

Avaliação de Desempenho para Gestão Econômica de Empresas Pecuárias

Sirlei Lemes

Doutoranda e Mestre em Contabilidade – FEA/USP
Professora da Universidade Federal de Uberlândia.

Introdução

As empresas são consideradas como sistemas dinâmicos e abertos, atuando no seu ambiente através de processos de troca de recursos materiais, humanos, financeiros, tecnológicos, culturais, de informações, por bens e serviços de natureza idêntica.

Pela visão sistêmica de empresa, a garantia da continuidade do sistema global condiciona-se à geração, pelas atividades realizadas, de um resultado líquido no mínimo suficiente para assegurar a reposição dos ativos consumidos no processo de realização de tais atividades.

O resultado da empresa como um todo se forma pelos resultados analíticos das diversas transações que ocorrem a partir da implementação das decisões tomadas sobre os eventos. Neste processo, os tomadores de decisões-gestores-assumem o papel de condutores da empresa aos níveis de eficácia desejados. Destacando a importância da ação do gestor é fator decisivo para o grau de otimização do resultado”.¹

O surgimento da Contabilidade remonta, segundo alguns historiadores, há milhares de anos pelo uso como instrumento utilizado pelos primeiros pastores no controle quantitativo de seus rebanhos. Neste sentido, Ludícibus observa: **“alguns historiadores fazem remontar os primeiros sinais objetivos da existência de contas aproximadamente a 4.000 anos a.C. Entretanto, antes disso, o homem primitivo, ao inventariar o número de instrumentos de caça e pesca disponíveis, ao contar seus rebanhos, ao contar suas ânforas de bebidas, já estava praticando uma forma rudimentar de Contabilidade”**². O aparecimento da moeda expande e amplia esse uso. Com o tempo, o escopo da Contabilidade evolui, passando de acompanhadora da evolução do patrimônio para mensuradora do lucro, com vistas ao fornecimento de informações que auxiliem à tomada de decisões.

Os processos tradicionais de apuração e mensuração dos custos e receitas, contudo, traduzem-se por mensurações insipientes e alocações arbitrárias aos departamentos. Por conseguinte, a desmotivação dos gestores é fato não raro nas empresas, já que suas mensurações inadequadas e de resultados decorrentes de decisões tomadas por outras áreas ou em outros níveis gerenciais.

Dentro de um processo de readaptação das ciências à nova ótica mundial, quanto ao reconhecimento do poder e valor da informação, a Contabilidade é pressionada a se harmonizar com as necessidades de seus usuários, passando a interferir no resultado, através das próprias informações geradas.

Neste sentido, a proposta de avaliação do desempenho dos gestores e do resultado das atividades funciona como feedback das decisões implementadas, identificando as atividades que não agregam valor para a empresa e que, portanto, podem não contribuir para o resultado global, devendo ser consideradas as alternativas de sua modificação ou terceirização.

As expectativas desencadeadas pelo processo de avaliação de desempenho se integram perfeitamente às fases do processo de gestão, em consonância com as conclusões de Gibson etc. Al. **“na verdade, pode-se ver prontamente que os processos de planejar, organizar e controlar são a materialização do conceito de desempenho. O planejamento estabelece as expectativas e o controlar avalia o desempenho das expectativas estabelecidas e implantadas”**³

¹ GUERREIRO, Reinaldo. Modelo conceitual de sistemas de informação de gestão econômica: uma contribuição a teoria da comunicação da contabilidade. São Paulo, 1989. Tese (Doutorado) FEA/USP, p.93

² IUDICIBUS, Sergio de. Teoria da Contabilidade. 3 ed., São Paulo: Atlas, 1993, p.28.

³ GOBSON, James L; et. Al. Organizações: comportamento, estrutura, processos. São Paulo: Atlas, 1991, p.84

Observa-se, neste cenário, que as empresas pecuárias, apesar de sua importância econômico-social, convivem paralelamente com necessidades prementes de controles racionais de seus recursos e de mensuração e avaliação correta do resultado gerado.

O objetivo central deste estudo é apresentar alguns aspectos da avaliação de desempenho e de resultados aplicados à empresa pecuária. Limitam-se aqui, empresas pecuárias que se dedicam à atividade de bovinocultura, ou seja, à criação de animais bovinos, de gado vacum. A estrutura teórica deste trabalho está baseada nas premissas do Sistema de Gestão Econômica (GECON), um modelo gerencial de administração por resultados econômicos, que tem sido desenvolvido pela FIECAFI, uma fundação de apoio institucional ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

O suporte conceitual da gestão econômica sustenta-se na idéia de busca pelo resultado ótimo das decisões e ações de cada unidade em que o resultado se forma, pois, conforme observa Bogнар “**a gestão econômica não é inerente à empresa, isto é, só podemos classificar como gestão econômica a gestão conscientemente voltada para resultados**”.⁴

A base conceitual do sistema GECON, estrutura-se a partir dos seguintes modelos:

Modelo de gestão: conjunto de princípios permanentemente traçados pelas crenças e valores dos donos, que definem como cada empresa será gerida;

Modelo de decisão: determina as bases do processo de tomada de decisões;

Modelo de Mensuração: Relaciona-se ao processo de mensuração física e monetária dos eventos para suportar o processo decisório e os efeitos das escolhas implementadas;

Modelo de Informação: diz respeito ao processo de geração das informações indutoras do processo decisório e ao resultado das decisões tomadas.

A Empresa Pecuária:

O Brasil ostenta o terceiro maior rebanho de gado bovino do mundo, com aproximadamente 156 milhões de cabeças, de acordo com o Censo do IBGE (1994), destacando-se as regiões Centro-Oeste e Sudeste como maiores produtoras. As vantagens da produção brasileira, em relação a países do primeiro mundo, deve-se basicamente a fatores como extensão territorial, diversidades de solos, inexistência de adversidades climáticas insuperáveis, acessibilidade a recursos hídricos, grande extensão do mercado interno, baixo custo de terras no passado e disponibilidade da mão-de-obra.

Em todo o mundo, o gado bovino apresenta valor econômico sempre crescente, por causa de:

- 1) alimentação da população humana em ininterrupto crescimento;
- 2) produção, pelos bovinos, de grande quantidade de adubos orgânicos;
- 3) manutenção de vários tipos de indústrias de expressão econômica como a de calçados, vestuário, botões, sabões, colas, farinhas destinadas à alimentação animal e variados produtos farmacêuticos através de diversos produtos secundários e subprodutos da industrialização, como sangue, couros, pêlos, chifres, unhas, ossos, sebo, vísceras e glândulas.
- 4) Os bovinos são produtores de trabalho, notadamente para determinados fins agrícolas.

Parte-se da premissa de que a empresa pecuária é um ente econômico que agrega valor ao seu produto pelo processo produtivo e como tal deve ser tratada. A atividade pecuária, também, particulariza-se pela baixa rotatividade de seus estoques, comparada a outros setores, e pelo crescimento natural do gado que lhe acresce peso e envergadura, não somente pelo agregar de fatores de produção, mas também através da ação do tempo, que naturalmente determina seu crescimento. O impacto patrimonial deste crescimento, na busca do resultado corretamente identificado e mensurado, deve ser reconhecido, juntamente com o impacto na empresa das decisões assumidas.

⁴ BOGNAR, Sonia R. Contribui ao processo de determinação de preço sob os aspectos de gestão econômica. São Paulo, 1993. Dissertação (Mestrado) – FEA – USP, p.4

Em uma outra vertente, verifica-se que o modelo de gestão no cenário brasileiro não acompanhou as mudanças das décadas de sessenta e setenta dos países desenvolvidos, em que a administração do empreendimento tornou-se complexa e desafiadora.

Mudanças de mentalidade nas empresas são necessárias, não apenas nas pecuárias, de forma a direcioná-las para uma **“nova visão do negócio, do relacionamento no trabalho, do uso do poder e, inevitavelmente, da aplicação de novas concepções sobre estruturas organizacionais e novos modelos de gestão do negócio, substituindo a visão imediatista e oportunista pela visão estratégica do futuro...”**⁵

Neste processo de `criação` de novas crenças e valores para o empresariado brasileiro, não apenas o desenvolvimento gerencial e de seus subordinados deve ser enfocado, mas também a criação de oportunidades para a concepção e experimentação de novos modelos de gestão e de estruturação organizacional.

Centrando este trabalho na mensuração correta do resultado da atividade pecuária, atentar-se-á para as informações geradas pelos eventos, pressupondo que são as decisões sobre os eventos que estarão sendo avaliados, já que é neste momento que os impactos patrimoniais se definem. O conceito adotado para evento segue a definição apresentada por Guerreiro: **“um evento caracteriza-se por um tipo específico de ocorrência, no âmbito do desenvolvimento das atividades, que produz impacto predefinido na estrutura patrimonial da entidade, tendo, assim, sempre uma mesma formatação contábil.”**⁶

Visão Sistema da Empresa Pecuária

Um sistema é um conjunto de partes coordenadas com o intuito de cumprir determinadas finalidades.

A compreensão de qualquer sistema se inicia com o anúncio, em detalhe, daquilo que o sistema total é, através da caracterização do ambiente em que vive, da sua finalidade e da forma pela qual esta atividade é mantida pelas partes. Churchman⁷ enumera cinco aspectos que devem estar presentes na forma de se pensar um sistema:

- 1) os objetivos totais do sistema e, mais especificamente, as medidas de rendimento do sistema inteiro;
- 2) o ambiente do sistema: as coações fixas;
- 3) os recursos do sistema;
- 4) os componentes do sistema, suas atividades, finalidades e medidas de rendimento;
- 5) a administração do sistema.

A seguir, serão caracterizadas estes fatores no âmbito da empresa pecuária.

Objetivo da Empresa Pecuária

No sistema empresa não existe, em situação normal, a necessidade de se defender um objetivo “real”. Na verdade, a vantagem em se ter um objetivo claramente definido é da própria empresa, pois será com este foco que se estruturarão suas áreas e os objetivos destas.

Toda empresa determina para si o primeiro objetivo fundamental, formal ou informalmente definido, que caracteriza a própria razão de sua existência, que direciona seu modo de atuação; é de caráter permanente e independe das condições ambientais internas

E externas: a missão da empresa.

⁵ LUCENA, Maria Diva de S. Avaliação de desempenho. São Paulo: Atlas, 1994 p. 139.

⁶ GUERREIRO, Reinaldo. Op. Cit. P.87.

⁷ CHURCHMAN C. West. Introdução à teoria os sistemas . 2. ed. Rio de Janeiro: Vozes, 1972, p.51

A delimitação da missão da empresa relaciona-se diretamente com o conceito de horizonte dentro do qual a empresa atua ou poderá atuar no futuro.

Excetuando casos particulares as empresas são constituídas para cumprir sua missão, sem limite temporal, colocando à disposição da sociedade os bens ou serviços a que se propôs, por prazo indeterminado.

Considerando o fator tempo, pode-se dizer que assegurar a continuidade do empreendimento constitui o segundo objetivo fundamental da empresa.

O mercado tem ditado as regras para atuação da empresa, quanto a “o que produzir”, “como produzir” e “quanto produzir”. Assim, alavancar a produtividade da empresa condiciona-se, em última instância à satisfação dos agentes com os quais ela se relaciona.

A missão de uma empresa pecuária pode vincular-se a uma especialização de determinada atividade quando é esta a intenção a intenção de seus donos ou ser amplamente definida em termos de atividade pecuária, quando a empresa deseja se dedicar a todas as especializações, de maneira geral. Neste segundo caso, a missão da empresa pecuária poderia ser definida como sendo a de produzir alimentos de origem bovina do setor de agribusiness, com qualidade desejável e preço acessível ao mercado consumidor.

Quando se pensa em produção de gado misto, fatores técnicos devem ser considerados economicamente, diante da perda de potencial do gado bovino que produz leite e carne conjuntamente. As seleções genética têm demonstrado queda na produtividade do gado bovino, quando se busca o aprimoramento de raça que satisfaça mais de uma especialização.

Por outro lado, os cruzamentos industriais têm buscado obter animais que acumulam as qualidades genéticas de duas raças distintas. Tais cruzamentos, no Brasil, incluem raças zebuínas e européias e têm permitido a redução do tempo de engorda dos animais para abate, já que no desmame os bezerras estão com pesos bem maiores. Assim, se a empresa tem como missão a produção de carne bovina, com qualidades específicas para atender um mercado determinado, deve concentrar todos os seus esforços para a consecução desse objetivo, sem desprezar, logicamente, os demais produtos que a atividade naturalmente gera e que também compõem a receita da empresa. É desejável, todavia, que as decisões dos gestores se pautem num único direcionamento para que a empresa seja eficaz em produzir o resultado desejado conforme a missão estabelecida.

Rendimento da Empresa Pecuária

A forma mais efetiva de avaliar a propriedade do objetivo proposto pelo sistema é mensurar de forma precisa e específica o rendimento total do sistema, por mais intangível que este possa parecer.

Essa medida do rendimento se traduz, em linhas gerais, pela contagem de pontos que indicará até onde o sistema estaria funcionando bem, atrelando objetivos a resultados.

No caso específico do sistema empresa, a medida do seu rendimento é dada pela eficácia empresarial que pode ser conceituado, conforme Catelli e Guerreiro como “a competência da empresa em ter continuidade em um ambiente dinâmico e cumprir a sua missão”.⁸

A empresa tem de ser eficaz, por dentro e por fora, pois a eficácia empresarial é otimizada pela satisfação de todos: donos, clientes, gerentes, funcionários, comunidade, governo etc. De fato, se, em relação a um momento anterior, a empresa apresenta-se mais produtiva, ou eficiente, ou num nível tecnológico maior, ou desenvolveu um melhor modelo e processo de gestão, seu resultado provavelmente será maior.

A medida do quão eficaz está sendo o sistema empresa pecuária, se condiciona à satisfação dos cinco fatores abaixo caracterizados:

⁸ CATELLI, Armando, GUERREIRO, Reinaldo GECON. Gestão Econômica: Administração por resultados econômicos para otimização da eficácia empresarial. Anais. XVII Congresso Argentino de Professores Universitários de Custos e L. Jornadas Iberoamericanas de Custos y Contabilidad de Gestion, Argentina, out. 1994, p.4

Produtividade: representado pela maior produção e venda de carne bovina, de leite, de animais para reprodução, de animais para cria-recria-engorda, de animais de trabalho, de sêmen para inseminação artificial, conforme a capacidade instalada e o atendimento ao mercado pretendido. O aumento da produtividade está ligado a absorção deste aumento pelos clientes.

Eficiência: referindo-se ao consumo ideal de insumos, a baixos custos de acordo com as unidades geradas (cabeças de gado, quilos de leite, arrobas de carne etc.), uma vez que a eficiência no uso dos recursos agrada a sociedade em geral;

Satisfação: envolvendo todas as pessoas que se relacionam com a empresa (empregados, gerentes, fornecedores, clientes) porque, os esforços, assim são obtidos de forma mais fácil;

Adaptabilidade do processo decisório: correspondendo à rápida adequação dos gestores da empresa pecuária às novas circunstâncias, pois, se não decidirem rápido, perdem as oportunidades e não evitam o impacto negativo das ameaças. Mudanças significativas ou repetitivas no preço da arroba do boi deve despertar uma reação instantânea no gestor da área de vendas;

Desenvolvimento: compreendendo programas de melhoria de raças e de sistemas de manejo com o uso de novos processos, tecnologias e investimentos na capacitação dos empregados, resultando no aumento do estoque de competência e de conhecimentos da empresa pecuária;

Estes fatores, no entanto, são de difícil mensuração e análise, se examinados de forma isolada. O lucro ou resultado econômico torna-se, o melhor “termômetro” da eficácia empresarial, ao captar e refletir todos esses fatores de forma conjunta, levando em consideração o próprio efeito sinérgico entre eles. O lucro não é eficácia: é o seu melhor indicador.

Vale dizer que não se atribui a uma empresa o conceito de “eficaz” ou de “ineficaz”. As empresas, em geral, devem acompanhar o grau de eficácia atingindo, por meio de comparação entre o resultado planejado e o realizado, observando-se a busca pela otimização de tal resultado. A eficácia ótima é aquela em que se obtém o máximo dos recursos combinados, considerando as limitações existentes.

Ambiente da Empresa Agropecuária

Ao se definir os limites do sistema empresa e os componentes de seu ambiente externo, também é delimitado o que está fora do controle da empresa, mas que precisa ser reconhecido como determinante do funcionamento do sistema. Esta definição torna-se especialmente importante na elaboração do planejamento da organização quando todas as oscilações nas variáveis ambientais tem de ser consideradas e, em sendo possível, previstas. Implica, tal postura, na necessidade de revisão sistemática e contínua dos componentes do ambiente empresarial, para evitar que fatores controláveis por parte do sistema sejam tratados como fatores ambientais incontroláveis; ou ainda, evitar que os elementos, os quais antes não compunham o ambiente externo da empresa, sejam desconsiderados.

O ambiente do sistema “empresa pecuária” é representado por tudo aquilo que se situa fora do sistema. Ressalte-se que a influência do ambiente sobre a empresa não é uma força unilateral, pois, as empresas, individual ou coletivamente, também impactam o ambiente em que atuam.

A definição desses limites pode se fundamentar nas respostas às perguntas: 1- Pode-se fazer alguma coisa a respeito disso? E 2- Isso tem importância com relação aos objetivos? Se a resposta à primeira pergunta é “não”, mas a resposta à segunda é “sim”, então o “isso” está no ambiente e deve ser considerado.

Recursos da Empresa Pecuária

Refere-se ao conjunto de tudo aquilo que está dentro do sistema ou que nele entra com o intuito de ser utilizado durante o processo de transformação.

Os recursos não devem ser relacionados apenas pela sua equivalência em moeda, pois, se correria o risco de ser desconsiderado; por exemplo, a qualidade dos recursos humanos que uma empresa possui, referente a sua formação educacional e capacidade pessoal.

Um outro aspecto a considerar, é a atenção a ser dada não somente aos recursos existentes, mas também à maneira com que os recursos do sistema podem ser usados no sentido de criar melhores recursos no futuro, por meio de pesquisa e desenvolvimento ou pelo treinamento e educação do pessoal.

Os inputs do ambiente, transferidos à empresa pecuária, compreende uma variedade de recursos e insumos tais como: horas/pessoa, energia, materiais, serviços, informações, tecnologia, finanças, instalações, equipamentos, condições atmosféricas, qualidade do solo e das pastagens, e os impactos das crenças e valores dos donos (por exemplo, a preservação do meio ambiente). Os outputs são expressos através de animal para abate e seus subprodutos: leite, bezerros para recria, novilhos para engorda, sêmen de animais especializados, animais reprodutores, além de informações, tecnologia, finanças, recursos humanos, serviços e dinheiro.

Componentes da empresa Pecuária

A divisão em componentes se faz necessária para avaliação de como o sistema está operando e o que deveria ser feito a respeito, e também para verificar o grau de adequação das medidas de rendimento destes componentes em relação ao rendimento do sistema global. Desta forma, deve-se ignorar as linhas tradicionais de separação (departamentos, divisões, repartições e grupos de homens) e voltar-se para a decomposição racional dos seus componentes, de acordo com as missões, tarefas ou atividades que o sistema executa.

Guerreiro⁹ identifica seis elementos ou subsistemas independentes que compõem o sistema empresa: Subsistema Institucional, Subsistema Físico, Subsistema Social, Subsistema Formal, Subsistema de Informação e Subsistema de Gestão que, para a empresa pecuária, assim se caracterizam:

1) Subsistema Institucional – tem sua origem na própria constituição da empresa, quando os donos ou acionistas determinam suas expectativas quanto ao empreendimento e às formas pelas quais tais expectativas serão satisfeitas. A partir das crenças e valores individuais – resultantes da formação moral, social, cultural e religiosa de cada um – o perfil da empresa, frente aos clientes, fornecedores, funcionários, sindicatos, governo e sociedade de modo geral, será desenhado;

2) Subsistema formal ou organizacional – refere-se à forma pela qual a empresa está organizada em termos de agrupamento das atividades em departamentos, de estrutura (vertical ou horizontal) utilizada, de amplitude administrativa, de grau de delegação, de poder e de atribuição de autoridades e responsabilidades;

3) Subsistema Físico e Operacional: Compreende todo o aparato material existente na empresa, para permitir que os recursos sejam convertidos em produtos e serviços, como currais, galpão para ordenha, tratores, terras, pastagens, veículos, estoques de animais, silos, estoque de medicamentos, casas dos vaqueiros, etc;

4) Subsistema Social: refere-se ao conjunto de pessoas componentes da empresa e os diversos aspectos comportamentais envolvidos, como: necessidades individuais, criatividade, motivação, treinamento etc. No setor pecuário, este subsistema tem muita influência no desempenho do sistema como um todo, por constituir-se de pessoas de nível educacional geralmente baixo, ficando na dependência de investimentos baixos da empresa em sua formação, para que o desejado pela empresa seja atingido.

5) Subsistema de Gestão: reflete as crenças e valores dos donos quanto à forma pela qual estes querem que o empreendimento seja conduzido pelos gestores em direção à missão da empresa. Sua operacionalização se dá pelo processo de planejamento, execução e controle, destacando-se neste processo a importância do subsistema de informação.

6) Subsistema de Informação – constitui-se no sistema capaz de interligar-se com todos os demais subsistemas através do recebimento, processamento e geração de informações que subsidiarão o processo de gestão em todas as suas fases.

⁹ GUERREIRO, Reinaldo. Op. Cit. P. 165

Na interação destes subsistemas destaca-se a influência do subsistema institucional sobre os demais, uma vez que as crenças, os valores e as expectativas dos donos do capital se consubstanciarão em diretrizes que nortearão a condução do negócio.

Gestão da Empresa Pecuária

A administração do sistema é quem determina as finalidades dos componentes, procede à alocação de recursos e controla o rendimento do sistema. É a administração do sistema quem estabelece as missões das áreas com a missão da empresa, lidera sua implantação e avalia sua adequação.

A disponibilidade dos recursos, a definição dos subsistemas, a delimitação e conhecimento das variáveis ambientais e a definição de uma missão, por si só, não garantem o funcionamento do sistema empresa; faz-se necessário uma administração, que através de processos estruturados e coordenados de gestão, faça as coisas acontecerem.

Intrínseco ao modelo de gestão têm-se aquilo que os donos acreditam (crenças) e, conseqüentemente, definem como algo que se pretende atingir (valores), refletindo a vontade destes quanto à forma como a empresa deverá ser gerida. Assim, os gestores deste sistema são os responsáveis diretos pelo lucro gerado no desempenho da função determinada pelos donos do capital.

O modelo de gestão é de caráter permanente.

Entretanto, como está na dependência do que os donos acreditam, algumas mudanças ambientais importantes podem induzi-los a aceitar modificações no modelo de gestão.

O processo de gestão, impactado pelo modelo de gestão, determina as fases de atuação dos gestores, no sentido de coordenar as decisões para que a empresa seja bem sucedida.

Os condicionantes na definição do processo de gestão adotado pela empresa são a missão da empresa, as crenças e valores dos donos e as circunstâncias ambientais, além do próprio modelo de gestão. Por exemplo, uma determinada empresa pecuária que se dedica à criação de bovinos para abate em sistema extensivo, com um ciclo produtivo de três anos, deverá, em decorrência, elaborar planejamentos anuais intercalados aos planejamentos de longo prazo, para que os resultados parciais gerados acionem nova motivação nos gestores, além de permitir revisões no planejamento de longo prazo. Defende-se que o processo de gestão da empresa pecuária deve contemplar no mínimo as fases de Planejamento Estratégico, Planejamento Operacional, Programação, Execução e Controle.

Todas as fases do processo de gestão têm reflexos na composição do lucro total do empreendimento, já que em todas elas as decisões estarão ocorrendo. Numa atividade em que decisões erradas podem comprometer todo o sucesso do empreendimento, os gestores devem dedicar a maior parte do seu tempo na tarefa de planejar e, complementarmente, acompanhar o sucesso ou insucesso do planejado, diante do realizado.

A definição de cada alternativa a ser implementada só se justifica em função do maior resultado econômico gerado para a empresa hoje e no futuro, pelas decisões assumidas no momento em que a empresa planeja suas atividades, quando todas as opções são analisadas em seu conjunto.

Planejamento Estratégico

É a fase do processo de gestão que parametrizada pelo modelo de gestão, pela missão da empresa e pelas crenças e valores dos donos, parte das variáveis ambientais, objetivando definir diretrizes estratégicas a serem seguidas pela organização para garantir o cumprimento da sua missão.

Estratégico para as empresas é tudo aquilo que afeta a sua continuidade. Um assunto que sempre deve ser considerado dentro de qualquer projeto pecuário diz respeito à alimentação dos animais. A composição e forma de obtenção da ração bovina é a base todo o sistema, já que não poderá faltar comida durante o período de seca, senão todo o investimento poderá se perder.

O período compreendido pelo planejamento estratégico das empresas pecuárias com ciclos longos de produção (4 a 5 anos) deve corresponder, no mínimo, ao seu período operacional, devendo ser revisto quando ocorrerem mudanças ambientais significativas ou, pelo menos, anualmente. No caso de empresas que adotam regime de criação intensivo que resulte em ciclo operacional relativamente curto (menor que 1 ano), o planejamento estratégico deve corresponder idealmente ao período necessário para reposição de determinados aspectos estratégicos (matrizes, reprodutores etc.) ou para cumprimento de determinado projeto de melhoramento genético ou cruzamento industrial.

Nesta fase as decisões determinam de forma geral, o quê e quando produzir considerando as ameaças e oportunidades ambientais e os pontos fracos e fortes da empresa.

Planejamento Operacional:

É a fase do processo de gestão que visa à operacionalização das diretrizes estratégicas para se chegar a um plano que otimize o resultado global, pela crenças e valores, da missão e do modelo de gestão. Seus produtos são os planos alternativos que, após avaliações do plano mais viável, gera o plano operacional.

Os objetivos e metas, resultantes do plano, se definem a partir do estudo das melhores combinações dos recursos – limitado tal estudo pelo cenário futuro caracterizado no planejamento estratégico – e não a situação inversa, em que ocorre a definição antecipada dos objetivos.

A abrangência do plano aprovado deve limitar-se, no máximo, pelo horizonte de tempo do planejamento estratégico e, no mínimo, pelo ciclo operacional da empresa ou, quando este for longo, pelo período de um ano, já que neste prazo são considerados, praticamente, todos os aspectos cíclicos ou sazonais que afetam a empresa como as quatro estações do ano ou o período de prenhez da maioria das vacas (estação de monta planejada). As revisões normais do plano devem ocorrer anualmente ou programadas para períodos menores, de acordo com o grau de instabilidade das variáveis envolvidas como previsão de longos períodos de secas, possibilidade de propagação de doenças-animais de outras regiões e instabilidade da moeda podem determinar revisões dos planos a cada três meses, por exemplo. Por outro lado, revisões extraordinárias podem ser desencadeadas quando identificadas mudanças drásticas capazes de afetar a otimização do resultado da empresa.

Programação:

Na fase de programação, as atividades são replanejadas considerando a diminuição da insegurança quanto as variáveis elencadas na fase anterior, pela proximidade na efetivação dos eventos. O produto desta fase é o programa orçamentário, divulgado através do orçamento. Partindo-se da premissa de que o plano adotado é o melhor que a empresa poderia escolher, o seu cumprimento, inalteradas as variáveis ambientais, conduzirá a empresa à eficácia.

Execução

É a fase do processo de gestão na qual as ações devem ocorrer de acordo com o planejado. É nesta fase é que se verifica o estado dinâmico do sistema empresa pela importação de recursos do meio ambiente, transformação destes em bens e serviços e a sua disponibilidade ao mercado para comercialização. Na bovinocultura, será nesta fase que o gado estará sendo alimentado, vacinado, tratado das doenças, inseminado, ordenhado, comprado, vendido, sua alimentação estará sendo ensilada, o plantio e cuidado das pastagens estará sendo feito e, portanto, o resultado global da empresa estará sendo acumulado. Por outro lado, tais ações acionam diversos sistemas para registro dos impactos verificados tais como: estoques, contas a pagar, contas a receber, caixa, imobilizado, custos e receitas, entre outras.

Controle

Controle, de forma específica, é o meio utilizado pela gestão para assegurar a conformidade do desempenho com os planos. O controle se utiliza de um feedback de informações que permite ao gestor:

Determinar o progresso que foi feito quanto à realização dos objetivos de desempenho definidos no planejamento;

Adotar ações corretivas dos desempenhos que estão sendo realizados, ajustando-os aos planos;

Rever os objetivos, considerando a análise de novas variáveis que supostamente tornaram os planos inconscientes.

O controle deve ser exercido por todos os gestores em suas respectivas áreas, de acordo com a autoridade que lhes foi delegada, sendo de responsabilidade da área de controladoria a coordenação do processo de controle, pois a ela compete assegurar que os resultados globais planejados sejam atingidos.

Avaliação de Resultados e de Desempenho da Empresa Pecuária

Ao fundamentar a avaliação de desempenho na comparação do resultado obtido com o resultado estabelecido, sob conceitos econômicos, a empresa estará mensurando a eficácia dos gestores, além de permitir que estes tenham os seus resultados avaliados sob um mesmo conceito. Admitindo-se que os gestores decidem em função da forma pela qual serão avaliados, expectativas eficazes resultam em desempenho eficaz, e será tanto mais eficaz quanto mais o desempenho se aproximar das expectativas.

Fatores como trabalho disperso, caráter biológico da produção, dependência climática e, geralmente, baixo nível educacional dos trabalhadores dificultam a aproximação do desempenho dos funcionários com o resultado planejado pela empresa. Assim é que as expectativas devem ser definidas claramente de forma a não distorcer o resultado desejado. Por exemplo, se as expectativas forem definidas em termos de produção de leite, o funcionário pode ser induzido a oferecer mais ração para os animais, ou a colocar água no leite, ou ainda diminuir a quantidade de leite fornecida aos bezerros.

Destaca-se, portanto, a adoção de índices padrão para definir o resultado desejado pela empresa, quanto a: produção de leite por hectare, idade no primeiro parto, intervalo entre partos, peso médio dos bezerros no desmame, taxa de natalidade expressa pela relação entre o número de animais nascidos vivos no período e o número médio de fêmeas aptas à reprodução durante o mesmo período. Todos esses fatores devem ser ponderados aos custos incorridos e aos preços de mercado dos produtos gerados.

No contexto da gestão econômica, caracterizam-se dois conceitos pertinentes a avaliação da eficácia empresarial: avaliação de resultados e avaliação de desempenho. O primeiro diz respeito à análise da rentabilidade dos produtos e serviços gerados. O segundo refere-se à análise dos resultados gerados nas atividades, das áreas operacionais e da empresa como um todo.

Os instrumentos de controle são os fornecedores das informações que servirão de meios para se avaliar o desempenho de um gestor. No entanto, a avaliação de desempenho envolve uma situação paradoxal ao avaliar o gestor após as reações já terem sido implementadas.

A avaliação de desempenho, no entanto, não perde seu mérito ao se realizar após as decisões terem se convertido em ações. Os gestores da empresa pecuária, sabendo que serão avaliados pelo resultado com que seus produtos e sua área crescem ao resultado da empresa como um todo, condicionam-se a decidir, considerando o impacto de suas ações no patrimônio organizacional. Além disso, a experiência de desempenhos do passado tende a corrigir parâmetros ou melhorar o desempenho presente.

Nas figuras 1 e 2 está demonstrado como se dá a integração do modelo de informação para avaliação de desempenho e de resultados da empresa pecuária, viabilizando a apuração do resultado econômico dos produtos e das áreas em cada fase do ciclo gerencial.

Figura 1- modelo de informação para avaliação de resultados da empresa pecuária

Empresa Pecuária	Orçamento	Padrão	Real	Variações
Receita da Produção de Animais				
Receita da Produção de Leite				
Receita da Produção de Sêmen				

Receita da Produção de Esterco				
(-) Custos variáveis identificados aos produtos				
(=) margem de contribuição operacional				
(-) custos fixos identificados aos produtos				
(=) resultado com Produtos				

Área de Produção Pecuária	Orçamento	Padrão	Real	Variações
Receita da Produção de Animais				
Receita da Produção de Leite				
Receita da Produção de Sêmen				
Receita da Produção de Esterco				
(-) Custos variáveis identificados aos produtos				
(=) margem de contribuição operacional				
(+) margem de contribuição financeira				
Receitas financeiras				
(-) custos Financeiros				
(=) margem de contribuição da área.				
(-) custos fixos identificados da área				
(=) Resultado da área				

Figura 2- modelo de informação para avaliação de desempenho da área de produção pecuária

Identificação dos Eventos da Área de Produção Animal

Decisões que satisfaçam as expectativas dos acionistas e donos dependem de uma delegação de autoridade de forma clara e objetiva, em conformidade com o modelo de gestão organizacional.

A autoridade delegada permite a atribuição de responsabilidades pelo resultado gerado em cada evento, desde que ambas, responsabilidade e autoridade, acompanhem a estrutura organizacional.

A estrutura da organização integra o subsistema formal da empresa e reflete o modo pelo qual as atividades se agrupam em departamentos, de acordo com os desejos da empresa quanto à amplitude administrativa, ao grau de descentralização, à existência de funções de assessoria e ao problema de autoridade e responsabilidade. Constitui-se, desta forma, a rede de relações entre indivíduos ou grupos de indivíduos necessária à junção de todas as tarefas especializadas, coordenando tais trabalhos para a consecução do objetivo final. A divulgação da estrutura adotada pela empresa se faz, normalmente, através de organogramas, de manuais de organização e de descrições de cargos.

Independente do tipo de estrutura organizacional adotado pela empresa, é possível identificar amplas divergências no que diz respeito à distribuição e concentração da autoridade, contemplando desde uma total descentralização para os níveis inferiores da estrutura hierárquica.

O grande mérito da definição de uma empresa organizacional para a empresa é a clara definição de cargos e funções como modo de identificar todas as atividades (e, portanto, custos e receitas) desenvolvidas na empresa, e seu respectivo responsável, evitando as chamadas "áreas cinzentas".

Os ciclos econômicos representam a primeira subdivisão a que é submetida a empresa, no sentido de identificar os resultados parciais gerados por um conjunto ordenado de áreas de responsabilidade. As empresas pecuárias, mesmo que essencialmente pecuaristas, tendem a exercer duas funções: a agrícola e a pecuária.

O ciclo físico-operacional completo da empresa pecuária que se dedica a cria-recria-engorda compreende a concepção do bezerro no útero da vaca, seu nascimento e seu crescimento até a venda – normalmente, quando o animal atinge o peso de dezesseis a dezessete arrobas, já no estado adulto. Para a atividade leiteira, o ciclo termina com o nascimento do bezerro e a comercialização do leite e, paralelamente, se tem o ciclo de formação do gado leiteiro a partir das bezerras e bezerros nascidos.

Dentro deste ciclo completo, identificam-se os seguintes ciclos menores e suas principais funções que, isoladas ou conjuntamente, compõem as áreas de responsabilidade:

a) ciclo de abastecimento e compras:

funções: compras, transporte, recebimento e estocagem de medicamentos, de alimentos, de equipamentos, de animais, de sementes e herbicidas para a formação e trato das pastagens e demais culturas;

b) ciclo de transformação/produção:

funções: alimentação e vacinação do gado, tratamento veterinário, formação e manutenção das pastagens, acompanhamento da renhez, ordenha das vacas, controle de processos de cobertura e de inseminação, etc.

c) ciclo de comercialização/vendas

funções: cotação de preço do gado no mercado, entrega da mercadoria, venda nas melhores condições de preço e manutenção de relações comerciais com frigoríficos e demais clientes.

d) ciclo financeiro

funções: captação de recursos no mercado financeiro, aplicação de recursos captados nas diversas atividades, pagamento dos compromissos da empresa e recebimento dos créditos da empresa;

e) atividades de suporte:

funções: desenvolvimento de pesquisa genética e de novas combinações alimentares para o gado, divulgação dos produtos da empresa em exposições e para o público consumidor, transporte de materiais adquiridos e produtos vendidos, contratação, treinamento e seleção do recurso humano, manutenção dos equipamentos e instalações, e, ainda, a integração dos planos empresariais e a coordenação do sistema de informação da empresa pela controladoria.

O ponto fundamental, para caracterização do momento em que o resultado se origina, é a identificação dos eventos econômicos que ocorrem nas atividades desenvolvidas pelas áreas. Com esta identificação, torna-se possível analisar como, quanto e por quem o resultado foi gerado, e então, avaliar o desempenho dos gestores e da empresa como um todo.

O conceito de área de responsabilidade além de permitir que custos e receitas sejam registrados e demonstrados de acordo com os níveis de responsabilidade da empresa, também conduz a uma análise adequada do desempenho das áreas e, por conseguinte, dos seus respectivos gestores.

O resultado de uma área deve considerar somente as variáveis sobre as quais o gestor possua efetivo controle. A identificação dos custos à entidade geradora dos produtos se sustenta na matriz apresentada na figura 3, considerando as observações que se seguem.

- A mão-de-obra direta só é identificada à unidade ou ao produto se for paga por unidade produzida (por produção).
- Considera-se que a depreciação (do gado reprodutor, dos equipamentos, das pastagens) é feita pelo método de “consumo” de benefícios futuros esperados, de acordo com a produção de bezerros, de alimentação para o gado, com a geração de horas de trabalho, de sêmen etc;

- Os custos assumem características diferentes, em função da entidade a que são associados. Assim, determinados recursos podem ser identificados ao lote de animais e se caracterizam como custos fixos quando assimilados à área (departamento);
- Na atividade de “cria” do modelo apresentado, todos os custos incorridos são para produção do bezerro e do leite. No modelo desenvolvido, o leite foi considerado produto para consumo interno. Mas, mesmo para empresas que comercializam o leite, o que importa à empresa é saber se o preço de mercado dos produtos originados pela produção conjunta, deduzidas as margens operacionais de todos os produtos, cobrem os custos conjuntos e os custos fixos da atividade.

A seguir, apresenta-se o ciclo econômico de transformação/produção da empresa pecuária e, dentro deste, as principais atividades e seus respectivos eventos econômicos.

recurso	entidade	unidade	lote	produto	Atividade	depto	empresa
ração p/ gado			x	x	X	x	x
medicamentos para o gado		X	x	x	X	x	x
Vaqueiro da atividade					X	x	x
veterinário da área						x	x
Mão-de-obra por produção		X	x	x	X	x	x
depreciação do gado		X	x	x	X	x	x
depreciação das pastagens		X	x	x	X	x	x
depreciação das pastagens					X	x	x
depreciação das instalações					X	x	x
honorário da diretoria							x
salário do gerente atividade					X	x	x
morte de animais		X	x	x	X	x	x

Ciclo de transformação/Produção
Área de Produção Animal

Missão: Atender a demanda da área de vendas, de acordo com o plano estabelecido para a empresa, nas condições mais econômicas possíveis, conforme sua capacidade instalada e os padrões de qualidade e de tecnologia exigidos para o produto.

Cria	Recria em confinamento	Recria em pasto	Engorda em confinamento	Engorda em pasto	Formação e manutenção de touros reprodutores
Morte de Matrizes	Compra a prazo de bezerros (as) no mercado	Transferência de bezerros(as) inaptos ao	Transferência de novilhos (as) magros (as) das	Transferência de novilho(as) magros (as)	Transferência de garrotes da atividade de

	externo	confinamento da atividade de Cria.	atividades de Recria.	inaptos ao confinamento das atividades de Receita.	Recria em pasto.
Morte de Novilhas em experimentação e de bezerras(as)	Compra a vista de bezerras (as) no mercado externo	Consumo de pastagens	Compra a vista de novilhos (as) magros (as) do mercado externo.	Compra a vista de novilhos (as) magros (as) do mercado externo.	Compra a vista de touros reprodutores no mercado externo
Compra a prazo de matrizes no mercado externo	Transferência de bezerras (as) da atividade de cria.	Transferência de rações e produtos veterinários da área de compras	Compra a prazo de novilhos (as) magros do mercado externo	Compra a prazo de novilhos (as) magros (as) do mercado externo.	Compra a prazo de touros reprodutores no mercado externo.
Compra a vista de Matrizes no mercado externo	Transferência de rações da área de produção agrícola	Transferência de ração da área de produtos agrícolas.	Transferência de rações da área de produção agrícola	Consumo de pastagens	Consumo de pastagens
Transferência de novilhas da atividade de recria	Transferência e produtos veterinários da área de compras	Consumo de rações e produtos veterinários.	Transferência de rações e produtos veterinários da área de compras.	Transferência de rações da área de produção agrícola	Transferência de rações da área de produção agrícola.
Consumo de Pastagens	Consumo de rações e produtos veterinários	Atualização do valor dos animais	Consumo de rações e produtos veterinários.	Transferência de rações e produtos veterinários da área de compras	Transferência de rações e produtos veterinários da área de compras.
Transferência de Sêmen da atividade de formação e manutenção de touros reprodutores.	Atualização do valor dos animais	Transferência de novilhos(as) magros (as) para a atividade de engorda em pasto.	Atualização do valor dos animais.	Consumo de rações e produtos veterinários	Consumo de rações e produtos veterinários
Enxerto de novilhas por inseminação artificial.	Transferência de novilhos (as) magros (as) para a atividade de engorda em confinamento	Transferência de novilhos (as) magros (as) para a atividade de engorda em confinamento.	Transferência de animais acabados para a área de vendas	Atualização do valor dos animais	Transferência de sêmen para a atividade de Cria ,
Enxerto de novilhas por monta natural.	Transferência de novilhos (as) descartados (as) para a área de vendas.	Transferência de novilhos(as) descartados (as) para a área de vendas.	Consumo de horas/pessoa	Transferência de animais acabados para a área de vendas	Recebimento da atividade de cria pelo uso do touro na monta natural
Descarte de novilhas em experimentação para engorda	Consumo de horas/pessoa.	Transferência de novilhas para a atividade de Cria para testes de reprodução.	Transferência de esterco para a área de produção agrícola	Consumo de horas/pessoa	Atualização do valor dos garrotes
Descarte de matrizes inaptas a reprodução	Transferência de esterco para a área de produção agrícola.	Transferência de garrotes para a área de atividade de formação de touros reprodutores	Venda de esterco no mercado externo	Transferência de Esterco para a área de produção agrícola	Atualização do valor dos touros reprodutores
Imobilização de	Venda de	Consumo de	Morte de	Venda de	Consumo de

matrizes	esterco no mercado externo	horas/pessoas	animais	esterco no mercado externo	horas/pessoa
Transferência de rações e produtos veterinários da área de compras	Morte de animais.	Transferência de esterco para a área de produção agrícola.			Transferência de esterco para a área de produção agrícola
Transferência de rações da área de produtos agrícolas		Venda de esterco no mercado externo		Morte de animais.	Venda de esterco para o mercado externo
Consumo de rações e produtos veterinários		Morte de animais.			Morte de garrotes
Ordenha das vacas					Morte de touros reprodutores
Nascimento de bezerros (as)					
Atualização do valor das matrizes formadas e adquiridas					
Atualização do valor das novilhas em experimentação					
Transferência de bezerros desmamados para a atividade de Recria					
Consumo de horas /pessoa					
Transferência de esterco para a área de produção agrícola					
Venda de esterco no mercado externo					

Concernente ao modelo de decisão específico de acordo com as premissas de identificação e mensuração do resultado correto, o modelo decisório e, por conseguinte, o resultado econômico da atividade de cria, pode ser caracterizado pela seguinte equação:

- Receita de Vendas de bezerros (as)
- Receita do descarte de novilhas e matrizes
- Receita de venda do leite
- Receita de venda de esterco
- Receita de estocagem de animais
- Receita operacional das compras
- (-) Custo de formação dos produtos
- Sêmen
- Ração e produtos veterinários
- Consumo de pastagens
- Horas/vaqueiro por ordenha
- (-) perdas por morte
- (=) Margem de contribuição operacional

- receita financeira de compras
- receita financeira sobre matrizes
- (-) custo financeiro da estocagem de animais
- (-) custo financeiro das compras
- (-) custo financeiro sobre provisão para manutenção
- (=) Margem de contribuição financeira
- (+) Margem de contribuição operacional
- (+) Margem de contribuição financeira
- (-) custos fixos identificados a atividade
- Salário do gerente da atividade
- Mão-de-obra específica da atividade
- Depreciação das instalações
- (=) margem de contribuição da atividade

Caracteriza-se, na figura 4, os principais eventos da atividade de cria da área de produção animal, justamente com os efeitos patrimoniais e a estrutura de resultados dos mesmos. Optou-se pela atividade de cria em função desta contemplar a maioria dos eventos da produção animal e sabendo-se que, nas atividades de recria e engorda, a maior parte dos eventos se repetem, mantendo praticamente a mesma estrutura e impactos patrimoniais.

Figura 4 – Eventos da Atividade de Cria da Área de Produção Animal (1/3)

Eventos	Compra a prazo de matrizes no mercado externo	Compra a vista de matrizes no mercado externo	Transferência de novilhas da atividade de recria	Consumo de pastagens	Transferência de Sêmen da atividade de formação e manutenção de touros reprodutores	Enxerto de novilhas por inseminação artificial	Enxerto de novilhas por monta natural.
Descrição dos eventos	Além de formar suas próprias matrizes, a atividade também as adquire de terceiros optando pelo pagamento a prazo por apresentar o melhor resultado	Além de formar suas próprias matrizes, a atividade também as adquire de terceiros, optando pelo pagamento à vista por apresentar melhor resultado	Aquisição da atividade de recria de novilhas para testes de aptidão reprodutiva do animal	Pagamento à área de produção agrícola pelas pastagens utilizadas no pastoreio das vacas prenhas, das vacas solteiras e dos bezerros.	Os produtos adquiridos pela área de compras são transferidos, a determinado custo, para a área requisitante.	Refere-se à própria introdução de sêmen no trato vaginal da novilha ou à fecundação natural pelo touro.	A partir da definição de uma atividade específica para a formação e manutenção de touros reprodutores, o uso destes deve ser remunerado.
Estrutura de resultado do evento	Receita de compra (-) Custo da compra Aquisição Prov. Para Manutenção (=) Margem de contribuição operacional (+) Margem de contribuição financeira receita	Receita da compra (-) custo da compra Aquisição Prov. Para Manutenção (=) Margem de contribuição da compra	Receita da transferência (-) custo da transferência (=) Margem da transferência	(-) custo de formação de bezerros e de leite	Receita da transferência (-) custo da transferência (=) Margem da transferência	(-) Custo de formação de bezerros e de leite	(-) custo de formação de bezerros e de leite.

	financeira (-) custo financeiro (=) Margem de contribuição da compra.						
Resultado patrimonial	D- Imobilizado – Matrizes C- Provisão para Manutenção C- Contas a pagar C- Juros diferidos sobre contas a pagar c- resultado do evento	D- Imobilizado- Matrizes C- Provisão para manutenção D- disponibilidades C- resultado do evento	D- estoque- novilhas em experimentação da atividade de cria. C- estoque – novilhas em formação da atividade de recria C- Resultado do evento.	D- Custo de formação de bezerras e de leite C- pagamento a área de produção agrícola C- resultado do evento.	D- estoque – Sêmen da atividade de cria. C- estoque – Sêmen da área de compras D- Resultado do evento	D- Custo de formação de bezerras e de leite C- Estoque – Sêmen da atividade de cria C- Resultado do Evento	D- Custo da formação de bezerras e de leite C- pagamento a atividade de formação e manutenção de touros reprodutores C- Resultado do evento

Figura 4 – Eventos da Atividade de Cria da Área de Produção Animal (cont.2/3)

Eventos	Descarte de novilhas em experimentação para engorda	Descarte de matrizes inaptas à reprodução	Imobilização de matrizes	Transferência de ração e produtos veterinários da área de compras	Transferência de rações da área de produção agrícola	Consumo de rações e produtos veterinários	Ordenha das vacas	Nascimento de bezerras (as)
Descrição dos Eventos	As novilhas consideradas inadequadas à reprodução são transferidas para	As matrizes – no final da vida útil ou quando seu valor líquido de realização fr menor que seu valor no mercado – são transferidas para a área de vendas, para comercialização	As novilhas consideradas aptas para compor o plantel de matrizes convertem-se em imobilizado da empresa de acordo com seu potencial de benefícios futuros líquidos esperados	A área de compras neste caso é responsável por colocar a disposição de todos os produtos veterinários e para alimentação do gado da atividade de cria	A área de produção agrícola é responsável pela produção, distribuição, silagem de rações, oriundas de plantios específicos para a alimentação do gado ou de restolhos e subprodutos da agricultura	Consumo de vacinas contra brucelose, carbúnculo sintomático e febre aftosa, de vermífugos, de carrapaticidas, de cal para desinfecção, de ração, de concentrados e demais produtos pelos animais	Horas/homen de vaqueiro contratado para ordenha das vacas, sendo o leite destinado a consumo interno	Os bezerras nascidos agregam valor ao patrimônio da empresa
Estrutura de resultado do evento	Receita da transferência (-) Custo da transferência (=) Margem de contribuição	Receita da transferência (-)Custo da transformação Imobilizado (-) Provisão para manutenção (=) Margem da transferencia		Receita da transferência (-) custo da transferencia (=) Margem da contribuição	Receita da transferencia (-) custo da transferência (=) margem de contribuição		Receita da transferência do leite (-) custo de formação de bezerras e de leite (=) margem de contribuição	Receita da produção de bezerras (-) custo de formação de bezerras e de leite
Resultado Patrimonial	d- - Estoque – Novilhas de recria	d- Provisão para manutenção	D- Imobilização – Vacas prenhas ou	d- Estoque – Ração/ Prod. Veterinários	D- Estoque – Ração/Prod. Veterinários	D- Custo de formação de bezerras e de	D- Custo de formação de bezerras de	D- Estoque – Bezerras da

	C- estoque – novilhas em espermentação da atividade de cria C- Resultado do evento	C- matrizes – imobilizado D- Estoque – Matrizes área de vendas C- Resultado do Evento	vacas solteiras C- Novilhas em experimentação (estoque) C- Provisão para manutenção de matrizes (imobilizado) C- Resultado do evento	C- Estoque – Ração/ prod. Veterinários da área de compras C- Resultado do evento	da atividade de cria C- Estoqu – área de produção agrícola C- Resultado do evento	leite C-,Estoque – Ração/ prod. Veterinários da atividade de cria C- Resultado do evento	leite C- Recebimento da área de pessoal C- Resultado do evento	atividade de cria C- custo de formação de bezeros e de leite C- Resultado do evento
--	---	---	---	---	---	--	--	---

Figura 4 – Eventos da Atividade de Cria da Área de Produção Animal (3/3)

Eventos	Atualização do valor das matrizes formadas e adquiridas (depreciação)	Atualização do valor das novilhas em experimentação	Transferência de bezeros (as) desmamados para a atividade de recria	Consumo de horas/pessoa	Transferência de esterco para a area de produção agrícola	Transferência de esterco para o mercado externo	Morte das matrizes	Morte de novilhas em experimentação e de bezeros (as)
Descrição dos eventos	A passagem do tempo e a realização de benefícios esperados, determinam a atualização do valor dos ativos fixos da empresa	Refere-se à atualização do valor a preço de mercado, das novilhas que não ficaram prenhas (novilhas solteiras), mas que continuam sendo testadas para reprodução	Os bezeros desmamados que se destinarão à engorda p/ abate são transferidos p/ a atividade de recria, podendo também serem transferidos a área de vendas para comercialização se o resultado de sua engorda não gerar um resultado maior que os custos envolvidos, caracterizando, neste caso, outro evento	Mão-de--obra utilizada no manejo dos animais, contratada especificamente para serviços na atividade de cria	O esterco produzido pelos animais representa matéria orgânica para adubação das culturas da área de produção agrícola	Quando não for vantajosos para a atividade de cria a venda de esterco internamente, ela pode transferir para a área de vendas para comercialização	Mortes das matrizes prenhas ou solteiras, resultando na variação no patrimônio da empresa	Resulta em perdas patrimoniais para a empresa, determinando as respectivas baixas em seu estoque.
Estrutura de resultado do evento	Receita atual das matrizes (-)custo atual das matrizes (=) margem operacional atualizada das matrizes (+) Receita financeira (-) Custo financeiro (=) Margem contribuição atualização das matrizes	Receita Operacional Estocagem (-) custo operacional estocagem (=) margem operacional estocagem (+) custo financeiro estocagem (=) margem contribuição estocagem	Receita da transferência (-) custo da transferencia (=) margem de contribuição	Custo de formação de bezeros e de leite	Receita da transferência (-) custo da transferência (=) margem de contribuição	Receita e transferencia (-) custo da transferência (=) margem de contribuição	(-) perda por morte de animais	(-) perda por morte de animais
Resultado patrimonial	D- matrizes – imobilizado C- provisão para manutenção de matrizes	D- Estoque - Novilhas em Experimentação C- Resultado do	D -estoque – bezeros da atividade de recria C- Estoque – Bezerros da	D- custo da formação de bezeros e de leite C- Salários a pagar	D- estoque – estrume da área de produção agrícola c- estoque –	D- estoque – estrume da área de vendas C- estoque – estrumes da atividade de	D- Provisão para manutenção de matrizes (imobilizado) C-	C- estoque – bezeros ou novilhas em experimentação D- Resultado do evento

	C- custo de formação de bezeros e de leite (depreciação) C- resultado do evento	Evento	atividade de cria C- Resultado do evento	C- Resultados do evento	estrupe da atividade de cria c- resultado do evento	cria C- Resultado do evento	Imobilizado – Matrizes prenhas ou solteiras D- Resultado do evento	
--	---	--------	---	-------------------------	--	--------------------------------	---	--

A idéia predominante no Sistema de Informação para Gesta Econômica é que se deve buscar a identificação, acumulação, mensuração e informação de todos os eventos que alteram a situação patrimonial da empresa. Assim, o primeiro passo adotado no estudo que resultou na figura 4 foi a “quebra” da estrutura operacional da empresa em seus ciclos componentes e, a partir daí, procedeu-se a identificação das possíveis áreas de responsabilidade e dos seus eventos. Para atingir o objetivo proposto neste trabalho, optou-se pela caracterização dos principais eventos de uma área de produção animal som,ente, esclarecendo-se que a empresa deve identificar todos os fatos que resultam em variações no seu patrimônio .

Uma correta avaliação de desempenho e de resultados da empresa esta na dependência da atribuição de autoridade e de responsabilidade sob a menor unidade em que o resultado é gerado. Com a identificação dos resultados operacional, financeiro, econômico e patrimonial das decisões dos gestores sobre cada um dos eventos relacionados nas colunas “Estrutura de Resultado do Evento” e “Resultado Patrimonial” da figura 4 cria-se a base para desencadear o processo de avaliação de resultados e de desempenho que deve ser acoplado ao processo de planejamento, execução e controle.

Conclusões

O sistema de gestão econômica operacionaliza-se por um processo que contempla as fases de planejamento estratégico, planejamento operacional, programação, execução e controle, nas quais todos os gestores devem se comprometer com os planos aprovados.

Uma preocupação básica do sistema é espelhar em termos econômico-financeiros, o que ocorre nas atividades operacionais da empresa. Neste sentido, buscou-se a identificação do resultado da empresa pecuária tomando como por exemplo a Área de Produção Animal, suas atividades e os respectivos eventos.

Para melhor caracterização dos elementos de um processo de avaliação de resultados, no momento seguinte, utilizou-se os eventos da atividade de cria, para apresentar um modelo de estruturação dos resultados e dos impactos patrimoniais destes eventos.

Os pressupostos do Sistema de Gestão Econômica quanto a promoção de avaliação de resultados dos produtos e de avaliação de desempenho dos gestores sob critérios justos, válidos e uniformes, contempla o aspecto de controlabilidade, segundo o qual são associados aos gestores somente as variáveis sob o seu efetivo controle. Por outro lado, a base conceitual do modelo contábil, a ser válida tanto para o planejado quanto para o realizado, torna uniforme os critérios, conferindo características motivacionais ao processo de avaliação.

Contudo, a validade do processo de avaliação de resultados e de desempenho, em conformidade com o Sistema de Gestão Econômica para o setor de bovinocultura, somente se verifica mediante um modelo de gestão que considere as seguintes características:

- 1) a empresa pecuária é caracterizada como um sistema aberto em constante inter-relação de seus subsistemas e destes com o ambiente externo;
- 2) a missão da empresa, claramente definida, determina a missão específica das áreas;
- 3) o modelo de gestão é definido formalmente;
- 4) as áreas funcionam como mini-empresas e são estruturadas de acordo com o modelo de gestão da empresa;
- 5) os gestores, considerados pessoas de confiança da empresa, vestem “duas camisas”: a da área e a da empresa;
- 6) o estilo de gestão é participativo;
- 7) a organização é descentralizada em áreas com autoridade e responsabilidade definidas e compatíveis entre si;

- 8) os gestores são especialistas de suas áreas, tornando-se necessário inculcá-los o conceito de resultado econômico gerado pelas suas decisões;
- 9) os gestores são avaliados pela eficácia na condução da empresa;
- 10) o processo de gestão contempla as fases de planejamento estratégico, planejamento operacional, programação, execução e controle.
- 11) A empresa está atenta aos aspectos de produtividade, eficiência, satisfação das pessoas, adaptabilidade do processo decisório e desenvolvimento dos seus recursos humanos e tecnológicos em busca da eficácia;
- 12) o estabelecimento de parâmetros, via padrão e orçamento, contempla o aspecto motivacional, impulsionando ações empreendedoras por parte dos gestores;
- 13) a eficácia empresarial é obtida através de um modelo de decisão conectado ao modelo de gestão, sendo o modelo decisório, por sua vez, suportado pelos sistemas de mensuração e de informação.

Pelo exposto, conclui-se pela pertinência na aplicação do modelo de avaliação de resultados e de desempenho do sistema de gestão econômica às empresas pecuárias, desde que se identifique claramente as áreas, atividades e eventos, e seus respectivos responsáveis, de acordo com a realidade operacional de cada empresa. O estabelecimento de planejamento que contemplem o resultado das decisões de cada gestor, possibilita uma gestão parametrizada por orçamentos, pressupondo-se que o plano aprovado se converterá no resultado ótimo para a empresa.

Resumo

Este artigo representou uma contribuição ao desenvolvimento de um modelo de avaliação de resultados e de desempenho para gestão econômica da empresa pecuária.

A base conceitual adotada sustenta-se no Sistema de Informação para Gestão Econômica (GECON), principalmente na premissa de que o resultado econômico é o melhor indicador da eficácia empresarial.

O desenvolvimento do artigo iniciou-se com a caracterização da produção pecuária, contextualizando sua importância econômica nacional e internacional.

Num segundo momento, pela visão sistêmica da empresa pecuária, identificou-se seus elementos, enfatizando principalmente o aspecto da gestão do sistema pecuário.

A seguir, delineou-se o modelo de informação para avaliação de resultados e de desempenho da empresa pecuária.

Finalizou-se o estudo, com a identificação dos principais eventos de uma área de produção animal, caracterizando-se as estruturas de tais eventos, partindo-se da suposição de que o processo de avaliação de desempenho fundamenta-se na representação, em termos econômico-financeiros, do que ocorre em termos operacionais.

Referência Bibliográfica

Bognar, Sônia Regina. **Contribuição ao processo de determinação de preço sob os aspectos de gestão econômica.** São Paulo, 1993. Dissertação (Mestrado) – FEA/USP

Catelli, Armando & Guerreiro, Reinaldo. **Gecon – Gestão Econômica: administração por resultados econômicos para otimização da eficácia empresarial.** Anais do XVII do Congresso Argentino de Professores Universitários de custos e das I Jornadas Iberoamericanas de Costos y Contabilidad de Gestion, Argentina, ot. 1994^a.

Churchman C. West. **Introdução à teoria dos sistemas 2 ed.**, Rio de Janeiro: Vozes, 1972.

Gibson, James L; et.al.. **Organizações: Comportamento, estrutura, processos.** São Paulo: Atlas, 1981.

Guerreiro, Reinaldo. **Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição a teoria da comunicação da contabilidade.** São Paulo, 1989. Tese (Doutorado) – FEA/USP

Iudícibus, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade.** 3 ed., São Paulo: Atlas, 1993.

Jardim, Valtr Ramos. **Curso de Bovinocultura.** 4 ed., Campinas: Instituto Campineiro de Ensino Agrícola, 1973.

Lemes, Sirlei. **Aspectos da gestão econômica na atividade de bovinocultura.** São Paulo, 1996. dissertação (Mestrado) – FEA/USP.

Lucena, Maria Diva de Salete. **Avaliação de desempenho.** São Paulo: Atlas, 1994.

Marion, José Carlos. **Contabilidade da pecuária: manejo, custo do gado, teoria contábil na pecuária, custo e coleta de dados, contabilidade, imposto de renda na agropecuária, pessoa física e jurídica.** 4 ed., São Paulo: Atlas, 1990.

Pereira, Carlos Alberto. **Estudo de um modelo conceitual de avaliação de desempenho para gestão econômica.** São Paulo, 1993. Dissertação (Mestrado) – Fea/Usp.

Sociedade Brasileira de Zootecnia. **Bovinocultura de Corte.** Piracicaba: FEALQ, 1990.

Souza, Ricardo de Souza; et al. **A administração da fazenda.** São Paulo, Globo, 1990.