



Utilização e importância do uso de indicadores de desempenho no âmbito de organizações agroindustriais

Paulo Henrique Fonseca de Melo
Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG)
phfons@gmail.com

Norton Cruz Freitas Bahia
Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG)
nortonpatos@gmail.com

Márcia Athayde Moreira
Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG)
mathayde@face.ufmg.br

Ana Carolina Vasconcelos Colares
Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC-MG)
carolinacolares@pucminas.br

Resumo

Entre os maiores países produtores de leite, o Brasil destaca-se por ter um alto potencial de produção e de comercialização, dessa forma se justifica a importância de estudar o setor. Nesse sentido, o objetivo desta pesquisa é o de investigar sobre a importância e utilização dos indicadores de desempenho institucionalizados em cooperativas agropecuárias da cadeia leiteira, tendo como amostra as cooperativas que constituem o grupo Cemil, como instrumentos gerenciais referentes às diversas dimensões de desempenho relevantes para a tomada de decisão. Para tanto, foi realizada uma pesquisa de caráter descritivo, analisando as cooperativas pertencentes ao grupo: Coopatos, Comadi, e Coopa. Cabe ressaltar que foi realizada uma entrevista com o gestor da Coopatos e um questionário foi entregue às demais cooperativas. Além disso, foi realizada uma análise dos demonstrativos contábeis e dos relatórios de prestação de contas, iniciando a investigação dos indicadores de desempenho dessas entidades a partir das quatro perspectivas provenientes do *Balanced Scorecard*, além da utilização de outras perspectivas, tais como eficiência; de resposta; e qualidade dos alimentos e processos; e de sustentabilidade. A análise empírica evidenciou, a partir da comparação entre os resultados, que as cooperativas que constituem o grupo utilizam indicadores de desempenho semelhantes, com foco nos indicadores financeiros e de qualidade que compreendem toda a cadeia produtiva desde a ordenha do leite até o consumidor final. Conclui-se, portanto, que esforços de fidelização do cooperado, novos mecanismos de capitalização e estratégia competitiva alinhada com estrutura corporativa são considerados pelas cooperativas, uma vez que, há predominância de indicadores financeiros e de qualidade em seus planos estratégicos gerenciais.

Palavras-chave: Indicadores de Desempenho; Cooperativas Agropecuárias; Pecuária Leiteira.

1 INTRODUÇÃO

Parte-se do pressuposto de que o processo de tomada de decisão no âmbito empresarial consiste na escolha de uma opção dentre cursos alternativos que melhor atenda aos interesses e aos objetivos da organização. Nesse sentido, a identificação e a análise dos principais aspectos relacionados à dinâmica do contexto organizacional, tais como:





informações sobre custos, despesas, mercado e tecnologias possuem importante papel no processo decisório (CALLADO *et al*, 2007).

Ainda na visão de Callado *et al* (2007) definir o que deve ser medido e avaliado nas diferentes atividades realizadas por uma empresa não é uma tarefa simples e a determinação de quais medidas devem ser utilizadas depende da complexidade do processo que se deseja avaliar bem como da expectativa gerencial do que se fará com estes dados. Neste sentido, os sistemas de medição de desempenho possuem a função de auxiliar os gestores para o desenvolvimento do negócio e assim consequentemente favorecer o crescimento sustentado da empresa, calcado na medição dos diversos fatores financeiros e não financeiros que implicam no sucesso empresarial e longevidade da empresa.

E é desta forma que se destacam os indicadores de desempenho como os elementos constituintes dos sistemas de medição e tomada de decisão, definidos por Fernandes e Berton (2005, p.189) como “[...] funções que permitem obter informações sobre as medidas relacionadas a um produto, um processo, um sistema ou a uma grandeza ao longo de um tempo determinado”. Schmidt (2002) observa ainda que grupos distintos de indicadores de desempenho devem ser elaborados para cada setor de atividade.

Neste sentido destaca-se a atividade de pecuária leiteira. No intuito de melhor satisfazer as exigências e as necessidades do mercado consumidor, a concorrência no âmbito agroindustrial e da pecuária leiteira aumentou, ocasionando várias transformações no que tange composição de custos, público-consumidor, fornecedores e implementação de estratégias. Dessa forma, a indústria de laticínio tem se modernizado e acompanhado as tendências mundiais para o setor, adotando tecnologias para melhorar a eficiência produtiva e, consequentemente, garantir a manutenção da competitividade no mercado (MENEGAZ *et al*, 2006).

Por ora, a captação de leite nos últimos anos vem diminuindo devido a fatores de baixa profissionalização da gestão das cooperativas, de dificuldades de capitalização, de falta de competitividade entre elas e, além do mais, devido a outros fatores específicos de cooperativas de leite, como, por exemplo: pouco valor agregado nos produtos, aumento dos custos, falta de regularidade na entrega do leite pelos produtores e inexistências de indicadores de eficiência (SANTOS, GOMES e FERREIRA, 2006).

Neste sentido, os sistemas de medição de desempenho podem auxiliar os gestores que atuam em atividades agroindustriais, não somente nos aspectos financeiros, mas também nas demais questões de grande importância gerencial para formular, reformular ou avaliar o processo administrativo das organizações.

No que diz respeito à realidade da cadeia leiteira, analisando os resultados dos 100 maiores produtores de leite no Brasil em 2013, pode-se observar que Minas Gerais é o principal estado produtor de leite com 41% dos produtores e líder no número de fazendas. Cabe ressaltar ainda neste âmbito que, Patos de Minas se configurou como o maior município mineiro em produção de leite no ano de 2012 (MILKPOINT, 2013).

Diante do exposto, quando a cooperativa agropecuária cresce e é exigido melhor desempenho dessa entidade e dos seus cooperados na busca da sobrevivência em um mercado extremamente competitivo, o ambiente externo e as decisões dos dirigentes conduzem a uma especialização mais apurada de suas atividades (GIMENES; SANTOS e GIMENES, 2007).

Sendo assim, é de fundamental importância investigar quais e como se configuram os principais indicadores de desempenho institucionalizados em cooperativas agropecuárias, como instrumentos gerenciais referentes às diversas dimensões de desempenho relevantes para a tomada de decisões.



Diante disso, o objetivo proposto para esse estudo é o de investigar sobre a importância e utilização dos indicadores de desempenho institucionalizados em cooperativas agropecuárias da cadeia leiteira, tendo como amostra as cooperativas que constituem o grupo Cemil.

A justificativa do presente trabalho se baseia na importância dos instrumentos gerenciais para fins de tomada de decisão, tendo em vista que o mercado atual é extremamente competitivo, sendo imprescindível que toda e qualquer entidade, independentemente do porte e setor, utilize tais instrumentos. Outro aspecto importante é a necessidade de prestação de contas do desempenho da cooperativa junto ao grande número de associados (cooperados), uma vez que, juntas, as cooperativas, objeto de estudo, aglomeram cerca de sete mil produtores rurais.

Uma vez que as cooperativas se caracterizam como entidades do agronegócio, mais especificamente ligadas à pecuária leiteira, enquadram-se em um ambiente de constantes oscilações, em que a busca pela eficiência, redução de custos, maior produtividade, qualidade nos processos e rentabilidade deve ser incessante.

Esta pesquisa está estruturada em cinco seções incluindo esta introdução. A segunda seção aborda a revisão de literatura, na qual discute sobre os indicadores de desempenho, sistemas de medição de desempenho, cadeia agropecuária e a pecuária leiteira. A metodologia da pesquisa é tratada na seção três classificando o estudo e explicando os procedimentos utilizados no estudo. A seção quatro aborda a apresentação e análise dos resultados, seguida das considerações finais na seção cinco e as referências consultadas na pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Indicadores de Desempenho

Ittner e Larcker (2001) destacam o surgimento do controle gerencial a partir da década de 60, no momento em que a contabilidade gerencial mudou seu foco inicial financeiro de controle orçamentário e análise de custos, partindo para a provisão de informações para planejamento e controle gerencial, com foco no alcance dos objetivos da organização.

Maher (2000) observou uma nova evolução na contabilidade gerencial a partir da década de 80, com o desenvolvimento de procedimentos de controle gerencial baseados em medidas não financeiras e pesquisa de campo, com o objetivo de melhor entender os problemas contemporâneos e as necessidades informativas dos gestores.

Zilber e Fischmann (2002) discutem que a competitividade da empresa impõe aos gestores a utilização de instrumentos gerenciais, técnicas e métodos para tomada de decisões e avaliações consequentes em termos de sua monitoração e controle. Segundo estes autores, os indicadores de desempenho despontam como um dos instrumentos capazes de auxiliar na definição do planejamento estratégico e na consequente determinação das estratégias empresariais.

Enfatizando essa ideia, Nakamura e Mineta (2001) esclarecem que os executivos, em tendência crescente, estão reavaliando os sistemas de medição de desempenho das empresas, formulando indicadores que possibilitem monitorar a implementação da estratégia, bem como o que ocorre em seu ambiente, de modo a permitir reforços e alterações das estratégias competitivas. Ceretta e Quadros (2003) corroboram que é fundamental desenvolver indicadores de desempenho consistentes e alinhados com a estratégia da organização, com os processos internos e com as novas tecnologias.



Diante disso, Chenhall (2003) observa que o controle gerencial amplia seu espectro de análise absorvendo controles financeiros e não financeiros, possuindo foco na assistência à tomada de decisão e, nesse intuito, engloba controles, tais como os relacionados com mercado, clientes, concorrentes, informações não financeiras relacionadas ao processo produtivo e toda uma gama de informações que suportem mecanismos de tomada de decisão.

Gonçalves (2002) ressalta que todas as empresas, de um modo geral, necessitam de um sistema de avaliação de desempenho, uma vez que a realização contínua do processo de avaliação permite que a empresa conheça a eficiência e a eficácia de suas ações, bem como o comportamento das pessoas, os processos e os programas da organização.

A medição de desempenho é uma operação estratégica que pode gerar informações centrais de gestão. Através dela, a empresa pode obter relatórios e indicadores que demonstram como ela está em relação às metas estabelecidas. Assim, a empresa pode controlar e conhecer seu desempenho econômico-financeiro e a eficiência operacional (SANTOS, GOMES e FERREIRA, 2006).

Os indicadores de desempenho são hoje amplamente utilizados em todos os tipos de organizações, independentemente do porte ou setor. Às vezes, eles são combinados para formar sistemas de medição integrados que aparecem na forma de *scorecards*, *dashboards*, ou medidas de árvores (por exemplo, Kaplan & Norton, 1992; Neely, Adams, e Kennerley, 2002). Embora as qualidades e atributos de indicadores de desempenho, tais como o seu grau de integridade ou de precisão, tenham sido discutidos na literatura acadêmica, relativamente pouco parece ser conhecido sobre as atitudes dos tomadores de decisão para com as características de *design* de indicadores (JORDAN; MESSNER, 2012).

Cabe ressaltar que as informações contábeis, mesmo quando disponibilizadas de forma detalhada, preveem apenas uma compreensão limitada e manipulada da complexidade da vida organizacional (JORDAN; MESSNER, 2012) e, portanto, os gestores tendem a não confiar cegamente em tais informações. Devem procurar contextualizá-las ou complementá-las através da elaboração de outras formas de conhecimento que proporcionarão melhor compreensão.

Neste sentido, indicadores de desempenho não só servem para facilitar a ação gerencial, mas também se caracterizam como instrumentos de controle no sentido em que se destinam a impor um determinado concentramento de ações e atenção dos gestores, em detrimento de outras coisas consideradas menos importantes. Quando introduzido *top-down* em uma organização, eles refletem os objetivos e as aspirações estratégicas que a gestão de topo pretende exercer em prol de melhor desempenho (JORDAN; MESSNER, 2012).

Jordan e Messner (2012) também relatam que demasiada flexibilidade na implantação e utilização de tais indicadores iria desafiar sua capacidade de servir como instrumentos eficazes de controle. Assim, a administração da empresa é susceptível a tentar impor certo grau de atenção aos indicadores selecionados, instituindo formas particulares de informação ou avaliação em prol do sucesso na utilização de indicadores, importantes ferramentas gerenciais.

Segundo Gonçalves (2002), existem duas especificidades dentro da contabilidade na qual as cooperativas devem evidenciar: primeiramente a situação econômico-financeira, informando a seus associados e demais usuários sobre os recursos colocados à disposição da cooperativa e o segundo, relacionado à função social que o cooperativismo exerce perante seus associados e a sociedade em geral.



Por isso, além dos indicadores tradicionais é necessário evidenciar os indicadores sociais na análise de desempenho das cooperativas para análise das duas dimensões da contabilidade em cooperativas – a econômica e a social (CARVALHO, 2008).

Para Anthony e Govindarajan (2001) o desempenho empresarial possui caráter financeiro no qual concentra o resultado econômico e o caráter não financeiro avaliando a satisfação dos clientes, qualidade dos produtos, eficácia e eficiência da instituição.

Santos (1986) sugere que as avaliações de indicadores de desempenho sejam realizadas por meio de indicadores não financeiros, de produtividade ou de serviços disponibilizados aos cooperados, pois a intenção da cooperativa não é o lucro e tampouco a remuneração do capital dos associados.

Portanto, os indicadores de retorno sobre ativos, investimentos e sobre patrimônio líquido podem não ser uma boa medida de mensuração do desempenho, tendo em vista que a cooperativa paga aos associados um valor superior aos preços de produtos e com isso existe uma tendência à minimização das sobras o que torna estes indicadores inadequados para a avaliação das cooperativas (CARVALHO, 2008).

2.2 Sistemas de medição de desempenho

Sistemas de medição de desempenho são caracterizados como um conjunto de medidas que disponibiliza aos gestores uma visão rápida e abrangente do negócio (BUTLER; LETZA; NEALE, 1997).

Como principal sistema de medição de desempenho com base em indicadores, são consideradas as quatro perspectivas advindas do *Balanced Scorecard (BSC)*, que se apresenta como uma pedra angular do sistema de gerenciamento estratégico de uma entidade. Com a utilização dos *scorecards* as empresas poderão identificar que medidas não estão funcionando, que medidas devem ser modificadas e que novas medidas de sucesso estratégico surgiram e devem ser incorporadas ao plano estratégico. As quatro perspectivas são: a financeira – que busca medidas genéricas sobre o investimento e o valor econômico agregado; a do cliente – que se relaciona com a satisfação, retenção e participação de mercado e de conta; a de processos internos – que diz respeito à qualidade, tempo de resposta, custo e lançamento de novos produtos; e a de aprendizado e crescimento – que está ligada a satisfação e capacidade dos funcionários, além da disponibilidade dos sistemas de informação (KAPLAN; NORTON, 1997).

Será considerado também o sistema de medição de desempenho proposto por Aramyan *et al*, (2007), os quais sugerem uma estrutura de medição de desempenho adequada para as cadeias de suprimentos agro-alimentares é formada por quatro categorias principais: eficiência, na qual mede como são utilizados os recursos (produção, custos, retorno sobre o investimento); a flexibilidade, que indica o grau em que a cadeia de fornecimento pode responder a um ambiente em mudança (satisfação do cliente, flexibilidade de entrega, vendas perdidas); de resposta (atraso do produto, tempo de resposta ao cliente, reclamações dos clientes); e qualidade dos alimentos e processos (características de produção, prazo de validade, segurança alimentar) (ARAMYAN *et al*, 2007).

Por último, destaca-se a perspectiva de sustentabilidade, devido a importância dada a temática nos tempos atuais, em que há uma incessante preocupação com o meio ambiente alinhada aos objetivos empresariais.



2.3 Cadeia Agropecuária

A crescente necessidade de uma maior eficiência nos processos produtivos também é observada no âmbito do agronegócio, assim como a importância de se possuir um sistema de controle que possa fornecer informações essenciais para o entendimento e aperfeiçoamento das atividades realizadas pelas empresas.

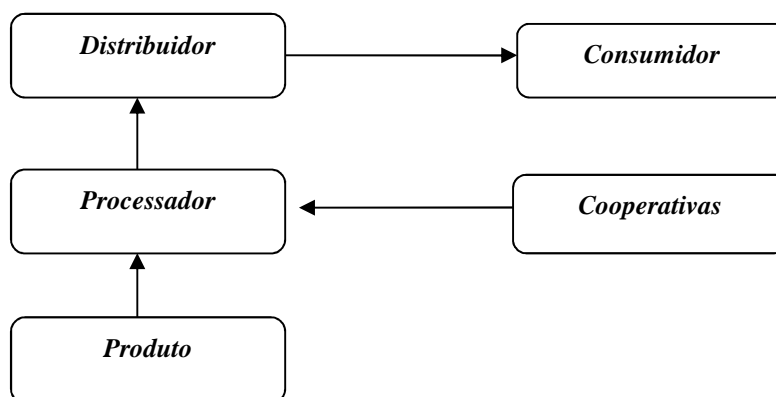
A importância de se entender o modelo de concorrência predominante em um mercado está estreitamente relacionada ao conceito de bem-estar da sociedade. Sendo assim, a análise de concorrência pressupõe uma adequada delimitação do mercado relevante em que a empresa está inserida e se há competição entre esta e outras empresas. Particularmente, devem ser delimitadas ainda as suas fronteiras geográficas e as características dos produtos que a compõe. No caso do leite, a delimitação dos mercados decorre, sobretudo, das características técnicas de cada tipo de leite (AZEVEDO; POLITI, 2008).

As diferenças nas características técnicas, particularmente pelo prazo de validade e necessidade de distribuição a frio, modificam a concorrência entre laticínios e o modo que as alterações de preços fluem pela cadeia produtiva agroindustrial. Na distribuição, a redução da frequência de compras permite a consumidores a utilização de canais de distribuição que implique menor custo de deslocamento, fazendo com que as vendas migrem de padarias para supermercados, por exemplo (AZEVEDO; POLITI, 2008).

Ao analisar a cadeia de leite brasileira, observa-se que a mesma é pressionada, principalmente no que tange eficiência e redução de custos, já que a preocupação dos agentes, em sua maioria, está no volume de leite e custos correspondentes que sejam suficientes para suprir as necessidades do mercado, indústria e varejo. No entanto, existem nichos de mercado que buscam atributos específicos no que se refere à qualidade. Assim já não se pode mais considerar que as decisões de compra se limitam exclusivamente a atributos de conveniência e preço. Envolvem também características adicionais intrínsecas aos alimentos, tais como valor nutricional, segurança do alimento (presença de resíduos químicos e doenças) e aspectos ambientais (relacionados à tecnologia de produção ambientalmente equilibrada) (SCALCO; TOLEDO, 2006).

Devido à alta competitividade entre as empresas do ramo, as cooperativas brasileiras buscam vantagem competitiva na cadeia produtiva de produtos derivados do leite, como, por exemplo, leites pasteurizados (padronizados ou desnatado), queijos (mussarela, parmesão, padrão, fresco), requeijões, manteiga, doces, iogurtes, bebidas lácteas. A cada etapa do processo da cadeia leiteira, iniciando pelos fornecedores de insumos, passando pela produção de leite, indústria de laticínios, rede de distribuição, até ao descarte do consumidor final, à matéria-prima, agrega valor (HOFER; SOUZA; ROBLES, 2007).

Em se tratando de produtos lácteos, para que se tenham produtos de qualidade ao consumidor final, todas as etapas da cadeia devem ter procedimentos e práticas de gestão de qualidade pré-estabelecidos. Essas práticas devem abranger desde o manejo do rebanho, procedimentos de captação do leite nas fazendas, desenvolvimento, processamento e distribuição dos produtos lácteos. Diante disso, percebe-se a necessidade de uma maior integração entre os agentes da cadeia (produtor, laticínio e ponto de venda) quanto aos procedimentos e normas de gestão da qualidade, para a melhoria da qualidade do produto ao consumidor e para a redução de perdas e de custos para todos os agentes envolvidos (SCALCO; TOLEDO, 2006).

Figura 1: Agentes Integrantes da Cadeia Leiteira:

Fonte: Adaptado de Scalco; Toledo (2006).

A técnica *benchmarking* é uma abordagem usada para comparar as melhores práticas de operações ou processos de produção de uma empresa diante de outras. Assim, as cooperativas agropecuárias tem uma ferramenta valiosa no sentido de identificar os indicadores de desempenho praticados entre as entidades agropecuárias que desempenham de maneira eficiente algum procedimento, com o objetivo de implementar as práticas ou processos que estão sendo realizados pelas outras cooperativas com sucesso (TUPY; YAMAGUCHI, 2001).

2.3 Pecuária Leiteira

Ao longo da década de 90, a economia brasileira passou por diversas transformações, inclusive no seu marco regulatório e algumas dessas mudanças tiveram impacto significativo sobre o setor lácteo. Neste sentido, as principais modificações na economia brasileira e no setor leiteiro foram de forma sintética:

- desregulação do setor lácteo após 46 anos de controle estatal;
- liberalização do comércio exterior brasileiro;
- criação do Mercado Comum do Sul (Mercosul);
- introdução de novos produtos lácteos;
- difusão de novos métodos de estocagem, resfriamento e transporte do leite;
- aumento no *market-share* das empresas no processamento e comercialização do leite;
- inovação tecnológica na composição e manutenção do rebanho leiteiro;
- aumento no consumo per capita de leite e de seus produtos processados;
- diversificação da lista de produtos lácteos consumidos (HUNT *et al*, 2009).

Outra mudança importante no setor lácteo, que causou impactos estruturais, foi a adoção de novos métodos de armazenamento e deslocamento dos produtos. Em setembro de 2002, o Ministério da Agricultura estabeleceu novos padrões de transporte e resfriamento do leite, por meio da Instrução Normativa 51 (HUNT *et al*, 2009).

Além disso, devido a fragilidade das cooperativas para acompanhar as tendências de mercado de qualificação, diversificação e flexibilidade reduziu a performance nas últimas



décadas destas cooperativas quando comparado com as exigências do mercado. (CARVALHO, 2002).

As novas exigências contribuíram para que o padrão de qualidade no setor se aproximasse dos padrões internacionais aplicados no comércio mundial. Os avanços na logística e no resfriamento permitiram armazenar e transportar o leite e seus derivados por maiores distâncias e por mais tempo, elevando o poder de mercado de grandes empresas nacionais e multinacionais, em detrimento de pequenas empresas e cooperativas processadoras de leite (HUNT *et al*, 2009).

Entre os produtores de leite, a introdução e a difusão de novos métodos de resfriamento e transporte geraram pressões para a expansão da escala de produção, para compensar a instalação de novos tanques de resfriamento nas propriedades. Outra variável importante para os produtores de leite é a evolução do preço real do litro de leite. Entre 1993 a 2001 o preço do litro pago aos produtores mineiros declinou. (HUNT *et al*, 2009).

Assim, nota-se que o setor lácteo nacional experimentou um período de crise de mercado, entre 1993 e 2001, mas a produção de leite cresceu, como resultado da ampliação do rebanho e dos ganhos de produtividade. Esses ganhos, associados à redução no preço dos insumos, contribuíram para aliviar o impacto da queda no preço do leite, na rentabilidade dos produtores rurais. A tendência de queda dos preços do leite, por sua vez, foi revertida entre 2001 e 2003 (HUNT *et al*, 2009).

Neste âmbito, devido ao mercado global de produtos lácteos ser cada vez mais volátil e competitivo, a demanda por estes produtos pela Europa, como Alemanha e Itália e de mercados emergentes como China, Índia e Rússia tem aumentado a exportação dos produtos pela América do Sul e Austrália (EWAIDA, LANSINK E DIJK, 2011).

A sobrevivência da agroindústria de laticínios está intimamente ligada à segurança e confiança de quem consome seus produtos e à redução de desperdícios em toda a cadeia de produção. Por isso, os gestores devem estar atentos à gestão da qualidade em todas as etapas da cadeia, bem como à busca pela satisfação total do consumidor (SCALCO; TOLEDO, 2002).

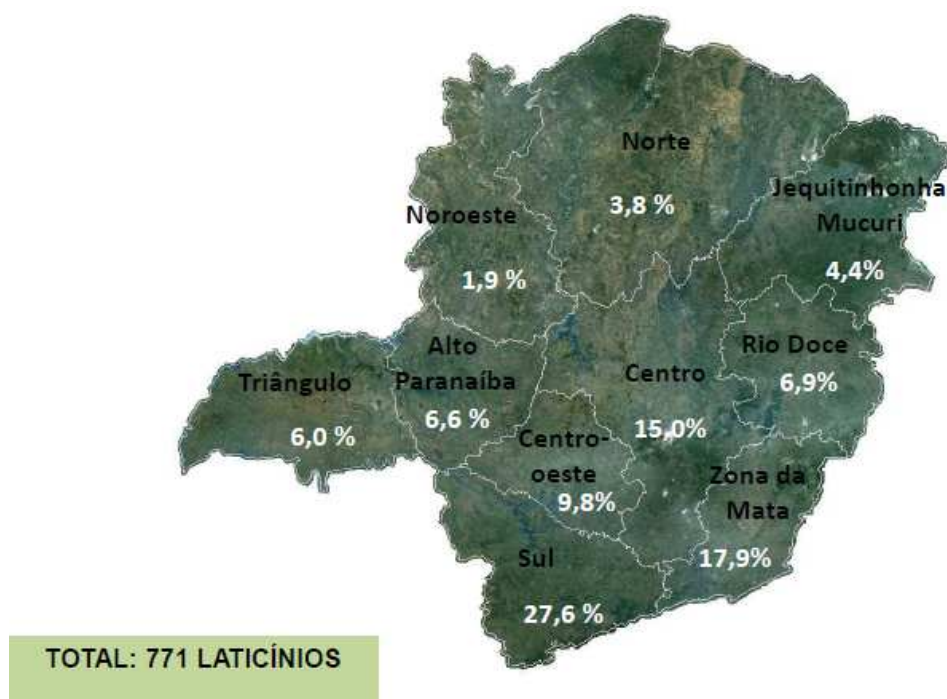
Neste sentido, as cooperativas leiteiras operam em mercados cada vez mais transparentes em que informações sobre desempenho e sustentabilidade exigem um desempenho eficiente para lidar com os desafios futuros enfrentados pela indústria de laticínios.

Ewaida, Lansink e Dijk (2011) argumentam que indicadores de rentabilidade nas cooperativas da Holanda ou Bélgica podem ser semelhantes, mas diferentes da forma como ele é determinado pelas cooperativas na França, Alemanha e Irlanda. Neste sentido, o pagamento total do leite naqueles países, depende do desempenho da cooperativa, enquanto que nestes, o pagamento total de leite é independente do desempenho das cooperativas, o que evidencia o fato de que indicadores de desempenho podem oferecer uma grande estruturação para as entidades aqui estudadas.

A população de laticínios em Minas Gerais em abril de 2013 era de 771 estabelecimentos. Assim, a dimensão da cadeia leiteira no estado de Minas Gerais, conforme dados do Governo do Estado é apresentada na Figura 2:



Figura 2: Distribuição dos laticínios do Estado de Minas Gerais



Fonte: Secretaria de Estado de Agricultura, Pecuária e Abastecimento de Minas Gerais, 2013.

3 METODOLOGIA

Este estudo se caracteriza como uma pesquisa descritiva, uma vez que se pretende descrever quais indicadores de desempenho estão sendo utilizados pelas cooperativas agropecuárias inseridas no grupo Cemil. O estudo foi desenvolvido a partir de pesquisa documental, com a observação de documentos das cooperativas como relatórios de prestação de contas, demonstrações contábeis e outros documentos que possibilitam uma análise dos fatores relacionados à utilização de indicadores de desempenho.

Além de pesquisa documental, foi realizada uma entrevista não estruturada, e aplicados questionários em duas cooperativas.

Para realizar a investigação proposta, foram consideradas três categorias de variáveis, a saber:

- Perfil dos entrevistados: Informações sobre os gestores entrevistados ao longo da execução da pesquisa;
- Dados sobre as empresas: Informações referentes às empresas investigadas, inclusive indicadores econômico-financeiro de resultados; e,
- Indicadores de desempenho utilizados: Informações sobre os indicadores de desempenho utilizados pelas empresas investigadas.

Para esse estudo foi escolhida uma amostra não probabilística e intencional, que contempla um quadro formado por três cooperativas agropecuárias associadas à Cooperativa Central Mineira de Laticínios - Cemil, sendo: Cooperativa Mista Agropecuária de Patos de Minas - Coopatos, Cooperativa Mista Agropecuária de Dolores do Indaiá - Coomadi e Cooperativa Agropecuária de Patrocínio - Coopa, que, juntas, aglomeram cerca de 7 mil



produtores rurais. Neste sentido, cabe ressaltar que, como a Coopervap não respondeu ao questionário entregue, a mesma foi retirada da amostra.

4 ANÁLISE DE RESULTADOS

Com base na análise de demonstrativos contábeis e relatórios de prestação de contas com entrevista a um gestor cooperativista, foram discutidas questões relacionadas aos indicadores de desempenho.

Ademais, uma vez que são semelhantes os objetivos e o comportamento das cooperativas estudadas no que tange a utilização de indicadores de desempenho, predominando a utilização de indicadores na perspectiva financeira e os de qualidade e do cliente - associado, percebe-se que 60% dos indicadores utilizados são indicadores financeiros e os indicadores de qualidade também se destacam. A Tabela 1 demonstra os indicadores utilizados pelas cooperativas:



Tabela 1: Indicadores de Desempenho utilizados pelas cooperativas.

Indicadores de Desempenho	A	B	C	Indicadores de Desempenho	A	B	C
Perspectivas do Cliente/Fornecedor - Cooperado:				Perspectivas sobre Qualidade			
Preços competitivos com o objetivo de aumentar a carteira de cliente	X			Controle do armazenamento e transporte de estoques	X	X	X
Qualidade dos produtos e serviços - % de devolução s/ compras	X		X	Controles de higiene, segurança e manejo p/ funcionários	X	X	X
Média de produção por produtor	X	X	X	Controle de qualidade dos processos	X	X	X
Quantidade de cooperados ativos	X	X	X	Controle de segurança dos produtos e a saúde	X	X	X
Média de entrega de leite por ano, mês e dia por cooperado	X		X	Metodologias mais rápidas e seguras de análise	X		X
Produção por cooperado		X		Quantidade de atendimentos técnicos aos produtores		X	
Preço praticados e formas de pagamento por qualidade	X		X	Quantidade de cursos - inseminação e outros		X	
Perspectivas sobre Aprendizagem e Crescimento:				Perspectivas sobre Finanças			
Índice de treinamento – nº de horas de treinamento p/ funcionários				Quantidade de vendas orçadas x vendas reais	X	X	X
Educação, treinamento, aconselhamento dos cooperados	X	X	X	Variações de vendas orçadas x vendas reais	X	X	X
Vr bruto pago pela Cooperativa em Assessoria e Consultoria			X	Controle de faturamento por dia, mês, ano	X	X	X
Quantidade e custo de assessorias e consultorias realizadas			X	Controle de unidades produzidas dos bens e serviços	X	X	X
Projeto de aprimoramento da qualidade do leite	X			Controle de unidades vendidas e serviços prestados	X	X	X
Perspectivas sobre Sustentabilidade:				Fluxo de caixa projetado	X	X	X
Energia economizada devido à conservação e melhorias na eficiência	X	X		Controle de saldo caixa e banco individualizados	X	X	X
Total de água retirada da fonte	X		X	Giro do estoque por produtos	X	X	X
Total das emissões de gás estufa	X			Valor do estoque	X	X	X
Descarga de água total por qualidade e destino	X	X	X	Valor de contas a receber por clientes	X	X	X
Perspectivas sobre Execução de processos e serviços				Giro de contas a receber por clientes	X	X	X
Quilometragem por transportador				Nível de inadimplência por cliente	X	X	X
Total de leite por rota	X	X	X	Controle do endividamento bancário	X	X	X
Custo por litro				Lucro real x lucro orçado	X	X	X
Custo por KM x rota				Margem bruta e líquida de vendas	X	X	X
Frete por litro por rota	X	X	X	ROA (Retorno sobre os ativos)	X	X	X
Faturamento por funcionário				ROE (Retorno sobre o Patrimônio Líquido)	X	X	X
Controle de quantidade de leite recebido por ano, mês e dia	X	X	X	Margem de valor agregado	X	X	X
% de leite destinado para industrialização de cada produto	X	X	X	EVA		X	X
Controle dos tributos recolhidos	X	X	X	Margem de contribuição	X	X	X
				Administração eficaz das despesas	X	X	X
				EBITDA	X	X	X

Nota: A) Coopatos - B) Comadi - C) Coopa.

Fonte: Dados da Pesquisa (2013).



Observa-se ainda com base na Tabela 2 um maior enfoque das cooperativas com indicadores de desempenho de uma perspectiva mais financeira, na qual quase em média, 98,5% dos indicadores foram citados pelas entidades pesquisadas. A medição de desempenho é uma operação estratégica que pode gerar informações centrais de gestão, a empresa pode controlar e conhecer seu desempenho econômico-financeiro e a eficiência operacional (SANTOS, GOMES e FERREIRA, 2006).

Tabela 2 – Resumo dos Indicadores de Desempenho utilizados pelas cooperativas

Perspectiva	A	B	C	Média
Cliente/Fornecedor - Cooperado:	85,7%	42,9%	71,4%	66,7%
Aprendizagem e Crescimento:	40,0%	20,0%	60,0%	40,0%
Sustentabilidade:	100,0%	50,0%	50,0%	66,7%
Execução de processos e serviços	55,6%	55,6%	55,6%	55,6%
Qualidade	71,4%	71,4%	71,4%	71,4%
Finanças	95,5%	100,0%	100,0%	98,5%
Média	74,7%	56,6%	68,1%	66,5%

Nota: A) Coopatos - B) Comadi – C) Coopa.

Fonte: Dados da Pesquisa (2013).

É perceptível também uma preocupação das cooperativas em avaliar o desempenho em relação à qualidade do produto e as perspectivas do cliente/fornecedor. Nesse sentido, Scaldo e Toledo (2002) explicam que a sobrevivência da agroindústria de laticínios está intimamente ligada à segurança e confiança de quem consome seus produtos e à redução de desperdícios em toda a cadeia de produção. Por isso, os gestores devem estar atentos à gestão da qualidade em todas as etapas da cadeia, bem como à busca pela satisfação total do consumidor.

Por outro lado, observou-se que os indicadores relacionados com os processos de aprendizagem e crescimento não são muito evidentes no processo de avaliação de desempenho. Dentre as três cooperativas analisadas, a Coopatos, cujo gestor participou de uma entrevista neste estudo, é a cooperativa que se mostrou mais ativa no processo de medição de desempenho. Outro fator a ser destacado é a importância dada pelos gestores das cooperativas, objeto de estudo, à utilização de ferramentas gerenciais para uma gestão adequada dos recursos, uma vez que, o mercado globalizado é cada vez mais exigente. Desta forma, pode-se analisar um trecho da resposta do questionário aplicado ao gestor da Coopatos que ilustra bem o fato salientado.

Ao ser questionado sobre os motivos pelos quais os referidos indicadores foram escolhidos pela cooperativa, foi informado que são indicadores importantes para avaliação da eficiência e estabelecimento de ações que permitam a cooperativa o alcance de suas metas. Além disso, o gestor informou que tais indicadores são fundamentais para análise interna, comparação com o desempenho das demais empresas no mercado e tomada de decisão de forma tempestiva e assertiva.

Perguntando ao gestor como o mesmo avaliaria o processo de gestão na empresa, ele informou que o processo de gestão está sendo um diferencial para permanência e crescimento da instituição, mesmo que ainda tenha pontos a melhorar tanto no que se refere às ferramentas já utilizadas, quanto na possibilidade de implementação de novas.



Foi possível perceber também que a percepção do gestor é de que os objetivos dos colaboradores, de forma geral, se alinham aos objetivos da empresa e que as mudanças nas estratégias, inserção ou correção de medidas tem sido absorvidas com certa facilidade pelos colaboradores.

Entretanto, a cooperativa moderna evita resolver os problemas de todos os produtores e concentra-se em uma única atividade econômica, o que apresenta condições de competir e gerar resultados econômicos; ou então, cria unidades de negócio independentes para prestar serviços a grupos específicos de produtores. Em um quadro de associados definido e contratos de comercialização, a cooperativa consegue controlar a quantidade e a qualidade de seu produto final.

Quanto a orientação para o mercado, visa satisfazer seus consumidores, mas sem perder de vista o ativo mais importante da cooperativa – os seus associados – mediante esforços de comunicação e fidelização. Estes aspectos são observados quando da preocupação das cooperativas no que diz respeito à utilização de indicadores financeiros e de qualidade, além de periódicos e consistentes relatórios de prestação de contas destinados aos associados, sendo esta a estratégia adotada pelas cooperativas analisadas.

Contudo, considerando a importância econômica da cadeia produtiva do leite, o crescimento no consumo de leite e derivados no país e as vantagens comparativas do produtor nacional, as cooperativas apresentam grandes oportunidades de negócio com base em seu conhecimento sobre o setor produtivo e proximidade com o produtor. As cooperativas, possivelmente, continuarão a desempenhar importante papel no futuro, se solucionarem seus problemas organizacionais adotando estratégias competitivas alinhadas com a nova realidade da economia mundial, como a implantação de ferramentas gerenciais, como os indicadores de desempenho, que se percebe neste estudo, já fazem parte da realidade administrativa gerencial das entidades.

Por fim, ao analisar os relatórios de prestação de contas da Coopatos, foi possível identificar a preocupação da entidade acerca do gerenciamento dos recursos e atividades. Vários indicadores de desempenho financeiros, de qualidade, de processos e serviços e do ponto de vista dos clientes são elaborados mensalmente e enviados aos cooperados que podem, a partir destes importantes informativos, compreender a atual situação econômico-financeira da entidade.

Cabe ressaltar que este é um fato de relevância, pois, como há uma relação estreita entre cooperados e cooperativa, sendo os cooperados clientes e, ao mesmo tempo, fornecedores da mesma, é imprescindível uma gestão transparente e adequada dos recursos, propiciando, desta forma, a fidelização dos clientes que também são fornecedores e, consecutivamente, vantagem competitiva a entidade. É importante salientar ainda que, os indicadores de qualidade e de processos e serviços permitem um controle robusto dos processos e da qualidade dos produtos, fator também importante, uma vez que, com o mercado extremamente exigente, qualidade é um fator fundamental.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objetivo investigar quais e como se configuram os principais indicadores de desempenho institucionalizados em cooperativas agropecuárias, como instrumentos gerenciais referentes às diversas dimensões de desempenho relevantes para a tomada de decisões.



Neste sentido, foi realizada entrevista não estruturada e aplicação de questionários em prol do alcance do objetivo do trabalho e para posterior triangulação dos dados. Vale ressaltar que a entrevista não estruturada por não seguir um padrão previamente formulado permite ao investigador conduzir o processo de coleta de dados objetivando obter o maior número de informações fidedignas para que posteriores conclusões sejam realizadas.

Através dos resultados obtidos por meio da entrevista e aplicação de questionário foi possível identificar os eixos centrais no processo de análise dessas entidades e, consequentemente, os principais indicadores para avaliação e mensuração do desempenho das cooperativas agropecuárias que constituem o grupo Cemil.

Com base na análise dos indicadores utilizados pode-se afirmar que o monitoramento do desempenho das cooperativas agropecuárias é desenvolvido observando toda a cadeia produtiva, desde o ‘pé da vaca’ até o consumidor final. Foi percebida a utilização mais frequente dos indicadores financeiros, que constituem cerca de 60% dos indicadores totais utilizados pelas cooperativas e ainda uma predominância de indicadores de qualidade nas cooperativas.

Vale ressaltar ainda que, dos três questionários respondidos destaca-se a importância dada pelos gestores das respectivas entidades ao processo de elaboração e implantação de ferramentas de estratégia, controle gerencial, orçamentos e indicadores de desempenho na gestão, que propiciam uma base para uma gestão adequada dos recursos.

A pesquisa possibilitou a consecução do objetivo inicialmente proposto, qual seja, investigar quais e como se configuram os principais indicadores de desempenho institucionalizados em cooperativas agropecuárias constituintes do grupo Cemil. Foi realizada uma análise simultânea e comparativa dos índices utilizados, procurando evidenciar e compreender possíveis distinções entre o conjunto de índices utilizados.

Pode-se concluir, portanto, que há grande predominância de indicadores financeiros e de qualidade, evidenciando que esforços para fidelização do cooperado, novos mecanismos de capitalização e estratégia competitiva alinhada com a estrutura corporativa são considerados pelas cooperativas, uma vez que, há predominância de indicadores financeiros e de qualidade em seus planos estratégicos gerenciais.

Considera-se como ponto positivo deste estudo o fato de ter sido desenvolvido somente com cooperativas mineiras de um mesmo grupo empresarial, apresentando, desta forma, homogeneidade entre as observações estudadas. Por outro lado, entende-se como limitações da pesquisa, o fato de que a análise tenha sido realizada com base em apenas três empresas.

Sugere-se em pesquisas futuras que a metodologia utilizada seja utilizada entre cooperativas agropecuárias de diferentes portes e regiões, possibilitando maiores conclusões a respeito da utilização de indicadores para que intervenções e contribuições acerca dos benefícios com a utilização de determinados indicadores sejam compreendidos, servindo de base teórica para que os indicadores de desempenho façam parte dos planos estratégicos adotados nas cooperativas brasileiras, já que os indicadores de desempenho se caracterizam como importantes ferramentas para implementação das estratégias empresariais e consecutivo alcance das metas estabelecidas.

Neste âmbito, Kaplan e Norton (1997, p. 21) destacam que “[...] medir é importante: o que não é medido não é gerenciado”. Assim, os sistemas de indicadores afetam também o comportamento das pessoas dentro das organizações. A partir desta afirmação, os autores ressaltam a importância das empresas utilizarem sistemas de gestão e medição de desempenho derivados de suas estratégias e capacidades, sendo estas necessárias para a sobrevivência e



prosperidade no mercado. Sendo assim, outra sugestão de pesquisa seria estudar o comportamento dos envolvidos na gestão quanto ao processo de implementação de ferramentas gerenciais como os indicadores de desempenho.

Percebe-se ainda que os processos de mensuração de desempenho estão passando por significativas alterações, ajustando-se a novos modelos de organização e gestão disciplinada a dinâmica do funcionamento organizacional. As preocupações com a avaliação de desempenho, que focalizavam apenas critérios estritamente financeiros e econômicos, sofrem mudanças fundamentais, influenciadas pela globalização, competitividade, concorrência em escala global, desenvolvimento tecnológico, processos integrados com fornecedores e clientes, segmentação e enfoque nos clientes e conhecimento como fator de produção, como pode ser observado na pesquisa à preocupação com a qualidade, processos e serviços no processo administrativo gerencial das entidades estudadas.

REFERÊNCIAS

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2001.

ARAMYAN, L. H.; LANSINK, A.G.J.M; VORST, J.G.A.J. **Performance measurement in agri-food supply chains: a case study**. Supply Chain Management: An International Journal. Vol.12, n. 4, p. 304-315, 2007.

AZEVEDO, P. F. de; POLITI, R. B. **Concorrência e estratégia de precificação no sistema agroindustrial do leite**. XLIV Congresso da Sociedade Brasileira de Economia e Sociologia Rural. Fortaleza, Jul., 2006.

BEUREN, I. M. (Organizadora). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BUTLER, Alan; LETZA, Steve R.; NEALE, Bill. **Linking the Balanced Scorecard to Strategy**. Long Range Planning, Vol. 30, No. 2, pp. 242 to 253, 1997.

CARVALHO, F. L de. **Indicadores de Avaliação de desempenho de cooperativas agropecuárias: um estudo em cooperativas paulistas**. Dissertação. Mestrado em Contabilidade e Controladoria – USP de Ribeirão Preto. Ribeirão Preto, 2008.

CHENHALL, R. H. **Management control system design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future**. *Accounting, Organizations and Society*, v. 28, p. 127-168, 2003.

EWALDA, S. R. A. M.; LANSINK, A. O.; DIJK, G. **Distinguishing Dairy Cooperatives From Investor-Owned Firms in Europe Using Financial Indicators**. *Journal Agribusiness*, v. 27, n. 1, p.34-46, jul. 2011.

GONÇALVES, J. P. **Desempenho Organizacional**. *Seminário Econômico*. São Paulo, n. 815, ago/2002.



GIMENES, R. M. T.; SOUZA, A. F. de; GIMENES, F. M. P. **Um Ensaio Sobre o Desempenho Economico de Cooperativas Agropecuarias a partir do Economic Value Added (EVA®).** Economia-Ensaio, Uberlândia, 21(2): 155-187, julho - 2007.

HOFER, E; SOUZA, J. A de; ROBLES Jr, A. **Gestão estratégica de custos na cadeia de valor do leite e derivados.** Custos e Agronegócio. V.3, ed. especial, maio, 2007.

HUNT, D. *et al.* **Comparação de indicadores de desempenho de produtores de leite localizados dentro e fora de assentamentos de reforma agrária no Triângulo Mineiro.** Revista de Economia e Sociologia Rural. Vol. 47, n.1, Brasília, jan.mar-2009.

ITTNER, C. D.; LARCKER, D. F. **Assessing empirical research in managerial account: a value-based management perspective.** *Journal of Accounting and Economics*, vol. 32, p. 349-410, 2001.

JORDAN, S.; MESSNER, M. **Enabling control and the problem of incomplete performance indicators.** *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 37, n. 8, p. 544-564, nov.2012.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P.. **A estratégia em ação: balanced scorecard.** Rio de Janeiro. Elsevier, 1997.

MAHER, M. W. **Management accounting education at the millennium.** *Issues in Accounting Education*. vol. 15, p.335-352, maio 2000.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa.** São Paulo: Atlas, 2008.

MENEGAZ, E. *et al.* **Análise dos coeficientes de desempenho técnico e econômico que caracterizam as unidades produtoras Benchmark na atividade leiteira no RS.** Contexto, v.6, n.9, Porto Alegre, 2006.

MILKPOINT. **Relatório Completo do Top 100 MilkPoint - e-book.** Disponível em: <<http://www.milkpoint.com.br/top100-milkpoint-2013-lp/>>. Acesso em: 01/06/2013.

NAKAMURA, W. T.; MINETA, R. K. N.. **Identificação dos fatores que induzem ao uso do Balanced Scorecard como instrumento de gestão estratégica.** In: Encontro da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração. v.25, Ano 2001, Campinas. Anais. Campinas: ANPAD, 2001.

SANTOS, H. de S. **A análise econômica e financeira da empresa cooperativa.** In: PINHO, Diva Benevides (Org.) *Empresa cooperativa: análise social, financeira e contábil.* Sao Paulo: Coopercultura, 1986. p. 19-36.

SANTOS, K. D.; GOMES, S. T.; FERREIRA, M. A. M. **Alianças estratégicas no cooperativismo de leite: um estudo de caso.** Administração Rural e Gestão do Agronegócio da UFV. 2006. Viçosa, MG.

SCALCO, A. R.; TOLEDO, J.C. de. **Gestão da Qualidade: um estudo multicascos na cadeia de produção de leite e derivados.** XIII SIMPEP – Bauru, SP, Brasil, Nov., 2006.





SCALCO, A. R.; TOLEDO, J.C. **Gestão da qualidade em laticínios do estado de São Paulo: situação atual e recomendações.** Revista de Administração, São Paulo v.37, n.2, p.17-25, abril/junho 2002.

SEAPA - Secretaria de Estado de Agricultura, Pecuária e Abastecimento de Minas Gerais, 2013. **Perfil do Agronegócio Mineiro.** Belo Horizonte, Abril de 2013.

TUPY, O.; YAMAGUCHI, L. C. T. **Identificando benchmarks na produção de leite.** Revista de Economia e Sociologia Rural, Brasília, v. 40, n. 1, 2001.

ZILBER, M. A.; FISCHMANN, A. A.. **Competitividade e a importância de indicadores de desempenho: utilização de um modelo de tendência.** In: Encontro da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração, v.26, Ano 2002, Salvador. Anais. Salvador: ANPAD, 2002.

