

ESTRUTURA, AMBIENTE E INDICADORES DE GESTÃO EM EMPRESA DE DISTRIBUIÇÃO LOGÍSTICA DO NOROESTE DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

*STRUCTURE, AND INDICATORS OF ENVIRONMENTAL MANAGEMENT DISTRIBUTION
LOGISTICS COMPANY IN THE NORTHWEST OF RIO GRANDE DO SUL* TÍTULO EM
INGLÊS

CRISTIANO DE LIMA
JAIR ANTONIO FAGUNDES
JÚNIOR ROGÉRIO DA SILVA
ALEX FABIANO BERTOLLO SANTANA
CRISTINA CRESPO SOLER

CRISTIANO DE LIMA

Especialista em Gestão Estratégica de Custos pela Fundação Educacional Machado de Assis (Fema).

E-mail: c.delima@yahoo.com.br.

Endereço: Travessa Caminho Sul, nº 33

Bairro Sulina - Santa Rosa - RS

CEP 98.900-000.

JAIR ANTONIO FAGUNDES

Doutor Europeu em Contabilidade pela Universidad de Valencia e pela Universidade de Nova Lisboa.

E-mail: jair_fagundes@hotmail.com

JÚNIOR ROGÉRIO DA SILVA

Mestrando em Engenharia Agrícola pela Universidade Federal de Santa Maria (UFSM).

E-mail: jrrogeriosilva@hotmail.com

ALEX FABIANO BERTOLLO SANTANA

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (Unisinos).

E-mail: afbsantana@hotmail.com

CRISTINA CRESPO SOLER

Doutora em Economia Empresarial pela Universidad de Valencia.

E-mail: cristina.crespo@uv.es

Recebido em: 27.07.2012.

Revisado por pares em: 03.03.2013.

Aceito em: 12.05.2013.

Publicado em: 30.08.2013.

Avaliado pelo sistema *double blind review*.

Resumo:

Tem-se como objetivo principal deste estudo analisar as variáveis contingenciais estrutura, ambiente e indicadores de gestão de uma empresa de distribuição logística, baseando-se na teoria contingencial e no *balanced scorecard* (BSC). Para estudar esse caso único, coletaram-se os dados através de entrevista semiestruturada, as quais foram embasadas em estudos prévios sobre a teoria contingencial e também sobre o BSC com o diretor de custos (supervisor da região sul) e o administrador da unidade. Com algumas peculiaridades, como o fato de ter apenas um cliente, os dados evidenciaram que a organização está inserida em um ambiente estável com estrutura mecânica de gestão. Em relação aos indicadores de gestão, após análise de uma lista inicial de 108 indicadores, foram selecionados 20 destes como sendo os mais indicados para a organização, de acordo com a sua estrutura e o ambiente em que se encontra inserida. Esses indicadores foram mensurados e analisados considerando os dados de 12 meses compreendidos entre janeiro e dezembro do ano de 2010. Por ocasião deste estudo, formularam-se seis proposições sobre os temas, nas quais cinco foram confirmadas e uma não foi confirmada. Respondendo essas proposições, a empresa encontra-se em um ambiente estável com uma estrutura mecânica de gestão e os indicadores de desempenho foram estabelecidos conforme as quatro perspectivas do BSC.

Palavras-chave: Estrutura. Ambiente. Indicadores de gestão.

Abstract: *It has as main objective of this study is to analyze the contingency variables structure, environment and management indicators of a company's logistics operations, based on contingency theory and the Balanced Scorecard (BSC). To study this unique case, the data were collected through semi-structured interviews, which were based on previous studies on the theory and also contingent on the BSC with the director of costs (supervisor southern) and unit administrator. With a few quirks, like the fact that only one client, the data showed that the organization operates in a stable environment with mechanical structure management. Regarding management indicators, after analyzing an initial list of 108 indicators, 20 of these were selected as being the most suitable for the organization, according to its structure and the environment in which is inserted. These indicators were measured and analyzed considering the data of 12 months between January and December of 2010. During this*

study, were formulated six propositions on the topics in which five were confirmed and not confirmed. Answering these propositions, the company is in a stable environment with a mechanical structure of management and performance indicators were established according to the four perspectives of the BSC.

Keywords: Structure. Environment. Management indicators.

1 INTRODUÇÃO

A superioridade competitiva de uma organização está diretamente vinculada a sua maior ou menor habilidade de estruturar sua cadeia de valores, estabelecer um posicionamento estratégico específico a sua realidade e gerenciar de forma eficaz os fatores que direcionam os custos (WER-NKE, 2004). Nessa linha de gestão empresarial, Kaplan e Norton (1992, 1997, 2004) mencionam que nos ambientes atuais todas as organizações que pretendam ocupar lugar de destaque no cenário em que atuam, independentemente de seu ramo de atividade, deverão buscar novas técnicas e novas capacidades para assegurar o sucesso competitivo.

Outros autores também corroboram evidenciando que a abordagem contingencial determina que não se alcança a eficácia organizacional seguindo um único e exclusivo modelo de gestão, ou seja, não há uma forma única e melhor de organizar uma empresa no sentido de se alcançarem os objetivos variados dentro de um ambiente dinâmico (WOODWARD, 1965; RIBEIRO, 2003; CHIAVENATO, 2004, FAGUNDES *et al.*, 2012).

Nesse contexto de gestão empresarial e com base nos conceitos do *balanced scorecard* (BSC) e da teoria contingencial, está proposto o seguinte problema de pesquisa: quais os indicadores de gestão apropriados para gerenciar variáveis contingenciais deste caso de estudo? Tem-se como finalidade principal o estudo das variáveis contingenciais: estrutura, ambiente e indicadores de gestão de uma empresa de distribuição logística, bem como a proposição de indicadores de desempenho de gestão organizacional utilizando a metodologia do BSC, com o intuito de melhorar o monitoramento e controle das informações que servem de subsídios ao processo decisório, na busca da maximização dos resultados.

Em relação ao que se busca com o estudo desenvolvido na empresa estudada, cabe destacar os seguintes:

- analisar a estrutura de gestão da empresa baseando-se na teoria contingencial;
- analisar o ambiente de gestão da empresa baseando-se na teoria contingencial;
- propor indicadores de gestão de acordo com a metodologia do BSC, que contribuam para a melhoria dos processos e efetivo gerenciamento dos ativos tangíveis e intangíveis da organização;

- mensurar os indicadores propostos durante 12 períodos (meses) do ano de 2010.

O estudo está estruturado da seguinte forma: a seção 1 trata das questões introdutórias, definindo o problema e os objetivos de pesquisa; a seção 2 trata do referencial teórico, abordando estudos sobre a temática e definindo as proposições de estudo; a seção 3 evidencia os procedimentos metodológicos da pesquisa; a seção 4 expõe os resultados e respectivas análises; e, fechando o estudo, a seção 5 traça as considerações finais a respeito da questão e objetivos planejados.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

No referencial teórico, evidencia-se a parte conceitual do estudo tratando inicialmente do BSC e suas quatro perspectivas, seguido da teoria contingencial, em específico as variáveis contingenciais ambiente e estrutura, também as seis proposições de estudo.

2.1 BALANCED SCORECARD (BSC)

A metodologia do BSC foi difundida mundialmente por um grupo de pesquisadores da Universidade de Harvard liderados por Robert Kaplan e David Norton no início dos anos 90. Constitui-se de um modelo de avaliação de desempenho organizacional que busca ir além das informações relatadas pelos indicadores financeiros tradicionais, pois tem como principal diferencial a mensuração dos ativos intangíveis. A metodologia proposta pelo BSC através dos indicadores de desempenho subsidia todo o processo decisório por meio de um sistema de informações amplo (KAPLAN; NORTON, 1992; CHIAVENATO, 2004).

Uma das principais características dessa ferramenta de gestão é a sustentabilidade dos resultados. Esse diferencial se dá pela maneira com que as informações são organizadas considerando as quatro perspectivas: aprendizagem e crescimento, processos internos, clientes e financeira. Os relatórios que normalmente apenas evidenciam o resultado de determinado aspecto no final de um período passam a ser analisados mais detalhadamente e utilizados no processo de agregar valor aos produtos ou serviços prestados:

Quando se utiliza o BSC, fica estabelecida uma relação de causa e efeito entre todos os indicadores essenciais para a organização: operacionais, financeiros e estratégicos. O sistema proporciona uma rápida e abrangente visão atual e futura do negócio, pois contempla indicadores financeiros e não financeiros, que facilitam o acompanhamento dos resultados em direção às metas traçadas (LIMA; CAVALCANTI; PONTE, 2004, p. 80).

Segundo Kaplan e Norton (1997), através da avaliação do desempenho empresarial, o BSC vem obtendo bons

resultados no apoio ao planejamento estratégico e no processo decisório, uma vez que tem por objetivo dar uma real dimensão da eficiência da estratégia empresarial e medir até que ponto esta se transforma em resultados.

2.1.1 Aprendizagem e crescimento

A premissa aprendizagem e crescimento considerada pelo BSC trata sobre a gestão de talentos e, consequentemente, sobre as necessidades de aliar os recursos financeiros e tecnológicos ao capital humano e de desenvolver as potencialidades humanas dentro da organização, a fim de direcionar os colaboradores de acordo com suas habilidades, aumentando a possibilidade de sucesso profissional, pessoal e organizacional. De acordo com essa sistemática, a chave para o sucesso do processo organizacional está no potencial humano das pessoas. O aprendizado e o crescimento da organização como um todo, dependerá basicamente do seu capital intelectual, dos sistemas e dos procedimentos, porém tudo está diretamente ligado ao ser humano (KAPLAN; NORTON, 1992, 2001).

De acordo com Becker *et al.* (2001), um bom sistema de mensuração de desempenho resultará em dois principais resultados. Em primeiro lugar melhorará o processo decisório de Recursos Humanos (RH), concentrando seu foco nos aspectos que realmente agregam valor; e, num segundo momento, fornecerá o *feedback* necessário para uma melhor avaliação da atual estratégia utilizada pelo RH e para a previsão do impacto de futuras decisões. Com base nessas referências, temos a seguinte proposição:

P.3 Os indicadores utilizados para a gestão deste caso estão relacionados com a perspectiva aprendizado e crescimento.

2.1.2 Clientes

No que tange à perspectiva clientes, a metodologia utilizada pelo BSC permite avaliar constantemente o seu grau de satisfação em todos os seus aspectos. O fato de não se basear única e exclusivamente em indicadores financeiros proporciona à organização uma adequação de todo o processo decisório a fim de obter uma otimização das atividades (KAPLAN; NORTON, 1992).

O planejamento consiste na tomada antecipada de decisões sobre o que fazer antes de a ação ser necessária. Sob o aspecto formal, planejar consiste em simular o futuro desejado e estabelecer os cursos de ação e os meios adequados para atingir os objetivos (CHIAVENATO, 2004, p. 142).

Segundo Berton (1998), a competitividade de uma empresa está intimamente ligada ao conhecimento específico da lucratividade gerada por um cliente ou por um determinado segmento de mercado. O foco principal da mensuração e monitoramento dos indicadores estabelecidos é a

busca de um denominador comum entre a participação de mercado e a lucratividade.

O estabelecimento de indicadores de desempenho proporciona um monitoramento das variáveis que atingem diretamente as vendas e os níveis de satisfação dos clientes, proporcionando, assim, condições de atuar nos pontos fortes e fracos de modo a maximizar cada vez mais os resultados obtidos. De acordo com Futrell (2003), o conhecimento é constituído pela necessidade de estar a par das mais modernas ideias ligadas às qualificações de vendas.

Se bem planejado e controlado, o ciclo de atividades desencadeado pelo BSC produzirá melhorias e inovações importantes para os clientes e, consequentemente, para os acionistas. Contudo, as estratégias, os meios e os fins devem compor um todo sinérgico, embebido em um só objetivo: atingir as metas traçadas em busca da excelência empresarial (KAPLAN; NORTON, 1997). Com base nessas referências, temos a seguinte proposição:

P.5 Os indicadores de gestão deste caso estão relacionados com a perspectiva clientes.

2.1.3 Processos internos

Segundo Oliveira (2004, p. 226),

[...] controle é uma função do processo administrativo que mediante a comparação com padrões previamente estabelecidos, procura medir e avaliar o desempenho e o resultado das ações, com a finalidade de realimentar os tomadores de decisões, de forma que possam corrigir ou reforçar esse desempenho ou interferir em funções do processo administrativo, para assegurar que os resultados satisfaçam aos desafios e aos objetivos estabelecidos.

O BSC considera uma enorme quantidade de indicadores para controlar e monitorar as várias funções desempenhadas pelas pessoas que conduzem as organizações. Os produtos ou serviços devem estar em conformidade com os padrões previamente estabelecidos, mantendo, assim, a qualidade desejada, uma produtividade em constante ascensão e, consequentemente, uma eficiência operacional satisfatória (KAPLAN; NORTON, 1997).

Segundo Araújo (2006), grande parte dos executivos e gestores ainda persistem em enxergar as empresas pelo modo clássico dos organogramas, ou seja, por um ângulo formal organizacional. Com isso, torna-se inevitável que continuem a compreendê-las como modelos estáticos e estáveis, o que não corresponde mais à verdade das evidências. A velocidade com que os acontecimentos interferem nas organizações é algo que está cada vez mais tornando necessário um sistema de informações ajustado e com dados confiáveis, de modo a fornecer subsídios ao processo decisório.

Nas empresas prestadoras de serviços os indicadores de desempenho possuem papel de destaque no monitoramento dos processos. A medição é parte essencial em qualquer programa de controle de qualidade de processos, como: desperdício, perdas, serviços em garantia, etc. Segundo Kaplan e Norton (1997), as organizações devem identificar os defeitos dos processos internos que possam afetar negativamente os custos, a capacidade de resposta ou o nível de satisfação dos clientes, podendo, assim, desenvolver medidas customizadas de deficiências na qualidade. Com base nessas referências, temos a seguinte proposição:

P.4 Os indicadores de gestão deste caso estão relacionados com a perspectiva processos internos.

2.1.4 Financeira

Em sua maioria, as ferramentas de gestão organizacionais consideram basicamente indicadores financeiros como suporte às decisões. As diretrizes propostas pelo BSC não se limitam a esses dados, pois procuram englobar o maior número possível de informações dos mais variados setores corporativos, proporcionando um embasamento efetivamente completo da realidade da empresa, a fim de aumentar as chances de sucesso (KAPLAN; NORTON, 1992).

O planejamento e estabelecimento de indicadores financeiros, aliados aos dados referentes às outras três perspectivas consideradas pelo BSC, constituem importante ferramenta na busca pelo aumento da lucratividade, crescimento, redução de custos, aumento da produtividade e melhor utilização dos ativos. De acordo com Chiavenato (2004), o planejamento consiste na primeira função administrativa, servindo de base para as demais funções, pois define os objetivos a serem atingidos e o modo como serão alcançados. Outras duas preocupações constantes dos administradores que podem ser bem monitoradas e controladas por meio dos indicadores de gestão organizacional é o risco e a variabilidade de seus lucros.

O BSC precisa ser mais do que uma combinação de medidas financeiras e não financeiras agrupadas em quatro principais perspectivas. Deve demonstrar toda a história da unidade de negócios através da integração de medidas de resultados e vetores de desempenho considerando as relações de causa e efeito. Com base nessas referências, temos a seguinte proposição:

P.6 Os indicadores de gestão deste caso estão relacionados à perspectiva financeira.

2.2 TEORIA CONTINGENCIAL

É considerada uma das mais novas teorias administrativas, sendo que sua principal característica é não haver uma melhor maneira de administrar uma organização, uma vez que a empresa precisa estar em constante adaptação em virtude das mudanças ambientais. (RIBEIRO, 2003).

Para Silva (2005), a teoria contingencial identifica os diferentes tipos de estrutura a serem adequados às várias possibilidades de situações organizacionais. De acordo com Chiavenato (2004), diferentes ambientes requerem diferentes desenhos organizacionais para se obter sucesso. Diante disso, torna-se necessário uma adaptação dos modelos de acordo com cada situação. Tom Burns e G. M. Stalker, dois sociólogos, pesquisaram indústrias inglesas no sentido de verificar a relação entre as práticas administrativas e o ambiente externo dessas indústrias. O resultado desse estudo foi a classificação dos processos administrativos em dois tipos distintos: organizações mecanicistas (ou mecânicas) e orgânicas.

No período entre os anos de 1958 e 1965, Woodward pesquisou 100 empresas inglesas buscando uma avaliação da relação entre os princípios de administração e o sucesso organizacional. O resultado dessa pesquisa foi a classificação de três grupos de tecnologia de produção: produção unitária ou oficina, produção em massa ou mecanizada e produção em processo ou automatizada (CHIAVENATO, 2004). Essas e outras pesquisas foram a origem da teoria contingencial, que defende a necessidade de uma avaliação interdisciplinar e abrangente das variáveis organizacionais na busca de uma constante adaptação e aperfeiçoamento da organização em relação ao meio em que está inserida.

2.2.1 Variável contingencial ambiente

O contexto que envolve externamente a organização ou o sistema é denominado ambiente. É o meio no qual uma organização está inserida. Por ser um sistema aberto, as empresas mantêm intercâmbio e transações com seu ambiente. Sendo assim, tudo o que ocorre externamente no ambiente influenciará internamente nas organizações (CHIAVENATO, 2004).

De acordo com Ribeiro (2003), as mudanças ambientais direcionam as estruturas organizacionais, uma vez que definem a estratégia da empresa e, consequentemente, qual tipo de estrutura deve ser utilizado. Conforme Thompson Jr., Strickland III e Gamble (2008), para que uma organização seja capaz de criar vantagem competitiva e tenha condições de melhorar seu desempenho, é fundamental que os seus gerentes elaborem as estratégias embasadas em um diagnóstico amplo do ambiente externo e interno da companhia.

Hitt, Ireland e Hoskisson (2008) contextualizam mencionando que o ambiente é composto por dimensões na sociedade que influenciam diretamente as empresas. Essas dimensões agrupam-se em seis segmentos ambientais: demográfico, econômico, político/jurídico, sociocultural, tecnológico e global. As organizações não conseguem controlar esses segmentos e os elementos que os compõem, então, consequentemente, as empresas bem-sucedidas buscam in-

formações necessárias para entender cada segmento e suas implicações por ocasião da seleção e implementação de suas estratégias.

Conforme Chiavenato (2004), com o intuito de melhor analisar o ambiente, este é classificado: a) quanto à estrutura: homogêneos (quando há pouca segmentação ou diferenciação dos mercados) e heterogêneos (quando há muita diferenciação dos mercados); b) quanto a sua dinâmica: estáveis (em que as mudanças são lentas e previsíveis ou quase não ocorrem mudanças) e instáveis (ambiente dinâmico e mutável, em que os agentes estão constantemente provocando mudanças e influências recíprocas, gerando incertezas para as organizações).

De acordo com Maximiano (2009), as empresas consideradas mecanicistas são adequadas a condições ambientais relativamente estáveis, pois as tarefas são especializadas e precisas e com sua hierarquia de controle bem definida. De um modo geral, o ambiente afeta o desenvolvimento e a lucratividade das organizações, uma vez que cria ameaças e oportunidades para as empresas, direcionando todo o processo decisório. Com isso, destaca-se a importância de um monitoramento constante do meio que envolve o empreendimento, no sentido de maximizar os resultados organizacionais e manter-se competitivo e sustentável.

2.2.2 VARIÁVEL CONTINGENCIAL ESTRUTURA

Chiavenato (2004) afirma que a teoria contingencial preocupa-se com o desenho das organizações em virtude da influência da abordagem de sistemas abertos. Devido às mutações constantes do ambiente externo e interno, as estruturas organizacionais devem caracterizar-se pela flexibilidade e adaptabilidade:

[...] existem dois tipos de organizações: as mecanicistas (típicas da Escola Clássica) e as orgânicas (típicas das Escolas de Relações Humanas e Comportamental), e que o tipo de estrutura organizacional é determinado pelos fatores ambientais. O tipo mecanicista é mais adequado a ambientes estáveis enquanto o tipo orgânico é mais adequado a ambientes instáveis, que exigem maior facilidade de adaptação da organização às constantes mudanças (RIBEIRO, 2003, p. 142).

Segundo Maximiano (2009), os sistemas orgânicos são caracterizados por uma contínua redefinição de tarefas devido a sua natureza cooperativa do conhecimento e a pouca especialização. Nesse tipo de organização, há uma preferência pela interação e comunicação de natureza informativa, criando um alto nível de comprometimento com as metas da organização.

O professor norte-americano Alfred D. Chandler pesquisou, em 1962, quatro grandes empresas dos Estados Unidos (General Motors, Standard Oil Co., Du Pont e Sears

Roebuck Co.). Por meio de um estudo comparativo, Chandler buscou demonstrar que a estrutura organizacional de cada empresa sofre adequações constantes na adaptação à estratégia utilizada. Com isso, conclui-se que a estrutura organizacional é influenciada pelas estratégias mercadológicas adotadas pelas organizações (RIBEIRO, 2003).

A teoria contingencial considera todas as teorias administrativas no prisma da teoria de sistemas, por meio da atualização e redimensionamento dos seus conceitos, a fim de permitir uma visão abrangente e sistêmica e mostrar que nada é absoluto. A premissa principal é de que não há um método ou técnica válido, ideal ou ótimo para todas as situações organizacionais (CHIAVENATO, 2004).

Baseando-se nas pesquisas e autores citados anteriormente, teorizam-se as seguintes proposições de estudo:

P1 Quanto mais incerto, hostil ou turbulento for o ambiente, mais se utiliza a estrutura orgânica de gestão.

P2 Quanto menos incerto, hostil ou turbulento for o ambiente, mais se utiliza estrutura orgânica de gestão.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Diante da proposta do presente artigo, são necessários alguns procedimentos metodológicos, tais como: pesquisa bibliográfica, coleta de dados, classificação do estudo e a conceituação da organização. Efetuou-se pesquisa bibliográfica sobre o BSC (parte operacional de indicadores de desempenho) e a teoria contingencial, em especial as variáveis contingenciais estrutura e ambiente de gestão.

A metodologia utilizada para o alcance dos objetivos específicos propostos se deu por meio de análise exploratória. Em se tratando da seleção e mensuração de indicadores de gestão específicos, utilizando-se a metodologia do BSC e da teoria contingencial, o estudo foi classificado como uma pesquisa qualitativa exploratória junto à bibliografia específica, às entrevistas com o supervisor da região sul e o administrador da unidade de Santa Rosa (RS) e aos relatórios contábeis e financeiros.

Foram utilizados como fontes primárias de coleta de dados observações entrevistas semiestruturadas e conversas informais com funcionários dos setores da organização. As perguntas formuladas nas entrevistas sobre estrutura e ambiente de gestão foram adaptadas de Fagundes *et al.* (2009). Buscou-se consultar e observar a totalidade dos funcionários por se tratar de um total de sete (na unidade de Santa Rosa), entre área administrativa e operacional, e aplicação de entrevistas ao administrador da planta de Santa Rosa e ao supervisor da região sul.

Todos os indicadores propostos e posteriormente analisados serão baseados em dados coletados em 12 meses do ano de 2010, correspondendo o período entre janeiro

e dezembro, sendo que, por questão de sigilo empresarial, alguns dados são fictícios. As fontes secundárias de dados foram compostas por pesquisas na documentação da empresa, banco de dados do sistema corporativo, dados contábeis (balancetes mensais e folhas de pagamento), etc.

A análise e interpretação de dados ocorreram inicialmente por meio de uma lista com 108 indicadores de gestão coletados de diversos autores, os quais foram organizados por Sperling, Jeske e Lermen (2008) e suas correspondentes fórmulas de obtenção. De posse dessa relação de indicadores, procedeu-se a sua separação de acordo com as quatro perspectivas do BSC: aprendizagem e crescimento, processos internos, clientes e financeiro. Como critérios de seleção dos indicadores a serem estudados, solicitou-se que o administrador da filial e o supervisor da região sul analisassem a lista dos 108 indicadores de gestão e, por meio da escala Likert de 1 a 5, determinassem o nível de utilidade e o grau de dificuldade de obtenção dos dados.

Quadro 1 - Classificação quanto à utilidade dos resultados

1ª Classificação (quanto à utilidade dos resultados)	Escala de 1 a 5
Extremamente útil	1
Muito útil	2
Útil	3
Pouco útil	4
Nada útil	5

Fonte: Elaboração própria com base na escala Likert.

Determinou-se que os indicadores a serem mensurados são os quais receberam classificação entre 1 e 3.

Quadro 2 - Classificação quanto à dificuldade de obtenção

2ª Classificação (quanto à dificuldade de obtenção)	Escala de 1 a 5
Leve	1
Moderada	2
Normal	3
Severa	4
Profunda	5

Fonte: Elaboração própria com base na escala Likert.

Por meio desse processo de segmentação, chegou-se aos 20 indicadores a serem analisados no presente estudo, ou seja, todos os indicadores que se enquadraram como leve, moderado ou normal (dificuldade de obtenção) e que também se enquadraram em extremamente útil, muito útil ou útil (utilidade dos resultados) foram utilizados para serem mensurados no presente estudo. Cabe salientar que, em virtude de sigilo empresarial, alguns dados financeiros utilizados nos cálculos dos indicadores são fictícios. Após a conclusão da coleta dos dados por meio das fontes mencionadas

anteriormente, foram lançados em planilhas do Microsoft Excel para o gerenciamento de indicadores, considerando a metodologia do BSC.

3.1 VARIÁVEIS DE ESTUDO E FATORES DE MEDIÇÃO

A seguir, eis as divisões e subdivisões das variáveis consideradas no presente estudo:

- a) V1 – estrutura, subdividida em duas variáveis de segundo grau: V1.1 estrutura mecanicista (mecânica) e V1.2 estrutura orgânica;
- b) V2 – ambiente, subdividida em duas variáveis de segundo grau: V2.1 ambiente estável e V2.2 ambiente instável;
- c) V3 – indicadores de gestão, em que as variáveis de segundo grau são: V3.1 financeira, V3.2 clientes, V3.3 processos internos e V3.4 aprendizagem e crescimento.

Para analisar as variáveis estrutura (V1) e ambiente (V2), propõem-se seis fatores:

- a) F.1.1 formalização: modo como as atividades são divididas e delegadas, se burocráticas ou flexíveis, se com comunicação formal ou informal;
- b) F.1.2 especialização: cargos definidos ou não, com alta ou baixa especialização;
- c) F.1.3 padronização: verifica-se se há um modelo padrão de atividades a ser seguido, se as atividades são rotineiras e estáveis ou se inovadoras e não estáveis;
- d) F.1.4 hierarquia: quantidade de níveis hierárquicos e departamentos;
- e) F.1.5 centralização e processo decisório: como se dá o processo de tomada de decisões e se é centralizado ou não;
- f) F.1.6 ambiente externo: ambiente estável ou instável, se o ambiente permanece constante com mudanças lentas ou se sofre mudanças bruscas e constantes.

Como forma de mensuração da variável indicadores de gestão (V3), partiu-se de 108 fatores de medição. A seguir, destaca-se um resumo dos indicadores considerados de acordo com cada perspectiva do BSC: F01 ao F25 (variável financeira – V3.1), F26 ao F35 (variável clientes – V3.2), F36 ao F68 (variável processos internos – V3.3) e F69 ao F108 (variável aprendizagem e crescimento – V3.4).

No quadro a seguir, enfatizam-se as relações entre as questões, proposições, variáveis a investigar e fatores de medição do presente estudo.

Quadro 3 - Proposições, questões, variáveis e fatores

Proposição	Questão	Variável	Variável de 2º grau	Fator de medição
P.1 Quanto mais incerto, hostil ou turbulento for o ambiente, mais se utiliza estrutura orgânica de gestão.	Q1	V1 e V2	V1.1 e V1.2 V2.1 e V2.2	F1.1 até F1.6
P.2 Quanto menos incerto, hostil ou turbulento for o ambiente, mais se utiliza estrutura orgânica de gestão.	Q1	V1 e V2	V1.1 e V1.2 V2.1 e V2.2	F1.1 até F1.6
P.3 Os indicadores utilizados para a gestão deste caso estão relacionados com a perspectiva aprendizado e crescimento.	Q1	V3	V3.4	F69 até F108
P.4 Os indicadores de gestão deste caso estão relacionados com a perspectiva processos internos.	Q1	V3	V3.3	F36 até F68
P.5 Os indicadores de gestão deste caso estão relacionados com a perspectiva clientes.	Q1	VS	V3.2	F26 até F35
P.6 Os indicadores de gestão deste caso estão relacionados com a perspectiva financeira.	Q1	VS	V3.1	F01 até F25

Fonte: Elaboração própria.

3.2 DESCRIÇÃO DO CASO DE ESTUDO

A empresa em estudo é uma filial de distribuição logística do ramo de peças de fixação de Santa Rosa (RS) e está instalada junto a uma montadora de colheitadeiras. Com a matriz na cidade de Diadema (SP), é uma empresa brasileira, fundada em 1958. Há 50 anos no mercado, fabrica fixadores de alto padrão de qualidade e precisão, atuando como foco principal na indústria automobilística, de caminhões, de implementos rodoviários, de máquinas agrícolas, entre outros.

Responsável pelo abastecimento da linha de montagem de uma montadora de colheitadeiras, na cidade de Santa Rosa, com peças de fixação (parafusos, porcas e ar-

ruelas), a empresa em estudo executa no seu cotidiano organizacional todo um processo logístico que consiste basicamente no recolhimento e carregamento de bens (caixas plásticas) da linha de montagem, no sentido de manter um fluxo normal de produção. A unidade de Santa Rosa é dividida nos seguintes setores: administrativo e operacional. A parte contábil é realizada por um escritório terceirizado localizado em Canoas (RS). O setor operacional é composto atualmente por seis funcionários que executam as atividades de recebimento, armazenamento e abastecimento da linha de montagem do cliente. Os indicadores de gestão propostos buscarão fornecer subsídios para que a empresa consiga manter os bons níveis de serviços tradicionalmente prestados com uma maior sustentabilidade dos resultados. Após a evidenciação metodológica, tem-se a seguir o capítulo dos resultados deste estudo de caso.

4 RESULTADOS

Com o intuito de atingir os objetivos do presente estudo, realizaram-se duas entrevistas, uma com o diretor de custos/supervisor da região sul e outra com o administrador da planta de Santa Rosa, com a finalidade de analisar a estrutura e o ambiente organizacional. O principal objetivo das entrevistas é comparar e identificar o tipo de estrutura organizacional, baseando-se na teoria contingencial, a fim de enquadrá-la como mecânica ou orgânica e classificar o ambiente em que está inserido como estável ou instável.

A entrevista "A" corresponde ao administrador da planta de Santa Rosa e a entrevista "B" ao diretor de custos/supervisor da região sul. As perguntas aplicadas aos entrevistados estão baseadas nas pesquisas de Burns e Stalker (1961), tendo como finalidade a identificação da estrutura, classificando-a como mecânica ou orgânica, e nas pesquisas de Lawrence e Lorsch (1976), identificando as principais características do ambiente em que a empresa está inserida, se ambiente estável ou instável, os quais foram sistematizados por Fagundes et al. (2009).

4.1 ESTRUTURA

Esta variável contingencial relaciona-se com os fatores de medição da formalização, especialização, padronização, hierarquia e centralização do processo de tomada de decisão, cujas informações foram coletadas com os entrevistados:

Quadro 4 - Resumo da estrutura de gestão segundo os entrevistados A e B

Fator	Estrutura mecânica	Estrutura orgânica
F.1.1 Formalização	Há um manual de procedimentos das atividades cotidianas da organização com os procedimentos a serem adotados em cada situação.	
F.1.2 Especialização / divisão do trabalho	Há uma divisão principal entre parte administrativa e operacional com procedimentos formalizados.	Apenas o cargo administrativo é executado por especialista.
F.1.3 Padronização	As atividades diretamente vinculadas à atividade do cliente são padronizadas e estandarizadas.	Em alguns casos mais simples, há flexibilidade de adaptações nas operações.
F.1.4 Hierarquia	04 Níveis hierárquicos – direção – supervisão – administrativo – operacional	
F.1.5 Centralização e processo de tomada de decisões	As decisões mais abrangentes são determinadas pela direção e supervisão da empresa e as mais específicas são determinadas ou compartilhadas pela administração e o nível operacional.	

Fonte: Elaboração própria.

Conforme as respostas do entrevistado A e B expostas no resumo anterior, a empresa estudada apresenta fortes características mecânicas, com procedimentos e normas pré-estabelecidas para quase todas as atividades. De acordo com os entrevistados, a empresa encontra-se em um ambiente estável, principalmente pela peculiaridade de ter apenas um cliente. A variável mais relevante é a sazonalidade do setor de colheiteiras, contudo, nos últimos anos, este tem apresentado um comportamento bastante previsível e constante.

4.2 AMBIENTE

Considerando o ambiente organizacional, os entrevistados tiveram a oportunidade de citar alguns itens que influenciam a organização. Outro aspecto que foi observado pelos entrevistados foi a definição do ambiente como sendo estável ou instável.

Quadro 5 - Resumo do ambiente de gestão

Fator	Estável	Instável
F.1.6 Ambiente – entrevistado A	As mudanças apresentadas são leves e infrequentes, com problemas rotineiros em um ambiente estável.	
F.1.6 Ambiente – entrevistado B	Ambiente considerado estável com poucas mudanças e problemas rotineiros e simples no cotidiano organizacional.	

Fonte: Elaboração própria.

Essa estabilidade identificada mostra que no atual cliente deste caso de estudo, existe variações pré-definidas em sua atividade operacional, podendo ser passível de planejamento a curto, médio e longo prazo, gerando, assim, pouca instabilidade que não esteja prevista nesse planejamento.

4.3 INDICADORES DE GESTÃO

De acordo com as entrevistas realizadas, chegou-se à identificação de que os indicadores de gestão mais apropriados para este caso de estudo são os evidenciados no seguinte quadro resumo:

Quadro 6 - Resumo dos indicadores de gestão

Perspectiva financeira (7)	Perspectiva de clientes (3)	Perspectiva dos processos internos (4)	Perspectiva do aprendizado e crescimento (6)
Endividamento geral	Custo de serviço em relação à percentagem de vendas	Vendas por empregado	Taxa de desligamento no RH
Liquidez geral	Crescimento nas vendas da empresa (%)	Lucro por empregado	% de funcionários treinados
Liquidez corrente	Índice de devoluções	Retorno do patrimônio líquido	Fator do custo de treinamento
Giro dos estoques		Vendas em relação ao custo da mão de obra	Média salarial da mão de obra
Giro das duplicatas a receber			Custo de benefício (%)
Margem operacional			Despesa de recursos humanos por empregado
Margem líquida			

Fonte: Elaboração própria.

Ao total das quatro perspectivas, foram identificados 20 indicadores de gestão para o caso estudado, mostrando maior interesse pelas perspectivas financeira e do aprendizado e crescimento. O motivo de ser cliente único pode ter influenciado na eleição desses indicadores, em especial o da perspectiva de clientes, com a menor quantidade de indicadores de gestão. A seguir, evidenciam-se todas as quatro perspectivas de forma individual e, também, por questão de espaço, a mensuração de um indicador por perspectiva.

4.3.1 Indicadores da perspectiva financeira

De acordo com Padoveze (2008), os indicadores financeiros buscam evidenciar a condição das organizações de saldarem suas dívidas e sua estrutura de endividamento. São resultados de valores extraídos do balanço patrimonial e, por essa razão, são considerados estáticos, ou seja, no momento seguinte esses indicadores serão alterados. Ainda

segundo o autor, as alterações se processam de forma gradual, razão porque a análise tendencial e o acompanhamento sistemático são sinalizadores internos essenciais para as organizações. Contudo, fatores extraordinários podem vir a alterar consideravelmente as situações evidenciadas pelos indicadores, tais como: falência de bancos ou perdas de aplicações financeiras, falência de um grande cliente, destruição de estoques, etc.

Os indicadores da perspectiva financeira selecionados para a organização estudada foram: endividamento geral, liquidez geral, liquidez corrente, giro dos estoques totais, giro das duplicatas a receber, margem operacional e margem líquida. Porém, por questão de espaço, evidencia-se um deles neste estudo, o de endividamento geral, o qual, cujo conceito e mensuração no período proposto serão expostos a seguir.

4.3.1.1 Endividamento geral

Padoveze (2008) afirma que a finalidade desse indicador é medir a estrutura de financiamento da organização, evidenciando o reflexo das políticas de alavancagem financeira e financiamento do capital de giro a cada final de período. Utilizam-se os dados desse indicador como parâmetro de garantia dos credores. Através dele, sabe-se quanto a empresa possui de capital próprio (patrimônio líquido) para garantir as dívidas contratadas para o giro de financiamentos.

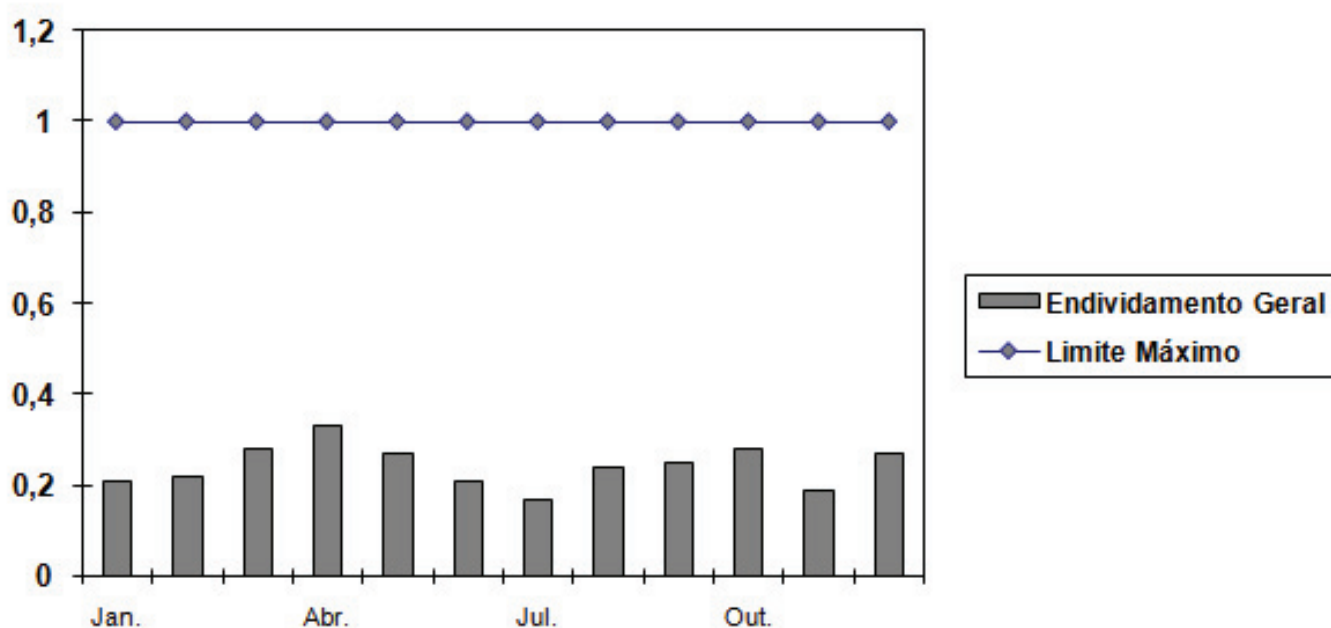
O referencial para esse indicador é que seja inferior a 1,00, para que a empresa encontre-se estável finan-

ceiramente. Valores superiores a isso sugerem excesso de endividamento por meio de empréstimos e financiamentos. Contudo, cabe salientar a necessidade de uma análise mais abrangente antes de uma conclusão mais efetiva em relação a esse indicador, principalmente no que tange aos endividamentos a longo prazo e a capacidade de geração de lucros através das vendas (PADOVEZE, 2008). A análise dos indicadores deve ser acompanhada de todo um histórico comportamental da empresa, sendo que por si só os valores resultantes das fórmulas dos indicadores não devem ser preponderantes no apoio ao processo decisório.

No caso específico do indicador sobre endividamento geral, sabe-se que, em situações normais de demanda, o seu excesso pode não ser tão nocivo, contudo, em caso de queda dos níveis de atividades da empresa, os custos fixos dos financiamentos e empréstimos já contratados afetarão consideravelmente os lucros, podendo, conseqüentemente e gradativamente, trazer problemas de liquidez. Portanto, esse indicador merece uma atenção especial antes de ser considerado como embasamento para diretrizes organizacionais (PADOVEZE, 2008). A seguir, a fórmula utilizada na determinação do indicador endividamento geral e gráfico com o seu comportamento no período estudado.

$$\text{Fórmula - Endividamento Geral} \\ \frac{\text{Passivo Circulante} + \text{Exigível a Longo Prazo}}{\text{Patrimônio Líquido}}$$

Gráfico 1 - Endividamento geral



Fonte: Elaboração própria.

Verificando os dados expostos no Gráfico 1, percebe-se que em todos os meses do período analisado os índices desse indicador ficaram dentro do considerado ideal. Cabe salientar que, por ocasião da análise desse indicador, não foi efetuada nenhuma análise mais abrangente considerando outras variáveis além dos elementos componentes da fórmula, para que se possa afirmar que os resultados obtidos são efetivamente saudáveis financeiramente para a organização.

4.3.2 Indicadores da perspectiva clientes

É por meio dos indicadores desta perspectiva que a empresa terá os subsídios necessários para direcionar suas estratégias no sentido de fidelizar sua clientela e manter as vantagens competitivas de mercado. A análise dos índices e percentuais resultantes dos indicadores relacionados aos clientes é essencial para a consistência e perpetuidade dos resultados organizacionais. Os indicadores selecionados

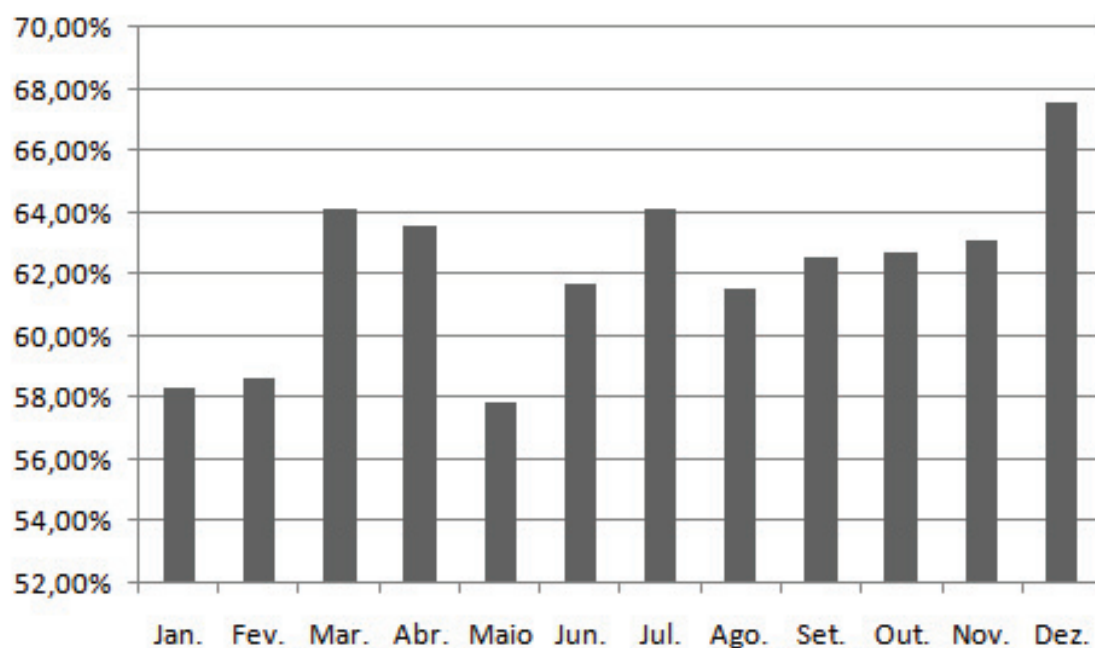
para essa perspectiva foram: custo de serviço em relação ao percentual de vendas (%), crescimento nas vendas da empresa (%) e índice de devoluções. Porém, por questão de espaço, evidencia-se apenas um deles, o de custo de serviços em relação ao percentual de vendas, cujo conceito e mensuração no período proposto serão expostos a seguir.

4.3.2.1 Custo de serviços como percentual de vendas

Este indicador não tem um referencial exato a ser alcançado por ser um índice de custos. A ideia principal é que seja minimizado ao máximo. A seguir, a fórmula utilizada na determinação do indicador Custo de Serviços como Percentual de Vendas e gráfico com o seu comportamento no período estudado.

$$\text{Fórmula – Custo de Serviços como Percentual de Vendas} \\ \frac{\text{Despesas} \times 100}{\text{Vendas}}$$

Gráfico 2 - Custo dos serviços como percentual de vendas



Fonte: Elaboração própria.

Observando o Gráfico 2, nota-se certa oscilação nos resultados obtidos e com percentuais considerados muito elevados. Em relação a esse indicador, faz-se necessário uma análise mais específica e abrangente no sentido de verificar as causas desses valores tão expressivos, a fim de trazê-los a níveis estabelecidos nas futuras metas estipuladas pela entidade, bem como analisar de forma horizontal com casos similares.

4.3.3 Indicadores da perspectiva processos internos

Um dos principais diferenciais da metodologia utilizada pelo BSC em relação a outras ferramentas de gestão estratégica é a mensuração e monitoramento dos ativos intangíveis, que são ações diretas nos ativos intangíveis que garantem que os resultados sejam melhores e mais consistentes. Essas ações que passam pelo aperfeiçoamento dos processos internos organizacionais.

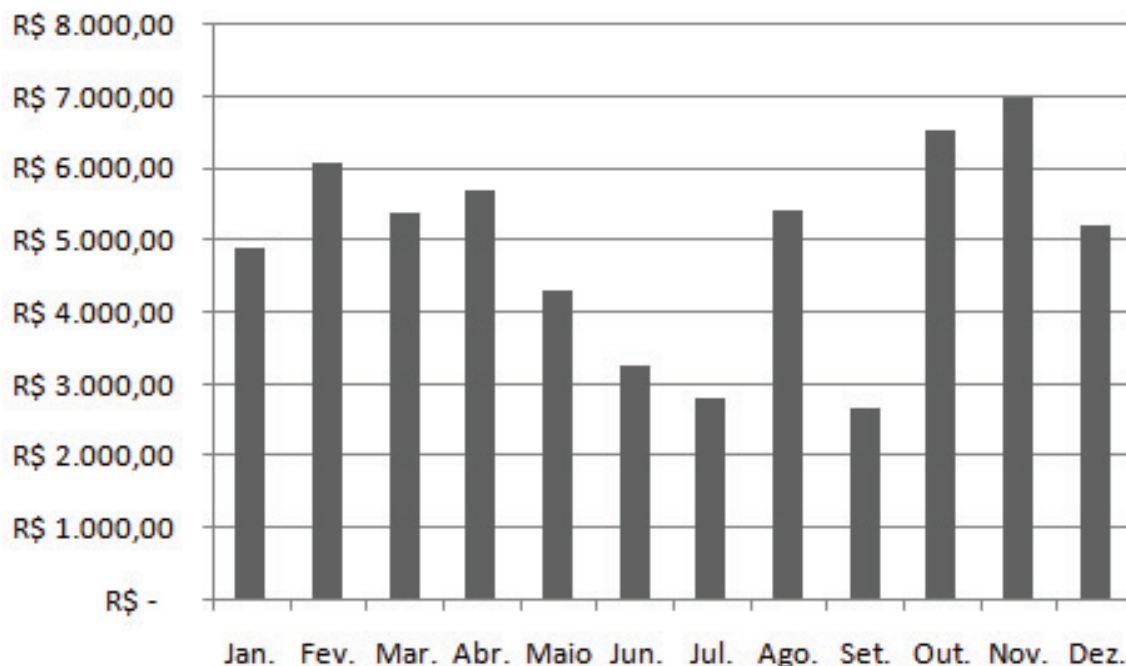
4.3.3.1 Lucro por empregado

Em relação a essa perspectiva, determinou-se os seguintes indicadores: vendas por empregado, lucro por empregado, retorno do patrimônio líquido e vendas por custo da mão de obra total. A seguir, a fórmula utilizada na deter-

minação do indicador Lucro por Empregado e gráfico com o seu comportamento no período estudado.

$$\text{Fórmula - Lucro por Empregado} = \frac{\text{Lucro}}{\text{Nº de empregados}}$$

Gráfico 3 - Lucro por empregado



Fonte: Elaboração própria.

Esses valores expressos no Gráfico 3 também são meramente informativos. Por serem indicadores de resultado, propõem-se a buscar valores cada vez mais relevantes. Conforme exposto anteriormente, o desempenho da empresa está diretamente vinculado aos níveis de produção da montadora.

4.3.4 Indicadores da perspectiva aprendizagem e crescimento

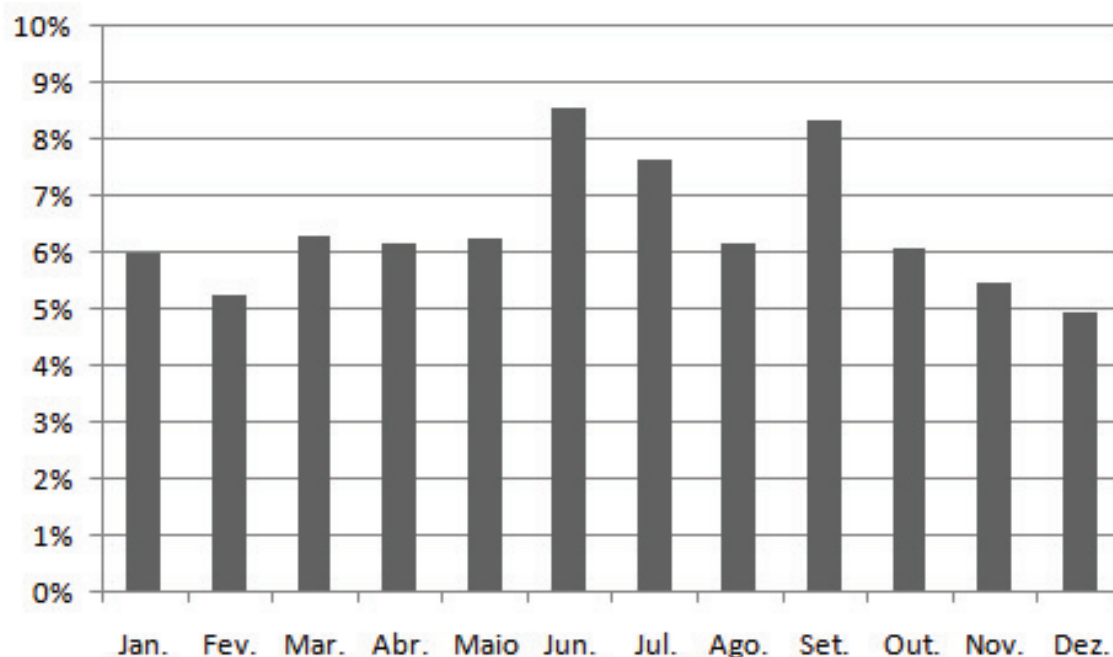
Determinou-se que os indicadores mais indicados para a organização estudada em relação à perspectiva aprendizagem e crescimento são: taxa de desligamento no RH, porcentagem de funcionários treinados, fator do custo de treinamento, média salarial da mão de obra, custo de benefício (%) e despesa de recursos humanos por empregado.

4.3.4.1 Custo de benefício (%)

O indicador custo de benefício faz uma relação entre a folha de pagamento e a receita operacional da empresa. Conforme pode-se verificar no Gráfico 3, no período analisado a folha de pagamento da empresa foi responsável por percentuais entre 5% e 9% da receita operacional. A seguir, a fórmula utilizada na determinação do indicador Custo de Benefício e gráfico com o seu comportamento no período estudado.

$$\text{Fórmula - Custo do Benefício} = \frac{\text{Folha de pagamento}}{\text{Receita operacional}}$$

Gráfico 4 - Custo de benefício (%)



Fonte: Elaboração própria.

Cabe verificar se o nível de produção do cliente pode influenciar no resultado desse indicador, através de uma análise temporal de quantidade maior de períodos mensais e anuais.

Salienta-se que para a questão dos indicadores, por motivo de espaço, somente foi evidenciada a mensuração de um exemplo em cada uma das quatro perspectivas do BSC. Já para as variáveis contingenciais estrutura e ambiente dos dados coletados foi evidenciado que o caso estudado possui estrutura mecânica com ambiente estável de gestão. Sendo assim, foi possível contemplar todas as seis proposições de estudo (quatro relacionados aos indicadores de gestão e duas relacionadas às variáveis contingências estrutura e ambiente). A seguir, nas considerações finais, apresentam-se as respostas conclusivas da problemática e objetivos deste estudo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A elaboração do presente estudo foi norteada pela busca e análise das características do ambiente e da estrutura de gestão de uma empresa de distribuição logística da cidade de Santa Rosa, instalada em uma montadora de colheiteiras, bem como propor a mensuração dos indicadores de desempenho mais adequados a sua realidade, baseando-se, para isso, nas metodologias da teoria contingencial e do BSC. Com esse intuito, elaboraram-se seis proposições, as quais passam a ser respondidas a seguir.

Respondendo à Q1, utilizando-se as variáveis estrutura (V1) e ambiente (V2), variáveis de segundo grau e os fatores de medição, de acordo com o Quadro 4, verifica-se que a P.1 (quanto mais incerto, hostil ou turbulento for o ambiente, mais se utiliza estrutura orgânica de gestão) foi confirmada e que a P.2 (quanto menos incerto, hostil ou turbulento for o ambiente, mais se utiliza estrutura orgânica de gestão) não se confirmou, uma vez que a empresa estudada está inserida em um ambiente pouco incerto, hostil e turbulento e utiliza uma estrutura mecânica de gestão, conforme as respostas das entrevistas demonstradas nos Quadros 4 e 5.

A empresa estudada possui como principal peculiaridade o fato de ter somente um cliente. Isso se dá em virtude de estar instalada dentro de uma montadora de colheiteiras essencialmente para atender e abastecer a sua linha de montagem. Assim, está subordinada a todas as normas e procedimentos do cliente, fato que confirma a sua estrutura de gestão mecânica demonstrada nas entrevistas respondidas pelo administrador da planta e pelo supervisor da região Sul.

A P.3 (P.3 os indicadores utilizados para a gestão deste caso estão relacionados com a perspectiva aprendizagem e crescimento) foi confirmada, de acordo com a variável indicadores de gestão (V3), variáveis de segundo grau V3.4 e fatores de medição F69 até F108, uma vez que os indicadores selecionados pelos entrevistados foram considerados os mais indicados para o monitoramento da perspectiva aprendizagem e crescimento, com seis indicadores, perfazendo 30% do total de indicadores selecionados. A P.4

(os indicadores de gestão deste caso estão relacionados com a perspectiva processos internos) foi confirmada, conforme a variável V3, variável de segundo grau V3.3 e fatores de medição F36 até F68, pois os quatro indicadores selecionados (20% do total de indicadores mensurados) para a perspectiva processos internos foram considerados suficientes e ideais para o acompanhamento e aperfeiçoamento constante das atividades organizacionais.

A P.5 (os indicadores de gestão deste caso estão relacionados com a perspectiva clientes) se confirma, de acordo com a variável V3, variável de segundo grau V3.2 e fatores de medição F26 até F35, uma vez que os indicadores selecionados no presente estudo para a perspectiva clientes foram considerados os mais adequados para a organização atingir seus objetivos e metas. Contudo, em virtude do fato de obter apenas um cliente, conforme exposto anteriormente, pouco pode ser feito em relação à alavancagem das vendas, uma vez que o volume faturado está diretamente vinculado aos níveis de produção da montadora. O número de indicadores selecionados para essa perspectiva foi de três, 15% do total. A P.6 (os indicadores de gestão deste caso estão relacionados com a perspectiva financeira) se confirma, conforme a variável V3, variável de segundo grau V3.1 e fatores de medição F01 até F25, pois os sete indicadores selecionados para a perspectiva financeira foram considerados os mais adequados à organização.

Esses resultados trazem contribuição científica no sentido de trazer mais informações comparativas para entidades similares ao caso de estudado e, também, pode ser útil para os gestores da própria entidade, já que até o momento não se utilizava essa sistemática de gestão. Este estudo apresenta limitações, entre elas a metodologia do estudo de caso utilizada, a qual não permite fazer generalizações dos resultados alcançados, como também pode-se considerar limitação o fato de haver poucas entrevistas.

Como sugestão para futuras pesquisas incentiva-se a realização, neste mesmo caso ou em outros casos, de coleta de dados de outras variáveis contingenciais, tais como: tamanho, estratégia, tecnologia, entre outras, bem como a continuidade na mensuração dos indicadores propostos.

REFERÊNCIAS

- ARAÚJO, L. C. G. *Organização, sistemas e métodos e as tecnologias de gestão organizacional*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- BECKER, B. et al. *Gestão estratégica de pessoas com "scorecard": interligando pessoas, estratégia e performance*. Rio de Janeiro: Campos, 2001.
- BERTON, L. H. *Balanced Scorecard: uma nova ferramenta de gestão*. Revista da FAE, Curitiba, n. 1/2, p. 17-23, jan./dez. 1998.
- BURNS, T.; STALKER, G. M. *The management of innovations*. Oxford: Oxford University Press, 1961.
- CHIAVENATO, I. *Introdução à Teoria Geral da Administração: uma visão abrangente da moderna administração das organizações*. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
- FAGUNDES, J. A. et al. *Gestão do curso de Administração considerando o enfoque da teoria da contingência*. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, Rio de Janeiro, v. 14, n. 3, p. 44-59, set./dez. 2009.
- _____. *Teoría Contingente y la Contabilidad de Gestión: estudio de caso en España y Brasil*. In: CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE E CONTROLADORIA, 12., 2012, São Paulo. *Anais...* São Paulo: Organizador: Jair Antônio Fagundes, 2012. p. 247-264.
- FUTRELL, C. M. *Vendas: Fundamentos e novas práticas de gestão*. São Paulo: Saraiva, 2003.
- HITT, M. A.; IRELAND, R. D.; HOSKISSON, R. E. *Administração estratégica: competitividade e globalização*. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2008.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. The balanced scorecard: measures that drive performance. *Harvard Business Review*, Reprint 92105 p.70-80 jan./fev. 1992.
- _____. *A estratégia em ação: balanced scorecard*. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- _____. *Organização orientada para a estratégia*. 4. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2001.
- _____. *Mapas estratégicos: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis*. 6. ed. Rio de Janeiro: Campos, 2004.
- LAWRENCE, P. R.; LORSCH, J. W. *Organization and environment. managing differentiation and integration*. Barcelona: Organización y Ambiente, 1976.
- LIMA, A. C. C.; CAVALCANTI, A. A.; PONTE, V. 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, v. 15, p. 79-94, jun. 2004.
- MAXIMIANO, A. C. A. *Teoria geral da Administração: da revolução urbana à revolução digital*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- OLIVEIRA, D. P. R. *Sistemas, organização e métodos: uma abordagem gerencial*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- PADOVEZE, C. L. *Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- RIBEIRO, A. L. *Teorias da Administração*. São Paulo: Saraiva, 2003.

SILVA, R. O. *Teorias da Administração*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

SPERLING, D. V.; JESKE, M.; LERMEN, R. *Indicadores de gestão*. 2008. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) - Fundação Educacional Machado de Assis, Santa Rosa, RS, 2008.

THOMPSON JR., A. A.; STRICKLAND III, A. J.; GAMBLE, J. E. *Administração Estratégica*. 15. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2008.

WERNKE, R. *Gestão de Custos: uma abordagem prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

WOODWARD, J. *Industrial organization: theory and practice*. Nueva York: Oxford University Press, 1965.