

The use of performance evaluation models from the perspective of the GECON and the Balanced Scorecard: case study in an agroindustrial cooperative

Reception of originals: 01/28/2021
Release for publication: 04/04/2022

Bruna Back

Graduada em Ciências Contábeis pela UNIOESTE
Instituição: Universidade Estadual do Oeste do Paraná - UNIOESTE
Av. Tarquínio Joslin dos Santos, 1300. Foz do Iguaçu, Pr. CEP 85870-650
E-mail: bruna-back@hotmail.com

Thaís Luiza Parizotto dos Santos

Graduada em Ciências Contábeis pela UNIOESTE
Instituição: Universidade Estadual do Oeste do Paraná - UNIOESTE
Av. Tarquínio Joslin dos Santos, 1300. Foz do Iguaçu, Pr. CEP 85870-650
E-mail: thaisluizaparizotto@hotmail.com

Vinicius Abilio Martins

Doutor em Ciências Contábeis pela UFSC
Instituição: Universidade Estadual do Oeste do Paraná - UNIOESTE
Av. Tarquínio Joslin dos Santos, 1300. Foz do Iguaçu, Pr. CEP 85870-650
E-mail: vinicius.martins@unioeste.br

Abstract

This study aims to verify if the performance evaluation procedures used by an agroindustrial cooperative in western Paraná are similar to those present in the Economic Management literature (GECON) or the Balanced Scorecard (BSC) and if they complement each other. To meet the objective, questionnaires were applied to the entity's managers in order to seek evidence of the use of the proposed models. An informal conversation was held in sequence in order to understand the familiarity with the procedures studied. The results demonstrate that the institution's managers use concepts from the two performance evaluation models. However, they are not used in a standardized way by all managers, that is, they are used in some sectors and not in others. Still, it was found that these tools complement each other in the performance evaluation process in the analyzed cooperative, but that this use is instinctive, as soon as they showed ignorance of the institutionalized use of the models.

Keywords: Performance Evaluation. Balanced Scorecard. Agroindustrial Cooperative. GECON. Performance indicators.

1. Introdução

O processo de avaliar o desempenho das organizações tem sido muito utilizado dentro das empresas, frente ao mercado competitivo, se tornou de suma importância (MARTINS; ENSSLIN, 2020; MARTINS; ENSSLIN; DUTRA, 2018). Além disto as empresas

passaram a elaborar estratégias que possibilitam verificar o desempenho da mesma, e evidenciar para todos os diversos setores da organização a importância desta avaliação (MATOS, et al, 2020).

A medição ou mensuração do desempenho é um dos pilares fundamentais da gestão organizacional moderna (Franco-Santos & Bourne, 2005). Relacionado à medição está o gerenciamento de desempenho, que juntos formam parte de um sistema de avaliação de desempenho organizacional (SADO). A medição de desempenho organizacional inclui o processo de definir metas, estabelecer escalas ordenadas e básicas, coletar, resumir, analisar e interpretar dados de desempenho.

A gestão de desempenho, por outro lado, envolve avaliar as diferenças entre os resultados reais e os desejados, identificar e sinalizar as principais diferenças (garantir as intervenções de gestão), refletir sobre por que as deficiências ocorreram e criar, implementar e monitorar ações corretivas (projetadas para reduzir as lacunas identificadas) ou melhorias (projetadas para aproveitar o desempenho atual) (MELNYK et al, 2014; MARTINS e ENSSLIN, 2020).

O estado atual do conhecimento em medição de desempenho inclui a compreensão teórica e prática dos processos de gestão necessários para projetar e implementar sistemas de medição de desempenho e conhecimento teórico e prático dos principais fatores que causam esses processos para ter sucesso ou falhar (FRANCO-SANTOS E BOURNE, 2005).

A Avaliação de Desempenho, por meio de seus sistemas e modelos, apresenta-se como ferramenta de apoio à gestão, pela construção (design), uso e revisão de métricas de desempenho para desenvolver o conhecimento e apresentar as informações necessárias (NEELY, GREGORY E PLATTS, 1995)

Nesse sentido, uma série de modelos para a medição de desempenho surgiu, podendo serem citados os modelos de Medição Estratégica e Técnica Relatório (SMART); Matriz de Medição de Desempenho; Resultados e Determinantes Framework; Sistema Cambridge de Medição de Desempenho (CPMS); Processo de Design; Sistema Integrado de Medição de Desempenho (IPMS); Modelo de Referência; Performance Prism (PP); Modelo de Excelência Empresarial; Balanced Scorecard (BSC); GECON, dentre outros. No Brasil, os modelos mais disseminados foram o Sistema de informação de Gestão Econômica (GEGON) e o *Balanced Scorecard* (BSC).

No ano de 1992, o BSC foi desenvolvido por Kaplan e Norton, com o objetivo principal criar uma interação entre os indicadores financeiros e não financeiros para o desempenho organizacional. Com o passar do tempo, passou a ser utilizado para avaliação do

desempenho com uma série de indicadores e medidas que apresentassem a estratégia da organização em todos os degraus da organização. As quatro medidas apresentadas pelo BSC são: financeira, dos clientes, dos processos internos, e aprendizado e crescimento (FREZATTI et al., 2010). Este modelo apresentou elevada difusão no Brasil por ser considerado inovador ao agregar indicadores não financeiros, bem como a preocupação das relações causa-consequência entre objetivos estratégicos.

Já o Sistema de informação de Gestão Econômica – GECON é considerado uma forma de gerenciamento econômico, com foco na efetividade organizacional, tem como principal objetivo a potencialização dos resultados por intermédio do avanço na produção e competência operacional (LIMA et al., 2011). Foi desenvolvido no Brasil por Armando Catelli, professor da Universidade de São Paulo, sendo este um dos motivos pela sua difusão em solo brasileiro.

Dentre as organizações que também possuem necessidades de avaliar seu desempenho, e que possuem relevante parcela das atividades no Brasil, tem-se as cooperativas agrícolas. Ao observar os números do cooperativismo agropecuário, verifica-se que essas organizações assumem um papel importante na coordenação dos sistemas agroalimentares, no qual representam 22,95% do total de cooperativas brasileiras e 50% da produção agrícola nacional (AGROLINK, 2017). Além disso, segundo o IBGE (2017), 11,4% de todos os estabelecimentos agropecuários do Brasil estão associados a cooperativas, o que representa 20% da área total cultivada do país.

Assim, verifica-se que as cooperativas apresentam necessidade de gestão, e que a avaliação do desempenho se torna essencial para o crescimento contínuo desse tipo de entidade, podendo contribuir para o aprimoramento da estratégia definida e, conseqüentemente, garantir vantagens competitivas (MARTINS et al, 2013). Desta forma, pode-se inferir que as cooperativas possam adotar práticas de avaliação de desempenho que se assemelham ao BSC ou ao GECON (MARTINS et al, 2013).

Diante do exposto, pode-se delinear o problema deste estudo em: os métodos de avaliação de desempenho, utilizados por uma Cooperativa Agroindustrial se assemelham aos do BSC ou do GECON?

Este estudo tem como objetivo verificar se os procedimentos de avaliação de desempenho utilizados por uma cooperativa agroindustrial do oeste do Paraná se assemelham aos presentes na literatura da Gestão Econômica (GECON) ou do *Balanced Scorecard* (BSC) e se os mesmos se complementam. Especificamente pretende-se analisar se os fundamentos

do GECON e BSC podem se complementar, e se os fundamentos usados na avaliação de desempenho são de forma proposital, ou implantados por intuito pelos gestores.

Objetiva-se que os resultados do estudo demonstrem a utilização de conceitos e ideais ligados a literatura do BSC e do GECON, para fundamentar a importância destes modelos, e para que este estudo contribua com a literatura e os estudos sobre o tema, bem como sua aplicação neste ramo de atividade que tem grande impacto nas riquezas do Brasil.

A apresentação do estudo está organizada em 5 seções incluindo esta introdução, a segunda seção consta o referencial teórico, onde aborda o tema avaliação de desempenho, modelo BSC, modelo GECON, cooperativismo e estudos relacionados as pesquisas anteriores. A terceira e quarta seções tratam sobre a metodologia utilizada e o desenvolvimento da pesquisa, respectivamente. Na quinta e última seção constam as conclusões, seguida das referências utilizadas.

2. Referencial Teórico

2.1. Avaliação de desempenho

Nas últimas duas décadas, um esforço significativo tem sido direcionado para o desenvolvimento de processos para a concepção e implementação da avaliação de desempenho, na forma de sistemas de medição e gestão, na sua adequação às organizações (FRANCO-SANTOS; BOURNE, 2005). No entanto, só recentemente tem-se uma literatura mais crítica desenvolvida, destacando os problemas com a aplicação de medidas de desempenho (MARTINS E ENSSLIN, 2020).

Quando analisado na visão contemporânea, a medição de desempenho compreende o uso de medidas financeiras e não financeiros ligadas à estratégia de negócios da organização (OTLEY, 2001; NEELY; GREGORY; PLATTS, 1995; MARTINS et al, 2018),

Empresas que atuam na era da informação, e desejam manter-se firmes no mercado precisam saber como motivar seus funcionários, ter controle sobre as atividades, reconhecer as dificuldades para gestão das mesmas, feedback para planejamento, execução e controle, analisar se a missão da empresa será alcançada, todos estes aspectos podem ser desenvolvidos através da avaliação de desempenho (MACHADO, et al., 2003).

Segundo Kaplan e Norton (1997) “Se quiserem sobreviver e prosperar na era da informação, as empresas devem utilizar sistemas de gestão e medição de desempenho derivados de suas estratégias e capacidades”.

Conforme Franco et *al.*, (2012) *apud* Beuren et *al.*, (2018), na literatura e nas empresas, pode-se destacar a avaliação de desempenho, dentre diversas outras atividades gerenciais, como uma facilitadora para implantar a estratégia, e promover melhoria no funcionamento da organização.

Dentro da organização a avaliação de desempenho é de suma importância, saber investigar a situação em que a empresa se encontra, antecipar-se quanto ao futuro, é considerado vantajoso frente a concorrência, reduz o nível de dúvidas e riscos. Empresas que realizam avaliação de desempenho alcançam de forma ágil as mudanças, enfrentando de imediato o mercado (MACHADO et *al.*, 2013).

A avaliação de desempenho é considerada uma ferramenta de gestão, ao ser aplicada pode construir, fixar e expandir o conhecimento de maneira que possibilite controlar e melhorar o estado em que o gestor desenvolve sua gestão (ENSSLIN et *al.*, 2017).

Durante um longo período as organizações eram avaliadas por meio de indicadores financeiros e econômicos, utilizar dos mesmos, apresenta uma informação limitada e com baixa perspectiva de como a organização será futuramente, visto que seu papel é apresentar resultados advindos do passado. Estas dificuldades possibilitaram o surgimento de modelos de avaliação, que vão desde indicadores financeiros, até não financeiros, proporcionando assim, um conjunto de elementos que mensurem e apoiem as estratégias da organização (MARTINS, 2013)

Conforme apontado por Martins, Ensslin e Dutra (2018), a Avaliação de Desempenho pode ser segmentada em 05 fases. O Balanced Scorecard é apresentado a partir da segunda fase do desenvolvimento da área de Avaliação de Desempenho.

A segunda fase desenvolvimento da área de Avaliação de Desempenho, no início da década de 1990, direciona o ‘olhar’ da área de AD para sistemas de medição que considerem as variáveis (financeiras e não financeiras) decorrentes da estratégia organizacional (MARTINS et al, 2018). Assim, sistemas de medição de desempenho, como o Balanced Scorecard, foram propostos por incorporarem variáveis/indicadores pertencentes a mais de uma dimensão que representassem a estratégia global da organização ((MARTINS et al, 2018).

A terceira fase, ao longo da década de 1990, envolveu a busca de maneiras que esses Balanced Scorecard poderiam ser usados, uma vez que variáveis de natureza distintas deveriam ser consideradas, conjuntamente, na etapa da mensuração do desempenho (MARTINS et al, 2018). Ou seja, os sistemas de medição de desempenho devem incorporar e

mensurar as diversas variáveis, representativas das várias dimensões que evidenciam a(s) estratégia(s) organizacional/organizacionais (MARTINS et al, 2018).

A quarta fase, no início da década de 2000, reconhece o fato de que os aspectos externos à organização devem também ser considerados no sistema (MARTINS et al, 2018). Assim, os modelos/sistemas devem considerar necessidades e interesses das partes interessadas (clientes, fornecedores, empregados, acionistas, dentre outros) bem como as da organização (legitimidade organizacional) (MARTINS et al, 2018).

A partir de 2010, a área tem sido instigada a pensar em como lidar com os desafios decorrentes do contexto emergente e incorporá-los ou modificar a concepção dos Sistemas de ADO, quais sejam, a gestão de desempenho interorganizacional, a avaliação do desempenho de empresas colaborativas e redes de organizações (MARTINS et al, 2018).

2.2. *Balanced Scorecard*

O Balanced Scorecard (BSC) foi criado em 1990 por Robert Kaplan, professor da Universidade de Harvard, e David Norton, consultor. Kaplan e Norton realizaram uma pesquisa com doze em-presas que exploravam novos métodos de medição de desempenho (MARTINS, 2015).

Surgiu como um instrumento gerencial que proporciona a comunicação entre diversos ambientes internos, possibilitando a relação com o ambiente estratégico, para que assim seja alcançado e estabelecido os objetivos da empresa, estratégias, missão e valores (COOPER e EZZAMEL, 2013).

Por meio da avaliação de desempenho, o *Balanced Scorecard* é visto como um instrumento gerencial para todas as entidades de negócios, frente a quatro perspectivas, é considerado uma importante ferramenta de gestão, para entidades que buscam se antever de sua concorrência, e proporcionando qualidade nos serviços prestados a sua clientela, buscando melhoria continua nos processos internos da entidade (SANTOS et al., 2011).

Os objetivos do *Balanced Scorecard* decorrem da estratégia e visão da empresa, e formam sua estrutura por meio de quatro perspectivas, a financeira, do cliente, dos processos internos e de aprendizado e crescimento. Empresas que utilizam o Scorecard na gestão estratégica tendem a viabilizar seus procedimentos gerenciais por meio do esclarecimento e tradução da visão e estratégia, da comunicação e associação dos objetivos e medidas estratégicas. (KAPLAN E NORTON, 1997).

Reconhecendo fraquezas e imprecisões de gestão, o BSC fornece uma clara prescrição quanto ao que as empresas devem medir para "balancear" a perspectiva financeira (MARTINS, 2015). Ele fornece um feedback em torno de ambos os processos internos do negócio e os resultados externos, a fim de melhorar continuamente o desempenho estratégico e resultados (MARTINS, 2015). Quando totalmente implantado, o Balanced Scorecard transforma o planejamento estratégico de um exercício acadêmico no centro nervoso de uma empresa (MARTINS, 2015).

Metas, resultados e vetores de desempenho de curto e longo prazo são definidos em termos de medidas de desempenho a partir de quatro perspectivas do BSC, a saber: Financeira, Clientes, Processos Internos e Aprendizado e Crescimento. No entanto, dado o caráter sistêmico do BSC, essas medidas devem refletir claramente o nível de integração da estratégia empresarial de forma equilibrada para que o foco não seja apenas um ponto de vista (KAPLAN; NORTON, 1997).

Considerando que na maioria das organizações, os itens financeiros, e mais especificamente o lucro, representam a maior aspiração e objetivo primordial, na grande maioria das empresas, a perspectiva financeira está no topo da representação do BSC (MARTINS, 2015). O BSC apresenta uma estratégia organizacional baseada em metas financeiras de longo e médio prazo, com uma lista de ações relacionadas a processos financeiros, clientes, processos internos e, finalmente, aprendizado e crescimento (MARTINS, 2015). Na perspectiva financeira, as medidas de desempenho financeiro mostram como a estratégia, implementação e execução da empresa estão auxiliando na melhoria do resultado (LIMA et al., 2004).

Todas as perspectivas estão ligadas a perspectiva financeira, decisões tomadas em qualquer perspectiva não financeira, impactará no resultado financeiro da empresa (FERREIRA E LIMA, 2010).

Do ponto de vista do cliente, as organizações identificam os segmentos de clientes e os mercados nos quais competirão (MARTINS, 2015). Os clientes representam a fonte de receita para a organização. Essa visão permite que as organizações alinhem suas medidas de resultados relacionadas ao cliente (satisfação, fidelidade, retenção, aquisição e lucratividade) com segmentos de clientes e mercados específicos (MARTINS, 2015). O *Balanced Scorecard*, sob a perspectiva do cliente, possibilita que segmentos de clientes e mercados sejam identificados, medidas de desempenho sejam estabelecidas em segmentos alvo, e as unidades de negócio passem a ser competitivas. Dentre as medidas de desempenho que podem ser consideradas fundamentais pode-se considerar a satisfação do cliente, lucratividade

do cliente, retenção de cliente, aquisição de novos clientes e a participação em contas (cliente) nos segmentos alvo (KAPLAN E NORTON, 1997).

A Perspectiva dos processos internos evidencia o quão importante são os processos de operações, inovação e serviço pós-venda, como meio de acrescentar valor a serviços/produtos sob a ótica do cliente (MACHADO, 2003). Os processos-chave de uma empresa são considerados para melhoria. Os processos internos são medidos pela qualidade, produção, produtividade e tempo de ciclo (MARTINS, 2015). Eles se referem a processos internos de negócios. Ao medir a partir dessa perspectiva, os gerentes podem entender melhor como seus negócios, produtos e serviços estão se saindo de acordo com os requisitos do cliente (missão). Quanto mais você souber sobre o processo, melhor será o ajuste da missão à estratégia (MARTINS, 2015).

Do ponto de vista de aprendizado e crescimento, o BSC enfatiza a importância de investir no aprendizado com o olhar voltado para o futuro (MARTINS, 2015). Treinar pessoas, sistemas e procedimentos para atingir os objetivos organizacionais na perspectiva de uma estratégia de excelência de desempenho da qualidade. Dada a rápida mudança tecnológica, é necessário que os trabalhadores do conhecimento continuem aprendendo. O Balanced Scorecard não é apenas um sistema de medição, mas um sistema de gestão (MARTINS, 2015). O sistema permite que as organizações meçam e definam sua visão e estratégia para traduzi-la em ação. É um modelo de avaliação de desempenho empresarial e sua aplicação nas empresas levou ao seu desenvolvimento como método de gestão estratégica (MARTINS, 2015).

A perspectiva do aprendizado e crescimento reconhece a infraestrutura que a entidade precisa levantar para produzir crescimento e aperfeiçoamento a longo prazo. Deriva de três fontes, as pessoas, sistemas e procedimentos organizacionais (KAPLAN E NORTON, 1997).

Os scorecards das empresas podem ser localizados em diferentes medidas de desempenho. O Quadro 01 apresenta as quatro perspectivas do BSC, e traz exemplos de indicadores de desempenho.

Quadro 01: Exemplo de Indicadores de Desempenho BSC.

Perspectiva: Cliente	
Indicadores de Desempenho	Resultado Esperado
Satisfação do cliente medida pelos resultados de pesquisa de satisfação	Positivo
Participação no mercado	Positivo
Percentual de clientes mantidos em relação ao período anterior	Positivo
Número de clientes novos	Positivo
Número de reclamações de clientes	Negativo

Perspectiva: Processos Internos	
Indicadores de Desempenho	Resultado Esperado
Porcentagem de vendas com novos produtos/serviços	Positivo
Economia no custo dos produtos ou serviços prestados (levando em consideração a qualidade)	Positivo
Porcentagens de reclamações de clientes resolvidas no primeiro contato	Positivo
Telefonemas de clientes atendidos em um tempo padrão	Negativo
Tempo consumido no atendimento da reclamação de um cliente	Negativo
Tempo transcorrido até o lançamento de novos produtos no mercado	Negativo
Perspectiva: Aprendizado e crescimento	
Indicadores de Desempenho	Resultado Esperado
Sugestões por funcionário	Positivo
Número de horas de treinamento interno por funcionários	Positivo
Rotatividade dos Funcionários	Negativo
Perspectiva: Financeira	
Indicadores de Desempenho	Resultado Esperado
Lucratividade	Positivo
Retorno sobre o patrimônio líquido	Positivo
Retorno sobre os ativos	Positivo

Fonte: Adaptado de Garrison, Norren e Brewer (2007) e de Martins, Cruz e Tracz (2010).

As organizações em seu planejamento podem possuir informações que estejam relacionados as perspectivas do BSC, comumente como instinto, as quais podem possuir indicadores que abrangem o mesmo objetivo do BSC (MACHADO, 2003).

2.3. Modelo GECON

O modelo GECON – Gestão Econômica teve seu início com o estudo do professor Armando Catelli, que no fim dos anos 70 começou sua estruturação com base em reflexões sobre o que era preciso na gestão empresarial. Catelli observou que a contabilidade fundamentada nos seus princípios contábeis tinha baixa relevância para a tomada de decisão empresarial (GUERREIRO, 2018).

Conforme Farias (1998), o GECON se originou com a percepção de que o modelo contábil vinha se distanciando da realidade econômica das organizações, especialmente, no que diz respeito a sua capacidade de contribuir com a eficiência e eficácia econômica das empresas, inspirando o gestor a maximizar as suas decisões.

O Modelo de Gestão Econômica - GECON, conforme CATELLI & GUERREIRO (1994), tem ênfase na gestão por resultados econômicos, buscando de forma simples à eficácia empresarial que ocorre do processo de melhoria de produtividade e da qualidade na execução das atividades operacionais da empresa. “A estrutura do modelo tem como ponto de

partida o entendimento da missão, crenças e valores, características dos gestores, estrutura organizacional e operacional da empresa”.

O Modelo GECON identifica, no resultado econômico, o melhor indicador da eficácia da empresa, e, neste aspecto, procura estabelecer conceitualmente uma correta mensuração do resultado, bem como do patrimônio da empresa, entendendo que, sempre o Patrimônio Líquido deve representar o valor efetivo da empresa (CAVENAGHI, 1996).

O enfoque não é somente nas quantidades fabricadas, mas também o resultado econômico é muito importante, e deve estar previsto por meio dos modelos de: Decisão, mensuração e informação (CAVENAGHI, 1996). Conforme Guerreiro (1982) "assumem o caráter de eventos econômicos, uma vez que se caracterizam como processos de transformação de recursos em produtos e serviços", ou seja mostra os eventos econômicos como algo para auxiliar na tomada de decisão, ainda segundo Guerreiro (1982) "os responsáveis pelo processo de tomada de decisões econômicas na sua esfera de atuação, ou seja, são os responsáveis pela gestão econômica".

O resultado econômico da organização é formado pelos resultados econômicos das áreas que a compõem, as quais são formadas por resultados proporcionados pelas atividades que gerenciam. As atividades em seu processo de gerar transformação consomem os recursos e geram produtos ou serviços, gerando um resultado econômico da atividade. O recurso uma vez que consumidos, tem um custo (valor econômico) e os produtos e serviços gerados, por atenderem as necessidades, possuem receitas (valor econômico) (CATELLI *et al.*, 1999).

O GECON possui cinco pressupostos básicos, que é utilizado para estruturar o sistema de maneira a mensurar o resultado econômico e avaliar o desempenho da entidade (GUERREIRO *et al.*, 1992).

- (a) medida de eficácia da empresa é importante para que os gestores avaliem a continuidade da empresa, tendo o lucro como a melhor medida, então o GECON se propõe a mensurar o resultado da melhor forma para atender a essa necessidade;
- (b) o processo de geração de lucro é uma informação sobremaneira importante, pois é preciso conhecer onde o lucro é formado e não

apenas onde os custos são formados, subsidiando decisões de qual setor terceirizar;

(c) a responsabilidade pela geração de lucro é do gestor, esse princípio do GECON dá informações sobre o desempenho de cada um desses gestores, com base em sua área de responsabilidade;

(d) como o papel dos gestores é responsabilizar-se pela eficácia organizacional, o GECON permite que os mesmos possam ter informações específicas sobre o seu setor, com base em todos os princípios citados anteriormente, implicando em um processo decisório mais eficaz; e,

(e) a informação para a gestão deve ser racional e aplicável ao contexto organizacional; por este motivo, ela não deverá ser limitada gerencialmente pela legislação vigente ou princípios contábeis. (MARTINS *et al.*, 2013).

O processo de gestão e tomada de decisões no GECON também chamado processo administrativo, gerencial ou processo de planejamento e controle, é um processo de ações advindas dos gestores, em relação a eventos econômicos, que deve otimizar os recursos, cumprir sua função e buscar a eficácia da empresa como um todo, com base em um sistema de informação (CAVENAGHI, 1996).

Resumidamente este modelo busca oferecer informações suficientes para a tomada de decisão dos gestores, para que estes tenham uma administração eficiente e eficaz, sendo que estas informações devem representar a realidade dos eventos que acontecem sob sua gestão (PADOVEZE, 2003).

O GECON se aplica a qualquer tipo de instituição, já que é flexível para adaptação, logo por sua proposta ser retratar a realidade da entidade. Neste processo a informação adquirida através dos sistemas de informação se torna essencial, e devem refletir as peculiaridades inerentes, não apenas da organização mas também dos gestores, de forma a perceber a postura dos mesmos, considerando comportamentos organizacionais existentes (CHACON, 2011).

2.4. Cooperativismo/Cooperativas

Pode-se definir cooperativa como uma organização ambígua, preocupa-se com a construção da cidadania empresarial e está firmada em valores de ajuda mútua e responsabilidade, transparência, equidade, solidariedade, ética, honestidade, igualdade, responsabilidade social, preocupação com a comunidade em que está inserida, preocupação com seu semelhante, cooperação, auto sustentação, desenvolvimento, entre outros (SOARES, 2006).

A base do cooperativismo é o conjunto de pessoas unidas a fim de conseguir um objetivo comum, desenvolvendo alternativas vantajosas a seus associados. Ou seja, busca maneiras de estabelecer-se no cenário econômico, social e político de forma segura, buscando o atingimento das expectativas. Uma característica presente das cooperativas é a execução de tarefas coletivamente, isto aliado a um bom gerenciamento faz com que as pessoas tendam a ter sucesso em suas atividades (CARVALHO, 2017).

Conforme Pereira (2010) o cooperativismo busca resolver problemas que, individualmente, possuem maior dificuldade de resolução, dentro disto, os métodos estratégicos visam estabelecer vantagens competitivas.

Conforme o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (2018), as vantagens no ramo agrícola quanto a participação em cooperativas ocorrem tanto no momento da compra dos insumos e na venda da produção o agricultor tem mais força, e consegue melhores preços, sem contar com a redução do custo de armazenagem e transporte. Mesmo com as dificuldades e os desafios o cooperativismo vem se desenvolvendo no Brasil. O cooperativismo se apresenta conforme o Ministério da Agricultura “como uma opção de correlação entre as definições dos capitais humano, social e empresarial, fatores fundamentais para a promoção do desenvolvimento sustentável regional e local, para poder competir em um mercado global”.

2.5. Estudos relacionados ao BSC e GECON

Machado et al.; (2003), realizou um estudo bibliográfico buscando pautar as principais divergências e convergências dos modelos *Balanced Scorecard* e Gecon. Concluiu que a principal semelhança está relacionada a base estrutural. Dentre as divergências citou a principal que são os diferentes focos. O BSC está centrado em quatro perspectivas básicas, a financeiro, do cliente, processos internos e aprendizado e crescimento. Já o GECON, possui [Custos e @gronegocio on line](http://www.custoseagronegocioonline.com.br) - v. 18, n. 1, Jan/Mar - 2022. www.custoseagronegocioonline.com.br

foco voltado nos desempenhos das áreas de responsabilidade e resultado econômico.

Martins et al.; (2013), buscou analisar se os procedimentos de avaliação de desempenho utilizados pela Central Nordeste do Sistema de Cooperativas de Crédito do Brasil se assemelham mais aos da Gestão Econômica ou do *Balanced Scorecard*. Concluiu que é utilizado ambos os modelos, porém os questionados demonstram desconhecer a utilização institucionalizada dos modelos na Cooperativa.

3. Metodologia

3.1. Delineamento da pesquisa

Esta pesquisa buscou verificar se os procedimentos de avaliação de desempenho utilizados por uma cooperativa agroindustrial do oeste do Paraná se assemelham aos presentes na literatura da Gestão Econômica (GECON) ou do *Balanced Scorecard* (BSC) e se os mesmos se complementam.

A presente pesquisa se caracteriza quanto aos objetivos como exploratória e descritiva visto que busca maior familiaridade com o tema com a finalidade de torna-lo o mais explícito possível (GIL, 2017).

Quanto aos procedimentos, esta pesquisa se enquadra como quantitativa, pois consiste na quantificação para coletar e posteriormente tratar os dados obtidos, é de suma importância utilizar técnicas estatísticas, como porcentagens, médias e desvio padrão.

3.2. Procedimentos para Coleta e Análise dos dados

A pesquisa foi realizada em uma cooperativa agroindustrial que possui sua sede no oeste do Paraná, possui diversas áreas de atuação, com faturamento de R\$ 5,06 bilhões. O questionário foi aplicado a todos os gestores que atuam na sede administrativa, totalizando 21 pessoas. O questionário foi realizado de forma oral. Isso permitiu questionamentos abertos complementares às respostas.

O instrumento de intervenção utilizado nesta pesquisa foi proposto por Martins, Girão, Silva e Filho e Araújo (2013) e conta com 19 questões. No instrumento proposto pelos autores, na primeira parte busca-se entender as características do respondente. Na segunda parte, busca-se identificar se as características do modelo *Balanced Scorecard* estão presentes na organização. Na terceira parte, busca-se identificar se as características do modelo GECON

estão presentes na organização. O instrumento de intervenção utilizado é apresentado no quadro a seguir:

Quadro 02: Questões da Pesquisa

- 1- Você exerce uma função de gestão dentro da sua organização?
 SIM NÃO
- 2- Há quanto tempo você exerce uma função de gestão dentro da Cooperativa:
 HÁ MENOS DE 1 ANO DE 1 À 3 ANOS DE 4 Á 10 ANOS
 MAIS DE 10 ANOS
- 3 BSC 1 - Você conhece a visão, missão ou estratégia organizacional da Instituição?
 SIM NÃO
- 4 BSC 2 - Existe alguma medida de avaliação do grau de satisfação dos usuários dos serviços prestados pela Instituição?
 SIM NÃO
- 5 BSC 3 - Existe a identificação, com frequência, da participação no mercado por parte da Instituição?
 SIM NÃO
- 6 BSC 4 - Existe uma medida que avalie a resolução de problemas dos usuários dos serviços prestados pela instituição?
 SIM NÃO
- 7 BSC 5 - A gestão utiliza algum indicador como medida de eficiência dos serviços prestados?
 SIM NÃO
- 8 BSC 6 - Existe acompanhamento da eficiência na utilização dos recursos para a realização das atividades?
 SIM NÃO
- 9 BSC 7 - Os gestores são avaliados pela contribuição dada com ideias de interesse da gestão?
 SIM NÃO
- 10 BSC 8 - Existem indicadores que medem a satisfação, retenção ou produtividade dos funcionários?
 SIM NÃO
- 11 BSC 9 - Com relação ao desempenho financeiro, a empresa possui alguma forma de avaliar se os objetivos e medidas estratégicas estão sendo atingidos?
 SIM NÃO
- 12 As decisões são tomadas com base na avaliação do que a entidade irá conseguir financeiramente, não considerando o valor agregado que não é percebido pelas variações no caixa?
 SIM NÃO
- 13 Os orçamentos são elaborados com o intuito de efetuar uma comparação ao término de um período, de modo que a Instituição avalie a eficiência na utilização dos recursos?
 SIM NÃO
- 14 Os gestores de cada setor são avaliados representando os outros colaboradores do setor, pois a entidade atua com uma política de que cada centro de responsabilidade é tratado como uma instituição à parte, em benefício do todo, gerando não só custos, mas também receitas?

SIM NÃO

15 As receitas e custos oriundos de cada setor são conhecidas pelos gestores, isso possibilita o conhecimento da margem de contribuição para utilização dela como medida de desempenho operacional?

SIM NÃO

16 Os resultados das decisões tomadas sempre são comparados com o resultado que poderia ter sido obtido com a segunda melhor alternativa na época da decisão?

SIM NÃO

17 Existem simulações de alternativas e monitoramento permanente dos desempenhos planejados e realizados, de acordo com padrões preestabelecidos?

SIM NÃO

18 Quando recursos são repassados de uma cooperativa para a outra, é considerada uma taxa de custo de oportunidade, variando de acordo com a operação?

SIM NÃO

19 O orçamento elaborado leva em consideração a inflação, alterações nos planos de atuação e nível de eficiência em relação aos padrões preestabelecidos?

SIM NÃO

Quanto ao tratamento dos dados, inicialmente foram analisados os questionários para a tabulação dos mesmos em uma planilha eletrônica no *Microsoft Excel*. As questões do BSC e do GECON foram agrupadas para que em seguida se efetuasse a distribuição das frequências para cada uma delas. Após isso, foi calculada a frequência percentual para cada resposta obtida por meio da aplicação do questionário. Para responder ao questionamento proposto no início do estudo, avaliaram-se as frequências de respostas “sim” ou “não” quanto aos conceitos utilizados e propostos no questionário sobre as duas metodologias.

4. Análise dos Dados

A Cooperativa objeto deste estudo tem sua atuação nos estados do Paraná, Mato Grosso do Sul, Santa Catarina, e atua internacionalmente no Paraguai. É uma empresa voltada para a agroindústria, opera com uma rede de supermercados, postos de combustível, indústrias de abate de aves, fábricas de rações, centros de recebimento de grãos, venda de insumos agrícolas, associa pessoas para criação de frangos de corte e postura, suínos entre outras atividades afins. Seu faturamento no ano último ano foi de R\$ 5,06 bilhões, e parte dele foi distribuído a seus colaboradores e associados.

Sobre o BSC foi questionado, aos gestores se conhecem a visão, missão e valores da organização. Neste, todos os respondentes informaram ter conhecimento. Na empresa alvo da

pesquisa percebeu que a difusão destes 3 direcionamentos é um foco organizacional. Conforme conversa informal com os gestores a Cooperativa constantemente realiza treinamentos com o intuito de reciclar os conhecimentos de sua equipe, a missão, visão e valores são apresentadas ao funcionário logo ao ser admitido, é entregue uma cartilha com todas as informações importantes para que o mesmo se integre a empresa.

Sobre medidas de avaliação do grau de satisfação dos usuários dos serviços prestados pela cooperativa, 43% dos respondentes assinalaram não haver nenhuma forma de avaliação. Pode-se inferir uma falha da empresa se realmente não exista, ou o desconhecimento dos gestores. Atualmente as empresas de grande porte tem este ponto como primordial para a análise da empresa, dando direcionamentos para a gestão estratégica. Outra análise, é que em alguns setores, como por exemplo, a exportação, eles prestam serviço para outros, neste caso é necessário possuir este tipo de controle. Em setores como o de compras, onde terceiros prestam serviços a Cooperativa não é realizado este tipo de avaliação.

É de conhecimento de 71,42% dos gestores a existência da análise de participação no mercado por parte da instituição, em critério constante. Os 28,52% que assinalaram desconhecer possuem menos de 1 ano de gestão. A Cooperativa dispõe de meios de informação, como revista interna, site, e reuniões mensais onde são apresentados estes dados.

Dentro do BSC foi questionado se existe uma medida que avalie a resolução de problemas dos usuários dos serviços prestados pela instituição, onde 42,85% dos respondentes assinalaram ter conhecimento sobre a avaliação. É disponibilizado aos usuários dos serviços prestados um canal de atendimento, o SAC (Sistema de atendimento ao consumidor), através dele é possível realizar reclamações, bem como dar sugestões de melhorias, estas ouvidorias são respondidas com agilidade, e por meio delas é possível levantar parâmetros sobre os problemas e periodicidade em que ocorrem.

Sobre o acompanhamento da eficiência na utilização dos recursos para realização das atividades, notou-se que apenas 57% dos respondentes possuem este acompanhamento para com os seus subordinados. Enquanto o restante 43% não realiza este tipo de análise gerencial. Em conversa informal, afirmaram estar sendo desenvolvido um novo sistema para os setores. Até o presente momento está sendo implantado apenas no setor contábil, de compras, vendas, recursos humanos e grãos, demais setores aguardam o início deste acompanhamento.

Quando questionados 57% dos gestores responderam que não são avaliados quanto a contribuição de ideias, ou não possuem este conhecimento. Empresas de porte médio e grande, tem o hábito de avaliar gestores quanto sua contribuição de ideias para a gestão estratégica. Este tipo de informação vinda dos diversos setores é muito importante para obter

uma visão geral da organização. Os gestores informaram haver um programa de ideias, onde há incentivos financeiros para que os mesmos busquem desenvolvê-las.

Quanto a satisfação, retenção ou produtividade dos funcionários, 43% dos respondentes não utilizam nenhum indicador que mede estes aspectos. A outra parte, 57% informa que utiliza estes indicadores, através de pesquisas de satisfação online e feedbacks individuais, e em grupo com os seus subordinados.

Todos os respondentes afirmaram ser realizado avaliações de desempenho financeiro, e estar cumprindo com os objetivos e medidas estratégicas estabelecidos. A Cooperativa onde foi realizada a pesquisa constantemente realiza reuniões estratégicas para definir o plano orçamentário anual. Ao ser definido, mensalmente, ou em casos de contingência é realizado um acompanhamento, ou revisão do plano. Nestas reuniões são abordados os andamentos e disponibilidades do orçamento, para que os associados estejam a par de qualquer situação, bem como a diretoria.

As decisões tomadas com base na avaliação do que a entidade irá conseguir financeiramente, não considerando o valor agregado, não é realizada em todos os setores da organização. Somente 43% dos respondentes fazem este tipo de avaliação. Em demais setores esta função está delegada a um outro nível de poder.

Observa-se que em alguns setores/gestores não realizam nenhum acompanhamento enquanto em outros, este acompanhamento ocorre regularmente. Este tipo de análise é de suma importância para todos os setores, visto que todos os gestores deveriam ter conhecimento e realizar o controle mais próximo. Os gestores possuem o conhecimento de como funciona o setor, pontos fortes e fracos, uma visão que muitas vezes chega distorcida para alta gestão.

É realizado orçamentos com intuito de comparar ao término de cada período a eficiência na utilização dos recursos, conforme resposta de 100% dos respondentes. Este fato, demonstra que a Cooperativa possui um ótimo controle orçamentário. São realizadas assembleias gerais para tornar público seus números, e mostrar se os objetivos estabelecidos anteriormente foram atingidos, bem como o sucesso e/ou insucesso dos mesmos. Ao final de cada período, parte do lucro é distribuído entre os associados, o que faz com que os balanços e orçamentos da Cooperativa sejam de interesse de diversas pessoas.

Apenas 29% dos respondentes assinalaram que cada setor é tratado como uma instituição a parte. Entende-se desta forma, pois na visão micro de cada setor, os mesmos possuem metas mensais, geram receitas e despesas. Estes setores individualistas, normalmente são o de compras, vendas, exportação, enquanto os demais que são gestores de setores

considerados de apoio a exemplo, o administrativo, tem uma visão macro, visto que não geram receita diretamente, apenas despesas.

Todos os gestores concordaram que tem conhecimento das receitas e custos o que possibilita o conhecimento da margem de contribuição, e utilizam dela como medida de desempenho operacional. Estas receitas e despesas são recebidas pelos gestores através de relatórios mensais, planilhas orçamentarias de despesas por setor, onde o gestor fica a par de todas as informações e pode gerir as mesmas conforme sua decisão. Os setores buscam cada vez gerar menos custos desta forma o desempenho é considerado satisfatório para os gestores.

Ainda, identificou-se que, dependendo do setor, fica arquivado todas as possibilidades de tomada de decisão, onde posteriormente pode ser verificado se a direção tomada foi a mais assertiva. Neste caso, 71% dos respondentes afirmaram que realizam este acompanhamento.

Dentro do GECON é muito importante ter conhecimento das possibilidades, e dos direcionamentos tomados, para que posteriormente os gestores tenham total conhecimento destas informações.

Alguns gestores afirmaram que há um monitoramento permanente dos desempenhos planejados e realizados com base nos padrões previamente estabelecidos. É contratado a cada ciclo estratégico uma empresa de consultoria especializada, para evitar possíveis distorções que podem ocorrer quando o planejamento é realizado apenas pelo setor interno.

Apenas 29% dos respondentes têm conhecimento da cobrança de uma taxa de custo de oportunidade, sobre os recursos que são repassados de uma unidade para outra, os outros 71% dos respondentes veem a Cooperativa como centralizada, uma única empresa subdividida em unidades onde todas buscam se ajudar, e o valor em caixa pode ser utilizada em qualquer uma sem custo de transferência.

Com o objetivo de analisar os procedimentos adotados para avaliar o desempenho, referente ao BSC e GECON, ocorrem de forma instintiva ou proposital, interrogou-se em forma de conversa ao final do questionário se os mesmos utilizam as medidas de avaliação de desempenho de forma proposital, sabendo que as mesmas fazem parte dos sistemas de avaliação BSC e GECON, todos os respondentes afirmam não ter conhecimento da literatura dos modelos citados. Identificou-se que a utilização de tais medidas ocorre de forma instintiva, o que se justifica pela não efetividade da utilização global destes conceitos.

Quanto ao orçamento elaborado, questionou se o mesmo leva em consideração a inflação, alterações nos planos de atuação e nível de eficiência em relação aos padrões preestabelecidos, cerca de 71,42% dos respondentes afirmaram existir esta relação. Conforme conversa informal com os gestores do setor de compras, os mesmos acrescentaram que nos

contratos realizados é levado em consideração índices como o IGP-M, FGV, entre outros.

5. Considerações Finais

Este estudo teve como objetivo analisar se os procedimentos de avaliação de desempenho utilizados pela cooperativa agroindustrial alvo da pesquisa, se assemelham mais aos da Gestão Econômica (GECON) ou do *Balanced Scorecard* (BSC), e em seguida verificar se os mesmos se complementam. Os dados foram levantados com base nos questionários e conversas informais com os gestores da instituição.

Foi identificado que a cooperativa utiliza várias medidas de desempenho do *Balanced Scorecard* e do GECON. Porém, não são utilizados de forma padronizada por todos os gestores. Ou seja, são utilizados em alguns setores e em outros não. Verificou-se também, que se utiliza ferramentas tanto do GECON quanto do BSC, e que estas ferramentas se complementam no processo de avaliação de desempenho na cooperativa analisada.

Identificou-se também que uma parcela dos gestores tem conhecimento dos aspectos relacionados ao planejamento estratégico – que afetam o BSC. No entanto, o percentual de gestores que percebem avaliações relacionadas à qualidade, participação no mercado, resolutividade de problemas, dentre outros. Das avaliações questionadas, a que se destacou foi o processo orçamentário, utilizado largamente na organização.

Pode-se observar também que os procedimentos adotados para avaliar o desempenho, referente ao BSC e GECON, ocorrem de forma instintiva. Além disso, os gestores não tem conhecimento da literatura dos modelos citados, o que se justifica pela não efetividade da utilização global destes conceitos.

A partir destes pontos, percebe-se que os aspectos provenientes da academia deixam de ser aproveitados pelo setor privado. Ainda que este seja um estudo de caso, a organização é de grande porte e de relevante contribuição à região em que se localiza.

Por fim, destaca-se que este projeto, constituído por um estudo de caso, limitou-se a analisar uma instituição cooperativa. Sendo assim, os dados resultantes aqui demonstrados não podem ser generalizados.

Como sequência do estudo, propõe-se para futuras pesquisas, a análise de em outras cooperativas agroindustriais, como também nos demais setores econômicos cooperativos, o que trará maior grau de profundidade das evidências empíricas quanto ao tema tratado.

6. Referências

AGROLINK. (2017). Cooperativismo: oportunidade e ameaça. Recuperado de http://www.agrolink.com.br/colunistas/cooperativismo--oportunidade-e-ameaca_395148.html#:~:text=Ao%20todo%2C%20as%20cooperativas%20representam,valorizar%20esta%20uni%20o%20associativismo

BEUREN, Ilse Maria. SOUZA, Guilherme Eduardo. PORTULHAK, Henrique. *Análise do desenho e uso do Balanced Scorecard em: Um centro de serviços compartilhados*. Revista Gestão & Regionalidade - Vol. 34 - Nº101 - maio-ago/2018.

CATELLI, A.; GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A. *Avaliação de resultados e desempenhos em instituições financeiras*. In.: CATELLI, A. (Coord.). Controladoria São Paulo: Atlas, 1999.

CATELLI, Armando & GUERREIRO, Reinaldo, *GECON - Gestão Econômica: Administração por Resultados Econômicos para Otimização da Eficácia Empresarial*. In.: Congresso Argentino de Professores Universitários de Custos (XVII.: 1994: Argentina) e Jornadas Ibero-americanas de Costos y Contabilidad de GESTION (Ias.: 1994, Argentina). Anais, Argentina, 1994.

CARVALHO, Adriano Dias. SILVA, Bianca Alves dos Reis. *A Gestão De Pessoas e o Relacionamento Interpessoal No Cooperativismo*. Publicado na revista RECAPE – Revista de Carreiras Pessoas Vol. 7 Nº. 3 Ano 2017.

CAVENAGHI, Vagner *O modelo de gestão econômica (GECON) aplicado á área de produção* Cad. estud. no.14 São Paulo July/Dec. 1996.

CHACON, Márcia Josienne Monteiro. *Aplicação de conceitos da gestão econômica (gecon) em hospitais: uma análise focada na visão de gestores hospitalares do Estado de Pernambuco*. 2005. 120 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) -Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, UnB/UFPB/UFPE/UFRN, Recife, 2005.

COOPER, D. J.; EZZAMEL, M. *Globalization discourses and performance measurement systems in a multinational firm*. *Accounting, Organizations and Society*, v. 38, p. 288-313, 2013.

ENSSLIN, Leonardo. GRAZIANO, Luiz Antonio Giardino. DUTRA, Ademar. DEZEM, Vinicius. *Construção de conhecimento sobre o tema avaliação de desempenho da comunicação em órgãos públicos: uma análise da literatura internacional*. Revista Ibero-Americana de Estratégia – RIAE Vol. 16, N. 3. Julho/Setembro. 2017.

FARIAS, C. G. B. *A controladoria no contexto do sistema de gestão econômica (GECON) - uma abordagem para instituições financeiras*. 1998. 171 p. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Universidade de São Paulo, São Paulo.

FERNANDES, Carla. NEIVA, Jaquim, VIEIRA, Elisabete e PEGUINHO, Cristina. *Análise Financeira – Teoria e Prática*. Edições Sílabo, Lda, Lisboa 4ª ed. 2012.

FERREIRA, Veridiana e LIMA JUNIOR, Reinaldo. *Balanced Scorecard: uma abordagem voltada ao cliente na Cooperativa de Crédito de Livre Admissão de Associados - Sicoob Canoinhas/SC* Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC – Florianópolis, v. 9, n. 26, p. 9-25, abr./jul. 2010.

FRANCO-SANTOS, Monica; BOURNE, Mike. An examination of the literature relating to issues affecting how companies manage through measures. *Production Planning & Control*, v. 16, n. 2, p. 114-124, 2005.

FREZATTI, Fábio. RELVAS, Tania Regina Sordi. JUNQUEIRA, Emanuel. *BSC e a Estrutura de atributos da Contabilidade Gerencial: Uma análise no ambiente brasileiro* RAE: Revista de Administração de Empresas, v.50, n.2, p.187-198, São Paulo, 2010.

GIL, Antonio Carlos et al. *Como elaborar projetos de pesquisa*. São Paulo: Atlas, 2017.

GITMAN, Lawrence J. (Tradução de Jorge Ritter). *Princípios de Administração Financeira*. 2ª Ed. Porto Alegre. Bookman, 2001.

GUERRERO, Reinaldo, *GECON, o modelo criado pelo professor Catelli*. Disponível em: <<https://www.fea.usp.br/fea/noticias/gecon-o-modelo-criado-pelo-professor-catelli>> Acessado em 06 de agosto de 2018.

IBGE, I. B.. *Censo agro 2017 - Resultados das Cooperativas*. 2017. Acesso em Abril de 2021, disponível em https://censos.ibge.gov.br/agro/2017/templates/censo_agro/resultadosagro/pdf/cooperativas.pdf

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. *A estratégia em ação: Balanced Scorecard*. Tradução: Luiz Euclides Trindade Frazão Filho. 5. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

LIMA, Andréa Cavalcanti Correia. CAVALCANTI, Arlei Antonio. PONTE, Vera. *Da Onda Da Gestão Da Qualidade A Uma Filosofia Da Qualidade Da Gestão: Balanced Scorecard Promovendo Mudanças*. Revista Contabilidade & Finanças - USP, São Paulo, Edição Especial, p. 79 - 94, 30 junho 2004.

LIMA, Marcos Emanuel. ESPEJO, Márcia Bortolucci. PEREIRA, Carlos Alberto. FREZATTI, Fábio. *As respostas do GEGON às Críticas do Relevance Lost*. Revista Contabilidade Vista & Revista, ISSN 0103-734X, Universidade Federal de Minas Gerais, v.22, n.1, p.177-200, jan/mar, 2011.

MACHADO, Marcia Reis. MACHADO, Marcio André Veras. PAULO, Edilson e CELESTINO, Maxwell. *Avaliação de resultado e desempenho: um estudo comparativo entre Balanced Scorecard e Gecon* Publicado: X Congresso Brasileiro de Custos – Guarapari, ES, Brasil, 15 a 17 de outubro de 2003.

MARTINS, V. A. Proposta de um mapa estratégico para uma universidade pública. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, v. 3, n. 2, p. 88-103, 2015.

MARTINS, V. A; ENSSLIN, S. R. Avaliação de Desempenho no Setor Público: Oportunidades de pesquisa com base nas lacunas identificadas em estudos de casos. *Revista De Contabilidade Do Mestrado Em Ciencias Contabeis Da Uerj*, v. 25, n. 3, p. 3-22, 2020.

MARTINS, V. G.; GIRÃO, L. F. A. P.; SILVA E FILHO, A. C. C.; ARAÚJO, A. O., *A utilização de modelos de avaliação de desempenho sob a perspectiva do gecon e do Balanced Scorecard: estudo de caso em uma central de cooperativas de crédito*. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, ISSN 2318-1001, João Pessoa, v.1, n. 1, p. 99-117, jan./jun. 2013. 105

MARTINS, Vinicius Abilio; ENSSLIN, Sandra Rolim. Analysis of the use of performance evaluation theoretical foundations in empirical studies: an investigation in publications aiming at future research questions. *International Journal of Business Innovation and Research*, v. 23, n. 1, p. 41-63, 2020. <https://doi.org/10.1504/IJBIR.2020.109323>

MARTINS, Vinicius Abilio; ENSSLIN, Sandra Rolim. Performance evaluation: what theoretical studies highlight about this theme. *International Journal of Business Performance Management*, v. 21, n. 4, p. 455-476, 2020.

MARTINS, Vinicius Abilio; ENSSLIN, Sandra Rolim; DUTRA, Ademar. Avaliação de Desempenho Organizacional: trajetória das pesquisas internacionais por meio de paradigmas e teorias. *Cuad. Contab.*, Bogotá, v. 19, n. 47, p. 94-116, June 2018 . <http://dx.doi.org/10.11144/javeriana.cc19-47.pado>.

MATOS, Lucas dos Santos; VALMORBIDA, Sandra Mara Iesbik; MARTINS, Vinicius Abilio; ENSSLIN, Sandra Rolim; Development of performance evaluation theme: A systematic analysis of the literature. *Contextus: Revista Contemporânea de economia e gestão*, v. 17, n. 2, p. 63-97, 2019.

MELNYK, S. A. et al. Is performance measurement and management fit for the future? *Management Accounting Research*, v. 25, n. 2, p. 173-186, 2014.

Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (2018) Disponível em: <www.agricultura.gov.br/assuntos/cooperativismo-associativismo/cooperativismo-brasil> Acessado em: 06 de agosto de 2018.

NEELY, Andy; GREGORY, Mike; PLATTS, Ken. Performance measurement system design: a literature review and research agenda. *International journal of operations & production management*, v. 15, n. 4, p. 80-116, 1995.

NEVES, João Carvalho, *Análise e Relato Financeiro – Uma Visão Integrada da Gestão*. Texto Editores, Lda. 5ª Edição. Alfragide 2012.

OTLEY, David. Extending the boundaries of management accounting research: developing systems for performance management. *The British Accounting Review*, v. 33, n. 3, p. 243-261, 2001.

PADOVEZE, Clovis Luis. *Controladoria Estratégica e Operacional*. São Paulo. Atlas, 2003.

PEREIRA, L.C. Mudanças no processo de trabalho: repercussões e significados das reestruturações produtivas. *Espaço de Diálogo e Desconexão*, Araraquara, v.3, n.1, 2010.

SANTOS, Adriana Regina de Oliveira. CRUZ, Camila Borges. GARCIA, Camile Gonçalves Ruiz. FERREIRA, Dayana Rodrigues da Silva. FILHO, Miguel Arantes Normanha. *Balanced Scorecard: O estudo da perspectiva de aprendizado e crescimento em uma universidade corporativa* Publicado no VIII SEGeT – Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia – 2011.

SOARES, Daniel Miranda. *Cooperativismo, associativismo e estado*. São Paulo: Scortecci. 2006.