



XIII CONUCIC

Congresso UFPE de Ciências Contábeis



A Utilização de Indicadores de Desempenho e suas Relações com Fatores Contingenciais Internos: Um Estudo entre Empresas do Setor Industrial de Transformação

JACKELINE MARTINS DA SILVA PAULA

Universidade Federal de Pernambuco - UFPE

ANTÔNIO ANDRÉ CUNHA CALLADO

Universidade Federal Rural de Pernambuco - UFRPE

Resumo

O objetivo do presente estudo é investigar a utilização de indicadores de desempenho e suas relações com fatores contingenciais internos no âmbito de empresas do setor industrial de transformação. Trata-se de uma pesquisa de natureza aplicada, com orientação lógica indutiva, exploratório-descritiva e com abordagem quantitativa que foi realizada no âmbito de empresas localizadas na Região Metropolitana de Recife/Pernambuco (RMR/PE). O universo estudado foi o das organizações, especificamente, com fins lucrativos, que partilham da atividade de indústria de transformação, delimitados geograficamente na Região Metropolitana de Recife/PE composto por 8.206 empresas. Para a determinação do tamanho da amostra a ser considerada foi utilizada a fórmula para populações finitas em busca de identificar o número de empresas necessário para ser estatisticamente representativo (95%). O tamanho obtido foi de 72 empresas. Para assegurar a maior representatividade possível foi considerada uma amostragem estratificada, considerando a proporcionalidade da distribuição das empresas integrantes do universo da pesquisa entre as cidades da Região Metropolitana de Recife. Para a operacionalização da pesquisa foram considerados dois grupos de variáveis, indicadores de desempenho e fatores contingenciais internos. A coleta de dados dessa pesquisa foi realizada por meio de questionário fechado, no qual o respondente fez escolhas diante das alternativas fornecidas. O instrumento utilizado para a coleta de dados foi o questionário. O teste estatístico usado para analisar a significância estatística das relações foi o teste de Mann-Whitney U. Os resultados obtidos demonstraram a presença de relações estatisticamente significativa entre uso dos indicadores de desempenho e os fatores contingenciais internos testados.

Palavras-chave: Fatores Contingenciais; Teoria da Contingência; Mensuração de Desempenho.



1. INTRODUÇÃO

As características de posicionamento estratégico que as entidades adotam para atender as expectativas externas a sua organização, derivadas da concorrência de mercado, têm ditado as atuais dinâmicas gerenciais. As entidades veem-se inseridas num ambiente em constante evolução que exigem delas uma enorme necessidade de flexibilidade e adaptabilidade, transformando a capacidade de mudança em requisito para que possam ser bem-sucedidas, bem como se ajustar às pressões e contingências do ambiente, aproveitando as oportunidades que ele oferece (Silva, 2007).

As medidas de desempenho são reconhecidamente mecanismos responsáveis por suprir algumas das demandas informacionais dos gestores, disponibilizando elementos que eles precisam para administrar de maneira satisfatória os negócios e os recursos estratégicos existentes neles (Beuren & Marcello, 2016).

Os sistemas de mensuração de desempenho, por meio de indicadores, afetam fortemente o comportamento das pessoas dentro e fora da empresa e para que as empresas se perpetuem e obtenham sucesso na chamada era da informação, precisam fazer uso de sistemas de gestão e avaliação de desempenho que se baseiem em suas estratégias e capacidades (Kaplan & Norton, 1996).

A abordagem contingencial também aponta o provimento de informações como uma demanda organizacional, entretanto a ênfase está na relevância da compreensão do contexto onde a organização está inserida, para que se alcance a maneira mais apropriada de inteirar-se sobre a entidade (Silva, 2007).

Os princípios da abordagem contingencial são usados como fundamento para se buscar quais as variáveis que afetam a configuração de uma organização em um contexto amplo, por entender que as constantes mudanças vivenciadas pelas empresas são importantes para sobrevivência, o crescimento e o sucesso organizacional (Silva, 2007; Frezatti et al., 2009; Pinto, 2015).

Apoiando-se nas afirmações acima se infere que conhecer as relações entre aspectos gerenciais de mensuração de desempenho (como o uso de indicadores) e fatores contingenciais das entidades pode ajudar os gestores a ter uma concepção mais ampla das entidades, já que as informações geradas pela mensuração de desempenho podem ajudar na compreensão das estruturas das organizações, por intermédio do aprendizado das experiências organizacionais, que orientariam as renovações e as mudanças estratégicas necessárias para projetar as empresas no mercado de maneira adequada e segura, enquanto que a abordagem contingencial ajuda na consciência das características ambientais e organizacionais e o quanto essas informações estão associadas aos resultados e projeção das atividades da entidade numa conjuntura ampla.

Diante da explanação realizada chega-se ao questionamento norteador da pesquisa: Existem relações entre o uso dos indicadores de desempenho e os fatores contingenciais internos? Para atender a esse questionamento adota-se como objetivo investigar a utilização de indicadores de desempenho e suas relações com fatores contingenciais internos no âmbito de empresas do setor industrial de transformação. Os argumentos que alicerçam as justificativas para que a pesquisa se mostre significativa partem das afirmações que exprimem a importância dos temas citados para as entidades (mensuração de desempenho e fatores contingenciais).

Para Kruger e Petri (2013, p. 84) “no contexto dos negócios o desenvolvimento de indicadores de processos e a avaliação do desempenho empresarial tornam-se medidas para os



esforços da gestão e sua efetividade na geração de riquezas”. Sobre isso, Sink e Tuttle (1993) acreditam que a mais importante razão para a mensuração de desempenho é alicerçar e elevar a melhoria organizacional, procurando distinguir onde se deve priorizar atenção e disponibilizar os recursos.

No tocante aos fatores contingenciais internos das organizações, a relevância do estudo alicerça-se no crescente interesse das entidades, independente do porte, em compreender os fatores que colaboram para o sucesso organizacional e que as façam responder mais rápida e eficientemente às demandas e oportunidades do meio em que operam (STOROPOLI et al., 2015).

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Mensuração de Desempenho

A palavra “desempenho” é amplamente utilizada pela área de gestão e possui uma grande diversidade de significados (Lebas & Euske, 2010). Considerando essa visão, desempenho é o que as pessoas inseridas, envolvidas e preocupadas com uma determinada organização, implícita ou explicitamente, concordam que seja (Paton, 2003). Portanto, desempenho é uma construção voltada especificamente para grupos de tomadores de decisão e ganha significância dentro dessa conjuntura (Lebas & Euske, 2010).

Um enfoque dado adequadamente ao desempenho organizacional depende do nível de conhecimento dos gestores sobre a organização (Ricci, 2010). Vários fatores somam-se e inter-relacionam-se para que o desempenho organizacional aconteça: eficácia, eficiência, qualidade, produtividade, qualidade de vida, inovação e lucratividade (Sink & Tuttle, 1993).

O desempenho organizacional representado por um conjunto qualquer de medidas expressará uma percepção parcial e contextual, que retratará a realidade de medidas que foram definidas, analisadas e interpretadas pelas organizações e os indivíduos envolvidos no processo, em determinado momento (Pace, 2009).

A evolução cronológica da mensuração de desempenho pode ser dividida de várias formas, a maneira mais ampla a divide em dois grandes momentos: a primeira, com duração de aproximadamente um século, começando no século XIX, em 1880, e indo até 1980 e a segunda, inicia-se na década de 1980 e continua até a atualidade (Souza, 2011; Barros, Libonati & Barbosa, 2012).

A primeira fase é marcada pela ênfase nas medidas de desempenho financeiras e de produtividade e a segunda fase caracteriza-se pela necessidade de medidas de desempenho mais balanceadas que vão além dos aspectos financeiro e produtividade, adentrando em medidas não financeiras que visam dar suporte as condições internas e externas das entidades (Barros, Libonati & Barbosa, 2012).

A mensuração de desempenho contraiu uma função fundamental dentro das organizações, contribuindo com informações cruciais para o bom gerenciamento das atividades e para o processo de tomada de decisão (Souza, 2011; Gamba Júnior et al., 2012). Segundo Bond (1999) a medição ajuda a reconhecer o que ocorre com o desempenho da entidade, quais fatores determinaram a sua situação atual e quais medidas podem vir a ser tomadas.

Definir o que precisa ser medido e avaliado nas diferentes atividades desenvolvidas numa entidade não é missão fácil (Callado, 2016). A definição precisa do que se deseja medir é um dos principais problemas apresentados pelos diversos sistemas de medição de desempenho explorados pela literatura e depois de conquistado esse passo é imperativo



trabalhar em busca do conjunto de indicadores que irão operacionalizar a medição de desempenho (Miranda & Silva, 2002).

Os indicadores são os elementos básicos de um sistema de avaliação de desempenho (Mikusová & Janecková, 2010), são eles que operacionalizam a medição de desempenho (Hourneaux Júnior, 2005; 2010). Eles são vistos como elementos primordiais para a mensuração de *performance*, assim como para o estabelecimento das dimensões que melhor traduzem o desempenho geral de uma empresa (Callado; Callado & Mendes, 2015).

Apesar da variedade de classificações, o conjunto mais amplo e mais comum de classificação de indicadores é em financeiro e não financeiro (Bortoluzzi, 2009; Carneiro da Cunha, 2011; Chiaretto, 2014). Os indicadores financeiros expressam em unidades monetárias os aspectos mensuráveis da organização enquanto que os indicadores não financeiros mensuram as atividades em qualquer outra unidade (Perera, Harrison & Poole, 1997; Debusk, Brown & Killough, 2003).

Os indicadores financeiros são as medidas mais tradicionais presentes nos sistemas de mensuração de desempenho (Kaplan & Norton, 1996; Souza, 2011). Apesar de tradicionais e mais utilizados, várias são as limitações associadas aos indicadores financeiros. Reconhecer as limitações das tradicionais medidas financeiras foi um passo importante para o estudo e prática de mensuração de desempenho. Pois foi por meio desse reconhecimento que o surgimento das medidas não financeiras ganhou impulso (Souza, 2011).

Os indicadores não financeiros ganharam visibilidade na área de mensuração de desempenho por fornecer melhores elementos preditores para os objetivos de longo prazo da organização do que os lucros a curto prazo e as medidas financeiras (Chenhall & Langfield-Smith, 2007).

Embora os indicadores de desempenho estejam inseridos no processo de desenvolvimento e implantação de um sistema de mensuração por serem considerados elementos básicos de sua construção, nenhum indicador de desempenho, isoladamente, é capaz de conter uma clara representação do desempenho pleno de uma organização, pois não consegue abarcar todas as áreas relevantes ao mesmo tempo (Kaplan & Norton, 1992), por isso conhecer os sistemas de mensuração de desempenho e os principais modelos que deram suporte a evolução dos estudos sobre mensuração de desempenho faz-se necessário para as organizações.

Mesmo não havendo consenso entre os estudiosos sobre a distinção desses termos, neste trabalho, bem como Chiaretto (2014), adota-se a visão de sistema de avaliação de desempenho, como um conjunto de indicadores proposto a mostrar e acompanhar o desempenho organizacional, enquanto que os modelos descrevem as abordagens para categorização das medidas de avaliações que estão formalizadas na literatura.

Na literatura, existem vários modelos de mensuração de desempenho, com abordagens, finalidades, focos e objetivos distintos em função das necessidades da época em que foram criados (Munaretto, 2013).

O modelo *Balanced Scorecard* (BSC) é considerado como o mais conhecido dentre os modelos contemporâneos (Ricci, 2010). Ele surgiu no início da década de 1990 e, desde então, tem sido amplamente difundido tanto no mundo acadêmico, quanto na esfera empresarial (Ganga Et Al., 2003; Chiaretto, 2014). Ele resultou das necessidades de compreender a dificuldade do desempenho das organizações e preencher a lacuna deixada pelos sistemas estritamente financeiros (Kaplan & Norton, 1996; Epstein & Manzoni, 1998; Souza, 2011).



O BSC é definido por Kaplan e Norton (1996) como um mecanismo pelo qual se traduziria a missão e estratégia da organização em objetivos e medidas, viabilizando a comunicação, informação e aprendizado. Souza (2011, p. 73) afirma que “o BSC é uma ferramenta que traduz a missão e a estratégia das empresas em um conjunto abrangente de medidas de desempenho que serve de base para um sistema de medição e gestão estratégica.

As perspectivas que traduzem a estratégia da entidade, de acordo com o BSC, são quatro: financeira, dos clientes, dos processos internos, e do aprendizado e crescimento. Segundo Kaplan e Norton (1996), as quatro perspectivas do BSC trazem equilíbrio entre os objetivos de curto e longo prazo, os almejados e os vetores de desempenho desses resultados, as medidas objetivas concretas e as medidas subjetivas mais imprecisas.

2.2. Teoria da Contingência

Na medida em que as empresas foram tornando-se arranjos organizacionais mais complexos, foi gerada uma demanda por conhecimento sobre suas próprias estruturas de tal forma que culminou no surgimento e desenvolvimento da teoria da contingência (Marques, Souza & Silva, 2015). A construção da teoria da contingência partiu de um conjunto de teorias que estudam a evolução da complexidade das organizações e suas estruturas organizacionais (Marques, Souza & Silva, 2015).

Por ter emergido a partir de um conjunto de teorias, há correntes que tratam a teoria da contingência, como uma abordagem, pois a veem não como uma teoria e sim como um conjunto de teorias que constituem uma abordagem contingencial (Donaldson, 2007).

Essa abordagem ganhou destaque quando pesquisas que buscavam por modelos estruturais de empresas bem-sucedidas, verificaram que as estruturas organizacionais se relacionavam com o ambiente externo, e que não haviam modelos predeterminados de sucesso, e sim por várias possibilidades de combinação de diversos fatores (Silva, 2007).

A teoria da contingência existe dentro um contexto organizacional, ela defende que a eficácia de uma organização está relacionada a sua adequação com o ambiente (Zheng, 2016). Sob essa ótica, as mudanças ambientais refletirão em mudanças simultâneas e proporcionais na estrutura organizacional (Junqueira, 2010). Isso significa que o sucesso depende de quão adequada à organização da entidade está em relação às condições predominantes do mercado (Oliveira & Beuren, 2009; Zheng, 2016). “A teoria da contingência enfatiza como os fatores contingentes afetam o funcionamento das organizações” (Bueren & Fioretin, 2014, p. 197).

O principal pilar dessa teoria é que não há nada absoluto se tratando de empresas, tudo é relativo e depende de vários fatores, tendo cada empresa de buscar as adequações estruturais que colaborem para o alcance de suas metas e objetivos (Oliveira & Beuren, 2009).

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

A metodologia, ou proceder metodológico, de uma pesquisa está relacionado a análise e descrição do método científico utilizado para executá-la (Serra Negra & Serra Negra, 2004). Devido a diversidade de objetos e objetivos de pesquisas é comum a busca por uma classificação (Gil, 2010). Existem várias maneiras de enquadrar a pesquisa quanto suas características, a tipificação acolhida para desenvolver esse estudo foi de natureza aplicada, com orientação lógica indutiva, exploratório-descritiva e com abordagem quantitativa.

A delimitação do presente estudo parte da temática desempenho organizacional, limitando-se ao aspecto de mensuração de desempenho, com foco específico nas relações de



uso dos indicadores de desempenho com os fatores contingenciais internos das empresas. O corte temporal utilizado na captação de informação para subsidiar a pesquisa foi transversal, visto que as informações foram analisadas partindo das respostas a questionários prestadas instantaneamente por gestores das empresas pesquisadas.

O universo estudado foi o das organizações, especificamente, com fins lucrativos, que partilham da atividade de indústria de transformação, delimitados geograficamente na Região Metropolitana de Recife/PE. De acordo com a Agência Estadual de Planejamento e Pesquisa de Pernambuco (2014), a Região Metropolitana de Recife possui 8.206 (oito mil duzentos e seis) empresas que exercem atividades enquadradas como indústria de transformação. Para a determinação do tamanho da amostra a ser considerada foi utilizada a fórmula para populações finitas em busca de identificar o número de empresas necessário para ser estatisticamente representativo (95%). O tamanho obtido foi de 72 empresas.

Para assegurar a maior representatividade possível foi considerada uma amostragem estratificada, considerando a proporcionalidade da distribuição das empresas integrantes do universo da pesquisa entre as cidades da Região Metropolitana de Recife. Sendo assim, a composição final da amostra teve a seguinte estrutura: Abreu e Lima (2 empresas), Araçoiaba (0 empresa), Cabo de Santo Agostinho (4 empresas), Camaragibe (2 empresas), Fernando de Noronha – Distrito Estadual (0 empresa), Igarassu (2 empresas), Ilha de Itamaracá (0 empresa), Ipojuca (2 empresas), Itapissuma (0 empresa), Jaboatão dos Guararapes (10 empresas), Moreno (1 empresa), Olinda (7 empresas), Paulista (5 empresas), Recife (37 empresas) e São Lourenço da Mata (1 empresa).

Dois grupos de variáveis foram considerados para atender o objetivo proposto. O primeiro grupo foi composto por indicadores de desempenho, operacionalizados de maneira binária, classificados a partir das perspectivas do *Balanced Scorecard* da seguinte forma:

- Perspectivas Financeiras $\Rightarrow$ lucratividade, rentabilidade, crescimento de vendas, custos totais, custos unitários, custos de entrega, fluxo de caixa, custos dos pedidos, retorno do investimento e inventários;
- Perspectiva dos clientes $\Rightarrow$ quantidade de clientes, novos clientes, qualidade dos produtos, preço dos produtos, devolução dos produtos, responsividade e crescimento da participação de mercado;
- Perspectiva dos processos internos $\Rightarrow$ flexibilização de entrega, tempo de entrega, fornecedores, flexibilidade do volume operacional, uso da capacidade instalada, pós-venda, entrega no prazo e desperdícios;
- Perspectiva de aprendizado e crescimento $\Rightarrow$ produtividade de empregados, satisfação dos empregados, rotatividade de empregados, flexibilização dos empregados, inovação nos produtos, investimentos em treinamento e gestão de riscos.

O segundo grupo foi composto por fatores contingenciais internos (Hall, 1984) expressos de maneira ordinal (faturamento anual bruto, número de empregados, estrutura hierárquica organizacional e grau de formalização dos processos).

Os procedimentos de coleta de dados adotados foram semelhantes aos utilizados por Chia, Goh & Hum (2009) e Lee, Kwon & Severance (2007). Os fatores contingenciais e os indicadores de desempenho considerados foram listados em um questionário adaptado de Callado (2016).

A coleta de dados dessa pesquisa foi realizada por meio de questionário fechado, no qual o respondente fez escolhas diante das alternativas fornecidas. O instrumento utilizado para a coleta de dados foi o questionário. Chizzotti (1991) define questionários como sendo



um conjunto de questões pré-elaboradas e dispostas em itens abordam o tema investigado. Gil (2010) corrobora esta perspectiva ao afirmar que a elaboração de um questionário consiste em basicamente traduzir o objetivo de uma pesquisa em itens bem redigidos. Para Richardson (1999), as vantagens do uso de questionários são: respostas e perguntas fechadas são fáceis de codificar e de preencher; o entrevistado não precisa escrever.

Para esta pesquisa, o questionário usado para operacionalizar a pesquisa foi adaptado de Callado (2016). Os ajustes se fizeram necessários para assegurar a melhor adequação possível ao objetivo proposto.

Em busca da obtenção do número estipulado de questionários respondidos e considerando as proporções do número de empresas entre os municípios abrangidos pela pesquisa, o processo de coleta de dados foi realizado entre Fevereiro e Novembro de 2017. O procedimento usado na primeira etapa resumia-se ao prévio contato telefônico com o público alvo da pesquisa nas empresas, para conhecer a disponibilidade e viabilidade de participação, seguida pelo envio e a espera pelo retorno do questionário respondido. Para a obtenção dos questionários, foram contactadas 408 empresas, das quais 77 forneceram as informações solicitadas, representando uma taxa de resposta de 18,87%. Quatro dos questionários respondidos, não puderam ser utilizados porque não foram respondidos totalmente.

Para analisar a significância estatística das relações, considerando as características das variáveis utilizadas, foi utilizado um teste não paramétrico para a realização desta tarefa. Para Stevenson (1986), os testes não paramétricos são recomendados quando as hipóteses exigidas por outras técnicas não são satisfeitas. Bisquerra, Sarriera e Martinez (2004) apontam que estatística não paramétrica é definida como sendo o conjunto de provas que se aplicam sem necessidade de fazer qualquer tipo de suposições sobre as distribuições ou origem das variáveis que estão sendo estudadas. Levin (1987) vai além ao afirmar que os testes não paramétricos possuem atributos operacionais que não exigem normalidade de distribuição ou nível intervalar de mensuração.

Nesta pesquisa foi utilizado o teste não-paramétrico de Mann-Whitney U. O teste de Mann-Whitney U é uma excelente alternativa ao teste t (Martins, 2006) e sua adoção será pertinente para situações em que as variáveis sejam representadas em escalas ordinais (Silver, 2000). Todos os procedimentos de análise foram realizados através do auxílio do aplicativo estatístico ESTATISTICA versão 6.0 para Windows.

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

No questionário foram listados quatro grupos de indicadores de desempenho com características que os enquadravam dentro das perspectivas do *Balanced Scorecard* formulados por Kaplan e Norton (1996). Nessa etapa os respondentes informavam se usavam ou não cada indicador. A tabela 1 mostra os resultados percentuais de uso de indicadores da perspectiva financeira.

Os resultados dessa tabela refletem que existe uma ampla preocupação com o resultado financeiro da empresa, pois quase todos os indicadores listados tiveram um índice de uso acima de 75% entre os entrevistados. Os mais utilizados pelos entrevistados foram: crescimento nas vendas, com 84,82%; rentabilidade e fluxo de caixa, com 80,82%. Já os indicadores menos utilizados são inventários com apenas 56,16% e custo de entrega com 64,38%. Os demais indicadores ficaram com percentuais de uso entre 70 e 80%.



Tabela 1 Uso dos indicadores de desempenho da perspectiva financeira (%)

Indicadores	Declaração de uso	
	Não usa	Usa
Lucratividade	20,55	79,45
Rentabilidade	19,18	80,82
Crescimento das vendas	15,07	84,93
Custos totais	20,55	79,45
Custos unitários	24,66	75,34
Custos de entrega	35,62	64,38
Fluxo de caixa	19,18	80,82
Custos dos pedidos	26,07	73,93
Retorno do investimento	23,29	76,71
Inventários	43,84	56,16

Fonte: Dados da pesquisa

Esses achados harmonizam com as afirmações de Kaplan e Norton (1996) e Souza (2011), que apontam os indicadores financeiros como as medidas mais tradicionais presentes nos sistemas de mensuração de desempenho empresarial, pois qualquer entidade tem que conviver com restrições financeiras e entregar valor aos seus *stakeholders* (Ferreira & Otley, 2007).

Em última instância a finalidade da maioria das empresas é a geração de lucro e têm nos indicadores financeiros a fonte mais fácil de obter e acompanhar essa informação (Sobral & Peci, 2008), então mesmo conhecendo as limitações desses indicadores os *stakeholders* têm interesse na análise do desempenho financeiro (Souza, 2011).

Analisando os índices destacados pela pesquisa (crescimento de vendas, fluxo de caixa e rentabilidade), Helfert (2000), se posiciona sobre as medidas financeira de tal forma que foi possível relacionar suas afirmações com os índices postos em evidência. Para o autor, o efeito dos resultados empresariais e as expectativas futuras sobre esses resultados reflete no valor de mercado dos investimentos, o que atribui naturalidade a preocupação dos gestores e proprietários com o crescimento de vendas. Além disso, o autor traz o fato dos proprietários estarem frequentemente preocupados com a distribuição financeira dos lucros que concernem a eles, o que explica a atenção dada pelos pesquisados ao fluxo de caixa. E a rentabilidade é importante, pois é o índice que revela os lucros obtidos, pelos esforços da gestão, frente aos capitais investidos. Quanto aos indicadores menos usados que foram inventários (56,16%) e custo de entrega (64,38%), estima-se que esses resultados se originem do perfil da amostra que se mostrou predominantemente de microempresas e empresas de pequeno porte, visto que normalmente empresas desse tamanho, não apresentam estrutura que as façam ter uma preocupação relevante em inventariar seus estoques, ou em mensurar o custo de entrega.

Os resultados expostos na tabela 2 representam os percentuais de uso de indicadores da perspectiva dos clientes. Os indicadores da perspectiva clientes trazem os dois indicadores com resultados mais significativos em termos percentuais de uso apontados pela pesquisa. Os indicadores mais utilizados pelos respondentes foram qualidade e preço dos produtos, ambos com 89,04%. Em contraponto a essa alta preocupação em mensurar o desempenho quanto à qualidade e preço de seus produtos, os índices menos usados dessa mesma perspectiva são:



devolução de produtos com 56,16% e quantidade de clientes e novos clientes, ambos com 65,75%.

Tabela 2 Uso dos indicadores de desempenho da perspectiva dos clientes (%)

Indicadores	Declaração de uso	
	Não usa	Usa
Quantidade de clientes	34,25	65,75
Novos clientes	34,25	65,75
Qualidade dos produtos	10,96	89,04
Preço dos produtos	10,96	89,04
Devolução de produtos	43,84	56,16
Responsividade	28,77	71,23
Crescimento da participação de mercado	30,14	69,86

Fonte: Dados da pesquisa

Embora 65,75% seja um percentual que demonstra predominância da amostra, por estar acima dos 50%, nota-se pelos números que a ênfase maior da mensuração de desempenho dessa dimensão não recai na fidelização ou conquista de clientes, as empresas demonstram que se preocupam em estarem competitivas desenvolvendo bons produtos com preço baixo. Storopoli et al. (2015) atrela esse comportamento das empresas a necessidade de responder bem as pressões competitivas. Porter (1996), explica que para atender mais rápida e eficientemente às demandas e oportunidades do meio em que atuam as empresas aumentaram sua eficácia operacional traduzida em produtividade com qualidade. O índice com menor percentual de uso (56,16%) e consequentemente o maior de não uso (43,84%) foi o de devolução de produtos, esse fato indica que a preocupação com a qualidade do produto pode ter desenvolvido nas entidades um nível de confiança no seu produto que acabou refletindo na despreocupação de acompanhar como estavam os resultados de devolução.

Os resultados sobre o uso de indicadores da perspectiva processos internos estão demonstrados na tabela 3.

Tabela 3 Uso dos indicadores de desempenho da perspectiva dos processos internos (%)

Indicadores	Declaração de uso	
	Não usa	Usa
Tempo de realização das operações	24,66	75,34
Flexibilidade de entrega	26,03	73,97
Tempo de estocagem	41,10	58,90
Fornecedores	21,92	78,08
Flexibilidade de volume operacional	35,62	64,38
Uso da capacidade instalada	30,14	69,86
Pós-venda	28,77	71,23
Entregas no prazo	12,33	87,67
Desperdícios	28,77	71,23

Fonte: Dados da pesquisa



Nesta questão os índices mais utilizados são entregas no prazo e fornecedores com 87,67% e 78,08%, respectivamente. A preocupação das empresas com a pontualidade das entregas já estava demonstrada desde os resultados da perspectiva de clientes, percentuais dos dois índices que tinham a responsabilidade de checar essas características (tempo de entrega e pontualidade de entrega), tiveram valores acima de 80%.

Cabe comentar que apesar das medidas que estão ligadas ao desempenho de entrega de produtos terem percentuais acima de 75%, o custo de entrega foi apontado como a medida menos usada da perspectiva financeira. Esse fato pode indicar que a preocupação em manter a qualidade e pontualidade da entrega se sobreponha a preocupação com o valor que está sendo cobrado pelo serviço.

Os índices de processos internos de maneira geral são preocupações dos gestores, pois apenas três tiveram indicação de uso abaixo dos 70%. Negativamente, os índices tempo de estocagem (58,90%) e flexibilidade de volume operacional (64,38%) se destacam como os menos utilizados.

Nota-se que o indicador tempo de estocagem apresentou percentual de uso aproximado ao de inventários pertencente à perspectiva financeira (56,16%), ambos se destacando como os menos usados do grupo de indicadores aos quais pertencem. Esses achados reforçam o entendimento que esse fato ocorra por causa do perfil da amostra que é predominantemente de microempresas e empresas de pequeno porte. A estrutura dessas empresas pode proporcionar menor preocupação em inventariar e acompanhar o tempo de estocagem de seus produtos.

A tabela 4 apresenta os percentuais de uso dos indicadores referentes à perspectiva da aprendizagem e crescimento. Em relação ao desempenho da perspectiva da aprendizagem e crescimento é possível perceber que o máximo de utilização foi observado com relação aos indicadores de produtividade e satisfação dos empregados com 75,34%. Há também um empate em relação ao mínimo usado pelos entrevistados entre os índices de rotatividade, flexibilidade dos empregados e o investimento de treinamentos, todos com 56,16%.

Tabela 4 Uso dos indicadores de desempenho da perspectiva aprendizagem e crescimento (%)

Indicadores	Declaração de uso	
	Não usa	Usa
Produtividade dos empregados	24,66	75,34
Satisfação dos empregados	24,66	75,34
Rotatividade de empregados	43,84	56,16
Flexibilidade dos empregados	43,84	56,16
Inovação nos produtos	34,25	65,75
Investimentos em treinamento	43,16	56,16
Gestão de risco	36,99	63,01

Fonte: Dados da pesquisa

A estrutura de pequeno porte da maior parte da amostra parece refletir no investimento que essas empresas fazem em treinamentos e na preocupação com a rotatividade dos seus empregados, uma vez que os percentuais de uso desses indicadores foram os mais baixos da perspectiva aprendizagem e crescimento.



Embora os números indiquem que as empresas não se preocupem tanto com treinamentos, essas empresas mostram-se atentas a satisfação dos empregados com percentuais de uso de aproximadamente 75%.

A preocupação com a produtividade dos empregados explica-se pela sensibilidade que atividade industrial tem quanto à eficiência de seu processo produtivo. Julião (2003) enfatiza que a avaliação de desempenho é um mecanismo muito usado para colaborar com a eficiência e eficácia organizacional, sendo imprescindível que esteja ajustado as peculiaridades e cultura das organizações e das pessoas que dela fazem parte.

Observando os percentuais de uso de indicadores nas quatro perspectivas do BSC, a perspectiva da aprendizagem e crescimento foram os indicadores com menor índice de uso, apesar de possuir todos os percentuais de uso acima dos 50%. Mais uma vez recorre-se ao porte das empresas pesquisadas para explicar esse fenômeno, pois a escassez de recursos das empresas de micro e pequeno porte faz com que os proprietários voltem prioritariamente sua atenção para as outras perspectivas.

Os testes inferenciais aplicados as variáveis tiveram o objetivo de subsidiar os resultados da pesquisa de maneira objetiva quanto à significância, permitindo que a questão norteadora desta investigação tivesse bases confiáveis para ser respondida. Os valores julgados como importantes para as discussões de resultados foram destacados por meio da formatação, em negrito. Destaca-se mais uma vez que as relações encontradas são significantes ao nível de 95% ($p \leq 0,05$).

A tabela 5 dispõe sobre a significância das relações entre o uso dos indicadores de desempenho da perspectiva financeira e os fatores contingenciais internos.

Tabela 5 Significância das relações entre o uso dos indicadores de desempenho da perspectiva financeira e os fatores contingenciais internos ($p \leq 0,05$)

Indicadores	Faturamento	Número de funcionários	Estrutura organizacional	Grau de formalização
Lucratividade	0,61	0,12	0,10	0,31
Rentabilidade	0,79	0,10	0,09	0,83
Crescimento de vendas	0,42	0,00	0,01	0,30
Custos totais	0,53	0,24	0,06	0,75
Custos unitários	0,49	0,08	0,02	0,25
Custos de entrega	0,74	0,87	0,29	0,06
Fluxo de caixa	0,83	0,00	0,02	0,22
Custos dos pedidos	0,04	0,49	0,80	0,08
Retorno do investimento	0,15	0,90	0,21	0,33
Inventários	0,00	0,00	0,00	0,01

Fonte: Dados da pesquisa

Iniciando a análise inferencial, percebe-se que existiram valores de p suficientemente significantes, ao passo que se pode afirmar haver relações entre o uso de alguns indicadores de desempenho da perspectiva financeira com alguns fatores contingenciais internos.

As relações encontradas foram entre o uso dos indicadores crescimento de vendas e fluxo de caixa com número de funcionários e com a estrutura organizacional das empresas estudadas, entre os custos unitários e a estrutura organizacional, o custo dos pedidos e o faturamento e o uso do indicador inventários com todos os fatores contingenciais internos investigados.



Os valores encontrados não têm o objetivo de informar o sentido da relação existente entre as variáveis, mas é possível afirmar que a quantidade de funcionários e níveis hierárquicos que as empresas com atividade de transformação da RMR estão atentas ao seu crescimento de vendas, fluxo de caixa e inventários. Outra relação interessante encontrada é no que diz respeito ao faturamento das empresas está atrelado a preocupação com os custos dos pedidos.

A tabela 6 mostra quanto são significantes as relações entre o uso dos indicadores de desempenho da perspectiva dos clientes e os fatores contingenciais internos.

Tabela 6 Significância das relações entre o uso dos indicadores de desempenho da perspectiva dos clientes e os fatores contingenciais internos ($p \leq 0,05$)

Indicadores	Faturamento	Número de funcionários	Estrutura organizacional	Grau de formalização
Quantidade de clientes	0,54	0,81	0,28	0,21
Novos clientes	0,64	0,64	0,09	0,56
Qualidade dos produtos	0,44	0,69	0,19	0,03
Preço dos produtos	0,58	0,69	0,19	0,03
Devolução de produtos	0,00	0,00	0,00	0,00
Responsividade	0,01	0,08	0,31	0,51
Crescimento da participação de mercado	0,35	0,74	0,00	0,74

Fonte: Dados da pesquisa

Analisando os valores apresentados, pode-se observar que os resultados apresentam relação entre a qualidade e preço dos produtos com o grau de formalização. Há também a associação entre a devolução dos produtos com todas as variáveis de aspectos estruturais, além da responsividade com o faturamento, e do crescimento da participação de mercado com a estrutura organizacional. Os achados mostram que o nível de formalização dos processos operacionais é relevante para a escolha de indicadores usados para acompanhar o desempenho quanto à qualidade, preço e devolução de produtos.

Agora, na tabela 7 é a vez de apresentar as relações entre o uso dos indicadores de desempenho da perspectiva dos processos internos e os fatores contingenciais internos.

Tabela 7 Significância das relações entre o uso dos indicadores de desempenho da perspectiva dos processos internos e os fatores contingenciais internos ($p \leq 0,05$)

Indicadores	Faturamento	Número de funcionários	Estrutura organizacional	Grau de formalização
Tempo de realização de operações	0,52	0,17	0,06	0,01
Flexibilidade de entrega	0,00	0,06	0,96	0,28
Tempo de estocagem	0,94	0,26	0,06	0,04
Fornecedores	0,08	0,62	0,37	0,10
Flexibilidade do volume operacional	0,44	0,14	0,03	0,00
Uso da capacidade instalada	0,39	0,15	0,03	0,01
Pós-venda	0,46	0,38	0,02	0,82
Entregas no prazo	0,19	0,76	0,21	0,14
Desperdício	0,45	0,15	0,36	0,08

Fonte: Dados da pesquisa



Continuando a análise inferencial, do ponto de vista da tabela 7, nota-se a relação do aspecto estrutural grau de formalização dos processos com o tempo de realização de operações, bem como do tempo de estocagem, flexibilidade do volume operacional e uso da capacidade instalada. Além disso, a estrutura organizacional se relaciona com o uso de indicadores de flexibilidade do volume operacional, do uso da capacidade instalada e do pós-venda. Existe ainda a relação entre o faturamento e a flexibilidade de entrega.

Compondo a última tabela com resultados sobre a relação entre o uso de indicadores de desempenho e os fatores contingenciais, têm-se os valores da perspectiva da aprendizagem e crescimento, na tabela 8.

Tabela 8 Significância das relações entre o uso dos indicadores de desempenho da perspectiva da aprendizagem e crescimento e os fatores contingenciais internos ($p \leq 0,05$)

Indicadores	Faturamento	Número de funcionários	Estrutura organizacional	Grau de formalização
Produtividade dos empregados	0,07	0,44	0,96	0,20
Satisfação dos empregados	0,07	0,55	0,28	0,02
Rotatividade dos empregados	0,03	0,00	0,00	0,00
Flexibilidade dos empregados	0,10	0,46	0,95	0,04
Inovação dos produtos	0,11	0,34	0,36	0,02
Investimentos em treinamento	0,63	0,03	0,00	0,02
Gestão de risco	0,71	0,13	0,02	0,80

Fonte: Dados da pesquisa

Percebe-se que o grau de formalização tem relação com quase todos os índices de desempenho da perspectiva aprendizagem e crescimento, menos com os índices de produtividade dos empregados e gestão de riscos. Ademais, a estrutura organizacional tem relação com a rotatividade dos empregados, investimentos em treinamento e gestão de risco. Outra relação existente entre os indicadores está entre número de funcionários com a rotatividade e investimentos em treinamento, e finalmente, existe a relação entre a rotatividade dos empregados com o faturamento. O fator contingencial, grau de formalização dos processos, e a variável uso indicador, rotatividade de empregados, se destacaram pela quantidade de relações apresentadas. A tabela 8 foi a que apresentou maior número de associações (11) dentre as tabelas que tiveram como objetivo as relações de uso dos indicadores de desempenho e os fatores contingenciais internos.

5. CONCLUSÕES

O ambiente dinâmico e muito competitivo no qual as entidades veem-se inseridas, exigem que elas se transformem em organizações flexíveis com enorme capacidade de adaptação. A capacidade de se ajustar as pressões e contingências do ambiente tornou-se requisito para aproveitar as oportunidades oferecidas pelo mercado, viabilizando a continuidade e sucesso das entidades.

Apoiando-se nos fundamentos descritos acima, o presente estudo buscou como objetivo principal, investigar as relações entre os fatores contingenciais internos e as práticas gerenciais associadas ao uso de indicadores de desempenho das indústrias de transformação da Região Metropolitana de Recife/ Pernambuco.



Para isso, foi traçado o perfil das empresas da amostra, assim como o comportamento das empresas no que tange a mensuração de desempenho quanto ao uso dos indicadores segundo as perspectivas do BSC, que serviram de suporte para os testes estatísticos inferenciais que identificaram significâncias entre os dados coletados.

No que concerne ao perfil das empresas pôde-se constatar que mais de 75% da amostra tem faturamento até R\$3.600.000,00 e número de funcionários não superior a 99 pessoas. Ainda sobre as estruturas das empresas pesquisadas, quase 70% possuem apenas dois níveis hierárquicos e grau de formalização distribuído quase equanimemente entre as cinco categorias de processos operacionais adotadas.

A maioria das empresas que participaram da pesquisa apresentou uma amplitude de mercado restrito ao mercado regional, com base de relacionamentos tanto de fornecedores quanto de clientes predominantemente individuais, e com atividades consolidadas em seu âmbito de atuação.

Sobre o uso dos indicadores, pode-se afirmar, considerando todas as perspectivas de indicadores do BSC, que a dimensão financeira é a mais usada, entretanto os indicadores que mais se destacaram individualmente pelo uso foram qualidade e preços dos produtos, pertencentes à perspectiva de clientes.

As significâncias encontradas nos testes inferenciais desta pesquisa subsidiaram os resultados permitindo que a questão norteadora desta investigação fosse respondida com base em informações confiáveis. Desta forma, foram identificadas significâncias entre as relações de uso dos indicadores de desempenho com os fatores contingenciais internos.

Quanto às significâncias das relações de uso dos indicadores de desempenho com os fatores contingenciais internos, da perspectiva financeira, o fator contingencial interno, estrutura organizacional hierárquica foi o destaque por ter apresentado mais valores significativos, mostrando-se a variável mais relacionável. Tomando como referências as demais perspectivas (clientes, processos internos e aprendizagem e crescimento) o fator contingencial interno que mais influencia o uso dos indicadores de desempenho é o grau de formalização dos processos operacionais.

Diante de toda a explanação pode-se afirmar que os dados coletados e análises realizadas corroboraram para responder a indagação principal que norteou esta pesquisa, posto que evidenciou que existem relações entre os fatores contingenciais e as práticas gerenciais associadas ao uso de indicadores de desempenho das indústrias de transformação da Região Metropolitana de Recife/ Pernambuco.

REFERÊNCIAS

- Agência Estadual de Planejamento e Pesquisa de Pernambuco. (2017). *Anuário Estatístico de Pernambuco de 2014*. Disponível em: < <http://www.anuario.pe.gov.br/atividades-economicas/industria>>. Data de acesso: 10 de jan. de 2017.
- Barros, A. A.; Libonati, J. J.; & Barbosa, A. M. R. (2012). Investigação da Produção Científica sobre Avaliação de Desempenho Organizacional no Congresso de Controladoria e Contabilidade da Universidade de São Paulo-USP. In: Encontro Norte-Rio-Grandense de Ciências Contábeis - ENCC, 9, 2012, Natal. *Anais ... Rio Grande do Sul: ENCC*.
- Beuren, I. M.; & Fiorentin, M. (2014). Influência de fatores contingenciais nos atributos do sistema de contabilidade gerencial: um estudo em empresas têxteis do Estado do Rio Grande do Sul. *Revista de Ciências da Administração*. 16(38), p. 196-212.



- Beuren, I. M.; & Marcello, I. (2016). E. Relação da importância dos recursos estratégicos com as medidas de desempenho em empresas brasileiras. *Revista Ibero-Americana de Estratégia – RIAE*, 15(1), p. 65-82, jan-mar.
- Bisquerra, R.; Sarriera, J. C.; & Martínéz, F. (2004). *Introdução à estatística*. Porto Alegre: Artmed.
- Bond, T. C. (1999). The role of performance measurement in continuous improvement. *International Journal of Operations & Production Management*, Bradford, 19(12), p. 1318-1334.
- Bortoluzzi, S. C. (2009). Avaliação de Desempenho econômico-financeiro da empresa Marel Indústria de Móveis S.A.: a contribuição da metodologia multicritério de apoio a decisão construtivista, 2009, 295p. *Dissertação* (Mestrado) – Universidade Federal de Santa Catarina. Santa Catarina.
- Callado, A. A. C. (2016). Relações entre o número de indicadores de desempenho utilizados e fatores contingenciais: evidências do contexto de uma cadeia agroalimentar de suprimentos. *Revista Contabilidade Vista e Revista*. Belo Horizonte, 27(2), mai/ago.
- Callado, A. A. C.; Callado, A. L. C.; & Mendes, E. (2015). Padrões de uso de indicadores de desempenho: uma abordagem multivariada para empresas agroindustriais do setor avícola localizadas no Estado de Pernambuco. *Latin American Journal of Business Management*. 6(2), p. 216-236, jan/jun.
- Carneiro da Cunha, J. A. (2011). Avaliação de desempenho e eficiência em organizações de saúde: em estudo em hospitais filantrópicos. 2011, 237p. *Tese* (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Chenhall, R. H. (2007). *Theorizing contingencies in management control systems research*. Handbook of management accounting research. Oxford: Elsevier.
- Chia, A.; Goh, M.; Hum, S. (2009). Performance measurement in supply chain entities: balanced scorecard perspective. *Benchmarking: An International Journal*. 16(5), p. 605–620.
- Chiareto, J. (2014). Avaliação de desempenho organizacional – um estudo em um hospital universitário público. 2014, 123p. *Dissertação* (Mestrado) – Universidade de São Paulo. São Paulo.
- Chizzotti, A. (1991). *A Pesquisa em Ciências Humanas e Sociais*. São Paulo: Cortez.
- Debusk, G. K.; Brown, R. M.; & Killough, L. N. (2003). Components and relative weights in utilization of dashboard systems like the Balanced Scorecard. *The British Accounting Review*. 35(3), p. 215-231.
- Donaldson, L. (2007). Teoria da contingência estrutural. In: Clegg, S. R.; HARDY, C.; NORD, W. R. *Handbook de estudos organizacionais: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais*. v. 1. São Paulo: Atlas.
- Epstein, M.; & Manzoni, J. (1998). Implementing corporate strategy: from Tableaux de Bord to Balanced Scorecard. *European Management Journal*. 16(2), p. 190-203.
- Frenzatti, F.; Rocha, W.; Nascimento, A. R.; & Junqueira, E. (2009). *Controle gerencial abordagem da contabilidade gerencial do contexto econômico, comportamental e sociológico*. São Paulo: Atlas.
- Gamba Júnior, J.; Dutra, A.; Nunes, R. F.; Kemper, G. F.; & Vieira, C. A. (2012). Avaliação de desempenho de serviços emergenciais: uma análise da produção científica do período de 1991 a 2010. *Revista de Administração da UNIMEP*. 10(3), p. 26-50, set-dez.
- Ganga, G. M. D. Silva, A. L.; Buosi, T.; & Musetti, M. A. (2003). Medindo o desempenho logístico: a perspectiva do nível de serviço logístico. In: Simpósio de Engenharia de Produção, 10, 2003, Bauru. *Anais ...* São Paulo: UNESP



- Gil, A. C. (2010). *Como elaborar projetos de pesquisa*. 5. ed. São Paulo: Atlas.
- Hall, R. H. (1984). *Organizações: Estruturas e Processos*. 3ed. São Paulo: Prentice-Hall.
- Hourneaux Júnior, F. (2005). Avaliação de desempenho organizacional: um estudo de caso de empresas do setor químico. 2005, 160p. *Dissertação (Mestrado)* – Universidade de São Paulo. São Paulo.
- Hourneaux Júnior, F. (2010). Relações entre as partes interessadas (*stakeholders*) e os sistemas de mensuração do desempenho nas organizações. 2010, 218p. *Tese (Doutorado)* – Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). (2018). *Classificação Nacional de Atividades Econômicas – Indústria de Transformação*. Disponível em: <https://cnae.ibge.gov.br/?view=secao&tipo=cnae&versaosubclasse=9&versaooclas=7&secao=C>. Acesso em: 30 de março de 2018.
- Kaplan, R. S.; & Norton, D. P. (1992). The balanced scorecard as a strategic management system. *Harvard Business Review*. Boston, v. 47, n. 15, p. 75-85, Jan-Feb.
- Kaplan, R. S.; & Norton, D. P. (1996). *The Balanced Scorecard*. Boston, MA: Harvard Business Scholl Press.
- Kruger, S. D.; & Petri, S. M. (2013). Análise comparativa da causalidade de medida de desempenho das empresas da BM&F BOVESPA no período de 2000 a 2010. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (online)*. Rio de Janeiro, 18(1), p. 81-103, jan-abr.
- Julião, A. (2003). A avaliação de desempenho na visão da Controladoria. *Revista Contexto*. 3(5), 2º semestre.
- Junqueira, E. R. 2010. Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência, 2010. 156p. *Tese (Doutorado)*. Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Lebas, M.; & Euske, K. (2010). *A conceptual and Operational Delineation of Performance*. In: NEELY, A. Business Performance Measurement: Theory and Practice. The United Kingdom: Cambridge University Press, p. 65-79.
- Levin, J. (1987). *Estatística aplicada a ciências humanas*. 2ed. São Paulo: Harbra.
- Lee, C.W.; Kwon, I.G.; Severance, D. (2007). Relationship between supply chain performance and degree of linkage among supplier, internal integration, and customer. *Supply Chain Management: An International Journal*. 12(6), p. 444–452.
- Marques, K. C. M.; Souza, R. P.; & Silva, M. Z. (2015). Análise de SWOT da abordagem da contingência nos estudos da contabilidade gerencial. *Revista Contemporânea de Contabilidade*. 12(25), p. 117-136.
- Martins, G. de A. (2006). *Estatística geral e aplicada*. 3ed. São Paulo: Atlas.
- Mikusova, M.; & Janeckova, V. (2010). Developing and implementing successful key performance indicators. *World Academy of Science, Engineering and Technology*. 42, p. 969-981.
- Miranda, L. C.; & Silva, J. D. G. da. (2002). *Medição de desempenho*. In: SCHMIDT, P. (Org.). Controladoria: agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookman, p. 131-153.
- Munaretto, L. F. (2013). Avaliação de desempenho organizacional em cooperativas de eletrificação: um estudo sobre o uso de indicadores de desempenho. 2013, 293p. *Tese (Doutorado)* – Universidade de São Paulo. São Paulo.
- Oliveira, E. L.; & Beuren, I. M. (2009). Adequação dos controles de gestão de às contingencias ambientais em empresas familiar do ramo de papel e celulose. *Revista de Contabilidade do mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, Rio de Janeiro, 14(1), p. 1-17.



- Pace, E. S. U. (2009). Metodologias de avaliação de desempenho com a criação de valor como contribuição ao planejamento das organizações sem fins lucrativos, 2009, 365p. *Tese* (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Paton, R. (2003). *Managing and measuring social enterprises*. London: Sage.
- Perera, S.; Harrison, G.; & Poole, M. (1997). Customer-focused manufacturing strategy and the use of operations-based non-financial performance measures: a research note. *Accounting, Organizations and Society*. 22(6), p. 557-572.
- Pinto, M. P. S. F. (2015). Gestão de serviços veterinários: uma investigação sobre as práticas de custos, preços e rentabilidade sob o enfoque do conhecimento contábil. 2015. 117p. *Dissertação* (Mestrado) – Universidade de São Paulo: São Paulo.
- Porter, Michael E. *Estratégia competitiva*. Rio de Janeiro: Campus, 1986.
- Ricci, G. L. (2010). Desempenho e Competitividade em pequenas e médias empresas: estudo do setor hoteleiro da região central do Estado de São Paulo, 2010, 223p. *Dissertação* (Mestrado) – Escola de Engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo. São Carlos.
- Richardson, R. J. (1999). *Pesquisa social: métodos e técnicas*. São Paulo: Atlas.
- Serra Negra, C. A.; & Serra Negra, E. M. (2004). *Manual de trabalhos monográficos de graduação, especialização, mestrado e doutorado*. 2. ed. São Paulo: Atlas.
- Silva, L. P. (2007). Estudo de fatores que influenciam a mudança na contabilidade gerencial com enfoque na implementação do balanced scorecard – estudo multicascos. 2007, 165p. *Dissertação* (Mestrado) – Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto,.
- Silver, M. (200). *Estatística para administração*. São Paulo: Atlas.
- Sink, D. S.; & Tuttle, T. C. (1993). *Planejamento e medição para performance*. Rio de Janeiro: Qualitymark.
- Souza, A. E. (2011). Indicadores de mensuração de desempenho em pequenas e médias empresas (PMEs): um estudo no setor calçadista de Santa Catarina. 2011, 246p. *Tese* (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Stevenson, W. J. (1986). *Estatística aplicada à administração*. São Paulo: Harbra.
- Storopoli, J. E.; Pereira, C. R.; Silva, M. A. B. Da; & Rodriguez, L. C. (2015). Ambidesteridade organizacional e o tamanho da empresa. *Iberoamerican Journal of Industrial Engineering*. 7(13), p. 1-17.
- Zheng, E. Z. H. (2016). Gestão de incertezas em projetos complexos: quadro conceitual e estudos de caso. 2016. 149p. *Dissertação* (Mestrado). Universidade de São Paulo, São Paulo.