

MARIANA DELLA GIUSTINA TORMENA

**O *BALANCED SCORECARD* E O PROCESSO DE GESTÃO – UM
ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA MOAGEIRA DE ANTÔNIO
PRADO - RS**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel
em Ciências Contábeis da
Universidade de Caxias do Sul

Orientadora: Prof^a. Dr^a. Marlei Salete Mecca

Caxias do Sul

2011

APROVAÇÃO

MARIANA DELLA GIUSTINA TORMENA

O *BALANCED SCORECARD* E O PROCESSO DE GESTÃO – UM ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA MOAGEIRA DE ANTÔNIO PRADO – RS

Monografia apresentada como requisito para a obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis da Universidade de Caxias do Sul.

Banca examinadora:

Presidente/orientador

Prof^a. Dr^a. Marlei Salete Mecca

Examinadores

Prof. Alex Eckert

Prof. Jorge Dal Bó

Trabalho apresentado e aprovado pela banca examinadora em 01/12/2011

DEDICATÓRIA

A todos vocês, que são para mim muito importantes, que sempre estiveram ao meu lado, me incentivando e apoiando, em especial à minha família, Francisco, Sonia e Renata, e ao meu Amor, Fabrício, que muito contribuíram para que este trabalho atingisse seus objetivos.

AGRADECIMENTOS

Quero agradecer a todas as pessoas que, de uma forma ou de outra, colaboraram para que este trabalho fosse realizado. À todos os professores da minha vida acadêmica, principalmente a minha orientadora, Prof^a. Dr^a. Marlei Salete Mecca. Agradeço de forma toda especial, à toda a minha família, amigos, colegas de aula e de trabalho, pelo apoio e incentivo, durante o desenvolvimento deste trabalho. Agradeço ao meu Amor, Fabrício, pela compreensão e motivação que sempre me deu e por todo amor a mim dedicado.

PENSAMENTO

“Tentar não significa conseguir. Mas todos os que conseguiram, um dia tentaram.”

(Autor desconhecido)

RESUMO

Devido ao aumento de competitividade, as empresas precisam cada dia mais usufruir de ferramentas de gestão que forneçam informações em tempo hábil e de forma integrada em toda a organização. As constantes mudanças que vêm ocorrendo são um desafio para os gestores. Diante disso é importante demonstrar a ferramenta de gestão *Balanced Scorecard* (BSC). O BSC traduz as estratégias da empresa em termos operacionais para todos os níveis da organização, utiliza indicadores de desempenho relacionados a perspectivas financeiras, dos clientes, dos processos internos e de aprendizado e crescimento de forma a auxiliarem os gestores no processo. Essa pesquisa busca responder a seguinte pergunta: Como é utilizado o *Balanced Scorecard* no processo de gestão na empresa objeto do estudo de caso – Moinho do Nordeste S/A, de Antônio Prado – RS? Para responder essa questão elaborou-se uma pesquisa bibliográfica sobre o Processo de gestão e o *Balanced Scorecard*. Também foi desenvolvido um estudo de caso, demonstrando de que forma é utilizado o *Balanced Scorecard* no processo de gestão da empresa em estudo. Conclui-se, através das análises, que o BSC é utilizado plenamente na empresa caso, contribuindo assim com o processo de gestão, traduzindo a estratégia para todos os colaboradores e representando uma vantagem competitiva para a empresa.

Palavras-chave: Processo de Gestão. *Balanced Scorecard*. Indicadores de desempenho. Moinho do Nordeste S/A.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Processo de gestão: visão analítica.....	17
Figura 2: O <i>Balanced Scorecard</i> como Estrutura para Ação Estratégica.....	26
Figura 3: O <i>Balanced Scorecard</i> Fornece a Estrutura Necessária para a Tradução da Estratêgia em Termos Operacionais.....	28
Figura 4: Medição dos Temas Financeiros Estratégicos.....	29
Figura 5: A Perspectiva do Cliente – Medidas Essenciais.....	31
Figura 6: A perspectiva dos Processos Internos – O Modelo da Cadeia de Valores Genérica.....	32
Figura 7: A Estrutura de Medição do Aprendizado e Crescimento.....	34
Figura 8: O mapa estratégico representa como a organização cria valor.....	35
Figura 9: Moinho do Nordeste S/A na década de 50.....	39
Figura 10: Logotipo Nordeste Alimentos.....	40
Figura 11: O <i>Balanced Scorecard</i> é uma etapa de um processo contínuo, que descreve o que é e como se cria valor.....	42
Figura 12: O mapa estratégico do Moinho do Nordeste S/A.....	43
Figura 13: Tela de parametrização dos indicadores – Alerta melhor mais.....	45
Figura 14: Tela de parametrização dos indicadores – Alerta melhor menos.....	45
Figura 15: Logotipo do SIGNA – Sistema Integrado de Gestão Nordeste Alimentos	50

LISTAS DE QUADROS

Quadro 1: Quadro de indicadores do BSC do Moinho do Nordeste S/A	48
Quadro 2: Indicadores do Sistema Integrado de Gestão Nordeste Alimentos (SIGNA)	51
Quadro 3: Táticas da Perspectiva Financeira do Moinho do Nordeste S/A.....	53
Quadro 4: Táticas da Perspectiva de Processos do Moinho do Nordeste S/A.....	53
Quadro 5: Táticas da Perspectiva de Clientes do Moinho do Nordeste S/A.....	54
Quadro 6: Táticas da Perspectiva de Inovação do Moinho do Nordeste S/A.....	55

LISTA DE SÍMBOLOS, ABREVIATURAS E SIGLAS

ABITRIGO – Associação Brasileira da Indústria do Trigo

BI – *Bussines Intelligence*

BPF – Boas Práticas de Fabricação

BSC – *Balanced Scorecard*

CIPA – Comissão Interna de Prevenção de Acidentes

ENEGEP – Encontro Nacional de Engenharia de Produção

EPIS – Equipamentos de Proteção Individual

ISO – *International Organization for Standardization*

RSI – *Renaissance Solutions Inc.*

SIGNA – Sistema Integrado de Gestão Nordeste Alimentos

UCS – Universidade de Caxias do Sul

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 IMPORTÂNCIA DO ESTUDO	12
1.2 QUESTÃO DE PESQUISA	13
1.3 HIPÓTESES	13
1.4 OBJETIVOS	14
1.4.1 <i>Objetivo geral</i>	14
1.4.2 <i>Objetivos específicos</i>	14
1.5 METODOLOGIA.....	14
1.6 ESTRUTURA DO ESTUDO	16
2 O PROCESSO DE GESTÃO	17
2.1 PLANEJAMENTO	18
2.1.1 <i>Planejamento Estratégico</i>	19
2.1.2 <i>Planejamento Operacional</i>	20
2.2 EXECUÇÃO	21
2.3 CONTROLE	22
2.4 NECESSIDADES DO PROCESSO DE GESTÃO.....	23
3 BALANCED SCORECARD	24
3.1 ORIGEM	24
3.2 CONCEITO	25
3.3 OBJETIVOS DO BALANCED SCORECARD	26
3.4 A ESTRATÉGIA SOBRE PERSPECTIVAS	27
3.4.1 <i>Perspectiva Financeira</i>	28
3.4.2 <i>Perspectiva dos Clientes</i>	30
3.4.3 <i>Perspectiva dos Processos</i>	31
3.4.4 <i>Perspectiva de Aprendizado e conhecimento</i>	33

3.5	MAPAS ESTRATÉGICOS.....	34
3.6	INDICADORES DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO.....	35
3.6.1	<i>Indicadores Financeiros</i>	37
3.6.2	<i>Indicadores Não-Financeiros</i>	38
4	APRESENTAÇÃO DA EMPRESA E ESTUDO DE CASO	39
4.1	APRESENTAÇÃO DA EMPRESA	39
4.2	SISTEMA DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO UTILIZADO PELA EMPRESA	41
5	CONCLUSÃO	58
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	60
	SITES PESQUISADOS	63

1 INTRODUÇÃO

1.1 IMPORTÂNCIA DO ESTUDO

O processo de globalização vivenciado pela sociedade, levou as organizações a buscarem adequações quanto à forma de gerenciamento de suas atividades, para manterem-se atuantes e competitivas no mercado. Sabe-se que através do uso de ferramentas gerenciais tais como o *Balanced Scorecard* (BSC), as empresas contam com um diferencial.

Segundo Olve, Roy e Wetter (2001, p. 6), o conceito do BSC baseia-se em três dimensões no tempo: ontem, hoje e amanhã, portanto a empresa é estudada analiticamente, sobre processos errados do passado a serem corrigidos, acompanhamento da situação em tempo real, para verificar o andamento do processo, com vistas no amanhã, planejando as estratégias futuras.

O BSC é desenvolvido sobre as perspectivas: financeira, do cliente, interna e de inovação e aprendizado. São parte dessa ferramenta, objetivos de curto e longo prazos, medidas financeiras e não-financeiras, indicadores de tendência e ocorrência, perspectivas interna e externa de desempenho. (KAPLAN e NORTON, 1997)

Conforme Padoveze (2007, p. 121), o BSC é um sistema de informação para gerenciamento da estratégia empresarial. Traduz a missão e a estratégia da empresa. Dessa forma, o presente trabalho tem como objetivo geral mostrar como funciona o BSC e de que forma ele contribui no processo de gestão da empresa gaúcha Moinho do Nordeste S/A.

Considerando que a empresa objeto do estudo de caso já possui implementado o BSC e disponibilizou a possibilidade de coletar todos os dados necessários para a realização deste estudo, esta pesquisa justifica-se, no sentido de que, os resultados apresentados pela mesma auxiliarão a verificar se as práticas efetivas estão de acordo com a teoria, colaborando com a continuidade da empresa.

Com a presente pesquisa, ficará demonstrada a importância de as empresas utilizarem o BSC no processo de gestão. Diante do exposto, entende-se que o tema apresentado é de grande importância para fins acadêmicos, científicos e profissionais, justificando-se sua realização.

1.2 QUESTÃO DE PESQUISA

No atual contexto do mercado, as empresas buscam cada vez mais ter competitividade e frente a tantas mudanças, necessita-se de uma gestão estratégica. É sabido que uma das vantagens competitivas das empresas, está diretamente relacionada à rapidez e á agilidade com que são geradas as informações e à capacidade de criar várias alternativas a cada situação apresentada.

Nesse sentido, deve-se ressaltar para as empresas a importância da utilização do BSC. Através de seu uso podem-se obter informações que auxiliem numa tomada de decisão, de forma integrada em toda a organização, e em tempo real.

Realizar um estudo de caso sobre a aplicação do BSC, não apenas contribui com a empresa objeto do estudo, mas também com possíveis pesquisas relacionadas ao tema.

Portanto, pretende-se, com a presente pesquisa, demonstrar como a utilização do *Balanced Scorecard* tem influência no processo de gestão na empresa caso.

Com base na delimitação do tema de pesquisa proposto, a questão de pesquisa para o estudo é: Como é utilizado o *Balanced Scorecard* no processo de gestão na empresa objeto do estudo de caso – Moinho do Nordeste S/A, de Antônio Prado – RS?

1.3 HIPÓTESES

As hipóteses abaixo referem-se à realidade da empresa em estudo. Elas são formuladas em face de se terem elementos concretos percebidos pelo pesquisador no local (na empresa caso) e que serão fundamentadas neste trabalho com o uso da revisão da literatura:

H₁: A utilização do BSC contribui de forma positiva no processo de gestão da empresa.

H₂: O BSC é usado como um sistema de gestão - não apenas como um sistema de medição de desempenho - onde visão e estratégia são traduzidas em

ações, fazendo com que os colaboradores desenvolvam suas funções de acordo com os objetivos da entidade e os compreendam com mais facilidade.

H₃: O uso de indicadores é uma ferramenta que auxilia os gestores a controlarem suas áreas, a fim de estarem alinhados com a estratégia da empresa, e contribuir para o resultado global.

1.4 OBJETIVOS

1.4.1 *Objetivo geral*

Visa-se com a presente pesquisa, demonstrar como é utilizado o *Balanced Scorecard* no processo de gestão: um estudo de caso em uma empresa moageira de Antônio Prado - RS.

1.4.2 *Objetivos específicos*

- Fazer um levantamento bibliográfico sobre o processo de gestão e o BSC (conceito, perspectivas, benefícios).

- Coletar dados da empresa quanto às práticas efetivas relacionadas ao BSC, a fim de confrontar a teoria com a prática.

- Entrevistar gestores e demais usuários da ferramenta sobre a utilização do BSC.

- Realizar um estudo de caso, com o intuito de melhor demonstrar as práticas efetivas, facilitando a confrontação de resultados.

1.5 METODOLOGIA

A metodologia proposta para esta pesquisa se caracteriza como bibliográfica, e tem como finalidade:

colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto, inclusive conferências seguidas de debates que tenham sido transcritos de alguma forma, quer publicadas ou gravadas. (GUTH e PINTO, 2007, p. 49)

O objetivo da pesquisa bibliográfica, portanto, é o de conhecer e analisar as principais contribuições teóricas existentes sobre um determinado tema ou problema, tornando-se um instrumento indispensável para qualquer tipo de pesquisa. (KÖCHE, 2010, p. 122)

Conforme Marconi e Lakatus (2005), a pesquisa bibliográfica não é apenas repetição do que foi dito ou escrito sobre algum assunto, mas também proporciona o exame de um tema sob nova visão, chegando a novas conclusões.

A presente pesquisa também se caracteriza como um estudo de caso, descritivo e qualitativo na empresa Moinho do Nordeste S/A, com intuito de correlacionar as aplicabilidades das teorias estudadas serão realizadas entrevistas não estruturadas com os usuários da ferramenta.

Para Martins (2008), estudo de caso é uma metodologia que lida com processos dinâmicos ao longo do tempo envolvendo elementos humanos, e que deve conter em vários estágios da pesquisa, análises e reflexões onde o pesquisador deve usar sua engenhosidade e perseverança.

Do ponto de vista do objetivo da pesquisa, classifica-se como uma pesquisa descritiva, onde segundo Andrade (2001, p. 124),

os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles. Isto significa que os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não manipulados pelo pesquisador.

Segundo Yin (2001, p. 27) o estudo de caso é definido como

a estratégia escolhida ao se examinar acontecimentos contemporâneos, mas quando não se podem manipular comportamentos relevantes. O estudo de caso conta com muitas técnicas utilizadas pelas pesquisas históricas, mas acrescenta duas fontes de evidência que usualmente não são incluídas no repertório de um historiador: observação direta e série sistemática de entrevistas.

No que se refere ao problema, esta pesquisa caracteriza-se como qualitativa, que conforme Guth e Pinto (2007, p. 74), é particularmente útil como ferramenta para determinar o que e por que é importante para os indivíduos. Esse tipo de pesquisa fornece um processo a partir do qual questões-chave são identificadas e perguntas são formuladas.

1.6 ESTRUTURA DO ESTUDO

O primeiro capítulo apresenta a estrutura em geral, o corpo do trabalho. Nele está descrita a importância do estudo, a questão de pesquisa, as hipóteses, os objetivos gerais e específicos bem como a metodologia desenvolvida.

No segundo capítulo é abordada a revisão da literatura sobre o processo de gestão das empresas, onde são explanadas as suas etapas: o planejamento (estratégico e operacional), a execução e o controle.

No terceiro capítulo, através do referencial teórico, são apresentados alguns conceitos sobre o *Balanced Scorecard*, bem como sua aplicação e objetivo, visando demonstrar a importância desta ferramenta de controle gerencial para a organização.

O quarto capítulo apresenta a empresa objeto do estudo de caso desta pesquisa, onde são abordadas sua missão, política e valores. O capítulo apresenta também um estudo de caso em uma indústria moageira no município de Antônio Prado – RS, que visa demonstrar a aplicação dos conceitos apresentados de maneira que se confirme o objetivo principal da pesquisa, ou seja, demonstrar a influência do BSC no processo de gestão da empresa.

No quinto e último capítulo, são apresentadas as conclusões observadas pelo pesquisador ao término da pesquisa.

2 O PROCESSO DE GESTÃO

Na concepção de Oliveira, Perez Jr. e Silva (2008, p. 138)

o termo *gestão* deriva do latim *gestione* e significa gerir, gerência, administração. Administrar é planejar, organizar, dirigir e controlar recursos, visando atingir determinado objetivo. Gerir é fazer as coisas acontecerem e conduzir a organização para seus objetivos. Portanto, gestão é o ato de conduzir as empresas para obtenção dos resultados desejados.

Para Catelli (2001, p. 118), gestão é o processo de decisão, baseado em um conjunto de conceitos e princípios coerentes entre si, que visa garantir a consecução da missão da empresa.

O processo de gestão é, conforme Padoveze (2009, p. 29), um conjunto de processos decisórios e compreende as fases do planejamento, execução e controle da empresa, de suas áreas e atividades, conforme demonstrado na figura 1.

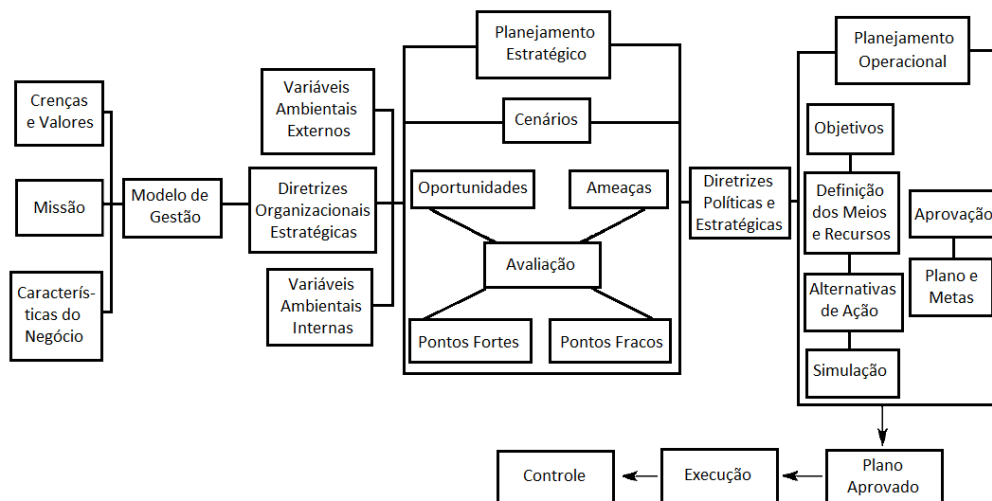


Figura 1: Processo de gestão: visão analítica

Fonte: Padoveze (2009, p. 29)

Para o mesmo autor, processo significa a sucessão de estados de um sistema, que transforma as entradas do sistema, em saídas objetivas pelo mesmo sistema.

Oliveira (2007, p. 24), afirma que um sistema é composto pelos seguintes elementos:

- **os objetivos:** são tanto dos usuários do sistema quanto do próprio sistema;

- **as entradas:** são as forças que fornecem ao sistema o material, a informação e a energia para operação ou processo;

- **o processo de transformação:** é a função que possibilita a transformação de um insumo (entrada) em produto, serviço ou resultado (saída);

- **as saídas:** são os resultados do processo de transformação, que devem ser coerentes com os objetivos e quantificáveis, de acordo com critérios e parâmetros previamente fixados;

- **os controles e as avaliações:** consistem em verificar se as saídas estão coerentes com os objetivos estabelecidos. Para tal, é necessário medir o desempenho do sistema.

- **a retroalimentação, realimentação ou *feedback*:** é o processo de comunicação que reage a cada entrada de informação, incorporando o resultado da “ação resposta” desencadeada por meio de nova informação.

A seguir serão explanados conceitos sobre as etapas do processo de gestão (planejamento, execução e controle) conforme já descritos acima.

2.1 PLANEJAMENTO

Conforme Padoveze (2007, p. 28), planejamento é a definição de um plano para ligar uma situação desejada com a situação atual.

Conforme Ackoff (apud. Padoveze, 2007, p. 28),

planejar eficientemente não é saber onde você quer estar no futuro e, então, traçar uma linha entre pontos A e B para chegar até lá. Planejar é trabalhar a partir do ponto aonde você quer chegar (B) e fazer o caminho para trás, para alcançar o lugar em que você está (A): não no futuro, nem no passado, mas no presente.

Para Peleias (2002), o planejamento é a etapa do processo de gestão em que se decide antecipadamente sobre as ações, e tem como escopo garantir o cumprimento da missão da empresa, assegurar sua continuidade, otimizar os resultados de suas áreas componentes, aumentar a probabilidade de alcance dos objetivos estabelecidos e manter o controle sobre os vários aspectos de sua gestão econômica.

Segundo o mesmo autor, o planejamento envolve um modo de pensar que resulta em decisões presentes que, tomadas a partir do exame de variáveis,

procuram estabelecer uma situação futura das coisas, além de delinear meios efetivos para o alcance das mesmas.

2.1.1 Planejamento Estratégico

É a etapa inicial do processo de gestão, onde a empresa formula ou reformula suas estratégias empresariais dentro de uma visão específica do futuro, conforme Padoveze (2007, p. 28). É a fase de definição de políticas, objetivos estratégicos e tem como produto final o equilíbrio dinâmico das interações da empresa com suas variáveis ambientais.

Segundo o mesmo autor, nesta fase são realizadas leituras dos cenários do ambiente e da empresa, confrontando as ameaças e oportunidades dos cenários vistos com os pontos fortes e fracos da empresa.

Conforme Peleias (2002, p. 23), planejamento estratégico é a etapa de análise conjunta dos ambientes externo (para identificação de oportunidades e ameaças) e interno (para identificação de pontos fortes e fracos). Objetiva a definição de diretrizes estratégicas que assegurem o cumprimento da missão da empresa.

De acordo com Perez Jr., Pestana e Franco (1997, p. 42), determinar a missão de uma entidade é a primeira e talvez a mais crítica etapa da elaboração do Plano Estratégico, uma vez que ela atua como referência na orientação de todo o processo de planejamento empresarial e decisório em seu sentido mais amplo.

Segundo Padoveze (2009), a missão da empresa é a declaração que visa comunicar interna e externamente o seu propósito de existência. Deve ser objetiva e demonstrar em poucas palavras as atividades da organização, os mercados que quer atingir, os produtos e serviços que quer fornecer, sua diferenciação e as principais conquistas que pretende alcançar.

De acordo com Oliveira (2007, p. 37-38), através do planejamento estratégico, a empresa espera:

- **Conhecer e melhor utilizar seus pontos fortes.**

Ponto forte é a diferenciação conseguida pela empresa que lhe proporciona uma vantagem operacional.

- **Conhecer e eliminar ou adequar seus pontos fracos.**

Ponto fraco é uma situação inadequada da empresa que lhe proporciona uma desvantagem operacional.

- Conhecer e usufruir as oportunidades externas.

Oportunidade é a força ambiental que pode favorecer a ação estratégica da empresa.

- Conhecer e evitar as ameaças externas.

Ameaça é a força ambiental que cria um obstáculo para a ação estratégica da empresa, que poderá ou não ser evitada.

- Ter um efetivo plano de trabalho, estabelecendo:

- As premissas básicas que devem ser consideradas no processo de planejamento estratégico;
- As expectativas de situações almejadas pela empresa;
- Os caminhos, inclusive os alternativos, a serem seguidos pela empresa para alcançar os resultados esperados;
- O quê, como, quando, por quem, para quem, por que e onde devem ser realizados os planos de ação; e
- Como e onde alocar os recursos – atuais e futuros – da empresa.

De acordo com Anthony e Govindarajan (2008, p. 332-333), o planejamento estratégico é um processo gerencial que pode dar à organização:

- uma estrutura para desenvolver um orçamento anual;
- uma ferramenta de desenvolvimento gerencial;
- um mecanismo para forçar os gerentes a pensar em longo prazo;
- um meio de alinhar os gerentes com estratégias da empresa de longo prazo.

O planejamento estratégico é a fase inicial do processo de gestão onde são definidas a missão, visão e estratégia da empresa, que servem de pilar para toda a organização. Faz-se necessário que se tenha também um planejamento operacional, o qual será apresentado a seguir.

2.1.2 Planejamento Operacional

Segundo Padoveze (2009), essa etapa define os planos, políticas e objetivos operacionais da empresa e tem como produto final o orçamento operacional. Normalmente se realiza por meio do processo de elaboração de planos alternativos

de ação capazes de implementar as políticas, diretrizes e objetivos do plano estratégico da empresa e do processo de avaliação e aprovação deles.

Para Peleias (2002), o planejamento operacional compreende um horizonte de tempo de curto, médio e longo prazo. É o que se programa no momento mais próximo da realização, com base no conhecimento mais seguro das variáveis envolvidas.

O planejamento operacional é normalmente, elaborado pelos níveis organizacionais inferiores, com foco básico nas atividades do dia-a-dia da empresa, conforme afirma Oliveira (2007, p. 19). Nesta fase têm-se os planos de ação ou planos operacionais, que correspondem à formalização das metodologias de desenvolvimento e implantação estabelecidas.

De acordo com o mesmo autor, cada um dos planejamentos operacionais deve conter com detalhes:

- os recursos necessários para seu desenvolvimento e implantação;
- os procedimentos básicos a serem adotados;
- os resultados finais esperados;
- os prazos estabelecidos; e
- os responsáveis por sua execução e implantação.

2.2 EXECUÇÃO

A execução é a etapa do processo de gestão na qual as coisas acontecem, em que as ações emergem por meio do consumo de recursos e sua transformação em bens e serviços. (PELEIAS, 2002, p. 25)

Segundo o mesmo autor, as ações desta etapa devem estar de acordo com o anteriormente planejado, pois somente desta forma a empresa pode atingir os resultados esperados. A execução deriva de uma direção, que compreende tomada de decisão entre as diversas opções, transmissão de ordens, chefia e coordenação.

Catelli (2001) afirma que o produto da fase de execução são as transações realizadas. Esta fase do processo envolve a identificação, a simulação e a escolha de alternativas para o cumprimento das metas, bem como a implementação de ações.

Para Perez Jr., Pestana e Franco (1997), o sucesso que se atinge na execução depende do grau de envolvimento de cada área. Portanto é fundamental a

divulgação do plano e das metas a serem alcançadas, bem como o comprometimento de todos os setores envolvidos.

2.3 CONTROLE

O controle é a etapa do processo de gestão, contínua e recorrente, que avalia o grau de aderência entre os planos e sua execução; analisa os devidos ocorridos, procurando identificar suas causas, sejam elas internas ou externas. (Padoveze, 2009)

Conforme Catelli (2001, p. 146), para que seja implementado com sucesso, o controle envolve quatro etapas:

- prever os resultados das decisões na forma de medidas de desempenho;
- reunir informações sobre o desempenho real;
- comparar o desempenho real com o previsto; e
- verificar quando uma decisão foi deficiente e corrigir o procedimento que a produziu e suas consequências, quando possível.

Para o mesmo autor, os controles devem estar baseados em planos claros, completos e integrados, para serem eficazes. Essa fase do processo de gestão corresponde à implementação de ações corretivas, quando o realizado se mostra diferente do planejado, com a finalidade de assegurar que os objetivos planejados sejam atingidos.

Dessa forma, torna-se necessário que os gestores utilizem uma ferramenta que lhes forneça informações sobre os desempenhos planejado e realizado, possibilitando-lhes fazer comparações em bases objetivas, em todas as etapas do processo de gestão.

De acordo com Padoveze (2009), o controle não se limita a apenas eventos passados, ele deve permitir controles antecedentes e posteriores aos eventos realizados.

Para Bethlem (2009), o controle das estratégias feito pela avaliação após a execução das ações preconizadas pelo planejamento estratégico, será o medidor da eficácia. A alta administração controla diversas ações na empresa que se relacionam com as estratégias adotadas, verificando se atuam de forma adequada, tais como:

- as políticas e organização adotadas, sobretudo as de recursos humanos, métodos e processos e sua competitividade.

- modificações na estrutura orçamentária e financeira da empresa, estrutura de custos, investimentos, dispêndios, lucratividades, índices etc.
- disponibilidade e qualidade de produtos e serviços fornecidos.
- inovação do ambiente, resultados de P&D.
- relações externas da empresa, satisfação dos *stakeholders* com a atuação da empresa. Se for o caso, operações no exterior.

2.4 NECESSIDADES DO PROCESSO DE GESTÃO

Na concepção de Catelli (2001), um processo de gestão requer avaliações de desempenhos, como um dos requisitos para o exercício do controle, que se relacione com as fases de planejamento e execução das atividades. Dessa forma, avaliar um desempenho torna-se um meio para tomada de decisões adequadas.

O mesmo autor estabelece relações entre a avaliação de desempenho e o processo de gestão, justificando dessa forma a necessidade do uso de medições em cada fase do processo.

- **Para o planejamento:** a avaliação do desempenho dá o *feedback* relativo à ocorrência ou não dos eventos planejados, a fim de orientar o planejamento de novos eventos. Esta fase do processo influencia o modo pelo qual os gestores escolherão as alternativas de ação a serem implantadas antecipadamente. As expectativas de desempenho devem ser realistas e, portanto, ajustadas sempre que houver modificações nas variáveis consideradas.

- **Para a execução:** nesta fase onde as atividades efetivamente ocorrem, fica evidente a necessidade de que cada gestor saiba se as mesmas estão sendo realizadas eficaz e eficientemente, de acordo com o planejado.

- **Para o controle:** a avaliação de desempenho permite a identificação de possíveis problemas e o levantamento de alternativas para solucioná-los. Identifica as causas de eventuais desvios entre o planejado e o realizado. O controle envolve a ação sobre essas causas.

No capítulo a seguir será explanado um dos diversos modelos de medição de desempenho existentes, o *Balanced Scorecard*, que, de acordo com seus criadores Kaplan e Norton, atualmente já é utilizado como um Sistema de Gestão.

3 BALANCED SCORECARD

3.1 ORIGEM

Segundo Oliveira, Perez Jr. e Silva (2008), os americanos Robert Kaplan e David Norton, desenvolveram o BSC. Após questionamentos próprios sobre a validade da utilização na gestão das empresas de apenas indicadores financeiros, sentiram a necessidade de existirem instrumentos gerenciais que fossem relacionados ao futuro estratégico das empresas.

O desenvolvimento do *Balanced Scorecard* surgiu dentro do grupo de estudos intitulado “Medindo a *performance* nas organizações do futuro”, formado em 1990, no qual David Norton atuava como presidente e Robert Kaplan como consultor acadêmico. (SHMIDT e SANTOS, 2006, p. 215).

Kaplan e Norton (1997) argumentaram que a principal razão para os estudos que deram origem ao BSC, foi o fato de que os métodos existentes para avaliar desempenhos empresariais estavam se tornando insuficientes, por estarem apoiados, exclusivamente, em indicadores contábeis e financeiros. Tais pesquisadores acreditavam que a dependência dos gestores por medidas de desempenho baseado em dados financeiros estava prejudicando a capacidade de criar valor econômico futuro para as empresas.

De acordo com Olve, Roy e Wetter (2001), o pensamento inicial do BSC considerava a companhia a partir de quatro perspectivas vitais e pretendia ligar o controle operacional de curto prazo à visão de longo prazo e estratégia do negócio.

Segundo Costa (2006), após a realização de testes da viabilidade de implementação em algumas empresas, Kaplan e Norton, em 1992, apresentaram o sistema de medição BSC.

Conforme Kaplan e Norton (1997), por volta de 1993, a empresa na qual Norton era o executivo principal – *Renaissance Solutions, Inc. (RSI)* – tinha como um de seus principais serviços a consultoria estratégica baseada no BSC.

Para os mesmos autores, as experiências de implementação demonstraram que o BSC era utilizado pelos executivos, não apenas para clarear e divulgar a estratégia, mas também para gerenciá-la, passando de um sistema de medição para um sistema gerencial essencial.

3.2 CONCEITO

Conforme os autores Olve, Roy e Wetter (2001, p. 42), pode-se definir que:

O BSC oferece-nos uma ferramenta valiosa que permite aos empregados entender a situação da companhia, algo necessário se a companhia pretender atingir o dinamismo de que precisa para ser competitiva no longo prazo. O *balanced scorecard* também nos proporciona uma documentação útil a fim de desenvolver continuamente aquelas medidas para controle que guiarão a companhia mais rapidamente no sentido de alcançar seus objetivos e sua visão.

Segundo Oliveira, Perez Jr., Silva (2008, p. 154), o BSC é um sistema de gestão que complementa as medidas financeiras do desempenho passado com as medidas dos fatores que impulsionam o desempenho futuro.

Para Costa (2006, p. 54), o BSC:

é fruto do esforço de repensar e integrar conhecimentos solidamente estabelecidos na literatura, decodificando temas complexos, explicitando as interligações entre eles e enfatizando determinadas perspectivas de análise, com o objetivo de permitir que as empresas enfrentem o aumento no grau de competitividade.

O BSC, decididamente, não é apenas um painel de indicadores, mas uma ferramenta gerencial de indiscutível utilidade para facilitar o trabalho dos líderes empresariais na construção de sistemas de gestão estratégica. (CHIAVENATO E NETO, 2003, p. 61)

Conforme Padoveze (2007, p. 121), o BSC:

é um sistema de informação para gerenciamento da estratégia empresarial. Traduz a missão e a estratégia da empresa em um conjunto abrangente de medidas de desempenho financeiras e não-financeiras que serve de base para um sistema de medição e gestão estratégica.

O conceito do BSC é, assim, um elemento de um sistema bem-desenvolvido do controle estratégico e uma resposta às críticas dirigidas ao controle do gerenciamento tradicional. (OLVE; ROY; WETTER, 2001, p. 13)

O BSC é mais do que um sistema de medidas táticas ou operacionais. É usado como um sistema de gestão estratégica para administrar a estratégia a longo prazo, e o seu uso viabiliza processos gerenciais críticos, conforme figura 2.

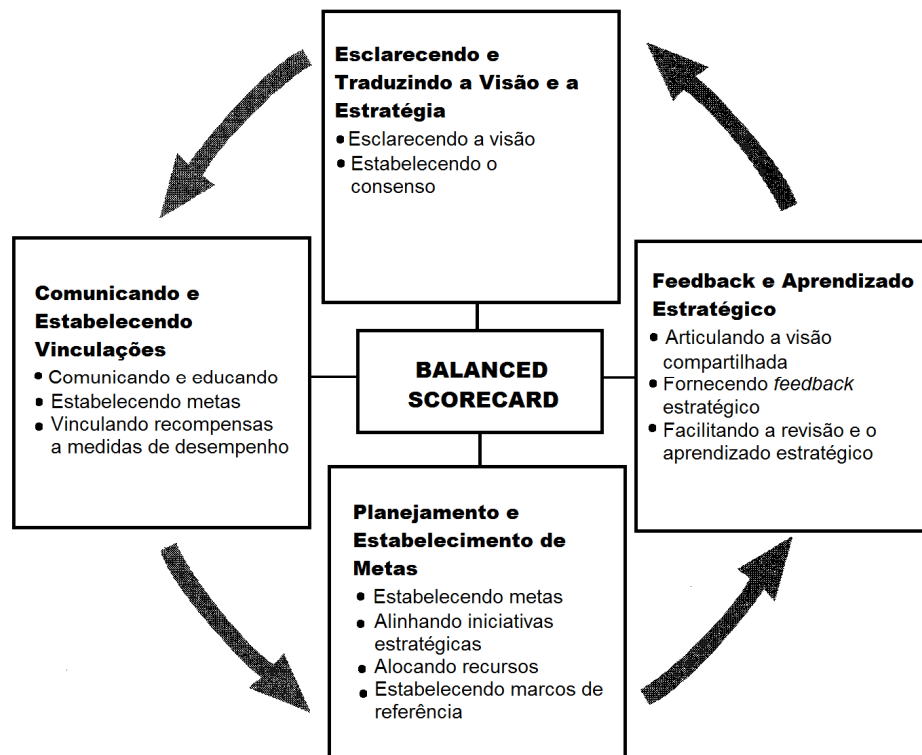


Figura 2: O *Balanced Scorecard* como Estrutura para Ação Estratégica

Fonte: Kaplan e Norton (1997, p. 12)

3.3 OBJETIVOS DO BALANCED SCORECARD

Os principais objetivos do BSC, segundo Kaplan e Norton (1997 p. 9-11) são:

- **esclarecer e traduzir a visão e a estratégia:** o processo do *scorecard* deve ser desenvolvido pelos altos executivos da empresa, onde todos prestaram sua contribuição, atingindo um consenso a fim de traduzir a estratégia do negócio em objetivos estratégicos específicos. Esses objetivos devem estar relacionados com diferentes perspectivas: financeira, clientes, processos internos e aprendizado e conhecimento. Cada perspectiva deve ter indicadores de desempenho, com o intuito de tornar as análises de *performance* mais objetivas.

- **comunicar e associar objetivos e medidas estratégicas:** os objetivos e medidas estratégicas do BSC são divulgados para a empresa inteira, por meio de murais, emails, vídeos, jornais internos. Divulgar significa tornar conhecido para os funcionários quais são os objetivos críticos que devem ser atingidos a fim de que seja alcançada a estratégia da empresa.

- **planejar, estabelecer metas e alinhar iniciativas estratégicas:** com três a cinco anos de antecedência, as metas para os objetivos do *scorecard*, devem ser estabelecidas pelos altos executivos. Através do processo gerencial de planejamento e estabelecimento de metas a empresa pode: quantificar os resultados que pretende alcançar a longo prazo; identificar meios e fornecer recursos para o alcance dos resultados e; estabelecer referenciais de curto prazo para as medidas financeiras e não-financeiras do *scorecard*.

- **melhorar o *feedback* e o aprendizado estratégico:** segundo Kaplan e Norton este é o aspecto mais inovador e importante de todo o método. É onde criam-se instrumentos em nível executivo para o aprendizado estratégico.

3.4 A ESTRATÉGIA SOBRE PERSPECTIVAS

Conforme Olve, Roy e Wetter (2001), a visão geral da empresa é decomposta e descrita em perspectivas. São elas: financeiras e dos acionistas, as dos clientes, as do processo do negócio/interno e a do crescimento e aprendizagem.

As quatro perspectivas formam um conjunto coeso e interdependente, de maneira que suas metas e indicadores estejam inter-relacionados, a partir de um fluxo de causa e efeito. (FARIA e COSTA, 2005, p. 375)

O BSC contempla as medidas financeiras do desempenho passado com medidas dos vetores que impulsionam o desempenho futuro. Os objetivos e medidas do *scorecard* derivam da visão e estratégia da empresa e focalizam o desempenho organizacional sob quatro perspectivas: financeira, do cliente, dos processos internos e de aprendizado e crescimento. Essas perspectivas formam a estrutura do BSC, conforme é ilustrado na figura 3. (KAPLAN e NORTON, 1997, p. 8)

Para Kaplan e Norton (2004, p. 10),

o modelo das quatro perspectivas para a definição da estratégia de criação de valor da organização fornece às equipes executivas uma linguagem comum para a discussão da trajetória e das prioridades de seus empreendimentos. Os indicadores estratégicos podem ser vistos não como medidas de desempenho nas quatro perspectivas independentemente, mas como uma série de relações de causa e efeito entre os objetivos, nas quatro perspectivas do *Balanced Scorecard*.

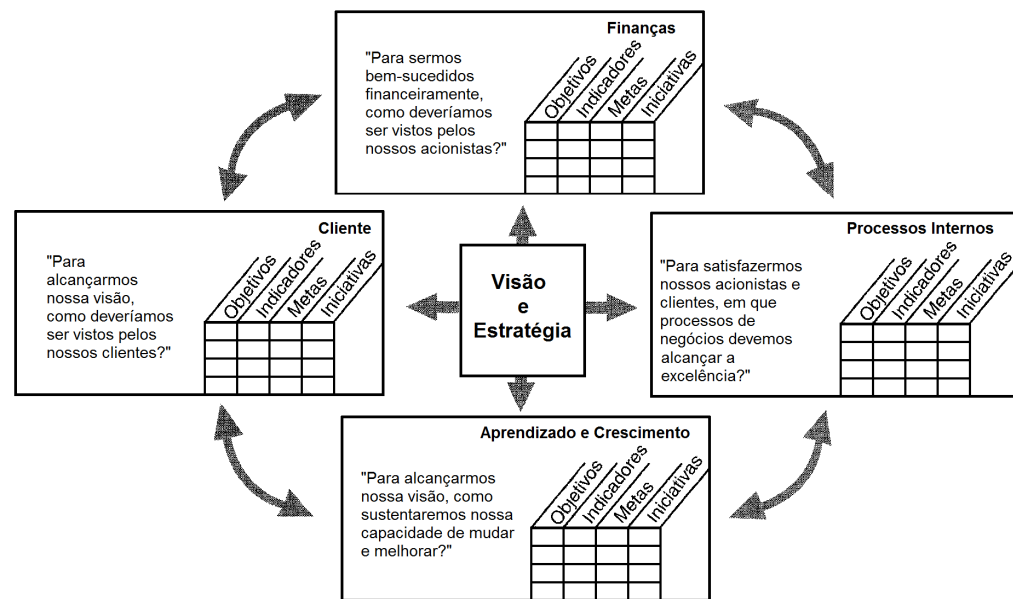


Figura 3: O Balanced Scorecard Fornece a Estrutura Necessária para a Tradução da Estratégia em Termos Operacionais

Fonte: Kaplan e Norton (1997, p. 10)

3.4.1 Perspectiva Financeira

Os objetivos financeiros servem de foco para os objetivos e medidas das outras perspectivas do *scorecard*. Para Kaplan e Norton (1997, p. 49), qualquer medida selecionada deve fazer parte de uma cadeia de relações de causa e efeito que culminam com a melhoria do desempenho financeiro.

A perspectiva financeira, segundo Rezende (2003, p 100),

permite que as diversas unidades estratégicas de negócio vinculem suas propostas de trabalho a um objetivo central para toda a organização, embora, algumas vezes, estejam praticando estratégias financeiras distintas em função do mercado e do momento.

Conforme nos diz Faria e Costa (2005, p. 377), esta perspectiva avalia a rentabilidade da estratégia direcionada para a empresa, de maneira que sejam mensurados os resultados gerados, necessários a seu crescimento e desenvolvimento, que agregarão valor a seus acionistas.

De acordo com os autores citados, essa perspectiva se divide em três fases, conforme figura 4.

		Temas Estratégicos		
		Aumento de <i>Mix</i> de Receita	Redução de Custos/Aumento de Produtividade	Utilização dos Ativos
Estratégia da Unidade de Negócios	Crescimento	Aumento da taxa de vendas por segmento Percentual de receita gerado por novos produtos, serviços e clientes	Receita/Funcionário	Investimento (percentual de vendas) P&D (percentual de vendas)
	Sustentação	Fatia de clientes e contas-alvo Vendas cruzadas Percentual de receita gerado por novas aplicações Lucratividade por clientes e linhas de produtos	Custos <i>versus</i> custos dos concorrentes Taxas de redução de custos Despesas indiretas (percentual de vendas)	Índices de capital de giro (ciclo de caixa a caixa) ROCE por categoria-chave de ativo Taxas de utilização dos ativos
	Colheita	Lucratividade por clientes e linhas de produtos Percentual de clientes não-lucrativos	Custos unitários (por unidade de produção, por transação)	Retorno Rendimento (<i>throughput</i>)

Figura 4: Medição dos Temas Financeiros Estratégicos

Fonte: Kaplan e Norton (1997, p. 55)

Para Costa (2006, p. 26),

as medidas financeiras indicam se a empresa está obtendo êxito com as estratégias definidas, implementadas e executadas. Em geral, esse êxito é medido pela sua lucratividade, pelo crescimento do negócio e pelo incremento do valor para o acionista (*shareholder value*). Se os indicadores financeiros não mostram o esperado, pode haver problemas na execução, na implementação ou até mesmo na definição das estratégias.

De acordo com Olve, Roy e Wetter (2001, p. 65), a perspectiva financeira deve mostrar os resultados das escolhas estratégicas feitas sob outras perspectivas, enquanto, ao mesmo tempo, estabelece vários dos objetivos a longo prazo e, assim, grande parte das regras e premissas básicas gerais para as outras perspectivas.

3.4.2 *Perspectiva dos Clientes*

Para Rezende (2003, p. 100), a perspectiva dos clientes,

permite gerenciar a proposta de valor para cada mercado e alinhar medidas genéricas de relacionamento com clientes – aquisição, participação, retenção, rentabilidade – por segmento ou nicho atendido, além de acompanhar a evolução das marcas e da imagem da organização.

Segundo o mesmo autor, o *Scorecard* auxilia em relação a clientes atuais e futuros, não somente determinando a proposição de valor e a quem será oferecida, como também quais os clientes que não terão prioridade e aqueles que nem estarão na estratégia.

Faria e Costa (2005, p. 377) classificam como os indicadores mais tradicionais da perspectiva de clientes: participação de mercado, precisão no atendimento de pedidos, obtenção de novos clientes, retenção de clientes, sua rentabilidade e o nível de satisfação dos consumidores, que é fator crítico para a retenção dos clientes.

A empresa precisa deixar muito claro, conforme Costa (2006, p. 31), o que é prioridade em termos de cliente, seja por meio dos objetivos, seja por meio de medidas. Para a autora, o atributo de satisfação do cliente, deve ser analisado em conjunto com a rentabilidade, caso contrário, ao analisar separadamente os gestores podem ser induzidos a agirem para agradar o cliente, dessa forma podendo ter reflexos negativos sobre a rentabilidade.

Conforme afirmam Kaplan e Norton (1997), em tempos passados as empresas concentravam capacidades internamente, focalizadas no desempenho e inovação dos produtos. Com o passar do tempo, começaram a perceber que os concorrentes ganhavam mercado ao atender as satisfações do cliente. Portanto, hoje as empresas estão focando para fora, ou seja, para os clientes. É importante segmentar os mercados em que se deseja atuar, e identificar os objetivos relacionados a cada um.

Segundo os mesmo autores, alguns indicadores se enquadram em todos os tipos de empresa. São considerados genéricos, conforme figura 5.

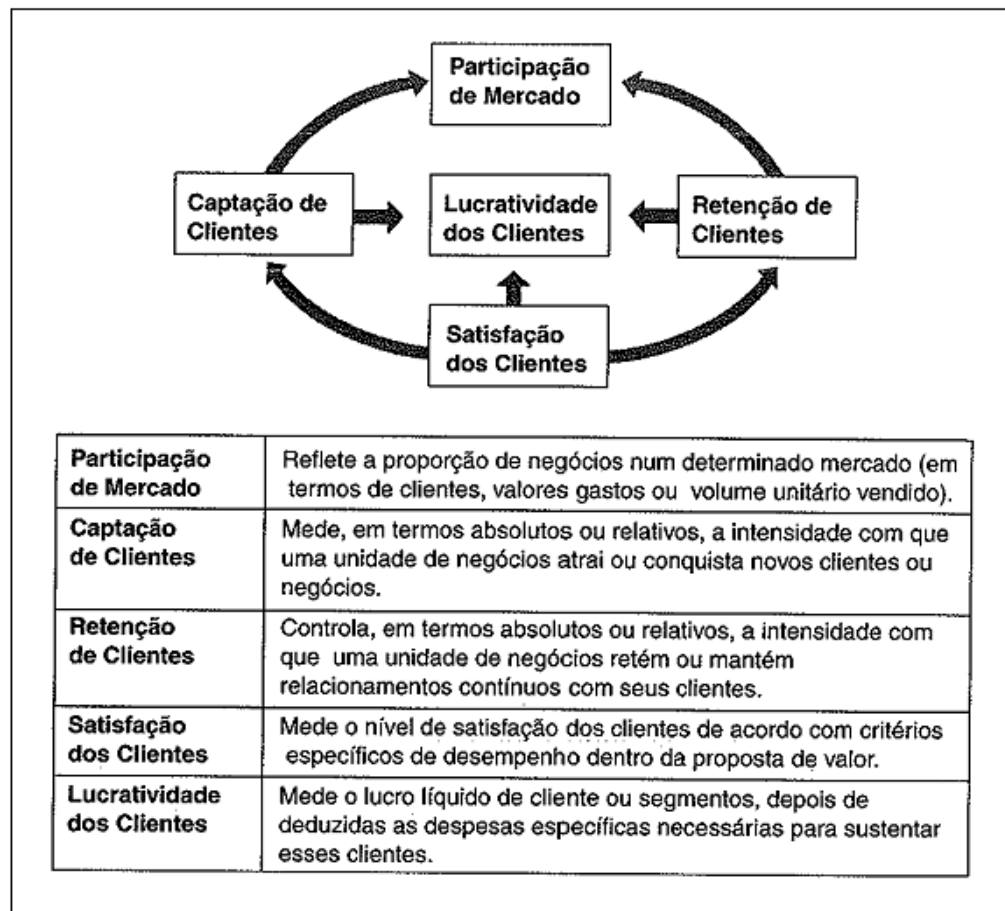


Figura 5: A Perspectiva do Cliente – Medidas Essenciais

Fonte: Kaplan e Norton (1997, p. 72)

3.4.3 Perspectiva dos Processos

Cada empresa usa um conjunto específico de processos a fim de criar valor para os clientes e produzir resultados financeiros. Entretanto, constatamos que uma cadeia de valor genérica serve de modelo que as empresas podem adaptar ao construírem a perspectiva dos processos internos. (KAPLAN; NORTON, 1997, p. 101)

Para os mesmos autores, esse modelo inclui três processos principais: inovação, operações e serviço pós-venda, observado na figura 6.

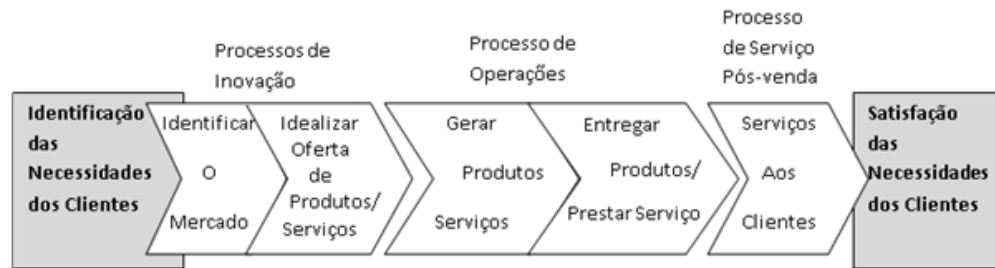


Figura 6: A perspectiva dos Processos Internos – O Modelo da Cadeia de Valores Genérica

Fonte: Kaplan e Norton (1997, p. 102)

Kaplan e Norton (1997) afirmam que, os executivos precisam definir uma completa cadeia de valor dos processos internos, iniciando com o processo de inovação – identificando as necessidades atuais e futuras dos clientes, criando possíveis soluções para tais –, continuando com os processos de operações – entrega e prestação de produtos e serviços aos atuais clientes – e terminando com o serviço pós-venda – ofertas pós-venda que agreguem valor aos produtos ou aos serviços.

As empresas costumam desenvolver objetivos e medidas para essa perspectiva depois de formular objetivos e medidas para as perspectivas financeira e do cliente. (KAPLAN; NORTON, 1997, p. 97)

Faria e Costa (2005) acreditam que, a partir das habilidades dos funcionários e dos instrumentos utilizados, são desenvolvidas competências internas, associadas aos processos internos, abrangendo atividades realizadas na organização tais como: processos de inovação, operacionais e de serviços pós-venda. Os indicadores desta perspectiva estão relacionados ao controle de tempo, qualidade e retenção.

As empresas costumam monitorar e melhorar os processos existentes, mesmo quando isso não é estratégico. (COSTA, 2006, p. 33)

De acordo com a mesma autora, as empresas limitam-se às ondas curtas de criação de valor, e o BSC exige atenção para as ondas longas de criação de valor, onde, ao inovar, considerem-se produtos e serviços novos que supram as necessidades dos consumidores atuais e futuros.

Conforme Rezende (2003, p. 101), a proposição de valor para o consumidor é traduzida por uma cadeia de atividades internas que a torna acessível por meio de produtos, serviços e conhecimento.

3.4.4 *Perspectiva de Aprendizado e conhecimento*

Segundo Faria e Costa (2005, p. 375), esta perspectiva está relacionada às capacidades de que a empresa deve dispor para conseguir processos internos capazes de gerar valor para clientes e acionistas. Como exemplo de indicadores relacionados à inovação, melhoria contínua, ativos intelectuais etc.

Para Costa (2006), as pessoas, os sistemas de informação e a estrutura e procedimentos são as principais fontes do aprendizado e crescimento da organização. Através do uso do BSC, a empresa pode identificar possíveis defasagens entre as capacitações dessas fontes e as capacitações exigidas para o alcance dos objetivos da empresa. E cabível, então, analisar decisões a respeito de treinamentos, pacotes de informática, entre outros, a fim de capacitar os colaboradores, melhorar a tecnologia e os sistemas de informação, auxiliando o cumprimento da estratégia.

A mesma autora defende a idéia de que as empresas da era informacional se diferenciam muito mais pela capacidade gerencial do que pelas operações, e que a combinação de intangíveis é única para cada empresa.

Conforme Kaplan e Norton (1997), o objetivo da perspectiva de aprendizagem e conhecimento é oferecer a estrutura para possibilitar a consecução de objetivos para as outras três perspectivas.

Os mesmos autores defendem a idéia de que, investir no futuro é importante, mas não somente em tecnologia e máquinas, mas também na infraestrutura – pessoal, sistemas e procedimentos – caso as empresas queiram crescer financeiramente a longo prazo.

Segundo os autores citados, são três as medidas essenciais complementadas por vetores situacionais que a maioria das empresas usa como base para traçar objetivos: satisfação dos funcionários, retenção de funcionários e produtividade dos funcionários, conforme figura 7.

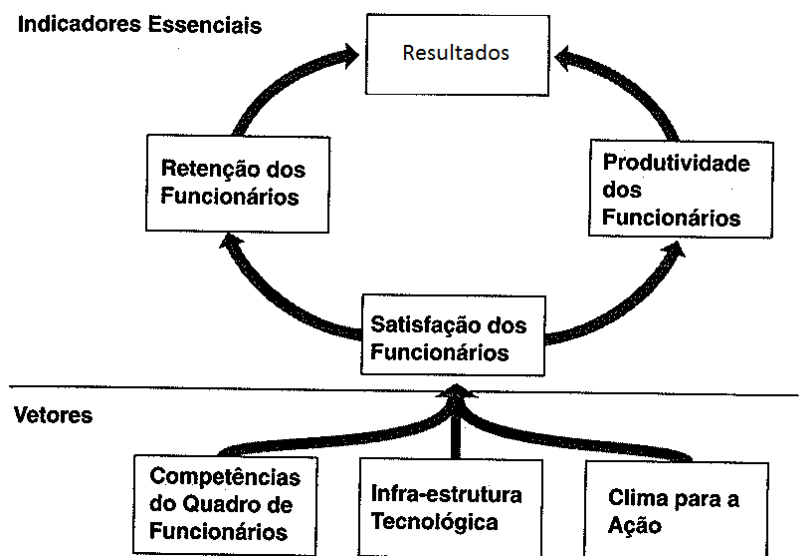


Figura 7: A Estrutura de Medição do Aprendizado e Crescimento

Fonte: Kaplan e Norton (1997, p. 135)

3.5 MAPAS ESTRATÉGICOS

Os mapas estratégicos, conforme Faria e Costa (2005), são diagramas de causa e efeito entre os objetivos estratégicos, onde para cada um desses objetivos serão desenvolvidos indicadores de desempenho, com metas e ações de melhoria.

Conforme Kaplan e Norton (2004, p. 10-13), o mapa estratégico baseia-se em alguns princípios:

- a estratégia equilibra forças contraditórias;
- a estratégia baseia-se em proposição de valor diferenciada para os clientes;
- cria-se valor por meio dos processos internos;
- a estratégia compõe-se de temas complementares e simultâneos;
- o alinhamento estratégico determina o valor dos ativos intangíveis.

O mapa estratégico fornece uma maneira uniforme e consistente de descrever a estratégia, que facilita a definição e o gerenciamento dos objetivos e indicadores. (KAPLAN e NORTON, 2004, p.10)

De acordo com os mesmos autores, entre a formulação e a execução da estratégia existe um elo denominado mapa estratégico. Pode-se verificar a sua estrutura na figura 8.

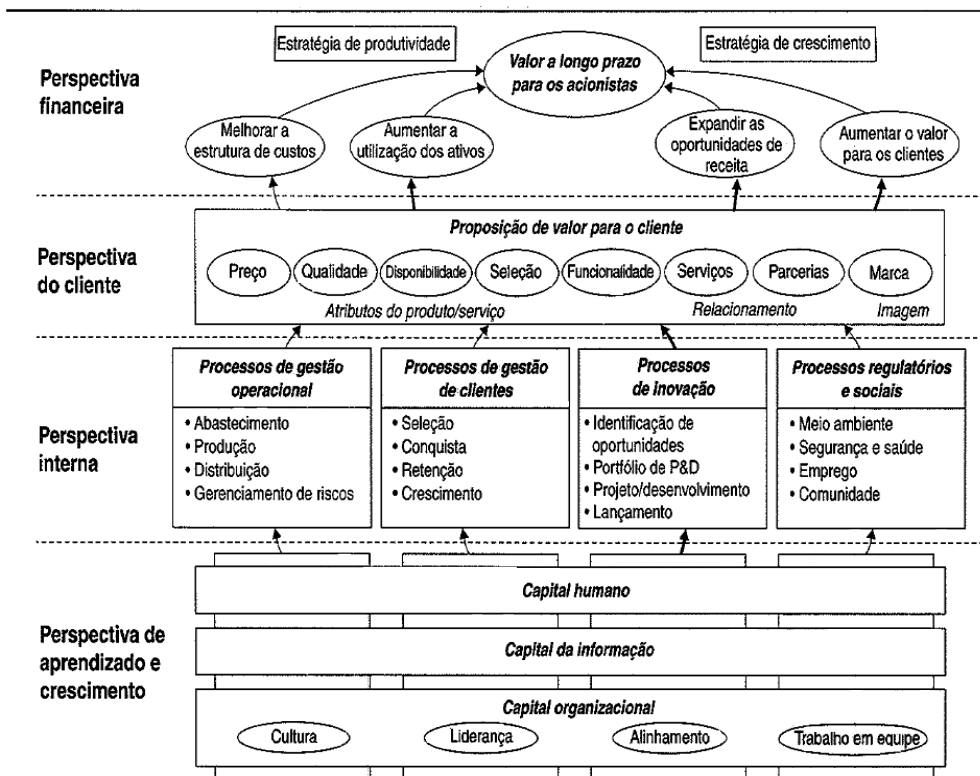


Figura 8: O mapa estratégico representa como a organização cria valor

Fonte: Kaplan e Norton (2004, p. 11)

Conforme Kaplan e Norton (2004, p. 81),

O mapa estratégico do *balanced scorecard* explicita a hipótese da estratégia. Cada indicador do *balanced scorecard* se converte em parte integrante de uma cadeia lógica de causa e efeito que conecta os resultados almejados da estratégia com os vetores que induzirão a essas consequências. O mapa estratégico descreve o processo de transformação de ativos intangíveis em resultados tangíveis.

A estrutura de um mapa estratégico, sob a ótica dos próprios criadores da ferramenta, obedece à estrutura do BSC, na medida em que contempla as suas quatro perspectivas originais. (SILVA JUNIOR e LUCIANO, 2010)

3.6 INDICADORES DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO

Kaplan e Norton (1997, p. 156) destacam que, um bom BSC deve ser uma combinação adequada de resultados (indicadores de ocorrências) e impulsionadores de desempenho (indicadores de tendências) ajustados à estratégia da unidade de

negócios. Os primeiros dizem respeito ao desempenho de ações passadas, e os segundos indicam os prováveis resultados futuros.

Avaliar o desempenho é permitir à organização analisar o seu próprio desempenho no decorrer do tempo, seu desempenho atual em relação ao passado e projeções de resultados futuros. (WEGNER e DAHMER, 2004, p. 4.305)

Para Oliveira, Perez Jr. e Silva (2008, p.167), o processo de medição do desempenho envolve três fases importantes que são:

1ª identificação de fatores financeiros e não financeiros que são importantes para o processo;

2ª apuração e medição sistemática desses fatores;

3ª utilização desses fatores no desenvolvimento e monitorização de planos estratégicos;

Segundo os mesmos autores, conhecer e mensurar indicadores não é o suficiente, é preciso que se faça uma comparação entre o orçado para tais indicadores e os efetivamente obtidos, portanto sugerem que seja disparado um alerta toda vez que algum indicador importante se desalinhar dos parâmetros estipulados de acordo com a estratégia da empresa.

Avaliar o desempenho propicia à empresa estabelecer um vínculo entre o planejar, que identifica os objetivos e a partir disso desenvolver as estratégias e os processos para alcançá-los, e o controlar, que mantém os colaboradores da empresa alinhados em direção ao alcance dos objetivos. (ATKINSON et. al., 2000)

O objetivo essencial da seleção de indicadores específicos para o *scorecard* é a identificação dos indicadores que melhor comuniquem o significado da estratégia. Como cada estratégia é única, cada *scorecard* deve ser único e conter vários indicadores únicos. (KAPLAN e NORTON, 1997, p. 320)

Não basta a implantação de um sistema de medição. Precisa-se saber o que medir, a quem informar e o que fazer com a informação. (OLIVEIRA; PEREZ JR. e SILVA, 2008, p. 168).

Para os mesmos autores, aquilo que uma empresa não consegue medir, muito menos poderá controlar, portanto atualmente as empresas que utilizam a avaliação de desempenho e de resultados possuem um importante diferencial estratégico.

O BSC deixa claro que as medidas financeiras e não-financeiras devem fazer parte do sistema de informações para funcionários de todos os níveis da organização. (KAPLAN e NORTON, 1997, p. 9)

Miranda e Reis (2006, p. 14-15), afirmam que os indicadores de desempenho têm a função de monitorar a *performance* da empresas possibilitando que se faça um diagnóstico da organização.

3.6.1 Indicadores Financeiros

O BSC deve enfatizar fortemente os resultados, principalmente os financeiros, como o retorno sobre o capital empregado ou o valor econômico agregado (KAPLAN e NORTON, 1997, p. 157).

Gasparetto (2004), defende que os indicadores financeiros sozinhos são insuficientes, porém são um importante parâmetro (ou perspectiva) para a avaliação de desempenho das empresas, tanto que um dos princípios de um BSC bem construído é a relação de todos os demais objetivos e indicadores com os objetivos e indicadores financeiros.

Os indicadores financeiros são úteis à alta administração para mensurar o desempenho nos níveis inferiores da organização, sobretudo no curto prazo. (MIRANDA e REIS, 2006, p. 25)

Os criadores do BSC afirmam que os indicadores de desempenho das perspectivas de Aprendizado e Crescimento, dos Processos Internos e dos Clientes devem estar associados com os indicadores da perspectiva financeira. (KAPLAN e NORTON, 1997)

Conforme os mesmos autores, os indicadores financeiros são inadequados para orientar e avaliar a trajetória da empresa em um ambiente competitivo, pois são indicadores de ocorrência. Eles contam parte, mas não toda a história das ações passadas, bem como não fornecem orientações adequadas para as ações que devem ser realizadas hoje e amanhã para criar valor financeiro futuro.

Porém, Callado, Callado e Andrade (2008, p. 6) destacam que, embora as medidas financeiras tenham sofrido críticas de estudiosos dedicados, elas não devem ser esquecidas quando da avaliação de desempenho, pois elas são provas concretas dos efeitos de todas as outras medidas.

3.6.2 Indicadores Não-Financeiros

Até um passado bastante recente, o gerenciamento das empresas quase que exclusivamente se baseava em relatórios quantitativos e financeiros para a avaliação de desempenho. Atualmente, são necessários enfoques diferenciados para facilitar o alcance dos objetivos estratégicos. A prioridade é o desempenho global da empresa e a união dos funcionários a fim de atingir a excelência. Hoje é mais importante para as empresas ter uma variedade de indicadores não financeiros do que apenas a apuração de resultados financeiros. (OLIVEIRA, PEREZ JR. e SILVA, 2008)

Campos (1998) afirma que,

além dos indicadores financeiros e da perspectiva dos clientes, é importante focar também outros indicadores para que a tomada de decisões gerenciais possa ser efetivamente voltada para a solução de problemas, muitas vezes centrados nos processos internos ou na atitude, despreparo ou comportamento dos colaboradores.

Para Oliveira, Perez Jr. e Silva (2008, p. 170), os indicadores não-financeiros devem basear-se na estratégia da companhia, e conseqüentemente, incluir parâmetros-chaves para o sucesso na fabricação, comercialização, pesquisa e desenvolvimento.

Conforme Miranda e Reis (2006, p. 25), os indicadores não-financeiros são apontados como instrumentos mais pontuais de mensuração de desempenho e monitoramento dos gestores. Esses indicadores poderão trazer valiosas contribuições à gestão, desde que estejam alinhados ao indicador financeiro de longo prazo.

Banker et al. (2000, apud. CALLADO, CALLADO e ALMEIDA, 2008, p. 39), definem que as medidas não-financeiras são melhores indicadores de medidas de desempenho futuro que as medidas financeiras, uma vez que as medidas não-financeiras auxiliam os gestores a focarem suas ações em perspectivas de longo prazo.

4 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA E ESTUDO DE CASO

Neste capítulo será apresentada a empresa em estudo, o sistema de avaliação por ela utilizado e seus indicadores, bem como a forma como os gestores utilizam esta ferramenta no processo de gestão, analisando os resultados da pesquisa e confrontando-os com o referencial teórico.

4.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA

O Moinho do Nordeste S/A foi fundado em 1946, na cidade de Antônio Prado, região nordeste do Rio Grande do Sul, povoada na época por imigrantes italianos. A empresa já surgiu diferenciada, com um sistema de moagem automatizado, capaz na época de processar 10 toneladas/dia.



Figura 9: Moinho do Nordeste S/A na década de 50

Fonte: Moinho do Nordeste S/A

Desde a sua fundação, o foco da empresa está no atendimento da demanda de clientes industriais, através da personalização dos produtos e buscando sempre ajudar os clientes a crescer, dessa forma estabelecendo novos e melhores padrões de farinha doméstica na região sul do país, onde atualmente está no ranking das marcas líderes.

Em 2001, devido à satisfação de clientes e consumidores, a demanda da empresa aumentou e, visando a novos horizontes, foi comprada outra unidade produtiva, localizada em Pinhais – PR.

A expansão e constantes aprimoramentos posteriores, tanto em capacidade como em eficiência produtiva, tornaram a empresa uma das 10 maiores do Brasil e 5 maiores da região sul no ramo em que atua (indústria moageira), segundo dados da Associação Brasileira das Indústrias do Trigo - ABITRIGO.

No ano de 2006, a empresa Moinho do Nordeste S/A comemorou os seus 60 anos, e para marcar esta data, houve uma mudança na história da organização. A empresa passa a ser chamada “Nordeste Alimentos” (figura 10). Essa mudança foi estratégica, seu objetivo era dar maior visibilidade e presença de mercado à marca. Com essa mudança, o Moinho do Nordeste S/A passou a fazer parte de um grupo de marcas de posicionamento global, indispensável para unificação da marca junto ao público-alvo.



Figura 10: Logotipo Nordeste Alimentos

Fonte: Moinho do Nordeste S/A

No ano de 2010, ocorreu um marco significativo para o Moinho do Nordeste S/A, foi a conquista da certificação ISO 9001:2008. Neste ano a empresa consolidou seu sistema integrado de gestão, denominado SIGNA, com a mais perfeita combinação de tecnologia de ponta e tradição, oferecendo ao mercado confiabilidade e valor, na forma de produtos de qualidade superior e constante quanto às normas de rastreabilidade e de segurança alimentar, através de um grupo qualificado de colaboradores.

A empresa, em âmbito jurídico, é uma sociedade anônima de capital fechado, tendo como atividade a moagem de trigo e fabricação de derivados do trigo. A sua linha de produtos abrange, fora as farinhas, misturas para bolos, massas, fermentos e melhoradores de farinha, além da linha de ingredientes, como pré-misturas, para padarias e indústrias.

Em 2011, a empresa lançou o CINA, Centro de Inovação da Nordeste Alimentos, voltado à geração de valor para os clientes e consumidores, visando

atingir a missão de “Criar e produzir alimentos de trigo para nossos clientes e famílias”.

A empresa possui sua unidade matriz em Antônio Prado (RS), com capacidade de processamento de 516 toneladas de trigo por dia e a unidade produtiva em Pinhais (PR) com capacidade de processamento de 396 toneladas por dia. Conta também com dois Centros de Distribuição, localizados nas cidades de Canoas (RS) e Lages (SC), pontos estratégicos para melhor escoamento de seus produtos.

O quadro de funcionários está dividido da seguinte forma: a matriz possui 211 colaboradores, Pinhais (PR) possui 132 colaboradores, Canoas (RS) 17 e Lages (SC) 11, totalizando 371 funcionários.

Visando ao seu crescimento no mercado, tanto em relação a questões de qualidade, quanto de produção, a empresa efetua investimentos contínuos. Hoje, a empresa está passando por uma ampliação na capacidade produtiva, com prazo de término até 2014.

As informações acima são baseadas nos mais de 60 anos de história do Moinho do Nordeste S/A, ressaltando que os dados podem ser encontrados no site da empresa – www.nordestealimentos.com.br.

4.2 SISTEMA DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO UTILIZADO PELA EMPRESA

A empresa objeto de estudo desta pesquisa, utiliza como ferramenta de medição de desempenho o *Balanced Scorecard* (BSC). A primeira idéia de implantação deste sistema partiu do então Diretor Administrativo Financeiro, no início do ano de 2009.

Nesta época, a empresa já possuía o seu Planejamento Estratégico bem definido e alinhado, gerenciado pelo Sistema *Bussines Intelligence* (BI) – SADIG. Começou-se então, a elaboração dos indicadores. Devido ao fato, de que a empresa já utilizava uma ferramenta de BI, a formulação e importação de dados para construção do BSC da empresa foi feita internamente por funcionários, sem necessitar do apoio de alguma consultoria externa.

Inicialmente a empresa definiu os objetivos estratégicos para cada perspectiva, conforme o modelo de Kaplan e Norton.

Em 2010, a empresa buscou o auxílio de uma consultoria externa, a fim de redefinir as estratégias para os próximos quatro anos, ou seja, reformular o Planejamento Estratégico, fundamental no BSC já que ele é a base para toda a estratégia e afeta diretamente o funcionamento do sistema. Desde então a empresa possui os seguintes pontos fundamentais de apoio:

- **Missão:** Criar e produzir alimentos de trigo para nossos clientes e famílias.
- **Visão:** Ser referência na criação e produção de alimentos de trigo no Brasil.
- **Valores:**
 - Ética nos Relacionamentos
 - Funcionários Capacitados e Satisfeitos
 - Produtos Seguros e Saudáveis
 - Melhoria Contínua dos Processos
 - Agilidade e Eficiência
 - Continuidade via Retorno do Investimento

Kaplan e Norton (2004) definem os conceitos acima através da figura 11.

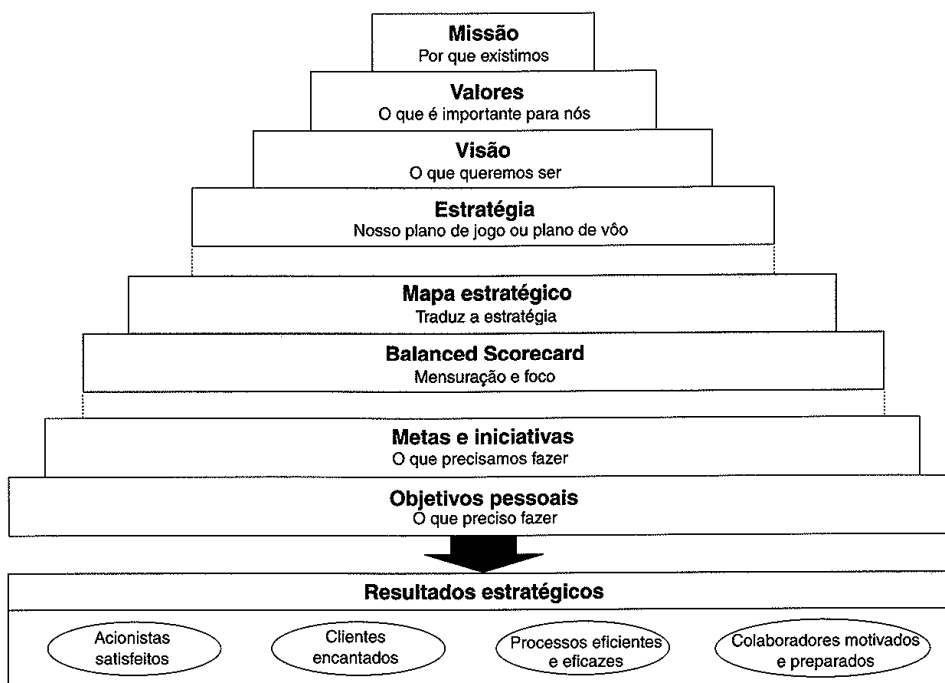


Figura 11: O *Balanced Scorecard* é uma etapa de um processo contínuo, que descreve o que é e como se cria valor

Fonte: Kaplan e Norton (2004, p. 35)

Com o decorrer do tempo, a organização sentiu a necessidade de adaptar os seus objetivos à realidade atual do mercado, portanto o Mapa Estratégico da empresa ganhou nova face, conforme ilustrado na figura 12.

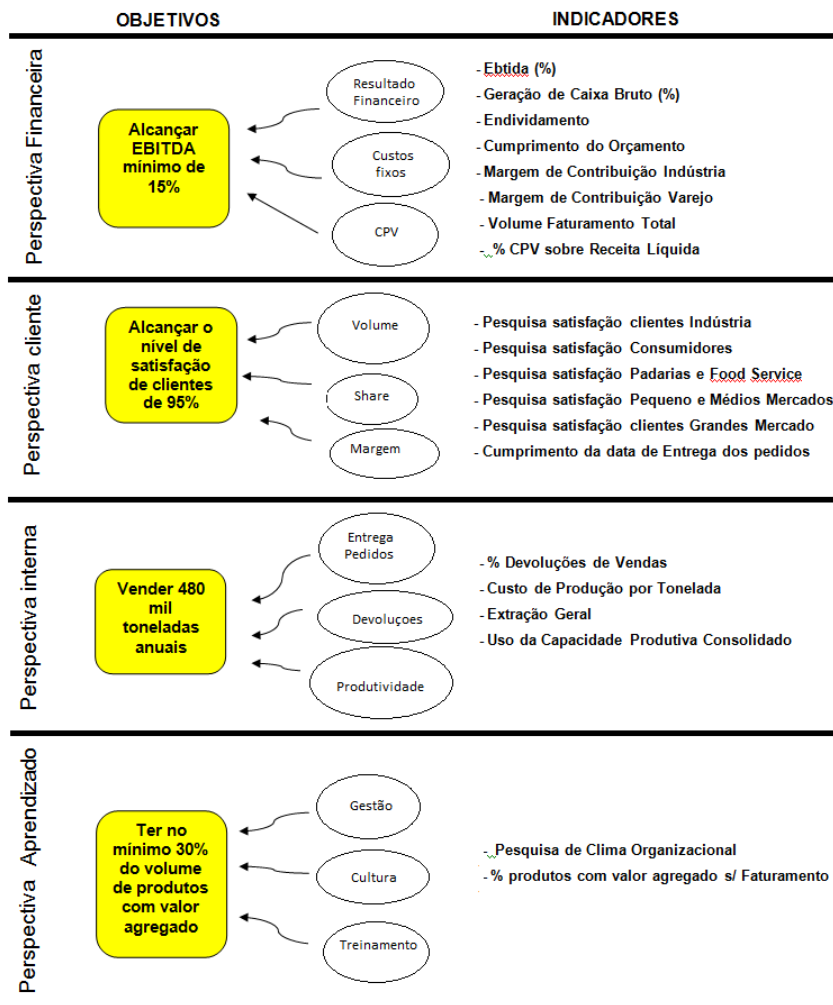


Figura 12: O mapa estratégico do Moinho do Nordeste S/A

Fonte: Moinho do Nordeste S/A

Conforme Kaplan e Norton (2004), o mapa estratégico da empresa descreve a lógica da estratégia, mostrando com clareza os objetivos dos processos internos críticos que criam valor e os ativos intangíveis necessários para respaldá-los. O BSC traduz os objetivos do mapa estratégico em indicadores e metas.

Estão definidos no mapa estratégico da empresa os objetivos de cada perspectiva como sendo:

- **FINANCEIRA** – alcançar EBITDA mínimo de 15%.

- **MERCADO E CLIENTES** – alcançar nível de satisfação de clientes de 95%.
- **PROCESSOS** – vender 480 mil toneladas anuais.
- **PESSOAS E INOVAÇÃO** – ter no mínimo 30% do volume de produtos de alto valor agregado.

Pode-se observar, comparando os mapas estratégicos da figura 8 (p. 34, representa o modelo de Kaplan e Norton) com a figura 10 (ilustra o modelo que a empresa Moinho do Nordeste S/A utiliza), que ambos seguem a mesma estrutura. Conforme entrevista realizada com a *Controller* da empresa “o Mapa Estratégico é a fotografia do BSC”.

Os objetivos estratégicos da empresa estão com meta de alcance de 2010 até 2014, conforme previsto no planejamento estratégico. Isso deve-se as ampliações das unidades fabris em andamento, com projeto de término até o ano de 2014. Após a conclusão das ampliações, toda a estrutura produtiva estará alterada, pois a capacidade de produção e armazenamento estará aumentada, gerando grandes modificações nos volumes produzidos.

Na empresa, os indicadores dividem-se em: estratégicos e não estratégicos. Os primeiros são os utilizados no BSC, e os segundos existem para outros fins de análise que não estratégicas, tais como: o indicador de banco de horas – que mede a relação de horas extras efetuadas e também as eventuais faltas de trabalho dos colaboradores. De acordo com a *Controller* da empresa, os indicadores em sua totalidade têm influência no processo de gestão, sendo eles estratégicos ou não.

Pode-se entender melhor através do exemplo a seguir: na empresa, existe o indicador operacional de Banco de horas, que fica alterado quando algum funcionário realiza horas extras, demonstrando que algo está fora do previsto. Desta forma, se alguém realizou hora extra vai gerar custo para a empresa, e irá afetar diretamente o indicador estratégico do cumprimento do orçamento, pois aquele setor vai ter um gasto não previsto por causa da hora extra.

Conforme entrevista realizada com os gestores, “os indicadores são como faróis no escuro, eles dão as informações em tempo hábil para implementar as ações, sem que ocorram paradas no processo”. Através do resultado dos indicadores, os gestores tomam muitas decisões importantes.

A parametrização dos indicadores no sistema tem várias formas, as duas mais utilizadas seguem demonstradas nas figuras 13 e 14 abaixo :

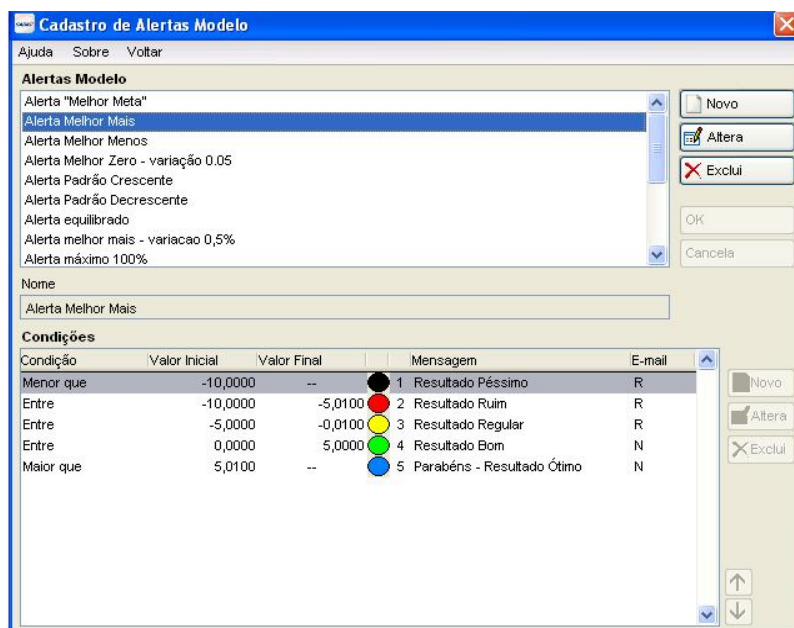


Figura 13: Tela de parametrização dos indicadores – Alerta melhor mais

Fonte: Moinho do Nordeste S/A

Os indicadores parametrizados no Alerta melhor mais: quanto mais altos os valores do indicador, mais perto do alcance do objetivo.

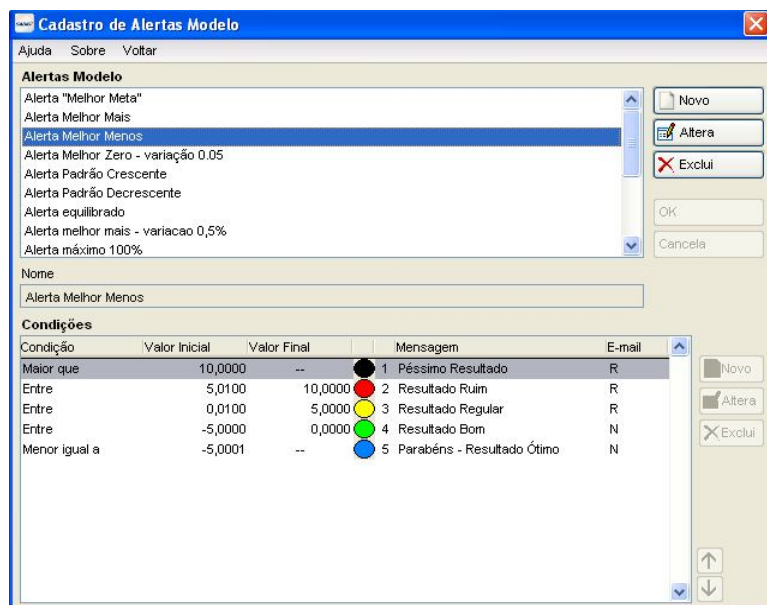



Figura 14: Tela de parametrização dos indicadores – Alerta melhor menos


Fonte: Moinho do Nordeste S/A


Os indicadores parametrizados no Alerta melhor menos: quanto mais baixos os valores do indicador, mais perto do alcance do objetivo, lembrando que as


variações são sempre consideradas em forma percentual, e conforme a variação existente, o indicador altera de cor.


Os indicadores são representados pelos símbolos na sequência. As cores indicam como está o resultado (realizado) em relação ao alcance dos objetivos (planejado). Funcionam como sinaleiras:

 azul – PARABÉNS, RESULTADO ÓTIMO: significa que o realizado encontra-se melhor que o planejado;

 verde – RESULTADO BOM: significa que o realizado está dentro do planejado, da meta;

 amarelo – RESULTADO REGULAR: significa que o resultado está médio, e pode melhorar;

 vermelho – RESULTADO RUIM: significa que o realizado está longe do planejado;

 preto – PÉSSIMO RESULTADO: significa que o resultado está muito ruim, muito longe do alcance dos objetivos da empresa;

O BSC está desenvolvido dentro de um Sistema *Business Intelligence*. A empresa utiliza um Sistema EPR (*Enterprise Resource Planning*), fato que facilita e torna ágil a coleta dos dados necessários para o BSC. O BI faz essa extração/coleta de dados diariamente na virada do dia, portanto todas as informações utilizadas no BI estão atualizadas, inclusive os indicadores. Além de ter o BI – SADIG para fins de uso do BSC, a empresa o utiliza para outras análises.

Dessa forma os gestores podem acompanhar quase em tempo real o desempenho de seus indicadores, de forma a facilitar a gestão de cada setor e também a elaboração dos planos de ação.

A empresa definiu os seguintes indicadores para cada perspectiva do BSC:

PERSPECTIVA FINANCEIRA

- **Ebitda (%):** este indicador segue a fórmula Receita Bruta (-) Deduções de vendas - custos e despesas - CPV +- resultado financeiro – depreciação. O ebitda indica a capacidade de geração operacional de caixa, para remunerar os proprietários do capital (CP+CT), compara a eficiência ou aumento de produtividade do negócio.
- **Geração de Caixa Bruto (%):** mede o Resultado Líquido somando a depreciação.

- **Endividamento:** este indicador mede o saldo acumulado em dívidas.
- **Cumprimento do Orçamento:** faz uma comparação entre o valor realizado de custos fixos ao orçado, demonstrando onde se está gastando mais do que o planejado.
- **Margem de Contribuição (Indústria e Varejo):** É o resultado obtido por tonelada vendida, utilizando o método de custeio direto (somente custos variáveis) e sistema gerencial. O indicador é aberto nos segmentos varejo e indústria.
- **Volume Faturamento Total:** indica o total vendido em toneladas no mês em relação ao projetado pela capacidade de produção.
- **% CPV s/ Receita Líquida:** demonstra o total lançado para CPV (contábil) em relação à receita líquida.

PERSPECTIVA DE CLIENTES

- **Pesquisa de Satisfação de Clientes (Indústria, Consumidores, Padarias e Food Service, Pequenos e Médios Mercados e Grandes Mercados):** somatório médio das notas obtidas em uma pesquisa com algumas questões relacionadas a atendimento logístico, comercial, qualidade, produto, e percepção pelo cliente da imagem da empresa. Aplicada a um número mínimo de clientes e realizada semestralmente. Esta pesquisa é realizada separadamente para os segmentos Indústria, Consumidores, Padarias e Food Service, Pequenos e Médios Mercados e Grandes Mercados.
- **Cumprimento da data de entrega dos pedidos:** mede o percentual de pedidos atendidos na data prometida de embarque ao cliente.

PERSPECTIVA DE PROCESSOS

- **% devoluções de vendas:** Valor Devoluções / Faturamento Bruto, indica como está o índice de devoluções, podendo assim identificar os motivos das devoluções e estabelecer planos de causa e efeito.
- **Custo de produção por tonelada:** Total Custo fixo dos centros de custos produtivos por tonelada produzida.
- **Extração Geral:** é o percentual extraído de farinha sobre o total de trigo o restante é farelo. Este percentual deve estar dividido em 75,5% de farinha e 24,5% de farelo, para total aproveitamento da matéria-prima.

- **Uso da capacidade produtiva:** é o volume produzido em relação ao projetado. Utiliza dados do Boletim de Produção.

PERSPECTIVA INOVAÇÃO E APRENDIZADO

- **Pesquisa de clima organizacional:** este indicador considera o somatório médio da pesquisa aplicada anualmente aos colaboradores. Esta pesquisa é divulgada internamente na empresa para todos os funcionários.
- **% de produtos com valor agregado s/ faturamento:** é a soma das vendas realizadas de itens com margens maiores que a média x o faturamento.

Os indicadores explanados anteriormente estão ilustrados no quadro 1.

Indicador	T	Previsto	Realizado	V%	V.ABS	FM%	T	C	N	L	Ult. Lanc	Periodicidade	Vigência	U. Medida
FINANCEIRA														
ALCANÇAR EBITDA MÍNIMO DE 15%														
- Ebitda (%)	M													
- Geração de Caixa Bruto (%)	M													
- Endividamento	M													
- Cumprimento do Orçamento	T													
- Margem de Contribuição Indústria	M													
- Margem de Contribuição Varejo	M													
- Volume Faturamento Total	M													
- % CPV s/ Receita Líquida	M													
MERCADO														
ALCANÇAR O NÍVEL DE SATISFAÇÃO DE CLIENTES DE 95%														
- Pesquisa satisfação clientes Indústria	T													
- Pesquisa satisfação Consumidores	T													
- Pesquisa satisfação Padarias e Food Service	T													
- Pesquisa satisfação Pequeno e Médios Mercados	T													
- Pesquisa satisfação clientes Grandes Mercados	T													
- Cumprimento da data de Entrega dos Pedidos	M													
PROCESSO														
VENDER 480 MIL TON ANUAIS														
- % Devoluções de Vendas	M													
- Custo de Produção por Tonelada	M													
- Extração Geral	M													
- Uso da Capacidade Produtiva Consolidado	T													
INOVACAO														
TER NO MÍNIMO 30% VOLUME DE PRODUTOS COM VALOR AGREGADO														
- Pesquisa de Clima Organizacional	T													
- % produtos com valor agregado s/ Faturamento	M													

Quadro 1: Quadro de indicadores do BSC do Moinho do Nordeste S/A

Fonte: Moinho do Nordeste S/A

O quadro de indicadores é utilizado pelos gestores e contém as seguintes informações:

- **T:** indica se o valor do indicador é a média do período ou o total do período.
- **Previsto:** nesta coluna constam os valores previstos a serem atingidos, conforme o Planejamento Estratégico.
- **Realizado:** nesta coluna constam os valores efetivamente realizados, o ocorrido.

- **V%:** apresenta a variação % entre o previsto e realizado.
- **V.ABS:** demonstra a variação absoluta entre o previsto e realizado, ou seja, mostra em valores o quanto variou para mais ou menos.
- **C:** nesta coluna está a situação dos indicadores, representada através das cores.
- **Periodicidade:** mostra se o indicador é mensal, semestral ou anual.
- **Vigência:** consta o período em que o indicador estará vigente.
- **U.medida:** indica a unidade de medida do indicador.

Cada gestor tem a responsabilidade de supervisionar os seus indicadores. Quando ocorrem distorções, o responsável deve justificar e criar planos de ação (chamados de iniciativas) com o objetivo de alinhar-se à estratégia da empresa. Os planos de ação significam quais as medidas que serão tomadas para que se alcance a meta do indicador. São soluções para os desvios ocorridos em relação ao planejamento estratégico.

Através do BI – SADIG os gestores têm a disponibilidade de extrair, em forma de tabelas e gráficos, a posição dos indicadores da sua área. Estes são impressos e divulgados para os subordinados e ficam colados no mural do setor, de forma que todos visualizem os resultados obtidos.

Para o acompanhamento dos indicadores, é realizada toda a segunda-feira uma reunião da qual participam a direção juntamente com a *Controller*. Cada gestor de área, separadamente, apresenta seus indicadores, justificando quando encontram-se fora do planejado e já apresentando os planos de ação. Também expõe os indicadores que se encontram dentro do planejado e quais foram as ações tomadas para a conquista desse mérito. Ao término do mês, todos os gestores envolvidos no BSC já participaram das reuniões, ou seja, pode-se dizer que a apresentação dos resultados é feita mensalmente.

Estas reuniões são muito importantes, pois é o momento onde “quem faz” (operacional) e “quem analisa” (estratégico) se encontram para analisar o realizado x planejado, de forma a sugerir melhorias de processo e também possíveis alterações no próprio BSC. Este momento serve para a direção monitorar o resultado de cada área, bem como é uma oportunidade para os gestores demonstrar como o seu setor está contribuindo para o resultado da empresa. A Direção cobra diretamente os

gestores na hora das reuniões, solicitando sempre a apresentação de planos de ação para sanar os desvios ocorridos.

O uso da política de indicadores foi fator de grande importância para a obtenção da ISO 9001, conquistada no término do ano de 2010, através da participação e envolvimento de todos os colaboradores. Essa conquista é muito vantajosa, pois deu à empresa maior organização, produtividade e credibilidade, elementos estes reconhecidos pelos clientes e gerador de um aumento de competitividade no mercado nacional.

A ISO 9001 abrange um grupo de normas técnicas que estabelecem um modelo de gestão de qualidade para organizações em geral. A sigla "ISO" refere-se à *International Organization for Standardization*, organização não-governamental fundada em 1947, em Genebra. A sua função é a de promover a normatização de produtos e serviços, para que a qualidade dos mesmos seja permanentemente melhorada.

A fim de seguir as exigências da Norma, a empresa criou o Sistema Integrado de Gestão Nordeste Alimentos – SIGNA (figura 15), que concentra o conjunto de procedimentos e recursos que permitem à empresa produzir com qualidade, ao mesmo tempo, evitando a degradação ambiental e cuidando da saúde e segurança de seus colaboradores.



Figura 15: Logotipo do SIGNA – Sistema Integrado de Gestão Nordeste Alimentos

Fonte: Moinho do Nordeste S/A

- Política Sistema Integrado de Gestão da Nordeste Alimentos:

A empresa Nordeste Alimentos declara seu comprometimento com as questões Ambientais, Saúde e Segurança Ocupacional e de Qualidade, reconhecendo esses requisitos como parte integrante do seu negócio.

Além disso, a empresa declara que:

- Disponibilizará todos os mecanismos necessários para que os sistemas sejam mantidos e melhorados continuamente;

- Cumprirá os requisitos legais vigentes e outros procedimentos subscritos pela empresa, buscando atingir os objetivos planejados e preservar permanentemente o meio ambiente, a saúde e segurança, assim como tratar de lesões e doenças dos trabalhadores envolvidos.
- Irá considerar todas as variáveis necessárias do Sistema Integrado de Gestão, além das necessidades dos clientes no desenvolvimento de novos produtos e processos.
- E, atenderá as necessidades das partes interessadas.

Para acompanhamento e controle dos objetivos estabelecidos para cumprimento das exigências da ISO, existem os indicadores demonstrados no quadro 2.

SIGNA - SISTEMA DE GESTÃO NORDESTE ALIMENTOS	
OBJETIVOS	INDICADORES
Atender a Legislação ambiental, ocupacional e outros regulamentos	Multas Por Infração
Promover a satisfação e parcerias com as partes internas e externas interessadas	Pesquisa de Clima Organizacional
Reduzir a Quantidade de Resíduos Gerados	Volume de Resíduos Gerados Emissão Atmosférica
Entregar Produtos Confiáveis e Seguros	Devoluções de Vendas % De Produtos Reclamados em relação aos vendidos Multas Por Infração
Buscar Resultados Financeiros e Econômicos para a Empresa	Cumprimento do Orçamento Ebitda (%) Resultado Financeiro
Reduzir Índice de Frequência a e Gravidade dos acidentes de trabalho	Índice de Frequência Acidentes de Trabalho
Indicadores Estratégicos	% CPV s/ Receita Líquida Custo de Produção por Tonelada Endividamento Extração Geral Faturamento Bruto Geração de Caixa Bruto (%) Margem de Contribuição - Contábil Share Turn Over Uso da Capacidade Produtiva Consolidado Variação Preço Trigo Volume Faturamento Total

Quadro 2: Indicadores do Sistema Integrado de Gestão Nordeste Alimentos (SIGNA)

Fonte: Moinho do Nordeste S/A

Para atender a legislação ambiental, ocupacional e outros órgãos regulamentares, é preciso: seguir a legislação das Boas Práticas de Fabricação - BPF, realizar a separação do lixo, utilizar os Equipamentos de Proteção Individual – EPIS, portanto existem os indicadores de multas por infração, acusando algum registro de multa referente a descumprimento de legislações.

O indicador de pesquisa de satisfação interna realizada pelo RH, e com os clientes, realizada pelo Comercial, servem para medir o nível de satisfação das partes interna e externa interessadas. À medida que este fica alterado, a empresa toma providências para melhorar a satisfação dos colaboradores e clientes.

Para reduzir as quantidades de resíduos gerados e assim evitar o desperdício, a empresa mede, através dos indicadores Volume de Resíduos Gerados e Emissão Atmosférica, a quantidade de resíduos que gera em seu processo, a fim de sempre reduzir-los e melhor destiná-los.

A empresa trabalha para evitar a reclamação dos clientes, para tanto tem que entregar produtos confiáveis e seguros. Para mensurar isto existem os indicadores Devoluções de Vendas, % de Produtos em relação aos vendidos e Multas por infração.

São realizados treinamentos e reciclagens sobre o uso de EPIS periodicamente, a fim de reduzir o índice de frequência e gravidade dos acidentes de trabalho. Há também a Comissão Interna de Prevenção de Acidentes – CIPA. Para medir a eficiência e eficácia existe o indicador de Índice de Frequência Acidentes de Trabalho.

Conforme Kaplan e Norton (2004), os criadores do BSC, para cada perspectiva (Financeira, Cliente, Processos Internos e Aprendizado e Crescimento) existem objetivos estratégicos que definem a estratégia da empresa. Para cada objetivo estratégico existem ações estratégicas, que são a descrição das escolhas a serem feitas para o alcance dos objetivos da empresa. Para medir como a empresa está em relação ao alcance dos objetivos estratégicos existem os indicadores.

A empresa definiu táticas estratégicas conforme os quadros 3, 4, 5 e 6 para o alcance dos seus objetivos estratégicos:

PERSPECTIVA FINANCEIRA
OBJETIVO ESTRATÉGICO: ALCANÇAR EBITDA MÍNIMO DE 15%
AÇÃO ESTRATÉGICA 1: Viabilizar recursos financeiros para alinhar capacidade fabril das unidades
Tática 01 - Ter uma sistemática racional de análise de investimentos
1.1 Desenvolver sistemática de ROI por processos (Retorno sobre investimento)
Tática 02 - Buscar junto a agentes financeiros recursos de longo prazo para investimentos
2.1 Definir volume e cronograma de investimentos
2.2 Definir Fonte de Capital
2.3 Estabelecer Projetos e Captar Recursos
Tática 03 - Minimizar o custo de capital da empresa
3.1 Definir necessidades de financiamentos
3.2 Definir Política de captação de fontes de recursos
3.3 Definir Instituições e captar recursos
AÇÃO ESTRATÉGICA 2: Controlar os orçamentos das áreas e centros de custo, buscando a eficiência operacional e financeira
Tática 04 - Ter um orçamento efetivo
4.1 Criação do orçamento Mensal/anual (projetado x realizado)
4.2 Implantar sistemática de controle e difusão
Tática 05 - Ter um sistema de indicadores efetivo e disseminado entre as áreas
5.1 Redesenhar o sistema de indicadores
5.2 Criar política de acompanhamento, divulgação e cobrança

Quadro 3: Táticas da Perspectiva Financeira do Moinho do Nordeste S/A

Fonte: Moinho do Nordeste S/A

PERSPECTIVA DE PROCESSOS
OBJETIVO ESTRATÉGICO: VENDER 480 MIL TON ANUAIS
AÇÃO ESTRATÉGICA 5: Readequar a capacidade produtiva das unidades - PROJETO EXPANSÃO
Tática 19 - Aumentar capacidade para 500 ton/dia, dos silos de trigo (14,5 mil ton) e de farinha e implantar CD em A. Prado
19.1 Aprovar os projetos e formalizar doação rua
19.10 Estudo da alocação administrativo na planta nova
19.11 - Fazer reunião com empresa sistema wms
19.2 Construir, mecanizar e automatizar os silos de trigo para 8,5 mil ton e reformar os de descanso
19.3 Construir e operacionalizar o CD
19.4 Ampliar o diagrama B para 300 ton/dia e um novo diagrama para farinhas integrais (2ton/h)
19.5 Automatizar todos os diagramas
19.6 Construir e mecanizar os novos silos e a na área de misturas de farinha
19.7 Reformar internamente o prédio
19.8 balança para pesagem do farelo
19.9 Definir Espaço para armazenar avarias, embalagens e insumos etc
Tática 20 - Ampliar silos de trigo (28,8 mil ton) e farinha em Pinhais
20.1 Terminar o layout da unidade e aprová-lo junto aos órgãos competentes
20.2 Realizar os projetos e levantar orçamentos
20.3 Dar forma ao novo layout logístico da unidade, implantando nova balança pórtico de entrada e reformando área administrativa
20.4 Construir, mecanizar e automatizar os silos d etrigo para 28,8 mil ton
20.5 Construir, mecanizar e automatizar novos silos de farinha para 1,5 mil ton, com nova área de misturas e previsão para farinhas modificadas
Tática 21 - Implantar novo diagrama para 500 ton/dia em Pinhais
21.1 Realizar os projetos e levantar orçamentos
21.2 Implantar novo diagrama automatizado
21.3 Implantar nova tecnologia de farinhas modificadas, integrando-as no sistema de mistura

Quadro 4: Táticas da Perspectiva de Processos do Moinho do Nordeste S/A

Fonte: Moinho do Nordeste S/A

PERSPECTIVA DE MERCADO (CLIENTES)	
OBJETIVO ESTRATÉGICO: ALCANÇAR O NÍVEL DE SATISFAÇÃO DE CLIENTES DE 95%	
AÇÃO ESTRATÉGICA 3: Implantar o Plano de Marketing	
Tática 06 - Criar Gerência de Marketing	
6.1	Definir atribuições e fazer a descrição do cargo
6.2	Selecionar e contratar o candidato escolhido
6.3	Incorporar a área de informações estratégicas e CRM ao marketing, e estabelecer a relação com P&D
6.4	Redesenhar os processos de marketing
Tática 07 - Reposicionar a imagem institucional da marca Nordeste, ampliando sua visibilidade (Plano de Comunicação)	
7.1	Entrar em rotas turísticas de operadoras de turismo, agências de viagem, hotéis e pousadas
7.2	Montar a Estação do Trigo, com duas unidades, em Antônio Prado e em Pinhais
7.3	Endossar a Estação do Trigo com uma grife, tipo Chefe Gastrônomo com reconhecimento regional
7.4	Produzir 1.000 brindes (facas, tábuas, etc.)
7.5	Patrocinar pelo menos uma atividade comunitária de escolas, creches, parques, igrejas, comércio turístico, feiras, eventos, cursos em cada município
7.6	Contratar assessoria de imprensa
7.7	Implantar demais etapas do Plano de Comunicação (que não estejam contempladas em outros planos)
Tática 08 - Redefinir o portfólio de produtos e marcas e atualizar embalagens	
8.1	Manter e Marca Nordeste como principal e escolher entre as demais qual será a de combate
8.2	Realizar estudo e redefinição da embalagem da linha especialidades, nas versões da marca de combate
8.3	Fazer um teste focus-group para validar a escolha das melhores embalagens
8.4	Redefinir o portfólio de produtos
Tática 09 - Implantar o Endomarketing	
9.1	Criar e produzir um manual das atividades e processos da empresa
9.2	Criar e produzir VT de endomarketing, introduzindo posicionamento da empresa
9.3	Fazer evento de lançamento da campanha de endomarketing
9.4	Destacar mensalmente os melhores resultados de cada setor com placa e certificado (80 pessoas)
9.5	Promover aferições mensais e divulgar nos murais com distinções anuais (bônus e reconhecimento em público)
Tática 10 - Reestruturar a área de varejo	
10.1	Revisar metas para manter uma melhor margem possível, mesmo vendendo menos
10.10	Incluir treinamento de processo, enfoques e negociação no atual plano de treinamento, para todos
10.11	Redefinir os indicadores essenciais nos relatórios e mecanismos de controle de vendas
10.12	Estabelecer um plano de ação imediato com TI, para adaptar e simplificar relatórios
10.2	Focar segmentos por perfil de necessidades da sua categoria varejista
10.3	Alocar tipos de vendedores e abordagens específicas para obter a melhor margem possível em cada segmento
10.4	Limpar as carteiras e inserir prospects
10.5	Ter uma frequência média de visitas para cada segmento com condições específicas de preço e serviços adicionais (pré e pós)
10.6	Reestruturar equipe de varejo: 4 gerentes de contas, extinguir ger PR e indústria RS, contratar 2 pessoas pra rescaldo telemarketing e capacitar
10.7	Definir enfoques por segmento e incluir no programa de treinamento, através de capacitação externa
10.8	Mapear as capacidades gerenciais inerentes a cada função, consolidar em competências gerenciáveis
10.9	Gerenciar a evolução das competências no tempo, com avaliações anuais
Tática 11 - Treinar e dirigir vendas com nova orientação	
11.1	Selecionar e executar programa de capacitação para vendas
11.2	Criar e lançar campanha anual de vendas (meta e bônus)
11.3	Criar manual da área comercial
AÇÃO ESTRATÉGICA 4: Fazer projeto de relacionamento com os agentes do mercado, dentro do plano comercial - PROJETO CRM	
Tática 12 - Lançar atuais produtos combinados (promoções)	
12.1	Adotar Kit Econômico de produtos (cesta o bag) com apelo pague 5 leve 6 e ganhe um brinde
12.2	Adotar kit Prático através de parceria com empresas de molhos prontos e queijos
12.3	Contratar empresas parceiras e acordar ações, cotizar os custos, prazos e logística
Tática 13 - Lançar soluções de conveniência (alto valor agregado)	
13.1	Pesquisa e desenvolver alternativas de saúde e nutrição
13.2	Lançar kit Shake
13.3	Pesquisar e desenvolver alternativas de sabor
13.4	Lançar kit Sabor
Tática 14 - Marcar presença em micro-regiões, com ênfase nos pequenos e médios mercados	
14.1	RS
14.2	SC
14.3	PR
Tática 15 - Incrementar campanhas, merchandising e promoções no PDV	
15.1	Produzir diversos tipos de materiais de merchandising
15.2	Ter degustação em uma cidade referência de cada micro-região
15.3	Inscrever a empresa no Prêmio Fornecedor mais lembrado pela indústria alimentícia em determinado período
Tática 16 - Lançar produtos regionais de maior valor agregado, com apelo ao sabor	
16.1	Pesquisar e desenvolver Colomba Pascal e Panetone
16.2	Lançar Colomba Pascal e Panetone
16.3	Pesquisar e desenvolver Pão Italiano e Pão Doce
16.4	Lançar Pão Italiano e Pão Doce
Tática 17 - Incrementar os canais de relacionamento	
17.1	Utilizar mailing de clientes como base para e-mail marketing bimensal
17.2	Manter o informativo Mais Nordeste, divulgando portfólio, lançamentos e diferentes aplicações, receitas, etc
17.3	Inserir materiais de merchandising e PDV no site e nas informações do 0800
17.4	Seguir promovendo cursos gastronômicos com degustação nas cidades das micro regiões em cada estado
17.5	Participação nas feiras Varejistas
17.6	Participar de feiras regionais

Quadro 5: Táticas da Perspectiva de Clientes do Moinho do Nordeste S/A

Fonte: Moinho do Nordeste S/A

PERSPECTIVA DE INOVACAO
OBJETIVO ESTRATÉGICO: TER NO MINIMO 30% VOLUME DE PRODUTOS COM VALOR AGREGADO
AÇÃO ESTRATÉGICA 6: Criar uma nova estrutura responsável pela orientação da área da qualidade para o mercado - PROJETO P&D
Tática 22 - Lançar o CINA
22.1 Fazer programação de mini-eventos com os 50 principais clientes da indústria
22.2 Preparar material audio-visual (5 min), slides e palestra (45 min) sobre o CINA
22.3 Exibir audiovisual e slides em prospecções/encontros comerciais
22.4 Postar o audiovisual no site da empresa
22.5 Produzir 3 mil folders para apoio as vendas
22.6 Atualizar o site e criar interface especifica para assinantes, prospects e clientes do CINA
Tática 23 - Incrementar portfolio da indústria com serviços
23.1 Incorporar a área da qualidade ao CINA
23.2 Revisar layout das instalações e realizar adaptações
23.3 Contratar reforço de técnicos (2 a 3) em mercado industrial para o CINA
23.4 Criar e oferecer workshop ou consultoria básica sobre produção de alimentos com trigo
23.5 Convidar por carta personalizada os principais clientes para visita ao CINA
23.6 Preparar visitas de 2 dias para 20 pessoas a Eatação do Trigo
23.7 Criar um canal de 0800 direto com os técnico do CINA, para profissionais de todas indústrias
23.8 Criar extranet com principais clientes indústria, para compartilhar informações e estágios dos projetos de co-desenvolvimento
Tática 24 - Sermos reconhecidos como fornecedor proativo
24.1 Criar e-mail marketing de assistência técnica voltado aos clientes industriais
24.2 Efetuar visitas para divulgação do novo posicionamento
Tática 25 - Implantar programa de fidelidade por co-desenvolvimento
25.1 Montar um padrão ou escala customizada de preços
Tática 26 - Ampliar funcionalidades da extra-net
26.1 Criar novo canal de comercialização complementar via extra-net
26.2 Reformular o site
26.3 Lançar o pedido eletrônico para os atuais clientes do CPT, através de login e senha, indicando especificações e tipo de consumo
AÇÃO ESTRATÉGICA 7: Adequar os planos operacionais das áreas que suportarão as ações de mercado, revisando processos (métodos específicos), pessoas, estrutura e indicadores. Numa segunda etapa, avaliar eventuais lacunas, para adequações físicas e treinamento de pessoas - PROJETO SINERGIA
Tática 27 - consolidar sistema SIGNA
27.1 Preparar a empresa para a Certificação da ISO 9001:2008
27.2 Certificar a empresa no ISO 9001:2008
27.3 Certificar a empresa na ISO 18000 e OHSAS (ambiente e segurança no trabalho)
Tática 28 - Ter um sistema gerencial com uso efetivo de orçamento e indicadores, via controladoria, que dê suporte p/ eficiência e agilid. operacional
28.1 Coordenar a equipe gerencial para uso dos indicadores e orçamento
28.2 Montar cronograma de reuniões
28.3 Realizar periodicamente reuniões de acompanhamento com uso do PDCA
Tática 29 - Implantar o PPR
29.1 Analisar modelos através de consultoria especializada
29.2 Implantar o modelo
29.3 Comunicar a todos os funcionários o modelo adotado e forma de acompanhamento
% Produtos com valor agregado
Desenvolver produtos de valor agregado
Lançar Semóla Grano Durum pcte 01 kg
Retomar venda sêmolas para BRFOODS (Perdigão)

Quadro 6: Táticas da Perspectiva de Inovação do Moinho do Nordeste S/A

Fonte: Moinho do Nordeste S/A

De forma geral, todos os colaboradores têm influência no BSC, e todos são usuários também. Vale destacar que a Direção como um todo, os Gestores e Coordenadores o utilizam com mais afinco, porém estes têm a responsabilidade de repassar aos seus subordinados os resultados de cada mês. Dessa forma se traduz a missão, a visão e a estratégia da empresa a todos, e se conscientiza cada um das responsabilidades, alinhando a empresa toda para que atinja o resultado global esperado.

No ponto de vista da *Controller* da empresa, existem algumas dificuldades no BSC. Um exemplo citado foi a questão de existirem algumas informações que são alimentadas manualmente. Estas estão sendo estudadas e buscam-se soluções. Outra questão abordada, foi que os indicadores, muitas vezes, são imprevisíveis,

pelo fato de analisarem as coisas depois de acontecerem, por usarem dados passados.

Seguem as principais vantagens do uso do BSC no processo de gestão (planejamento, controle e execução) comentadas pelos gestores em entrevista não estruturada, realizada pelo pesquisador:

- “o BSC divulga os resultados a todos, ajudando a entender qual o nosso papel na empresa, nos motivando a alcançar os objetivos”

- “as reuniões do BSC facilitam a comunicação com a direção, as idéias de melhoria são analisadas e têm sempre boa receptividade”

- “os indicadores medem as metas do setor, alinham a estratégia e conscientizam as pessoas”

- “o uso dos indicadores se tornou indispensável na empresa, pois eles afunilam questões complexas, são objetivos e focados, e através deles podemos identificar em que momento do processo se falhou, se no início, no meio ou no fim”

- “o BSC é uma excelente ferramenta, que possibilita muitas oportunidades de melhoria”

- “quando falamos de planejamento, é no BSC que buscamos o histórico de dados, consultamos resultados ocorridos para auxiliar quanto ao que precisamos fazer no futuro”

- “os indicadores são sinaleiras que informam como estamos em relação ao alcance dos objetivos da empresa, dizem respeito ao resultado do trabalho realizado por todos”

- “os indicadores ajudam muito no processo, pois resumem as ações. Antes quando não tínhamos o BSC era complicado gerir as áreas, não tínhamos um Norte para seguir nem objetivos para alcançar, portanto nem sabíamos como estávamos e se o que fazíamos estava certo”

- “na execução, o BSC serve como base de dados. As metas não atingidas se tomam ações corretivas para o não atingimento da meta”

As principais vantagens do uso do BSC apontadas pelos gestores da empresa em estudo contribuíram para a análise das hipóteses iniciais da pesquisa:

H₁: A utilização do BSC contribui de forma positiva no processo de gestão da empresa. Esta hipótese foi confirmada no desenvolvimento do estudo, pois de acordo com os gestores e demais usuários da ferramenta, ele representa uma vantagem competitiva. O BSC permite que se façam análises do processo sem

que seja necessário parar as atividades, resume questões muito complexas em indicadores objetivos.

H₂: O BSC é usado como um sistema de gestão - não apenas como um sistema de medição de desempenho – onde visão e estratégia são traduzidas em ações, fazendo com que os colaboradores desenvolvam suas funções de acordo com os objetivos da entidade e os compreendam com mais facilidade.

A hipótese 2 ficou comprovada, através das entrevistas realizadas com os usuários do BSC na empresa. Pode-se destacar que os mesmos utilizam a ferramenta além de sua finalidade de medição. Na empresa o BSC se tornou um sistema de gestão sempre alinhado com o planejamento estratégico. Ele auxilia nas fases de planejamento, controle e execução, que se resumem no processo de gestão.

H₃: O uso de indicadores é uma ferramenta que auxilia os gestores a controlarem suas áreas, a fim de estarem alinhados com a estratégia da empresa, e contribuírem para o resultado global. A hipótese 3 se confirmou através das pesquisas realizadas, pois, segundo os gestores, os indicadores servem como sinaleiras que indicam a situação em tempo real, ajudam a controlar o andamento das rotinas de trabalho de cada setor individualmente, como também a situação no todo da empresa.

5 CONCLUSÃO

Ao final do presente estudo, nota-se qual a importância do uso do *Balanced Scorecard* no processo de gestão de uma empresa. De acordo com os processos de mudança pelos quais as organizações estão passando, a fim de se manterem no mercado, utilizar ferramentas que deem suporte ao processo de gestão com um todo, garante vantagens competitivas.

O BSC serve como norteador da estratégia e deve ser divulgado internamente de forma que todos os colaboradores se sintam parte integrante da empresa. Através dos indicadores - que servem como sinaleiras que indicam como se está em relação ao alcance do esperado - os gestores identificam quais são os pontos que precisam ser melhorados para se alinharem à estratégia.

Para o bom funcionamento e utilização plena do BSC é preciso que a ideia seja comprada pela alta direção, e que os gestores tenham compreendido como a ferramenta pode ajudá-los e aceitem trabalhar com ela.

A pesquisa realizada possibilitou responder a questão proposta: Como é utilizado o *Balanced Scorecard* no processo de gestão na empresa objeto do estudo de caso - Moinho do Nordeste S/A, de Antônio Prado - RS?

A fim de melhor desenvolver o trabalho, foram realizadas entrevistas informais com os gestores e demais usuários da ferramenta BSC na empresa objeto do estudo de caso, bem como realizados levantamentos de dados necessários para confrontar com a revisão da literatura apresentada na pesquisa. As entrevistas foram de grande importância para responder a questão proposta, pois através delas, pôde-se averiguar e aprofundar como os gestores utilizam o BSC em cada parte do processo de gestão.

Cabe dizer ainda que, apesar do pouco tempo de uso do BSC, este representou um grande diferencial competitivo para o Moinho do Nordeste S/A e cumpre sua finalidade com eficácia.

A partir das pesquisas realizadas diretamente na empresa, foi possível constatar que o BSC traduz a missão, a visão e a estratégia da empresa num conjunto completo de medidas de desempenho. É importante ressaltar que, conforme ocorrem mudanças, são feitas adaptações e atualizações na estratégia, fazendo com que o BSC auxilie nas necessidades atuais da empresa.

Conclui-se que o presente trabalho trouxe importante colaboração para a empresa no sentido de apontar os benefícios do uso do BSC destacados pelos gestores e de confirmar que o modelo que a empresa utiliza está de acordo com o modelo dos fundadores da ferramenta, Kaplan e Norton.

Finalmente vale ressaltar que não se esgotaram as probabilidades possíveis de averiguação da pesquisa, ou seja, outros aspectos relacionados ao tema poderiam ter sido explanados ou aprofundados, pois o tema tem grande relevância no contexto empresarial.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, Maria Margarida de. *Introdução à metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalhos na graduação*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. *Sistemas de controle gerencial*. 12. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2008.

ATKINSON, Anthony A. et al. *Contabilidade Gerencial*. Tradução: André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro; Revisão técnica: Rubens Famá. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BETHLEM, Agrícola de Souza. *Estratégia Empresarial: conceitos, processo e administração estratégica*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CALLADO, Antônio André Cunha; CALLADO Aldo Leonardo Cunha; ANDRADE, Luciano Pires de. *Padrões de utilização de indicadores de desempenho não financeiros: um estudo exploratório nas empresas de Serra Talhada/PE*. ABCustos Associação Brasileira de Custos, v. 3, n. 2, p. 01-23, mai./ago. 2008.

CALLADO, Aldo Leonardo Cunha; CALLADO, Antônio André Cunha; ALMEIDA, Moisés Araújo. *A utilização de indicadores de desempenho não-financeiros em organizações agroindustriais: um estudo exploratório*. In: Organizações Rurais & Agroindustriais, Vol. 10, Núm. 1, 2008, pp. 35-48.

CAMPOS, José Antônio. *Cenário Balanceado: painel de indicadores para a gestão estratégica dos negócios*. São Paulo: Aquariana, 1998.

CATELLI, Armando. *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica- GECON*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CHIAVENATO, Idalberto; NETO, Edgard Pedreira de Cerqueira. *Administração estratégica em busca do desempenho superior: uma abordagem além do balanced scorecard*. São Paulo: Saraiva, 2003.

COSTA, Ana Paula Paulino da. *Balanced Scorecard: conceitos e guia de implementação*. São Paulo: Atlas, 2006.

FARIA, Ana Cristina de; COSTA, Maria de Fatima Gameiro da. *Gestão de custos logísticos*. São Paulo: Atlas, 2005.

GASPARETTO, Valdirene. *O papel da Contabilidade no provimento de informações para a Avaliação do Desempenho Empresarial*. Revista Contemporânea de Contabilidade. v. 1, n. 2, p. 11-40, jul./dez. 2004.

GUTH, Sergio Cavagnoli; PINTO, Marcos Moreira. *Desmistificando a produção de textos científicos com os fundamentos da metodologia científica*. São Paulo: Scortecci, 2007.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. *A estratégia em ação: balanced scorecard*. Tradução Luiz Euclides Trindade Frazão Filho. 23. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.

_____. *Mapas estratégicos – Balanced Scorecard: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis*. Tradução: Afonso Celso da Cunha Serra. 8. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

KÖCHE, José Carlos. *Fundamentos de metodologia científica*. Petrópolis: Vozes, 2010.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATUS, Eva Maria. *Fundamentos de metodologia científica*. 6 ed. 7. reimpressão. São Paulo: Atlas, 2005.

MARTINS, Gilberto Andrade. *Estudo de caso: uma reflexão sobre a aplicabilidade em pesquisas no Brasil*. Revista de Contabilidade e Organizações. São Paulo, v. 2, n. 2, p. 8. 18 jan./abr. 2008.

MIRANDA, Gilberto José; REIS, Ernando Antonio dos. *Indicadores Financeiros e não Financeiros de Longo Prazo: em estudo em empresas atacadistas e distribuidoras brasileiras*. Contabilidade Vista & Revista. V. 17, n.4, p. 11-34, out./dez. 2006

OLIVEIRA, Martins de; PEREZ JÚNIOR, José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. *Controladoria Estratégica*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. *Planejamento estratégico: conceitos, metodologia e práticas*. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

OLVE, Nils-Gorän; ROY, Jan; WETTER, Magnus. *Condutores da performance: um guia prático para o uso do “balanced scorecard”*. Tradução: Maria Cristina da Costa Müller. Rio de Janeiro: Qualitymark Ed., 2001.

PADOVEZE, Clóvis Luís. *Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura, aplicação*. São Paulo: Thomson Learning, 2007.

_____. *Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura, aplicação*. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2009.

- PELEIAS, Ivam Ricardo. *Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões*. São Paulo: Saraiva, 2002.
- PEREZ JÚNIOR, José Hernandez; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Sergio Paulo Cintra. *Controladoria de gestão: teoria e prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- REZENDE, José Francisco. *Balanced Scorecard e a Gestão do Capital Intelectual: Alcançando a performance balanceada na economia do conhecimento*. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.
- SILVA JUNIOR, Sady Darcy da; LUCIANO, Edimara Mezzomo. *Proposta de Mapa Estratégico sob a perspectiva dos fatores críticos para a maturidade em gestão de projetos*. In: Encontro Nacional de Engenharia de Produção - ENEGEP, São Carlos – SP: out. 2010.
- SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. *Fundamentos de Controladoria*. São Paulo: Atlas, 2006.
- WEGNER, Douglas; DAHMER, Luciane Vandrêia. *Avaliação do desempenho em redes de empresas*. ENEGEP, Florianópolis – SC: p. 4303-4319, nov. 2004.
- YIN, Robert K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. Tradutor: Daniel Grassi. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

SITES PESQUISADOS

www.nordestealimentos.com.br – acesso em 27/10/2011.