

Uso e importância de indicadores de desempenho em empresas atacadistas do ramo alimentício a partir das perspectivas do *Balanced Scorecard*.

Recebimento dos originais: 27/04/2018
Aceitação para publicação: 03/10/2018

Elanuzza Gracielly Lira Sá

Mestre em Controladoria pelo PPGC/UFRPE
Instituição: Universidade Federal Rural de Pernambuco
Endereço: Rua D. Manoel de Medeiros, s/n, Recife-PE.
E-mail: elanuza_gracielly@hotmail.com

Tania Nobre Gonçalves Ferreira Amorim

Doutora em Administração pela Universidade Federal da Paraíba
Instituição: Universidade Federal Rural de Pernambuco
Endereço: Rua D. Manoel de Medeiros, s/n, Recife-PE.
CEP: 52.171-900.
E-mail: tanobre@gmail.com

Resumo

Este trabalho busca identificar o uso e a importância de indicadores de desempenho apresentados aos gestores das empresas atacadistas do ramo alimentício da Região Metropolitana do Recife, expostos a partir das perspectivas do BSC. Pode-se concluir que, as características de porte e faturamento são as que mais possuem relações significativas com os indicadores de desempenho estudados, sob a perspectiva financeira. Os indicadores de desempenho da perspectiva financeira são mais utilizados nas empresas que têm porte maior e considerados mais importantes também. Dentre os indicadores da perspectiva dos clientes, número de funcionários mantém resultados mais representativos com o uso dos indicadores e com o porte da organização. O tempo de atuação das empresas no mercado não se relaciona significativamente com o uso dos indicadores. Na perspectiva da aprendizagem e crescimento o porte, faturamento e número de funcionários têm associações diretas com todos os indicadores. Com relação aos indicadores de desempenho associados ao perfil dos gestores, pode-se concluir que o uso dos indicadores da perspectiva financeira, lucratividade, rentabilidade, fluxo de caixa, custo por pedido e retorno do investimento associam-se positivamente ao nível de escolaridade do gestor. Dentre os indicadores de desempenho da perspectiva de clientes, apenas o uso dos indicadores satisfação do cliente e crescimento da participação de mercado têm associação positiva com o nível de escolaridade dos gestores.

Palavras-chave: Indicadores de desempenho, Perspectivas do BSC, Empresas Atacadistas do ramo alimentício.

1. Introdução

A concorrência tem sido uma das grandes questões no ambiente empresarial contemporâneo e as organizações, em busca de espaços no mercado competitivo, agregam recursos e traçam planos para eficiência e eficácia dos seus resultados (JAKOBSEN;

MITCHELL, 2011; ODAR, KAVICIC e JERMAN, 2012). Neste sentido, a mensuração e análise do desempenho nas organizações são prerrogativas essenciais a serem utilizadas. Porque como Carneiro et al. (2005) salientam, o desempenho organizacional é um fenômeno complexo e multifacetado que escapa a uma concepção simplista.

Tem sido uma preocupação para pesquisadores da área de Controladoria o desenvolvimento de novos instrumentos de apoio à gestão, com o objetivo de dar suporte ao processo decisório e ao gerenciamento de recursos. Tais instrumentos incluem modelos, procedimentos, critérios de medição e indicadores de desempenho (LIBONATI, 2003).

A avaliação e os controles organizacionais devem permitir uma medição numérica, porque quando não é possível medir nem colocar em números, o conhecimento a respeito do assunto é insatisfatório. A avaliação é o ato de se atribuir valor, considerando aspectos qualitativos e quantitativos, um processo de medição do desempenho, em que o planejamento estratégico analisa de forma sistemática os pontos fortes e fracos da organização, bem como as oportunidades e ameaças do ambiente em que está inserida, com o intuito de estabelecer objetivos, estratégias e ações que possibilitem atingir resultados positivos e aumento da competitividade. Desta forma, os indicadores de desempenho estão diretamente ligados ao planejamento estratégico, propiciando informações para gerar o controle organizacional e gerencial (MARTINS, 2008; KAPLAN, 2010; LUNKES; SCHNORRENBARGER, 2009; SIQUEIRA, 2014).

Partindo do pressuposto de que toda organização necessita medir seu desempenho, a medição do desempenho faz parte do processo de gestão, no qual os indicadores de desempenho são essenciais para avaliar o desempenho organizacional e a avaliação de desempenho organizacional tem como proposta a melhoria contínua da organização. Então, o êxito na medição de desempenho pressupõe uma consonância com o modelo de gestão da empresa, pois os critérios e modelos adotados devem estar de acordo com os objetivos da organização. Os sistemas de medição de desempenho possuem um papel fundamental como fonte de informações, sendo tal processo útil para tomada de decisão (CALLADO, CALLADO e ALMEIDA, 2011; CATELLI, 2009; MARENGO e DIEHL, 2011; ZURIEKAT et al., 2011; SIQUEIRA, 2014).

Sistemas de medição de desempenho são sistemas de informação utilizados para o desempenho organizacional. As empresas costumam concentrar seus esforços na utilização de indicadores de desempenho financeiros com fins de avaliação e mensuração de desempenho, mas, com o passar do tempo, pesquisadores começaram a criticar a

dependência limitada a indicadores financeiros, e como resultado, muitas empresas começam a incluir indicadores não financeiros nos seus sistemas de medição de desempenho (ZURIEKAT et al, 2011).

Anthony e Govindarajan (2008) afirmam que a implantação de um sistema de mensuração de desempenho envolve quatro passos: definição da estratégia, definição dos indicadores de estratégia, integração dos indicadores de desempenho em um sistema gerencial e uma revisão frequente dos indicadores e resultados. No entanto, para Ribeiro, Macedo e Marques (2012), identificar um sistema de medição de desempenho ideal é a grande dificuldade, pois deve incluir indicadores internos e externos à organização, além dos indicadores financeiros e não financeiros.

Indicador de desempenho é um instrumento de controle que monitora os resultados propostos para o planejamento das empresas. É um instrumento por meio do qual a empresa traduz seus objetivos e estratégias em variáveis que possam ser medidas e avaliadas. Ou seja, é a quantificação de como estão sendo realizadas as atividades com o propósito de compará-las às metas especificadas (ZAGO et al., 2008; SIQUEIRA, 2014).

Assim, a seleção dos indicadores de desempenho envolve a implementação de um sistema de mensuração e avaliação de desempenho, de modo que tais indicadores visem o futuro da organização, em consonância com seus objetivos e metas (CALLADO; CALLADO; ALMEIDA, 2008).

Para Martins e Mergulhão (2006), é importante equilibrar o uso de indicadores de desempenho financeiros e não financeiros para refletir a complexidades das organizações, tais como: a satisfação do cliente, qualidade dos produtos ou rotatividade de funcionários, são importantes nos casos em que o desempenho baseado em medidas do mercado, que mostram o valor total da empresa, não estão disponíveis. Viana (2014) sugere que ao adicionar indicadores não financeiros aos financeiros, o resultado não seria apenas uma visão mais ampla da saúde das empresas e de suas atividades, mas uma ferramenta de análise da estrutura da organização.

Assim, novos modelos de avaliação e gestão estratégica foram surgindo, como é o caso do *Balanced Scorecard*, que é importante ferramenta para a avaliação de desempenho organizacional, frente aos modelos tradicionais (financeiros), por balancear o uso de indicadores financeiros e não financeiros. O modelo BSC apresenta de que forma a empresa pode utilizar as relações de causa e efeito para realizar a estratégia; embora esta relação tenha sido criticada na literatura. Traduz a missão e a estratégia da empresa a partir dos

indicadores de desempenho (ANTHONY, GOVINDARAJAN, 2008; PADOVEZE, 2009; ABDEL-KADER, MOUFTY, LAITINEN, 2011; MACEDO; CAVANCANTI, 2007; ODAR, KAVCIC e JERMAN, 2012).

Norton e Kaplan (1997) os criadores do BSC, argumentam que ele pode ser entendido como um conjunto de indicadores que dá, aos gestores do topo, uma visão rápida e mais abrangente do negócio. Estabelece metas para as unidades de negócio e mensura sob quatro perspectivas: Financeira, Clientes, Processos internos e Aprendizagem. Assim, o BSC promove o balanceamento de vários indicadores estratégicos e o alinhamento das metas aos interesses da organização.

O presente estudo irá focar o setor atacadista/distribuidor, que possui grande necessidade de mudanças, por causa das demandas específicas de serviços, por parte dos fornecedores e consumidores. Este segmento proporciona vantagens aos seus consumidores, que se destinam a comprar diversos produtos em maiores quantidades, com menor número de operações, sendo importante setor para a economia nacional e internacional. Assim, é preciso avaliar a eficiência das empresas que participam deste segmento, e analisar como tais empresas medem seus resultados efetivos, através dos indicadores de desempenho que as mesmas utilizam, pois estes poderão contribuir para uma melhor gestão. Isto porque, para que os empresários possam desenvolver projetos de melhoria nos níveis de produção, é imprescindível a avaliação do desempenho organizacional (TUPY; SOUZA, 2006).

É importante destacar que este estudo não pretende medir o desempenho das empresas atacadistas/distribuidoras através dos indicadores, nem tem como pretensão construir um BSC, mas utilizar indicadores de desempenho estruturados nas suas perspectivas. Isto é possível, pois, de acordo com o Sistema de classificação de uso do BSC proposto por Soderberg (2006), há diferentes níveis de usuários do BSC e o nível I de Usuário do BSC é qualquer empresa que pretenda medir seu desempenho, mesmo que não possua um BSC, mas use indicadores de desempenho derivados dos objetivos e estratégias da organização.

Assim, este trabalho busca identificar o uso e a importância de indicadores de desempenho apresentados aos gestores das empresas atacadistas do ramo alimentício da Região Metropolitana do Recife, expostos a partir das perspectivas do BSC.

2. Medição de Desempenho Organizacional

Gerenciar o desempenho nas organizações é de suma importância. Para Miranda e Silva (2002), as medições de desempenho estão presentes nas empresas, por mais simples ou complexas que sejam. É a partir da medição de desempenho que se apresentam os diversos indicadores. Já Siqueira (2014) destaca que os indicadores de desempenho merecem destaque por serem essenciais na avaliação do desempenho organizacional.

A medição de desempenho pode ser dividida em duas fases: a primeira enfatizava a medição de desempenho financeiro, com foco na produtividade e envolveu o período de 1880 até início de 1980; já a segunda fase, envolve a busca pelo equilíbrio do uso de indicadores financeiros e não financeiros, com intuito de atender as necessidades da organização (ATTADIA; MARTINS, 2003). Figueiredo (2003) destaca três fases referentes aos sistemas de medição de desempenho: a primeira inclui as práticas iniciais da contabilidade e se desenvolveu entre o século XIV e XIX; a segunda fase, início do século XX e década de 80, quando a medição do desempenho tornou-se parte do planejamento e controle nas organizações; e a terceira e última fase começou no fim da década de 80 e se estende até os dias atuais, trazendo críticas ao modelo anterior e se baseia em ativos não financeiros, com isto, trazendo novos modelos.

Para Neely (2005) os indicadores de desempenho podem ser vistos de forma individual ou agrupados, e assim, podem formar um sistema de medição de desempenho. O sistema de medição de desempenho está ligado aos objetivos, estratégias e metas da organização, na visão Costa (2008, p.67) para muitas empresas com uma gestão mais tradicional a medição de desempenho é apenas realizada pelo monitoramento. Contudo, em empresas com uma gestão mais moderna "envolve o alinhamento com as estratégias e comportamentos, a integração do desempenho na organização e o desenvolvimento de mecanismos de autoavaliação".

Dessa forma, o início da segunda fase foi marcado por considerar primeiramente indicadores de desempenho que obtivessem uma visão ampla da organização. A abordagem de McKinsey de 7-S é apresentada por ser não financeira, com características que buscam avaliar o desempenho através de sete elementos para o sucesso organizacional. O objetivo dos elementos é interagir entre eles, convergindo os valores compartilhados, além de apresentar estrategicamente as informações e estrutura organizacional. Os sete elementos são: estratégia, estrutura, sistema, habilidades, valor compartilhado, estilo e pessoas (TEZZA, BORNIA, VEY, 2010). Nakamura et al. (2005) defendem que um sistema de

medição de desempenho deve conter seis categorias: desempenho financeiro, qualidade de serviço, desempenho de fornecedores, satisfação de cliente, desempenho operacional e processos e satisfação dos empregados.

O objetivo dos sistemas de medição de desempenho, para Anthony e Govindarajan (2008), é programar a estratégia, partindo do pressuposto de que a estratégia implementada está ligada às seguintes questões: o que conta é mensurado; o que é mensurado é feito; o que é feito é recompensado; o que é recompensado realmente conta.

Um conjunto de indicadores estratégicos é composto por: indicadores de resultados e casuais, indicadores financeiros e não-financeiros e indicadores internos e externos. Abdolvand e Albadvi (2012) defendem que embora a medição de desempenho tenha evoluído durante anos e seja considerada mais do que apenas um instrumento de controle, muitos sistemas de medição de desempenho, ainda não são capazes de representar a realidade do desempenho

Para desenvolver um sistema de medição de desempenho, na visão de Attadia e Martins (2003), é preciso que a organização tenha seus objetivos estratégicos bem definidos. É preciso definir metas claras e após tal definição, a organização pode comparar seus resultados reais aos resultados traçados, ou seja, comparar o desempenho real com o orçado, de forma que seja possível corrigir os desvios encontrados.

Para Netto (2007), a quantidade grande de modelos e sistemas de avaliação de desempenho, advém da necessidade de mensuração de desempenho que as organizações possuem. Tezza, Bornia e Vey (2010) buscaram classificar sistemas de medição de desempenho (SMD) de acordo com as diversas abordagens utilizadas, e encontraram uma grande quantidade, em torno de 140 abordagens, que abrangem o período de 1980 a 2007. Classificaram as abordagens em cinco critérios: quanto à abrangência; quanto ao tipo de abordagem; quanto ao foco; quanto ao nível de medição; quanto ao grau de complexidade; bem como a algumas questões complementares. Então, diante da inadequação de vários modelos tradicionais de Sistemas de Medição de Desempenho, outros novos modelos passaram a ser propostos e utilizados pelas organizações.

2.1. Indicadores de desempenho

A utilização dos indicadores de desempenho impulsiona o sucesso das empresas ao

relacionar as estratégias e apresentar os resultados alcançados, porque os indicadores mobilizam mecanismos proporcionando características de qualidade. A medição do desempenho no ambiente organizacional é bem aceita por apresentar mais segurança e controle gerencial, além de possibilitar a viabilidade dos objetivos, planos e estratégias (FERREIRA et al., 2008).

Os indicadores exercem um papel institucional nas organizações. Em uma visão sistêmica, estabelecem apoio à estratégia e desenvolvem critérios para tomada de decisões. Entende-se que as funções dos indicadores de desempenho são apresentadas por monitoramento das informações e avaliação do desempenho que buscam estratégias futuras nas ações (MIRANDA; REIS, 2006).

A análise dos indicadores de desempenho pode ser feita por indicadores financeiros e não financeiros, como já apresentado anteriormente, e as empresas estabelecem seus indicadores que irão medir ativos intangíveis e tangíveis (BORTOLUZZI, 2011). Assim, os ativos intangíveis desenvolvem um importante critério no desempenho financeiro-econômico das empresas, porque vão além dos números e resultados quantitativos na geração de valor nas organizações. Por outro lado, os objetivos tangíveis são os mais tradicionais, quando adotados para avaliar o desempenho (PEREZ; FAMÃ, 2006).

Os indicadores financeiros tradicionais podem ser destacados por rentabilidade, liquidez, de faturamento, de custo, de margem (bruta, líquida, operacional e lucro), de resultado, de endividamento, estrutura de capital e de investimento (AZEVEDO; MIRANDA, 2000; LIBONATI; MIRANDA, 2004).

Para Carvalho e Matias-Pereira (2007), utilizar indicadores que não são direcionados para agregar valor futuro pode comprometer a medição do desempenho das empresas. As avaliações concentradas em indicadores tradicionais podem refletir o passado ou apenas as informações das empresas no presente, limitando, assim, as ações em longo prazo.

Em busca da eficiência para o aprimoramento do ambiente competitivo, indicadores financeiros foram observados como insuficientes, na visão de Kaplan e Norton (1997), por não fornecerem informações que projetem as ações futuras. Os indicadores financeiros são interpretados por representações estáticas e parciais. Contudo, reconhecidos por desempenhar o papel de informações concretas que auxiliam na avaliação do resultado.

Para serem avaliados, os indicadores de desempenho precisam ser congruentes, controláveis, oportunos, acurados e compreensíveis. Ou seja, é necessário que os gestores sejam capazes de interpretar e entender a sua representatividade e tenham habilidades de

exercer o controle e realizar as medidas no momento adequando. Para atingir os objetivos, as informações devem ser apuradas e aprimoradas, além de corresponderem às características reais da empresa. Desta forma, devem ser utilizados os indicadores financeiros e não financeiros (MERCHANT, 2006).

O estudo desenvolvido por Ittner e Larcker (2001) sugere que os dados financeiros têm limitações como uma medida de desempenho da empresa. Para eles, os indicadores não financeiros oferecem vantagens claras sobre os sistemas de medição baseados em dados financeiros. No entanto, embora haja vantagens, o uso de indicadores de desempenho não financeiros também apresenta suas limitações. Corroborando com esta ideia, Garrison, Noreen e Brewer (2007) os indicadores não financeiros sozinhos são insuficientes para medir o desempenho. Os autores destacam alguns cuidados que precisam ser tomados na escolha destes indicadores: a escolha deve ser coerente com a estratégia da organização, os indicadores devem ser compreensíveis e não se deve ter muitos indicadores. Por isto, ao observar a necessidade da organização, deve-se buscar um conjunto de indicadores financeiros e não financeiros que se relacionem com os objetivos e estratégias da organização.

Portanto, os indicadores de desempenho são parâmetros que evidenciam dados e informações que criam situações para tomadas de ações e decisões futuras. Tais ações buscam a eficácia e eficiência dos indicadores avaliados, bem como, transcendem por intermédio dos indivíduos a realização das ações nas organizações, por agirem de acordo com suas competências na capacidade de aprendizagem, processamento de informações e conhecimento.

Assim, estava lançado o dilema entre indicadores adicionais, indicadores financeiros e a melhor forma de medir. Observando e trabalhando com muitos executivos, Norton e Kaplan (1992) perceberam que os mesmos não dependem de um conjunto de indicadores para exclusão de outros indicadores. Porque, medir de forma eficaz deve ser parte do processo de gestão, pois indicadores financeiros fornecem ao gestor um panorama do que aconteceu, sem muitas vezes indicar como melhorar o desempenho no futuro, que seria fornecido por indicadores não financeiros. É neste ponto de análise que entra o *Balanced Scorecard* (BSC) como uma ferramenta de avaliação interessante a ser destacada.

2.2. O Balanced Scorecard

O *Balanced Scorecard* (BSC) é uma ferramenta gerencial bastante difundida que visa à avaliação do desempenho organizacional. Foi introduzido por Kaplan e Norton (1992, p.13) como um "conjunto de indicadores que fornece aos gestores do nível estratégico, uma visão mais ampla do negócio, ou seja, é um sistema sólido com capacidade visualizar e renovar as estratégias organizacionais". Para Silva (2003), o diferencial do *Balanced Scorecard* em relação aos outros métodos de medição de desempenho, corresponde à relação entre atividades e processos através de uma estrutura lógica que permite nas organizações a utilização e medição interferindo no desempenho.

O sistema de medição em uma empresa afeta o comportamento do funcionário, e por isso, muitos executivos buscavam a melhor forma para "medir". Alguns executivos não acreditavam mais apenas em indicadores financeiros e buscavam indicadores adicionais. Já outros, acreditavam que era melhor esquecer os indicadores financeiros e, concentrar-se nos indicadores adicionais, pois melhorando os indicadores operacionais os resultados financeiros seriam subsequentes (KAPLAN; NORTON, 2010).

Para Abdel-Kader et al. (2011) o *Balanced Scorecard* é um sistema de medição de desempenho integrado, que abrange todos os fatores críticos de sucesso essenciais na estratégia das operações. Os Sistemas de Medição de Desempenho de Integrado ou IPMS (*Integrated performance measurement system*) são construídos para que a empresa identifique a relação de causa e efeito nos negócios, de modo a melhorar seu desempenho. Os sistemas de medição de desempenho integrado são constituídos de três camadas: a primeira é o modelo de negócio, que vai descrever a causalidade entre os fatores críticos de sucesso e os objetivos estratégicos da organização; a segunda inclui as dimensões de desempenho, as perspectivas, os fatores críticos que são essenciais; e a terceira é constituída das medidas para as dimensões descritas na camada dois.

O *Balanced Scorecard* tem sua ênfase no balanceamento de indicadores financeiros com os indicadores não financeiros. Para Wanderley et al. (2003), o BSC pode variar dependendo da localidade e organização, desde sua aparência, ferramentas até sua estrutura.

Kaplan e Norton (1997, 2010) definiram quatro perspectivas do BSC: financeira, de cliente, processos internos e aprendizado e crescimento. Na Perspectiva Financeira, os objetivos financeiros da empresa precisam estar vinculados à estratégia da organização e servem de meta para as demais perspectivas. Os indicadores financeiros devem fazer parte

da cadeia de causa e efeito, de modo que possam contribuir para o crescimento financeiro. Os objetivos financeiros de longo prazo devem ser contemplados nas ações relacionadas aos clientes e aos processos internos, para que seja melhorado o desempenho econômico.

Na perspectiva do cliente, segundo seus idealizadores, a empresa precisa inicialmente identificar os mercados que deseja competir e os segmentos de clientes, isto é, busca-se responder à seguinte questão: "Como os clientes nos veem?". No entanto, as empresas não têm como satisfazer as necessidades de todos seus clientes. Deste modo a estratégia escolhida pela organização vai determinar quais clientes a empresa buscará servir, de forma a conquistar a lealdade do público escolhido. Assim, a determinação da estratégia antecede a definição dos indicadores de fidelização e satisfação dos clientes. Estas preocupações dos clientes voltam-se para 4 categorias: tempo, qualidade, desempenho e serviço, e custo. Deste modo, ao implementar o BSC a empresa deve possuir metas para essas preocupações e, traduzi-las em indicadores específicos.

A perspectiva relacionada aos processos internos é o momento em que os gestores devem identificar os processos críticos para alcançar os objetivos dos clientes e acionistas. A destreza para inovar, melhorar e aprender de uma organização está relacionada com seu valor. Ou seja, é através de da habilidade para lançar novos produtos, de modo que haja criação de valor para os clientes, e que os processos internos sejam melhorados, para que haja eficiência operacional, e a organização conseguirá alavancar receitas, entrar em novos mercados, e conseqüentemente, aumentar valor para o acionista.

É possível observar três categorias de objetivos na perspectiva de aprendizado e crescimento: capacidade dos funcionários, capacidade dos sistemas de informação e motivação, empowerment e alinhamento. Em cada uma dessas categorias pode-se destacar indicadores, tais como: satisfação de funcionários, retenção dos funcionários, produtividade por funcionário, lucratividade por funcionário, e etc. Esta perspectiva elabora um delineamento de causa e efeito transmitindo aos objetivos estabelecidos nas perspectivas financeira, do cliente e dos processos internos o direcionamento que as empresas devem deter para obter um excelente desempenho. as atitudes, capacidade e habilidades organizacionais para o aprendizado e crescimento são a base para atingir as metas estabelecidas nos indicadores de desempenho financeiros, nos indicadores referentes aos

Assim, o BSC traduz, através da estratégia organizacional, objetivos, indicadores, metas e ações que contribuem para o reconhecimento das competências organizacionais,

orientando a identificar quais competências são necessários para alcançar os objetivos em cada perspectiva de desempenho.

3. Metodologia

A pesquisa que deu origem a este trabalho caracteriza-se por ser descritiva e exploratória. Quanto aos procedimentos, a pesquisa foi documental, bibliográfica e se caracteriza como uma *Survey*, pois proporciona uma investigação mais aprofundada sobre o objetivo de estudo (OLIVEIRA, 2011) e uma descrição quantitativa ou numérica de tendências (CRESWELL, 2010). Quanto ao problema, foi utilizada uma abordagem quantitativa com a utilização de um questionário como instrumento de coleta de dados.

A população escolhida para ser estudada foram empresas atacadistas do ramo alimentício que tenham sede na RMR. Inicialmente, buscou-se contato com a Associação Pernambucana de Atacadistas e Distribuidores (ASPA), a fim de conseguir a lista de associados para serem os pesquisados. Apesar dos esforços despendidos, vários *e-mails*, reuniões e visitas, a diretoria da associação não concedeu autorização para a disponibilização da lista de associados.

Diante dessa dificuldade, foi construída uma relação de empresas, a partir de uma busca via lista telefônica e cadastro de empresas disponíveis na *internet*, bem como a partir da rede de fornecedores de empresas varejistas do ramo alimentício a qual se teve acesso. Assim, tomou-se como base para a amostra de pesquisa o cadastro de fornecedores de três empresas varejistas geridas por profissionais da rede de relacionamento de uma das pesquisadoras da equipe de trabalho que constituiu o projeto de pesquisa de dissertação. O cadastro disponibilizado pelas empresas, e o levantamento nas listas telefônicas continha 128 empresas, destas, foram excluídas 45 identificadas como indústrias, formando assim um grupo composto por 83 empresas de distribuição/atacado do ramo alimentício da RMR.

Uma empresa do setor atacadista é a unidade empresarial que compra e vende mercadorias para varejistas ou usuários industriais, institucionais e comerciais. Desta forma, definir o setor atacadista como intermediário é compreender que a sua principal função é intermediar a relação entre indústria e varejo, ajustando a diferença entre produção e consumo, gerando assim uma economia nos custos entre o produtor e o consumidor (SILVA, 2010).

A delimitação da pesquisa, levou em consideração os custos de execução e o interesse

de estudos no cenário demográfico específico, restringindo a representatividade do escopo, para as empresas atacadistas/distribuidoras da Região Metropolitana do Recife, no Estado de Pernambuco. O universo da pesquisa foi composto por 83 empresas cuja atividade primária é de distribuição e atacado no ramo alimentício e que têm sede na RMR. Eram 47 empresas em funcionamento em Recife, 29 empresas em Jaboatão dos Guararapes, 4 em Paulista, 2 em Camaragibe e 2 no Cabo de Santo Agostinho.

No Brasil, o setor de atacado e distribuição oferece ao mercado o mais abrangente panorama do segmento. De acordo com os resultados do Ranking da Associação Brasileira de atacado e distribuidor (ABAD), desenvolvido por Nielsen (2015) – ano base 2014, o Brasil apresenta uma evolução positiva de crescimento do segmento atacadista com 51,7% de participação do setor mercantil. Nesta mesma amostra, a Região Nordeste destaca-se com a maior participação de empresas no ano de 2014, representando 39% das empresas concentradas na região e uma participação no faturamento de 28% do seguimento no Brasil (ABAD, 2015). Então, no ranking nacional é perceptível o destaque da Região Nordeste.

Importante salientar que as empresas entrevistadas não tinham o BSC implementado, mas possuíam o controle de indicadores de desempenho, o que já as tornavam aptas para a pesquisa. Deste modo, as empresas se enquadram nos usuários tipo I do BSC, de acordo com Soderberg (2006, p.29), as quais possuem estratégia definida e utilizam indicadores de desempenho.

Todas as 83 empresas foram contatadas e receberam o convite para participar da pesquisa, por e-mail e telefone. Ao todo, 37 das 83 empresas aceitaram participar da pesquisa e responderam ao questionário com êxito, o que corresponde a 44,6% do total. Estas empresas estão instaladas em dois municípios da Região Metropolitana do Recife: Recife e Jaboatão dos Guararapes. A pesquisa de campo teve uma duração de cinco meses, com início em julho de 2016.

As variáveis explicativas consideradas nesta pesquisa foram referentes à utilização e importância do uso de indicadores de desempenho e competências organizacionais, visando atender aos objetivos propostos. Neste artigo só serão analisadas as variáveis referentes à utilização e importância de indicadores de desempenho.

Já as variáveis qualitativas inseridas nesta pesquisa foram referentes aos aspectos definidos descritivamente, através das variáveis condicionadas à falta de hierarquia ou ordem. Tais variáveis precisam ser ordinais para que possam atender aos objetivos da pesquisa, pois dentre outras observações, foi possível relacionar o tempo de atuação de um

gestor (de 1 a 5 anos, de 5 a 10 anos, etc.) ao grau de importância dos indicadores utilizados pela organização.

Mediante a categoria de indicadores de desempenho as variáveis apresentadas estão agrupadas nas 4 perspectivas do BSC: financeira, cliente, processos internos e crescimento e aprendizado. Conforme descrito no referencial teórico, cada perspectiva contém as variáveis relativas ao uso e importância relativa, as quais foram respondidas pelo gestor, a partir de uma lista previamente apresentada no questionário elaborado e utilizado para a pesquisa.

O questionário foi elaborado a partir do levantamento bibliográfico realizado em artigos que tratam do tema, construindo assim, um rol de indicadores de desempenho para cada perspectiva do BSC, a partir dos que foram identificados com maior frequência, variando entre cinco a nove variáveis por perspectiva do BSC.

Assim, buscou-se saber se a empresa utiliza cada um dos indicadores listados com a opção de sim ou não e o grau de importância de cada um dos indicadores expostos em uma escala *Likert* de quatro pontos, sendo baixo, relativo, importante e muito importante. Importante salientar que independente da empresa utilizar ou não o indicador, ela deveria expor o grau de importância dada a cada indicador.

A aplicação dos questionários foi evidenciada de duas formas: a primeira em contato inicial por e-mail e a segunda, para reforço, dentre os que não responderam à primeira tentativa, por visita presencial, todas mediante prévio contato telefônico.

O questionário de coleta de dados possuía quatro partes: 1ª - Características das empresas: inclui aspectos como tipo de atividade primária, tempo de atuação, faturamento anual, número de funcionários e responsável pelo planejamento estratégico; 2ª - Características do gestor responsável pelo planejamento organizacional e respondente do questionário como: gênero, faixa etária, nível de escolaridade, experiência profissional; 3ª - Informações sobre o uso e a importância relativa dos indicadores de desempenho com base nas quatro perspectivas do BSC; e 4ª - Informações sobre o uso e a importância relativa das competências organizacionais com base nas quatro perspectivas do BSC.

Para atingir os objetivos do trabalho foi utilizado o teste de Correlação de *Spearman*. Assim, a análise quanto ao grau de importância que se trata de variáveis ordinais, a correlação foi identificada como mais adequada.

4. Análise dos Resultados

4.1. Perfil das empresas pesquisadas

Quanto à classificação do ramo de atividade das empresas, a maioria das empresas se classificou como atuando apenas com produtos secos (59,5%), seguida por empresas que atuam com carnes e embutidos (35,1%) e as que atuam com frutas e hortaliças (5,4%).

Foi consultado sobre o número de funcionários e a maior parte das empresas tem entre 10 e 49 funcionários (46%), deste modo, caracterizado como pequenas empresas. Contudo, foram identificadas 27% de empresas de grande porte, seguindo a classificação do SEBRAE/IBGE/DIEESE (2013), quando utiliza o critério de classificação por número de empregados para comércio e serviço, em que empresas com até 9 empregados são micro; de 10 a 49 são pequenas; de 50 a 99 são médias e mais de 100 são grandes empresas.

Outro fator investigado foi o tempo de atuação das empresas no mercado. Pode-se perceber que grande parte das empresas atua há mais ou menos 10 anos (43,3%), outra grande parcela entre 11 e 20 anos (40,5%) e 16,2% atuam há mais de 20 anos. Isto mostra que o grupo de empresas pesquisadas tem uma estabilidade no mercado.

Com relação ao faturamento anual das empresas participantes, tem-se uma concentração entre R\$ 2.400.000,00 até R\$ 16.000.000,00, demonstrando que as empresas pesquisadas, mesmo muitas tendo um número pequeno de funcionários, possuem um faturamento de empresa de grande porte, expressivo no mercado.

4.2. Perfil dos respondentes

Dos 37 respondentes desta pesquisa, a grande maioria é do gênero masculino. Quando consultados sobre quem é o responsável pelo planejamento organizacional, a maioria respondeu que é o sócio-diretor (54%), seguido pelo Diretor Executivo (24%) e Gerente da área (22%) quem executa essa importante atividade.

Com relação ao nível de escolaridade dos respondentes, percebeu-se que a grande maioria tem nível superior completo (70%). Destes, 24% têm pós-graduação. Isto de certo modo foi uma surpresa pelo nível educacional nacional, mas ao mesmo tempo, demonstra que os gestores dessas empresas atacadistas do ramo alimentício estão preparados para realizarem uma gestão profissionalizada.

A maioria dos gestores participantes tem mais de 41 anos (62,2%). O que mais uma vez confirma que o mercado neste setor busca pessoas com experiência na área, e por consequência, em sua maioria pessoas com mais idade.

Em síntese, foi percebido que a maior parte dos entrevistados era formada por sócios-diretores das empresas, com nível superior, experiência profissional de 11 a 20 anos e idade de 41 a 50 anos, com predominância do sexo masculino.

4.3. Análise descritiva do uso e da relevância dos indicadores de desempenho nas perspectivas do BSC

4.3.1. Perspectiva Financeira

Os indicadores analisados na perspectiva financeira foram: lucratividade, rentabilidade, crescimento das vendas, custo unitário por vendas, custo por entrega, fluxo de caixa, custo por pedido, retorno do investimento e redução de despesas operacionais.

Foi perguntado aos gestores sobre a utilização desses indicadores e o grau de importância considerada por eles, aos mesmos. Os indicadores mais utilizados pela grande maioria das empresas pesquisadas foram: crescimento de vendas, lucratividade, redução das despesas operacionais e fluxo de caixa. O indicador crescimento de vendas sendo o mais utilizado pode refletir que as empresas atacadistas/distribuidoras pesquisadas se preocupam com o volume de vendas obtidas, uma vez que é peculiar nessa atividade trabalhar-se com o ganho através do giro de vendas.

Para Miranda e Reis (2005) o faturamento foi apontado como um dos indicadores mais utilizados pelo setor atacadista. O autor aponta que talvez o faturamento tenha sido o principal indicador financeiro pela característica do setor atacadista trabalhar com margens menores e giros maiores, cujo o foco é o volume de vendas. Assim, vem ao encontro dos dados identificados nas empresas pesquisadas.

Nota-se que todos os indicadores listados na perspectiva financeira são muito utilizados pelos gestores, com exceção do custo por pedido e rentabilidade. Os demais, são muito utilizados por mais de 80% das empresas pesquisadas.

Conceição e Quintão (2004), ressaltaram em sua pesquisa de avaliação do desempenho logístico da cadeia brasileira de suprimentos que, o indicador menos utilizado por todos os elos é o custo de pedido, o que reflete a dificuldade dos elos da cadeia em sistematizar e mensurar esse custo, apesar da sua importância nos custos logísticos totais. Isto também foi identificado neste estudo, com o menor percentual de uso entre os nove indicadores financeiros apresentados.

Quanto à importância relativa dos indicadores de desempenho, este trabalho identificou que alguns indicadores como rentabilidade, foram considerados importantes, ou muito importantes pela maioria, mas apenas 40,5% a utilizam. E isto aconteceu com diversos outros

indicadores em que os gestores usam relativamente pouco, mas acham muito importantes.

Tabela 1: Distribuição de frequência da Importância dos Indicadores sob a Perspectiva Financeira.

Indicadores de Desempenho sob a Perspectiva Financeira	Baixo	Relativo	Importante	Muito importante	% Muito Importante
Lucratividade			5	32	86%
Rentabilidade		1	13	23	62%
Crescimento das vendas			5	32	86%
Custos unitários por vendas		1	13	23	62%
Custos por entrega	4	14	9	10	27%
Fluxo de caixa			9	28	75%
Custos por pedido	8	18	7	4	11%
Retorno do investimento		1	14	22	59%
Redução de despesas operacionais			16	21	57%

Fonte: dados da pesquisa

4.3.2. Perspectiva dos clientes

Os indicadores selecionados na perspectiva do cliente foram: quantidade de clientes ativos, positividade de novos clientes, mix de produtos ofertados, qualidade dos produtos, pesquisa de preço dos produtos, ocorrências de devolução de produtos, satisfação do cliente e crescimento da participação de mercado.

Todos os indicadores foram respondidos como muito utilizados pela maioria. O com maior distribuição de frequência foi pesquisa de preço dos produtos (97,3%), seguido por quantidade de clientes ativos (89,2%) e mix de produtos ofertados/vendidos (89,1%). Já os indicadores menos utilizados foram satisfação de cliente e crescimento da participação de mercado ambos com 59,6%.

Esses resultados sugerem que as empresas buscam quantificar a prospecção de clientes e o maior número de itens vendidos para agregação no volume de vendas, adotando as práticas de preço do mercado, mantendo-se atualizadas e competitivas em seu ramo. Interessante salientar que todos os indicadores da perspectiva do cliente foram identificados pela maioria dos respondentes como muito utilizados.

Contudo, quando analisado o uso dos indicadores com sua importância relativa, é interessante observar que embora o indicador pesquisa de preço dos produtos seja o mais utilizado não é o mais importante na visão dos gestores.

O indicador considerado muito importante foi satisfação do cliente para a grande maioria dos gestores. Isto pode sugerir que os gestores tenham dificuldade em mensurar a satisfação dos clientes, mas achem importante fazê-lo.

Tabela 2: Distribuição de frequência da Importância dos Indicadores na Perspectiva de Clientes.

Clientes	Baixo	Relativo	Importante	Muito importante	% Muito Importante
Quantidade de clientes ativos		2	8	27	73%
Positivização de novos clientes		3	13	21	56%
Mix de produtos ofertados/vendidos		2	14	21	56%
Qualidade dos produtos		1	10	26	70%
Pesquisa de preço dos produtos		4	13	20	54%
Ocorrências de devolução de produtos		5	15	17	46%
Satisfação do cliente			7	30	81%
Crescimento da participação de mercado		1	15	21	56%

Fonte: dados da pesquisa

4.3.3. Perspectiva dos processos internos

Os indicadores de desempenho sob a perspectiva dos processos internos utilizados foram: tempo de realização das operações, flexibilidade de entrega, tempo de estocagem, uso da capacidade instalada, ocorrências de pós-venda, entrega no prazo e desperdícios ou avarias de produtos. O indicador de desempenho mais utilizado foi entrega no prazo (89,2%), seguido por desperdícios ou avarias de produtos (67,6%) e tempo de estocagem (62,2%). Todos os demais são utilizados por menos da metade das empresas. Isto sugere que as empresas se preocupem com a velocidade de entrega dos produtos, ou seja, a importância do tempo de giro e ressurgimento dos produtos, bem como redução de riscos de perdas.

Percebe-se, no entanto, que os indicadores da perspectiva processos internos não são tão utilizados quanto os indicadores vistos anteriormente. Dos sete indicadores selecionados para a pesquisa e apresentados no questionário, apenas três são usados pela maioria dos respondentes. Já os indicadores menos utilizados são ocorrências de pós-venda e flexibilidade de entrega.

Vale salientar que, quanto à importância relativa dos indicadores, ocorrência de pós venda foi o menos utilizado pelos respondentes, no entanto a maioria o considera importante ou muito importante. Em contrapartida, o indicador entrega no prazo foi considerado muito utilizado e importante ou muito importante pela maioria dos gestores. Já o indicador

flexibilidade de entrega não é utilizado por grande parte deles e também o consideram com baixa importância.

Tabela 3: Frequência da Importância dos Indicadores na Perspectiva dos Processos Internos.

Processos internos	Baixo	Relativo	Importante	Muito importante	% Muito importante
Tempo de realização das operações	2	8	16	11	29%
Flexibilidade de entrega	5	17	10	5	13%
Tempo de estocagem		3	13	21	56%
Uso da capacidade instalada	1	14	13	9	24%
Ocorrências de pós-venda	2	8	17	10	27%
Entrega no prazo		3	13	21	56%
Desperdícios ou avarias de produtos	1	2	7	27	73%

Fonte: dados da pesquisa

4.3.4. Perspectiva da aprendizagem e crescimento

Na perspectiva de aprendizagem e crescimento foram investigados a utilização e o grau de importância dos seguintes indicadores: produtividade dos empregados, satisfação dos empregados, rotatividade dos empregados, desenvolvimento e inovação organizacional e investimento em treinamento.

Sob a perspectiva de aprendizagem e crescimento, o indicador mais utilizado é rotatividade dos empregados (75,7%). De acordo com Moreira (2014), o conhecimento da rotatividade dos empregados na empresa é importante, pois isto irá refletir diretamente no seu planejamento financeiro e operacional. Cada funcionário demitido demanda inúmeros gastos previstos nas leis trabalhistas, além dos processos para contratação de novos empregados e adaptação de novos funcionários. Assim, nota-se a tendência das empresas em evitar grande rotatividade dos empregados. Preocupação também identificada nesta pesquisa.

Para Monteiro (1998) o aumento da satisfação dos empregados muitas vezes pode resultar em aumento da produtividade. Kim (2002) salienta que a motivação e a satisfação dos empregados no trabalho podem influenciar na determinação do comportamento dos indivíduos e isto é importante porque estes encontram-se inseridos no processo de alcance dos objetivos organizacionais.

Neste trabalho o indicador satisfação dos empregados é preocupação da maioria dos participantes da pesquisa (51,4%). Já os demais indicadores menos da metade utilizam.

Quanto à importância que os gestores atribuíram aos indicadores de desempenho sob a perspectiva, o indicador desenvolvimento e inovação organizacional, apesar de pouco utilizado, foi considerado pela maioria participantes como Importante ou muito importante. Bem como todos os demais indicadores avaliados, apesar de nem todos serem bem utilizados.

A análise do uso e relevância dos indicadores de desempenho, seguindo as quatro perspectivas do BSC, mostra que os indicadores mais utilizados são os indicadores da perspectiva financeira, seguidos pelos indicadores da perspectiva de clientes, processos internos e aprendizagem e crescimento. De maneira semelhante, o trabalho desenvolvido por Nakamura et al. (2005) indica que os gestores utilizaram mais os indicadores financeiros de medição de desempenho, seguidos pelos indicadores das perspectivas de clientes e processos internos.

4.4. Análise da correlação entre o uso e importância dos indicadores de desempenho e as características das empresas

O uso e a importância dos indicadores de desempenho foram correlacionados com as seguintes características da empresa: porte, tempo de atuação da empresa, faturamento, número de funcionários e o responsável pelo planejamento organizacional. Através dos resultados obtidos observou-se que 21 correlações se mostraram estatisticamente significativas, nos indicadores lucratividade, rentabilidade, crescimento das vendas, custo unitário por venda, retorno do investimento e redução das despesas operacionais.

Quando relacionadas às características das empresas com o uso dos indicadores de desempenho financeiro, a lucratividade tem uma relação significativa apenas com o porte da organização, ou seja, quanto maior a organização, maior uso deste indicador.

Já com relação à rentabilidade, sabe-se que embora sua frequência de utilização seja menor entre os respondentes, ela se mostrou diretamente associada ao tempo de atuação e ao faturamento e ao número de funcionários. Assim, conclui-se que quanto maior o faturamento, e quanto maior o número de funcionários, maior a utilização do indicador de desempenho rentabilidade.

De modo semelhante à rentabilidade, os resultados demonstraram que o uso do indicador retorno sobre o investimento tem associação com todas as características das empresas analisadas. O retorno do investimento mensura o resultado de determinado investimento, sendo assim, de grande importância para que o gestor. Percebe-se, portanto, que a característica que mais tem associação com os indicadores financeiros analisados é o porte

da organização, em que foram identificadas seis correlações entre os nove indicadores financeiros analisados.

Tabela 4: Correlação quanto ao uso entre os Indicadores de Desempenho e as Características das empresas sob a Perspectiva Financeira.

Perspectiva Financeira	Tempo atuação da empresa	Faturamento	Número Funcionários	Responsável pelo Planejamento Organizacional
Lucratividade	0,3	0,29	0,3	0,00
Rentabilidade	0,4	0,53	0,4	-0,47
Crescimento das vendas	0,1	0,16	0,2	0,27
Custos unit. por vendas	0,3	0,42	0,4	-0,06
Custos por entrega	0,1	0,40	0,45	-0,17
Fluxo de caixa	0,2	0,10	0,07	-0,19
Custos por pedido	0,1	0,13	0,14	-0,23
Retorno do investimento	0,4	0,42	0,39	-0,44
Redução de despesas operacionais	0,1	0,41	0,41	-0,08

Fonte: dados da pesquisa

As empresas que participaram desta pesquisa ao responderem sobre a importância dos indicadores financeiros apresentados em correlação às suas características, sete dos nove indicadores apresentados obtiveram correlação positiva em relação ao número de funcionários.

Novamente as características de faturamento e número de funcionários também foram as que apresentaram correlação positiva para a maioria dos indicadores financeiros analisados e as características das empresas.

Tabela 5: Correlação quanto à importância relativa entre os Indicadores de Desempenho e as Características das empresas sob a Perspectiva Financeira.

Perspectiva Financeira	Tempo atuação da empresa	Faturamento	Número Funcionários	Resp. Planejam. Organizacional
Lucratividade	0,07	0,31	0,43	-0,13
Rentabilidade	0,13	0,32	0,19	-0,19
Crescimento das vendas	0,07	0,38	0,51	-0,13
Custos unit. Por vendas	0,13	0,36	0,35	-0,07
Custos por entrega	0,14	0,39	0,45	0,00
Fluxo de caixa	-0,12	0,38	0,45	-0,01
Custos por pedido	0,00	0,15	0,14	-0,16

Retorno do investimento	0,25	0,41	0,48	-0,29
Redução de despesas operacionais	-0,02	0,50	0,42	0,01

Fonte: dados da pesquisa

Foram elencados oito indicadores na perspectiva de clientes, em análise da correlação com os mesmos aspectos e características das empresas em termos de tempo de atuação, faturamento, número de funcionários e responsável pelo planejamento organizacional. Percebe-se que o número de funcionários e o faturamento foram as características que possuem associação direta com a maior parte dos indicadores. O tempo de atuação da empresa foi que menos se relacionou com os indicadores.

Tabela 6: Correlação quanto ao uso entre os Indicadores de Desempenho e as Características das empresas sob a Perspectiva de Clientes.

Perspectiva de Clientes	Tempo atuação da empresa	Faturamento	Numero de Funcionário	Resp. Plan Organizacional
Quantidade de clientes ativos	-0,01	0,18	0,23	0,36
Positivção de novos clientes	0,19	0,31	0,35	0,09
Mix de produtos ofertados/vendidos	0,11	0,18	0,23	0,14
Qualidade dos produtos	0,26	0,27	0,35	-0,03
Pesquisa de preço dos produtos	-0,29	0,16	0,11	0,27
Ocorrências de devolução de produtos	0,33	0,50	0,52	0,04
Satisfação do cliente	0,30	0,50	0,44	-0,21
Crescimento da participação de mercado	0,22	0,50	0,44	-0,35

Fonte: dados da pesquisa

No que se diz respeito à importância dada pelos respondentes aos indicadores de desempenho sob a perspectiva dos clientes e as características das empresas, percebeu-se que houve poucas relações estatisticamente significativas. O número de funcionários manteve associação direta com a importância dada à qualidade dos produtos, ocorrências de devolução de produtos e crescimento da participação de mercado.

Tabela 7: Correlação quanto a importância relativa entre os Indicadores de Desempenho e as Características das empresas sob a Perspectiva de Clientes.

Clientes	Tempo atuação da empresa	Faturamento	Numero de Funcionários	Resp. Planejam. Organizacional
Quantidade de clientes ativos	-0,28	0,12	0,19	0,11
Positivção de novos clientes	-0,07	0,21	0,19	0,06
Mix de produtos ofertados/vendidos	-0,18	0,10	0,13	0,27

Qualidade dos produtos	-0,02	0,09	0,36	0,25
Pesquisa de preço dos produtos	-0,20	0,38	0,27	-0,11
Ocorrências de devolução de produtos	-0,09	0,31	0,41	0,01
Satisfação do cliente	0,01	0,10	0,25	-0,06
Crescimento da participação de mercado	-0,24	0,37	0,41	-0,03

Fonte: dados da pesquisa

Quanto o uso dos indicadores de desempenho sob a perspectiva dos processos internos constatou-se que a característica da organização número de funcionários foi que mais apresentou associações diretas com os indicadores. Ou seja, o número de funcionários irá impactar no tempo de realização das operações e na flexibilidade de entrega, por exemplo.

No entanto, a associação direta mais forte percebida quanto ao uso de indicadores de desempenho e as características das empresas está entre o faturamento e o tempo de realização das operações.

Ou seja, empresas com faturamentos mais altos tendem a usar mais o indicador tempo de realização das operações, o que pode sugerir que estas empresas talvez estejam em busca de maior eficiência quanto à realização das operações.

Tabela 8: Correlação quanto ao uso entre os Indicadores de Desempenho e Características das empresas sob a Perspectiva dos Processos Internos.

Processos internos	Tempo atuação da empresa	Faturamento	Numero de Funcionários	Resp. Plan Organizacional
Tempo de realização das operações	0,36	0,56	0,47	-0,32
Flexibilidade de entrega	-0,09	0,29	0,34	-0,18
Tempo de estocagem	0,33	0,30	0,29	-0,03
Uso da capacidade instalada	0,19	0,37	0,34	-
Ocorrências de pós-venda	0,28	0,30	0,33	-
Entrega no prazo	0,23	-0,05	0,14	-
Desperdícios ou avarias de produtos	0,06	0,46	0,53	0,14

Fonte: dados da pesquisa

Na análise da correlação entre a importância dada pelos respondentes aos indicadores

de desempenho e as características das empresas, observa-se uma associação positiva forte entre o faturamento e o tempo de realização das operações, isto é, empresas com maiores faturamentos acham mais importante a utilização destes indicadores.

Do mesmo modo que se observou na correlação do uso desses indicadores com as características da empresa, quando analisada a importância, a característica número de funcionários foi a que mais teve associações diretas com os indicadores na perspectiva dos processos internos. Ou seja, percebe-se como a quantidade de funcionários pode impactar da eficiência das atividades relacionadas aos processos internos da empresa.

Tabela 9: Correlação quanto à importância relativa entre os Indicadores de Desempenho e as Características das empresas sob a Perspectiva de Processos Internos.

Processos internos	Tempo atuação da empresa	Faturamento	Numero de Funcionários	Resp. Plan Organizacional
Tempo de realização das operações	0,25	0,62	0,61	-0,26
Flexibilidade de entrega	0,00	0,10	0,07	-0,30
Tempo de estocagem	0,17	0,13	0,23	-0,04
Uso da capacidade instalada	0,18	0,45	0,39	-0,19
Ocorrências de pós-venda	-0,02	0,32	0,41	-0,05
Entrega no prazo	0,05	-0,09	0,10	0,06
Desperdícios ou avarias de produtos	-0,09	0,41	0,40	-0,07

Fonte: dados da pesquisa

A correlação entre o uso de indicadores de desempenho na perspectiva de aprendizagem e crescimento e as características das empresas, evidencia que estes indicadores foram os que mais apresentaram associações com as características das empresas. Os resultados demonstraram que o faturamento e o número de funcionários apresentam associações diretas com uso de todos os indicadores de desempenho.

Já o tempo de atuação está associado positivamente com o uso da produtividade dos empregados, desenvolvimento e inovação organizacional e investimentos em treinamento.

Isso pode se justificar pelo fato de que os indicadores da perspectiva de aprendizagem e crescimento são responsáveis pela consecução dos objetivos descritos nas outras perspectivas. Nesta perspectiva há a preocupação de inovar e melhorar a capacidade da empresa, de modo que seja imprescindível o investimento em seus empregados, gestores e em inovação organizacional.

Tabela 10: Correlação quanto ao uso entre os Indicadores de Desempenho e as Características das empresas sob a Perspectiva de Aprendizagem e Crescimento.

Aprendizagem e crescimento	Tempo atuação da empresa	Faturamento	Número de Funcionários	Resp. Plan Organizacional
Produtividade dos empregados	0,35	0,42	0,34	-0,37
Satisfação dos empregados	0,16	0,60	0,54	-0,28
Rotatividade dos empregados	0,14	0,55	0,58	-0,08
Desenvolvimento e inovação organizacional	0,40	0,62	0,60	-0,42
Investimentos em treinamento	0,44	0,46	0,52	-0,32

Fonte: dados da pesquisa

Embora, o uso dos indicadores desempenho na perspectiva de aprendizagem e crescimento esteja associado às características da organização, como foi visto anteriormente, quanto ao grau de importância que os gestores atribuíram a estes indicadores, percebe-se poucas correlações significativas.

O número de empregados relaciona-se mais fortemente com a importância dada à rotatividade dos empregados e investimentos em treinamento. As demais características não apresentam correlações significativas com a importância dos indicadores.

Tabela 11: Correlação quanto à importância relativa entre os Indicadores de Desempenho e as Características das empresas sob a Perspectiva de Aprendizagem e Crescimento.

Aprendizagem e crescimento	Tempo atuação da empresa	Faturamento	Número de Funcionário	Resp. Plan Organizacional
Produtividade dos empregados	-0,05	-0,01	0,14	-0,12
Satisfação dos empregados	-0,07	0,28	0,30	-0,25
Rotatividade dos empregados	-0,06	0,36	0,53	-0,11
Desenvolvimento e inovação organizacional	0,29	0,32	0,45	-0,23
Investimentos em treinamento	0,27	0,37	0,52	-0,16

Fonte: dados da pesquisa

O uso dos indicadores de desempenho e sua importância também foram relacionados com as características dos gestores respondentes da pesquisa. As características dos gestores utilizadas para a correlação foram: faixa etária, nível de escolaridade e experiência profissional. Os resultados indicaram que a única característica que de fato interfere no uso dos indicadores de desempenho é o nível de escolaridade do respondente.

Na perspectiva financeira, segundo a visão dos gestores, ao ser feita a correlação foi

identificado que o uso dos indicadores de desempenho financeiros se relaciona significativamente com o nível de escolaridade dos gestores participantes. Ou seja, quanto maior a escolaridade do gestor respondente maior o uso de indicadores como lucratividade, rentabilidade, fluxo de caixa, custo por pedido e retorno do investimento.

Já a experiência profissional do respondente se mostrou diretamente associada ao uso dos indicadores financeiros de rentabilidade, custos por pedido e retorno do investimento.

Observando que a associação mais forte foi identificada entre o nível de escolaridade e o indicador de rentabilidade. Ou seja, quanto maior a experiência dos gestores, maior o nível de escolaridade e maior a utilização destes indicadores.

Tabela 12: Correlação quanto ao uso entre os Indicadores de Desempenho e as Características dos Gestores sob a Perspectiva Financeira.

Financeiros	Faixa Etária	Nível de Escolaridade	Experiência Prof.
Lucratividade	-0,07	0,43	0,19
Rentabilidade	0,26	0,61	0,41
Crescimento das vendas	-0,22	0,24	-0,03
Custos unit. Por vendas	0,06	0,21	0,20
Custos por entrega	0,50	0,22	0,31
Fluxo de caixa	-0,02	0,33	0,20
Custos por pedido	0,21	0,39	0,33
Retorno do investimento	0,28	0,45	0,55
Redução de despesas operacionais	-0,08	0,14	-0,06

Fonte: dados da pesquisa

Quanto a importância relativa dos indicadores de desempenho e as características dos gestores, os resultados obtidos demonstraram que há seis correlações estatisticamente significativas.

É interessante observar que a faixa etária dos gestores se mostrou inversamente associada à importância relativa do indicador de lucratividade. O que significa que quanto mais jovem for o gestor, menos importância é dada ao indicador da lucratividade.

Já o nível de escolaridade, novamente se mostrou diretamente associado à importância dos indicadores lucratividade, rentabilidade, fluxo de caixa, custo por pedido e retorno do investimento, sendo este, o que mais apresentou correlação estatisticamente significativa. E a experiência profissional não demonstrou associação com nenhum dos indicadores.

Em suma, percebeu-se que o nível de escolaridade e os indicadores de lucratividade,

rentabilidade, fluxo de caixa, custo por pedido e retorno do investimento se mostraram diretamente associados tanto quanto ao uso como na importância relativa.

Tabela 13: Correlação quanto à importância relativa dos Indicadores de Desempenho e as Características dos Gestores sob a Perspectiva Financeira.

Financeiros	Faixa Etária	Nível de Escolaridade	Experiência Profissional
Lucratividade	-0,36	0,46	0,03
Rentabilidade	0,04	0,39	0,18
Crescimento das vendas	-0,27	0,24	-0,16
Custos unit. Por vendas	0,10	0,26	0,06
Custos por entrega	0,28	0,17	0,22
Fluxo de caixa	-0,27	0,39	-0,09
Custos por pedido	0,12	0,48	0,18
Retorno do investimento	0,03	0,33	0,05
Redução de despesas	0,09	0,14	-0,21

Fonte: dados da pesquisa

Os resultados obtidos quanto ao uso dos indicadores de desempenho e as características dos gestores sob a perspectiva de clientes demonstraram que há três correlações estatisticamente significativas. A faixa etária dos gestores não demonstrou associação com nenhum dos indicadores. O nível de escolaridade se mostrou diretamente associado ao uso dos indicadores de satisfação do cliente e crescimento da participação de mercado. E a experiência profissional se mostrou inversamente associada ao uso do indicador de quantidade de clientes ativos.

Portanto, percebe-se que dentre as quatro perspectivas do BSC estudadas, a de clientes apresentou o menor número de correlações com as características dos gestores.

Tabela 14: Correlação quanto ao uso entre os Indicadores de Desempenho e as Características dos Gestores sob a Perspectiva de Clientes.

Clientes	Faixa Etária	Nível de Escolaridade	Experiência Profissional
Quantidade de clientes ativos	-0,18	0,03	-0,38
Positivização de novos clientes	0,06	0,13	0,05
Mix de produtos ofertados/vendidos	0,01	-0,09	-0,17
Qualidade dos produtos	0,31	0,13	0,24
Pesquisa de preço dos produtos	0,14	-0,22	-0,23
Ocorrências de devolução de produtos	0,18	0,29	0,21
Satisfação do cliente	0,05	0,44	0,20

Crescimento da participação de mercado	0,11	0,44	0,27
--	------	------	------

Fonte: dados da pesquisa

Os resultados obtidos demonstraram que três das correlações testadas se mostraram estatisticamente significativas. Destaca-se que elas indicam a presença de relações inversas entre os fatores da importância relativa dos indicadores de desempenho e as características dos gestores. Assim, percebe-se que quanto maior a faixa etária menor a importância dada ao indicador satisfação dos clientes, e quanto mais experiência profissional, menor importância atribuída aos indicadores de quantidade de clientes ativos e mix de produtos ofertados/vendidos.

Tabela 15: Correlação quanto à importância relativa dos Indicadores de Desempenho e as Características dos Gestores sob a Perspectiva de clientes.

Cientes	Faixa Etária	Nível de Escolaridade	Experiência Profissional
Quantidade de clientes ativos	-0,19	0,04	-0,44
Positivização de novos clientes	-0,24	0,06	-0,29
Mix de produtos ofertados/vendidos	-0,09	-0,12	-0,36
Qualidade dos produtos	0,08	0,19	-0,10
Pesquisa de preço dos produtos	0,02	0,22	-0,29
Ocorrências de devolução de produtos	0,07	0,18	-0,26
Satisfação do cliente	-0,42	0,32	-0,17
Crescimento da participação de mercado	-0,09	0,13	-0,32

Fonte: dados da pesquisa

Os resultados obtidos quanto ao uso dos indicadores de desempenho e as características dos gestores sob a perspectiva dos processos internos, demonstraram que há cinco correlações estatisticamente significativas. A faixa etária dos gestores não demonstrou associação de uso com nenhum dos indicadores, ou seja, não há dependência entre eles de qualquer espécie.

Já em relação ao nível de escolaridade foram identificadas quatro correlações significativas em relação aos indicadores sob a perspectiva dos processos internos de: tempo de realização das operações, flexibilidade de entrega, uso da capacidade instalada e ocorrências de pós-venda, sendo esta última quem mais apresentou correlação estatisticamente positiva.

E quanto à experiência profissional dos gestores que participaram da pesquisa, apenas

se mostrou diretamente associada ao uso da capacidade instalada. O que sugere que gestores mais experientes utilizam mais o indicador de uso da capacidade instalada da organização.

Nesta análise observa-se que o nível de escolaridade do gestor é a característica que será determinante no uso de indicadores relativos à perspectiva dos processos internos.

Tabela 16: Correlação quanto ao uso entre os Indicadores de Desempenho e as Características dos Gestores sob a Perspectiva do Processo Interno.

Processos internos	Faixa Etária	Nível de Escolaridade	Experiência Profissional
Tempo de realização das operações	0,11	0,44	0
Flexibilidade de entrega	0,00	0,40	0
Tempo de estocagem	0,06	0,29	0
Uso da capacidade instalada	0,16	0,38	0
Ocorrências de pós-venda	0,18	0,41	0
Entrega no prazo	-0,18	0,14	0
Desperdícios ou avarias de produtos	0,09	0,21	0

Fonte: dados da pesquisa

Na análise dos resultados obtidos com relação à importância relativa dos indicadores e as características dos gestores, nota-se que há quatro correlações estatisticamente significativas. A primeira está relacionada ao nível de escolaridade com o tempo de realização das operações e uso da capacidade instalada. Ou seja, isto sugere que quanto maior o nível de escolaridade dos gestores, menor o tempo de realização das operações e maior o uso da capacidade instalada da empresa, que deve favorecer à eficácia organizacional.

A experiência profissional dos gestores se apresentou relacionada diretamente com as ocorrências de pós-venda e desperdícios ou avarias de produtos e quanto à importância relativa. Ou seja, isto sugere que dentre as empresas atacadistas pesquisadas, quanto maior for a experiência profissional dos seus gestores, menores serão as ocorrências de pós-venda e desperdícios de produtos, talvez porque ele saiba lidar com mais efetividade em relação a esses indicadores na sua gestão.

A faixa etária dos gestores não demonstrou associação na importância relativa com nenhum dos indicadores. Então, independentemente da idade do gestor ele dá a mesma importância a todos os indicadores estudados na perspectiva dos processos internos.

Tabela 17: Correlação quanto à importância relativa dos Indicadores de Desempenho e as Características dos Gestores sob a Perspectiva dos Processos Internos

Processos internos	Faixa Etária	Nível Escol	Experiência Profissional
Tempo de realização das operações	0,13	0,34	0,03
Flexibilidade de entrega	-0,16	0,17	-0,03
Tempo de estocagem	0,13	0,23	0,17
Uso da capacidade instalada	0,05	0,32	0,08
Ocorrências de pós-venda	-0,15	0,31	-0,32
Entrega no prazo	0,04	0,00	0,02
Desperdícios ou avarias de produtos	-0,12	0,039	-0,37

Fonte: dados da pesquisa

A perspectiva de aprendizagem e crescimento está muito relacionada à capacitação e desenvolvimento tanto dos gestores como dos funcionários de qualquer organização. Nesta pesquisa, os resultados obtidos demonstraram que há sete correlações estatisticamente significativas, em termos do uso e as características de nível de escolaridade e experiência profissional dos gestores.

O nível de escolaridade se mostrou diretamente associado ao uso dos indicadores de produtividade dos empregados, satisfação dos empregados, desenvolvimento e inovação organizacional e investimentos em treinamento.

Isso deve ter sido identificado porque um gestor melhor qualificado terá melhores condições de gerenciar sua unidade de forma a que saiba como distribuir as atividades, incentivar e alocar os empregados nas atividades que lhes são mais relacionadas com suas competências e interesses, além de ser um grande estimulador de desenvolvimento e capacitação dos seus subordinados, como é destacado por autores como Pontes (2004), Sordi e Azevedo (2008), e Ruas, Antonello e Boff (2014).

De forma semelhante, a experiência profissional se mostrou diretamente associada ao uso dos indicadores de produtividade dos empregados, desenvolvimento e inovação organizacional e investimentos em treinamento.

Isso sugere que os gestores com mais experiência valorizam mais o desenvolvimento de sua equipe e buscam investir em treinamento de seus subordinados para melhorar a sua produtividade, confirmando o que autores como Bitencourt (2001), Barbosa e Rodrigues (2005) e Bonotto (2005).

Mais uma vez, foi confirmado que quanto maior o nível de escolaridade do gestor, e a

experiência profissional, maior a utilização dos indicadores de desempenho na perspectiva de aprendizagem e crescimento.

A faixa etária dos gestores não demonstrou associação de uso com nenhum dos indicadores na perspectiva de aprendizagem e crescimento.

Tabela 18: Correlação quanto ao uso entre os Indicadores de Desempenho e as Características dos Gestores sob a Perspectiva de Aprendizagem e Crescimento.

Aprendizagem e crescimento	Faixa Etária	Nível de Escolaridade	Experiência Profissional
Produtividade dos empregados	0,16	0,52	0,35
Satisfação dos empregados	0,01	0,44	0,17
Rotatividade dos empregados	0,00	0,21	0,06
Desenvolvimento e inovação organizacional	0,21	0,61	0,35
Investimentos em treinamento	0,23	0,52	0,43

Fonte: dados da pesquisa

Os resultados obtidos demonstraram que há duas correlações estatisticamente significativas à importância relativa dos indicadores de desempenho e as características dos gestores sob a perspectiva de aprendizagem e crescimento. O nível de escolaridade dos gestores se mostrou diretamente associado à importância relativa dos indicadores desenvolvimento e inovação organizacional e investimentos em treinamento. Isto vem a confirmar o elevado uso desses indicadores pelos gestores pesquisados, porque eles os acham importantes.

Novamente a faixa etária dos gestores, e neste caso a experiência profissional, não demonstraram associação de importância relativa em nenhum dos indicadores na perspectiva de aprendizagem e crescimento.

Tabela 19: Correlação quanto à importância relativa dos Indicadores de Desempenho e as Características dos Gestores sob a Perspectiva de Aprendizagem e Crescimento.

Aprendizagem e crescimento	Faixa Etária	Nível Escol.	Experiência Profissional
Produtividade dos empregados	-0,18	0,18	-0,22
Satisfação dos empregados	0,04	0,25	-0,18
Rotatividade dos empregados	0,11	0,19	-0,11
Desenvolvimento e inovação organizacional	-0,01	0,45	0,09
Investimentos em treinamento	0,13	0,53	0,22

Fonte: dados da pesquisa

5. Conclusões

Este trabalho buscou identificar o uso e a importância de indicadores de desempenho apresentados aos gestores das empresas atacadistas do ramo alimentício da Região Metropolitana do Recife, expostos a partir das perspectivas do BSC.

O uso e a importância dos indicadores de desempenho foram associados ao perfil das empresas e dos gestores. Dessas relações, pode-se concluir que, as características de porte e faturamento são as que mais possuem relações significativas com os indicadores de desempenho estudados, sob a perspectiva financeira. Os indicadores de desempenho da perspectiva financeira são mais utilizados nas empresas que têm porte maior, de modo que a importância dada a tais indicadores também mantém associação significativa com o porte das organizações.

Já com relação aos indicadores de desempenho sob a perspectivas dos clientes, a característica número de funcionários mantém resultados mais representativos com o uso dos indicadores. O tempo de atuação das empresas no mercado não se relaciona significativamente com o uso dos indicadores.

Quando analisados o uso dos indicadores sob a perspectiva da aprendizagem e crescimento o porte, faturamento e número de funcionários têm associações diretas com todos os indicadores. O tempo de atuação das empresas mantém uma associação moderada com o desenvolvimento e inovação organizacional.

Com relação aos indicadores de desempenho associados ao perfil dos gestores, pode-se concluir que o uso dos indicadores de desempenho sob a perspectiva financeira, quando relacionados com as características dos gestores, o nível de escolaridade é a característica que mais se associa positivamente. Ou seja, o uso dos indicadores lucratividade, rentabilidade, fluxo de caixa, custo por pedido e retorno do investimento associam-se positivamente ao nível de escolaridade do gestor. A faixa etária e a experiência profissional mantêm pouca ou nenhuma relação significativa.

De maneira semelhante, a correlação quanto à importância relativa dos indicadores de desempenho e as características dos gestores, sob a perspectiva financeira, associam-se mais com o nível de escolaridade e não têm relação significativa alguma com a experiência profissional dos gestores.

Dentre os indicadores de desempenho, sob a perspectiva de clientes, apenas o uso dos

indicadores satisfação do cliente e crescimento da participação de mercado têm associação positiva com o nível de escolaridade dos gestores. Em contrapartida, quando analisada a importância relativa com tais indicadores não foi identificada relação positiva alguma.

As principais limitações deste trabalho de pesquisa estão relacionadas à amostra porque foi selecionada pelo critério de conveniência e foi limitada à Região Metropolitana do Recife. Contudo, pode-se inferir que os resultados tendem a refletir o comportamento da população estudada, e além disso, poucos estudos semelhantes foram encontrados, o que impossibilita a realização de mais análises comparativas dos resultados. Assim, este estudo pode servir de inspiração para novas pesquisas que se dediquem à temática de medição do desempenho organizacional a partir de indicadores de desempenho não apenas financeiros.

6. Referencias

ABDOLVAND, N.; ALBADVI, A. New Approach for Performance Management in Banking Industry based on CLV. AWER. *Procedia Information Technology & Computer Science*, Turquia, v. 1, 1700-1705, 2012.

ABDEL-KADER, Magdy; MOUFTY, Souad; LAITINEN, Erkki K. Balanced Scorecard Development: A Review of literature an Directions for future Research, in: ABDEL-KADER, Magdy; LAITINEN, Erkki K. (Eds.). *Management Accounting Research Hardcover*. 2011. p. 214-239.

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. *Sistemas de controle gerencial*. São Paulo: McGraw-Hill, 2008. 769 p.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE ATACADISTAS E DISTRIBUIDORES. Disponível em: <<http://www.abad.com.br>>. Acesso em: 7 set. 2015.

ASSOCIAÇÃO PERNAMBUCANA DE ATACADISTAS E DISTRIBUIDORES. Disponível em: <<http://www.aspa.com.br>>. Acesso em: 7 set. 2015.

ATTADIA, Lesley Carina do Lago; MARTINS, Roberto Antonio. Medição de desempenho como base para evolução da melhoria contínua. *Revista Produção*, São Paulo, v. 13 n. 2, p. Custos e @gronegocio on line - v. 14, n. 3, Jul/Set - 2018. ISSN 1808-2882
www.custoseagronegocioonline.com.br

33-41, 2003.

AZEVEDO, Susana G. & MIRANDA, Luiz Carlos. Indicadores de desempenho gerencial mais utilizado pelos empresários: estudo comparativo Brasil-Portugal. In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 24. 2000, Florianópolis. *Anais...* Florianópolis: ANPAD, 2000. p. 1-22.

BARBOSA, A. C. Q.; RODRIGUES, M. A. Um olhar sobre os modelos de gestão de competências adotados por grandes empresas brasileiras. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO (ENANPAD), 29., 2005, Brasília. *Anais...* Brasília: ANPAD, 2005. p. 1-29.

BITENCOURT, Cláudia C. A gestão de competências gerenciais: a contribuição da aprendizagem organizacional. 2001. 320 f. *Tese* (Doutorado em Administração) -Programa de Pós-Graduação e Pesquisas em Administração, Escola de Administração, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Rio Grande do Sul.

BONOTTO, F. Os elementos das competências coletivas em grupos de trabalho: a experiência da Copesul. 2005. *Dissertação* (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo.

BORTOLUZZI, S. C. et al. Avaliação de Desempenho em Redes de Pequenas e Médias Empresas: Estado da arte para as delimitações postas pelo pesquisador. *Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios*, Florianópolis, v. 4, n. 2, p. 202-222, jun./dez. 2011.

CALLADO, A.L.C; CALLADO, A.A.C; ALMEIDA, M.A. Determinando padrões de utilização de indicadores de desempenho em organizações agroindustriais. *Revista de Informação Contábil*, Recife, v. 5, n. 2, p.82-98, 2011.

_____. A utilização de indicadores de desempenho não-financeiros em organizações agroindustriais: um estudo exploratório. *Organizações Rurais & Agroindustriais*, Lavras, v. 10, n. 1, p. 35-48, 2008. 10, n. 1, p. 35-48, 2008.

CATELLI, Armando. *Controladoria: Uma abordagem da Gestão Econômica GECON*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 344 p.

CARNEIRO, J. M. T.; SILVA, J. F.; ROCHA, A.; HEMAIS, C. A. Mensuração do Desempenho Organizacional: Questões Conceituais e Metodológicas. In: ENCONTRO DE ESTUDOS EM ESTRATÉGIA, 2005, Rio de Janeiro. *Anais...* Rio de Janeiro: ANPAD, 2005. p. 1-16.

CARVALHO, J. R. M. de; MATIAS-PEREIRA, José. Aplicação da análise fatorial na identificação dos fatores de desempenho não-financeiro das empresas salineiras no Estado do Rio Grande do Norte. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 16., 2007, João Pessoa. *Anais...* João Pessoa, 2007. p. 1-16.

COSTA, Dayana Bastos. Diretrizes para a realização de processo de benchmarking colaborativo visando à implementação de melhorias em empresas de construção civil. 2008. 310 f. *Tese* (Doutorado em Engenharia Civil) – Escola de Engenharia. Programa de Pós-Graduação em Engenharia Civil, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre.

CRESWELL, Jonh W. *Projeto de Pesquisa: Métodos qualitativo, quantitativo e misto*. 2. ed. Porto Alegre: Bookman e Artmed, 2010. 296 p.

FERREIRA, Mauro Pacheco et al. Gestão por indicadores de desempenho: resultados na incubadora empresarial tecnológica. *Produção*, São Paulo, v. 18, n. 2, p.302-318, 2008.

FIGUEIREDO, M. A. D. Sistema de medição de desempenho organizacional: Um modelo para auxiliar a sua auto avaliação. 2003. 274 f. *Tese* (Doutorado em Engenharia de Produção) – Pós Graduação em Engenharia, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro.

FLEURY, Allonso; FLEURY, M. T. Leme. *Estratégias empresariais e formação de competências: um quebra-cabeça caleidoscópico da indústria brasileira*. São Paulo: Atlas, 2000. 155 p.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W.; BREWER, P. C. *Contabilidade Gerencial*. Rio de Janeiro: LTC, 2007. 643p.

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

JAKOBSEN, Morten; MITCHELL, Falconer; NORREKLIT, Hanne. Constructing Performance Measurement Packages in: ABDEL-KADER, M. G. (Ed.). *Review of Management Accounting Research* Hardcover. Reino Unido: Palgrave Macmillan UK, 2011. p 194-213.

KAPLAN, R. S. Conceptual foundations of the Balanced Scorecard. *Harvard Business Review*, Boston, p. 1-349, 2010. (Working paper)

_____. The Balanced Scorecard: measures that drive performance. *Harvard Business Review*, Boston, p. 71-79, jan. /fev. 1992.

_____. Putting the Balanced Scorecard to work. *Harvard Business Review*, Boston, p. 4-17, 1993.

_____. *A estratégia em ação: Balanced Scorecard*. Rio de Janeiro: Campus, 1997. 360 p.

_____. Transforming the Balanced Scorecard from performance measurement to strategic management: Part I. *Accounting horizons*, v. 15, n. 1, p. 87-104, mar. 2001.

_____. *Mapas estratégicos: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. 471 p.

KIM, S. Participative Management and Job Satisfaction: Lessons for Management Leadership. *Public Administration Review*, v. 62, n. 2, p. 231-241, mar. /abr. 2002.

Disponível em: <<http://onlinelibrary.wiley.co/doi/10.1111/0033-3352.00173/abstract>>.

Acesso em: 20 nov. 2015.

LIBONATI, J. J. Estudo Empírico sobre a Troca de Informações na Cadeia de Suprimentos: novo Espaço no Gerenciamento da Informação. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 10., 2003, Guarapari, ES. *Anais...* Guarapari, ES, 2003.

LIBONATI, J. J. ; MIRANDA, L. C. Medidas utilizadas na avaliação do desempenho da área de suprimentos: Um estudo exploratório. *Contabilidade, Gestão e Governança*, Brasília, v. 7, n. 1, p. 85-103, 2004.

LUNKES, Rogério João; SCHNORRENBERGER, Darci. *Controladoria: na coordenação dos sistemas de gestão*. São Paulo: Atlas, 2009. p. 41.

MACEDO, M. A. S.; CAVALCANTE, G. T. Desempenho contábil-financeiro de seguradoras no Brasil: um estudo apoiado em Análise Envoltória de Dados (DEA) para o ano de 2007. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, v. 7, n. 2, p. 65-84, abr./jun. 2011.

MARTINS, R. A.; MERGULHÃO, R. C. Financial and non-financial performance measures financial performance measures in six sigma initiatives. In: INTERNATIONAL CONFERENCE ON PRODUCTION RESEARCH, 3., 2006, Curitiba. *Anais...* Curitiba: IFPR, ABEPRO, PUCPR, PPGEPS, 2006. 13 p.

MARTINS, Roberto Antônio. Sistemas de medição de desempenho: um modelo para estruturação do uso. 1999. 248 f. *Tese* (Doutorado em Engenharia da Produção) – Departamento de Engenharia de Produção, Escola Politécnica, Universidade de São Paulo, São Paulo.

MARENGO, Sabrina Trejes; DIEHL, Carlos Alberto. A divulgação de indicadores não financeiros em sites municipais Gaúchos. *Gestão & Regionalidade*, São Caetano do Sul, v. 27, n. 81, p. 46-58, set./dez. 2011.

MILLS, J.; PLATTS, K.; BOURNE, M. RICHARDS, H. *Competing through competences. Custos e @gronegocio on line* - v. 14, n. 3, Jul/Set - 2018. ISSN 1808-2882
www.custoseagronegocioonline.com.br

Cambridge: Cambridge University Press, 2002. 28 p.

MIRANDA, G. J.; REIS, E. A. dos. Indicadores financeiros e não financeiros de longo prazo: um estudo em empresas atacadistas e distribuidoras brasileiras. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 9., 2005, Florianópolis. *Anais...* Florianópolis: ABC, 2005. 15 p.

MIRANDA, Luiz Carlos; SILVA, José Dionísio Gomes da. *Medição de desempenho*. In: SCHMIDT (Org.). *Controladoria: Agregando valor para a empresa*. Porto Alegre: Bookman, 2002. p. 131-154.

MONTEIRO, M. A. Conceito de qualidade total, contextualizado pelo taylorismo e a escola das relações humanas, como elemento de crítica metodológico: epistemológica ao arcabouço teórico da ciência da administração. *Análise e conjuntura*, Belo Horizonte: v. 8, n. 1, p. 33-45, jan./abr. 1998.

NAKAMURA, W. T., MINETA, R. K. N., MARTIN, D. M. L.. Estudo exploratório do uso do balanced scorecard como um sistema de medição de desempenho estratégico. In: II ENCONTRO DE ESTUDOS EM ESTRATÉGIA DA ASSOCIAÇÃO DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 22., 2005, Rio de Janeiro. *Anais...* Rio de Janeiro: ANPAD, 2005. 16 p.

NEELY, A. D. The evolution of performance measurement research: developments in the last decade and a research agenda for the next. *International Journal of Operations and Production Management*, Bingley, v. 25, n. 12, p. 1264-1277, 2005.

NETTO, F.S. *Medição de Desempenho Organizacional: um estudo das vantagens e desvantagens dos principais sistemas sob as óticas teórico-acadêmica e de práticas de mercado*. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO (ENANPAD), 31., 2007, Rio de Janeiro. *Anais...* Rio de Janeiro: ANPAD, 2007. 16 p.

Empirical Evidence from Slovenia. *Economic Research – Ekonomska Istrazivanja*, Abingdon, v. 25 n. 2, p. 445-464, 2012.

OLIVEIRA, A. B. S. *Métodos da pesquisa contábil*. São Paulo: Atlas, 2011. 200 p.

PADOVEZE, Clóvis Luís. *Controladoria Estratégica Operacional: conceitos, estrutura, aplicação*. São Paulo: Thomson, 2009. 270 p.

PARRY, S. B. *The quest for competencies*. Training, New York, v.33, n.7, p. 48-54, jul. 1996.

PEREZ, Marcelo monteiro; FAMÃ, Rubens. Ativos Intangíveis e o Desempenho Empresarial. *Revista Contabilidade & Finanças*, São Paulo, v. 17, n. 40, p.7-24, jan/abr. 2006.

PONTES, B. R. *Planejamento, recrutamento e seleção de pessoal*. 4. ed. São Paulo: LTR, 2004. 366 p.

RESENDE, Enio. *O livro das competências: desenvolvimento das competências: a melhor auto-ajuda para as pessoas, organizações e sociedade*. Rio de Janeiro: Quallitymark, 2000. 244 p.

RIBEIRO, M. G. C.; MACEDO, M. A. DA S.; MARQUES, J. A. V. DA C. Análise da relevância de indicadores financeiros e não financeiros na avaliação de desempenho organizacional: um estudo exploratório no setor brasileiro de distribuição de energia elétrica. *Revista de Contabilidade e Organizações*, Vitória, v. 6 n. 15 p. 60-79, 2012.

RUAS, R.; ANTONELLO, C. S.; BOFF, L. H. *Os Novos Horizontes da Gestão: Aprendizagem Organizacional e Competências*. Porto Alegre: Bookman, 2014. 222 p.

SIEGEL, Sidney; CASTELLAN Jr., N. John. *Estatística não-paramétrica para ciências do comportamento*. 2. ed. Porto alegre: Artmed, 2006. 448 p.

SILVA, L. C. O Balanced Scorecard e o processo estratégico. *Caderno de pesquisa em*

Administração, São Paulo, v.10, n. 4, p. 61-73, out./dez. 2003.

SILVA, Adriano Maniçoba da. Viabilidade Econômica no Canal de Distribuição: Estudo de Caso em Empresa Atacadista. *Revela*, Praia Grande SP, v. 3, n. 6, p. 1-25, out.2009/ jan. 2010.

SILVA, José Pereira da. *Análise financeira das empresas*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 228 p.

SIQUEIRA, Karenn Patrícia Silva. Uma investigação acerca do uso de indicadores de desempenho em empreendimentos hoteleiros situados na região metropolitana de Recife. 2014. 94 f. *Dissertação* (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife.

SODERBERG, M.J. The balanced scorecard: Structure and use in Canadian Companies. 2006. 95 f. *Tesis* (Master of Science in Accounting), University of Saskatchewan, Saskatoon.

SORDI, J. O.; AZEVEDO, M. C. Análise de Competências Individuais e Organizacionais Associadas à Prática de Gestão do Conhecimento. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, São Paulo, v. 10, p. 391-407, 2008.

TEZZA, R.; BORNIA, A. C.; VEY, I. H. Sistemas de medição de desempenho: uma revisão e classificação da literatura. *Gestão & Produção*, São Carlos, v. 17, n. 1, p. 75-93, 2010.

ZAGO, C. A. et al. Modelo de avaliação de desempenho logístico com base no balancedscorecard (bsc): proposta para uma pequena empresa. *Revista da Micro e Pequena Empresa*, Campo Limpo Paulista, v.2, n.1, p.19-37, 2008.

ZURIEKAT, Majdy; SALAMEH, Rafat; ALRAWASHDEH, Salah. Participation in Performance Measurement Systems and Level of Satisfaction. *International Journal of Business and Social Science*, Radford, v. 2, n. 8, maio 2011.

WANDERLEY, C. A. et al. Um Estudo sobre Indicadores de Desempenho para a perspectiva do Aprendizado e Crescimento do *Balanced Scorecard*. In: CONGRESSO DEL INSTITUTO INTERNACIONAL DE COSTOS, 8., 2003, Punta del Leste. *Anais...* Uruguai, 2003.