a cooperativa analisa seu mercado? Por exemplo, mudanças no setor, tendências, etc?**
- 11) Qual o departamento é responsável para fazer estas análises?**

<Objetivo das questões 12, 13 e 14: buscar entender como se dá a troca de informações entre as áreas da empresa em prol da comunicação e cooperação mútua. Captar como as áreas se organizam em termos de definições de tarefas e funções sobre o processo de gestão da organização: se atuam de maneira conjunta ou isoladas. Se a comunicação se dá através de reuniões periódicas em conjunto e se há algum apoio tecnológico neste sentido (veículos de comunicação/promoção).>

- 12) É comum a troca de informações entre a Contabilidade e o Marketing?**
- 13) Em caso afirmativo: que tipo de informações geralmente vocês trocam?**
- 14) De que forma essa comunicação acontece?**

<Objetivo das questões 15 e 16: identificar se a empresa adota algum artefato da Contabilidade Gerencial no planejamento, execução e controle de ações estratégicas de Marketing.>

- 15) É comum o planejamento de ações estratégicas entre a Contabilidade e o Marketing?**
- 16) Em caso afirmativo: como isso ocorre? Poderia me dar um exemplo?**

BLOCO 2: ESTRATÉGIAS DE MARKETING - CMC
--

<Objetivo das questões 17 e 18: entender sobre estratégias do “Composto Produto”, no caso, o café (por exemplo, verde/cru, torrado, solúvel, especial). Como é a gestão pela busca da qualidade e diferenciação do produto, agregando valor e se há parcerias de intercooperação na busca por essa diferenciação, pelo “Composto Parcerias”.>

- 17) Quais são os produtos/serviços ofertados pela cooperativa?**
- 18) Como a cooperativa busca diferenciar seus produtos e serviços no mercado?**

<Objetivo das questões 19, 20 e 21: entender sobre as estratégias do “Composto Preço” adotada pela organização e como a Contabilidade Gerencial auxilia nesse processo.>

19) Como é feita a precificação desses produtos e serviços?

20) Como são definidas as políticas de pagamento, os descontos, incentivos etc, aos clientes da cooperativa?

21) Quais áreas/departamentos se envolvem na análise e determinação dessas estratégias?

<Objetivo das questões 22 e 23: entender sobre as estratégias do “Composto Promoção”, ou seja, como a área desenvolve estratégias para promover e divulgar seus produtos/serviços no mercado. Por exemplo, TV, jornal, rádio, internet (mídias sociais), feiras e eventos, outdoors, flyers, etc >

22) Que tipo de mídia a cooperativa adota para promover suas ofertas e se comunicar com seus cooperados e clientes?

23) Geralmente, que tipo de mensagem é difundida nesses veículos de comunicação?

<Objetivo da questão 24: entender sobre as estratégias do “Composto Praça”, de como se dá a movimentação física do produto, desde a sua entrada na cooperativa (canais internos) até sua saída, como é distribuído até chegar no consumidor final (meios de transporte e canais externos utilizados).>

24) Como se dá a movimentação física do produto do momento em que ele chega na cooperativa até sua saída ao consumidor final?

<Objetivo da questão 25: entender sobre as estratégias do “Composto Praça”, tentando captar que tipo de canal (ou canais) a cooperativa escolhe seu produto no mercado, no caso da comercialização do café, por exemplo, exportação e/ou indústria, atacado, varejo, consumidor final etc.>

25) Como é feita a comercialização dos produtos no mercado? Ou seja, aonde são ofertados (quais canais) e para qual tipo de público?

<Objetivo da questão 26: entender sobre as estratégias do “Composto Pessoas”, tentando captar como o setor trabalha as estratégias internas de marketing, visando a integração entre as áreas em prol de melhores desempenhos.>

26) A cooperativa realiza ações internas de marketing, o chamado Endomarketing, junto a seus colaboradores? Se sim, como?

<Objetivo da questão 27: dar a oportunidade ao(a) entrevistado(a) acrescentar algo que julgue ser relevante à pesquisa.>

27) Uma vez que nosso objetivo é entender a integração entre a Contabilidade Gerencial e o Marketing, você gostaria de acrescentar algo que julga ser importante e que não foi dito?