



Revista Contemporânea de Contabilidade

ISSN: 1807-1821

rcc.cse@contato.ufsc.br

Universidade Federal de Santa Catarina
Brasil

Wernke, Rodney; Junges, Ivone
Níveis de utilização e importância atribuídos aos indicadores não financeiros por
empresas da região sul de Santa Catarina
Revista Contemporânea de Contabilidade, vol. 14, núm. 33, septiembre-diciembre, 2017,
pp. 55-87
Universidade Federal de Santa Catarina
Florianópolis, Brasil

Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=76257049004>

- Como citar este artigo
- Número completo
- Mais artigos
- Home da revista no Redalyc

redalyc.org

Sistema de Informação Científica

Rede de Revistas Científicas da América Latina, Caribe, Espanha e Portugal

Projeto acadêmico sem fins lucrativos desenvolvido no âmbito da iniciativa Acesso Aberto

Níveis de utilização e importância atribuídos aos indicadores não financeiros por empresas da região sul de Santa Catarina

Level of utilization and importance attributed to the non-financial indicators by companies of the south region of Santa Catarina

Niveles de utilización e importancia atribuidos a los indicadores no financieros por compañías de la región sur de Santa Catarina

Rodney Wernke

Doutor em Engenharia de Produção (UFSC)

Professor no Curso de Administração da UNISUL e no PPPGCC da UNOCHAPECÓ

Av. José A. Moreira, 787 – Bairro Dehon

CEP 88.704-900 – Tubarão/SC – Brasil

E-mail: rodney.wernke@unisul.br

Telefone: (48) 99966-1472

Ivone Junges

Doutora em Engenharia de Produção (UFSC)

Professora no Curso de Administração da UNISUL

Av. José A. Moreira, 787 – Bairro Dehon

CEP 88.704-900 – Tubarão/SC – Brasil

E-mail: ivone.junges@unisul.br

Telefone: (48) 3621-3000

Artigo recebido em 16/06/2016. Revisado por pares em 30/07/2017. Reformulado em 30/09/2017. Recomendado para publicação em 14/12/2017 por Carlos Eduardo Facin Lavarda (Editor-Chefe). Publicado em 31/12/2017.

Resumo

O artigo pretendeu responder questão ligada ao nível de uso e de relevância atribuída aos indicadores não financeiros e às informações oriundas destes. Foi empregada metodologia descritiva, com abordagem quantitativa e coleta de dados por intermédio de *survey*. Após revisão da literatura sobre o tema, foram apresentadas as principais características das 207 empresas participantes do estudo. Os dados coletados foram evidenciados e comentados segregando as respostas em dois grupos (indústrias e comércio/serviços). Quanto à utilização de indicadores não financeiros, com base no teste estatístico aplicado concluiu-se que há divergência nos níveis de uso desses indicadores se comparadas as empresas fabris e as não fabris. Em relação à importância atribuída constatou-se que não há diferença estatisticamente relevante entre os dois conjuntos de empresas. Por outro lado, percebeu-se que as empresas de menor porte tendem a utilizar menos e a dar menor importância aos indicadores não financeiros do que as firmas de maior porte.

Palavras-chave: Indicadores não financeiros; Utilização e importância; *Survey*

Abstract

The paper aimed to answer question linked to the level of utilization and relevance attributed to the non-financial indicators and to the arising information of this. For this purpose it was employed descriptive methodology, with quantitative approach and data collected by survey. After the lecture review about the theme, were presented the main characteristics of the 207 companies participating of the study. The collected data were evidenced and commented segregating the answers in two groups (industries and commerce/services). Regarding the use of non-financial indicators, based on the statistical test applied, it was concluded that there is a divergence in the levels of use of these indicators when compared to manufacturing and non-manufacturing companies. Regarding the importance attributed, it was found that there is no statistically relevant difference between the two sets of companies. On the other hand, it was noticed that smaller companies tend to use less and give less importance to non-financial indicators than larger firms.

Keywords: Non-financial indicators; Utilization and importance; *Survey*

Resumen

Este artículo tiene como objetivo proporcionar soluciones Problema relacionadas con el nivel de uso y relevancia atribuida a los indicadores no financieros y la información de éstos. Se utilizó el método descriptivo, con enfoque cuantitativo y recopilación de datos a través de la encuesta. Después de revisar la literatura sobre el tema, se presentaron las principales características de las 207 empresas participantes del estudio. Los datos recogidos fueron resaltados y comentados segregando las respuestas en dos grupos (industrias y comercio/servicios). En cuanto a la utilización de indicadores no financieros, sobre la base del test estadístico aplicado, se concluyó que hay divergencia en los niveles de uso de esos indicadores si se compara a las empresas fabriles y las no fabril. En cuanto a la importancia atribuida, se constató que no hay diferencia estadísticamente relevante entre los dos conjuntos de empresas. Por otro lado, se ha percibido que las empresas de menor porte tienden a utilizar menos y dar menor importancia a los indicadores no financieros que las firmas de mayor porte.

Palabras clave: Indicadores no financieros; Uso e importância; Encuesta

1 Introdução

A avaliação do desempenho empresarial é imprescindível para muitas decisões organizacionais e influencia o comportamento dos gestores (SCHIELL; LANDRY, 2014). Além disso, avaliar periodicamente a empresa permite que se conheça e compare os

desempenhos do passado e do presente, bem como se estabeleça uma tendência para a *performance* futura da companhia. Nessa direção, várias pesquisas científicas destacaram a importância de avaliar o desempenho das organizações por intermédio de medidas financeiras (BANKER; MASHRUWALA, 2007; CORONA, 2009; LUFT, 2009; MARTIN; PETTY, 2000) e não financeiras (BEUREN; SALLA, 2014; MACHADO, 2013; BUTLER; HENDERSON; RAINBORN, 2011; CARDINAELS; VEEN-DIRKS, 2010; ALBRIGHT *et al.*, 2010; GEER; TUIJL; RUTTE, 2009).

Essa relevância é corroborada por Callado, Callado e Almeida (2008) quando afirmam que a crescente necessidade de uma maior eficiência nos processos produtivos, ocasionada principalmente pelo aumento da competitividade global, evidencia a importância de um sistema de controle que forneça informações essenciais para o entendimento e o aperfeiçoamento das atividades operacionais das empresas. Destarte, informações financeiras (como lucratividade líquida, retorno do capital investido, grau de endividamento etc.) e informações não financeiras (como produtividade, investimentos em P&D, nível de satisfação dos clientes, participação mercadológica etc.) são indispensáveis para que os gestores fundamentem escoreitamente suas análises. No mesmo sentido, Beuren e Teixeira (2014) citam que a mensuração do desempenho tem evoluído de medidas financeiras e não financeiras, predominantes na década de 1990, para estruturas mais complexas, baseadas no conjunto equilibrado de medidas que buscam alinhar essas métricas à estratégia da organização.

Por outro lado, alguns estudos constataram que há uma menor ênfase na utilização de indicadores não financeiros na comparação com o uso de métricas financeiras (FROST, 1999; MIRANDA *et al.*, 2003; LUITZ; REBELATO, 2003 e MACEDO; CORRAR, 2010). Esse contexto pode prejudicar o desenvolvimento das empresas porque os indicadores não financeiros podem ser considerados estratégicos para a gestão dos negócios e para a formação de vantagens competitivas. Por isso, muitas vezes são tão importantes quanto os indicadores financeiros, de vez que não são apenas os aspectos financeiros que respondem pelo desempenho do empreendimento (BORTOLUZZI; ENSSLIN; ENSSLIN, 2011; SKRINJAR; BOSILJ-VUKSIC; INDIHAR-STEMBERGER, 2008).

Essa menor utilização de indicadores não financeiros provavelmente também se faz presente no contexto de muitas empresas sediadas na microrregião da Amurel (Associação dos Municípios da Região de Laguna), sul de Santa Catarina, independente do porte, segmento de atuação ou tempo de existência. Contudo, a frequência de uso e o grau de importância atribuído a essas medidas pode estar vinculada às políticas adotadas pelos administradores e vincula-se a aspectos como os benefícios informativos que podem propiciar, a facilidade de obtenção junto aos controles utilizados pelos gestores, entre outros fatores (inclusive de ordem subjetiva).

Nesse ponto emerge a questão de pesquisa que se pretende responder: quais os níveis de frequência de uso e de importância atribuída aos indicadores não financeiros e respectivas informações pelos gestores de empresas sediadas na microrregião da Amurel? A resposta para essa indagação pode contribuir para confirmar ou refutar as duas hipóteses que nortearam sua elaboração, ou seja: (i) o grau de utilização dos índices não financeiros é idêntico nas empresas fabris e não-fabris e (ii) há semelhança nos níveis da importância atribuída às informações oriundas desses parâmetros não monetários nas empresas industriais e nas de comércio/serviços. Então, para dirimir as dúvidas suscitadas a pesquisa teve como objetivo identificar o nível de utilização desses tipos de indicadores gerenciais, bem como o grau de importância respectivo atribuído pelos administradores das empresas situadas na região geográfica em lume.

É válido destacar que estudos como esse se justificam porque artigos com foco específico nessa abordagem são escassos, especialmente abrangendo a área territorial composta

pelos municípios situados na microrregião da Amurel. A partir dessa lacuna de pesquisa se pretende contribuir com um diagnóstico sobre o tema que propicie o conhecimento da situação atual e permita que iniciativas de melhoria sejam cogitadas e/ou implementadas por associações empresariais e instituições universitárias, entre outros possíveis interessados.

2 Revisão da Literatura

Rummler e Branche (1994) defendem que uma organização só pode ser maior do que a soma de suas partes quando esta for gerenciada. Destarte, o gerenciamento eficaz requer que o desempenho seja mensurado, visto que do contrário a empresa não estaria sendo gerida corretamente. Os referidos autores também opinam que para um gerenciamento eficaz a medição é um aspecto central, pois sua ausência influencia o desempenho das organizações e, de maneira significativa, o desempenho humano. Sem efetuar medições não se pode identificar adequadamente os problemas, nem estabelecer um conjunto de prioridades. Além disso, sem a medição dos resultados o gerenciamento tende a ser um conjunto de adivinhações desordenadas e as pessoas não terão certeza se as respectivas atuações são adequadas ou não.

Entretanto, uma das grandes dificuldades dos gestores no contexto atual reside na identificação da estrutura ideal do Sistema de Medição de Desempenho (SMD). Ribeiro, Macedo e Marques (2012) comentam que um SMD deveria abranger métricas internas e externas à organização, de cunho financeiro e não financeiro, sem perder o foco estratégico. Mas, a questão central é inicialmente definir quais critérios devem ser observados e como estes devem ser combinados para que o resultado da avaliação seja conveniente. Cabe ressaltar, ainda, que os diferentes critérios podem ser agrupados em perspectivas de diferentes naturezas (KAPLAN; NORTON, 1997; CARNEIRO *et al.*, 2005).

Callado, Callado e Almeida (2008) defendem que a medição de desempenho é uma operação estratégica que pode gerar informações relevantes para os gestores. Por intermédio desse procedimento a direção da empresa pode obter relatórios e indicadores que demonstram em que ponto está em relação às metas estabelecidas. Assim, a gerência pode controlar e conhecer seu desempenho econômico-financeiro e sua eficiência operacional, bem como sua capacidade de proporcionar satisfação aos seus *stakeholders*. Contudo, a definição do que deve ser medido e analisado nas diferentes atividades realizadas por uma empresa não é uma tarefa simples, pois determinar quais medidas devem ser realizadas depende da complexidade do processo que se deseja avaliar, da sua importância em relação às metas estabelecidas pela empresa e da expectativa de posteriores usos gerenciais destas informações.

Acerca disso, Lockmay e Cox (1994) asseveram que o sistema de indicadores deve proporcionar uma maneira sistemática de avaliar as entradas, saídas, transformações e produtividade de uma empresa. Esse sistema deveria ser composto de critérios de desempenho, padrões e medidas que permitam o planejamento, a programação, o monitoramento e o controle dos recursos a fim de satisfazer as necessidades dos clientes e atingir as metas da entidade.

Entre as possibilidades de avaliação do desempenho, portanto, está a adoção de indicadores que monitorem a evolução dos processos ou da empresa. Goldratt (1996) aduz que indicadores são os diversos elementos que auxiliam a tomada de decisão local, direcionando os esforços em busca da meta global de uma companhia. No mesmo rumo, Hronec (1994) registra que as medidas de desempenho são os sinais vitais das organizações, que quantificam o modo como as atividades em um processo (ou a saída de um processo) atingem uma meta específica. Axson (1999) corrobora esse posicionamento quando aduz que um sistema de indicadores de desempenho deve contribuir no aprimoramento de processos. Além disso, os indicadores de desempenho são uma das formas utilizadas pelas empresas que possibilitam a avaliação de sua situação, por meio de processos de mensuração e controle, que indicam os pontos fortes e as

necessidades de atuação para a mudança de rumo, visando atingir os objetivos previamente traçados (MARQUEZAN; DIEHL; ALBERTON, 2013).

Para Callado, Callado e Almeida (2008) uma correta definição sobre um indicador de desempenho consiste no primeiro passo para o entendimento de seu significado institucional, bem como a visualização da amplitude de sua aplicação. Nesse âmbito, Guimarães e Feichas (2009) citam que há várias definições sobre o que é um indicador, que pode ser quantitativo e qualitativo, sem se limitar a apenas uma dessas esferas. Adicionalmente convém evidenciar que um indicador não é apenas uma estatística, pois representa uma variável que assume um valor em um tempo específico. Uma variável, conforme Quiroga (2001), é uma representação de um atributo de um determinado sistema, incluindo qualidade, característica e propriedade. Ainda, sob um ponto de vista mais abrangente, um indicador é um sinal que aponta uma determinada condição com a finalidade de comunicar informações e de auxiliar na tomada de decisões (GALLOPÍN, 1996).

A maioria das organizações, segundo Frost (1999), utiliza como parâmetros de desempenho os indicadores que evidenciam resultados financeiros e, em menor escala, os indicadores não financeiros. Porém, Macedo e Corrar (2010) ressaltam que mesmo que sejam essenciais para avaliar a *performance* empresarial, os indicadores financeiros não são suficientes. Apesar de servirem para avaliar a gestão e facilitar a identificação de ações para que os objetivos sejam alcançados mais rapidamente, também são necessárias outras medidas de desempenho que consigam dar ao gestor maior segurança ao tomar suas decisões, tanto interna quanto externamente à empresa. Na mesma direção, Bortoluzzi, Ensslin e Ensslin (2011) comentam que é possível observar que não são apenas aspectos financeiros que respondem pelo desempenho econômico-financeiro, sendo que os aspectos intangíveis relacionados aos recursos humanos e de mercado merecem bastante atenção no contexto decisório.

Esse é um posicionamento também defendido por Wegner e Misocsky (2010) que citam que as ferramentas desenvolvidas para avaliar o desempenho empresarial costumam priorizar os aspectos econômico-financeiros. Mas, segundo estes, a literatura preconiza que devem ser levados em conta medidas financeiras e também não financeiras, que contemplem métricas qualitativas e quantitativas, que envolvam aspectos objetivos e subjetivos e que as medidas devem derivar das estratégias dos empreendimentos onde forem aplicadas. Os financeiros expressam o que já passou, como medidas de rentabilidade e lucro, enquanto os indicadores não financeiros podem ir além de medidas de resultado, por terem maior capacidade de representar tendências atuais para resultados futuros (NDLOVU, 2010).

Neste artigo foi priorizado o conhecimento acerca de possíveis indicadores de cunho não financeiros que pudessem ser utilizados pelas companhias que participaram do estudo. Sobre esse tema, Walter, Bornia e Kliemann Neto (2000) afirmam que um dos grandes desafios da gestão empresarial contemporânea é a consideração de valores não financeiros na avaliação do desempenho. Nesse rumo, para Atkinson *et al.* (2000) é uma função da contabilidade gerencial fornecer informações acerca do desempenho financeiro, bem como de outros aspectos (não financeiros). Então, os estudos sobre os indicadores não monetários podem contribuir com a contabilidade na medida em que apresentam a possibilidade de prover subsídios relevantes para a tomada de decisões mais consistentes.

Apesar disso, tradicionalmente as empresas tomavam decisões considerando apenas os aspectos quantitativos. Nessa direção, Miranda *et al.* (2003) e Luitz e Rebelato (2003) comentam que no passado as empresas decidiam baseadas apenas em informações financeiras, obtidas principalmente da contabilidade. Porém, mais recentemente a tomada de decisão passou a requerer um maior número de variáveis, exigindo dos gestores a observância de indicadores

que vão além dos aspectos quantitativos, como a satisfação de clientes, a qualidade dos produtos, a participação no mercado, a retenção e fidelidade dos clientes, a capacidade de inovar, o comprometimento ambiental, os aspectos sociais etc.

Essa visão se coaduna com o defendido por Kaplan e Norton (1997), que argumentam que 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 no futuro. Por sua vez, Atkinson *et al.* (2000) definem que as medidas não financeiras são melhores indicadores de desempenho futuro que as medidas financeiras, uma vez que auxiliam os gestores a focarem suas ações em perspectivas de longo prazo. Ainda, estes indicadores são mais capazes de transmitir com maior facilidade as informações para os diversos níveis da organização (STOJANOVIC; STOJANOVIC, 2009).

A priorização de aspectos não financeiros indicou um campo de pesquisa na área contábil. A respeito disso, Boaventura, Silva e Bandeira-de-Mello (2012) citam que a existência de demanda dos *stakeholders* por informações com focos distintos conduziram os estudiosos a pesquisarem sobre medidas que possam atender expectativas díspares. Essa alteração do foco exclusivamente financeiro para contemplar outras frentes também foi mencionada por Henri (2004). Este afirma que os modelos de mensuração de desempenho deixaram de ter uma visão na qual a medição era baseada principalmente em medidas financeiras (consideradas como um componente do ciclo de planejamento e controle) para uma visão mais holística com base em diversas medidas não financeiras, onde a medição do desempenho funciona como um processo independente inserido em um conjunto mais amplo de atividades.

Beuren e Teixeira (2014) corroboram isso quando aduzem que essa expansão dos sistemas de medição de desempenho organizacional acarretou uma visão menos restritiva e mais holística do desempenho, fazendo os indicadores não financeiros ganharem mais notoriedade principalmente a partir do advento do *Balanced Scorecard*. Nessa direção, no Quadro 1 foram elencados alguns estudos que priorizaram a avaliação de desempenho relacionados a diversos focos não financeiros.

Quadro 1 – Pesquisas sobre indicadores com foco não financeiro

Autoria	Ano da publicação	Foco do estudo
Ruf <i>et al.</i>	2001	Clientes
Goll e Rasheed	2004	Comunidade
Schnietz e Epstein	2005	Meio ambiente
Barnett e Salomon	2006	Funcionários
Papadimitriou	2007	Eficácia esportiva
Fauzi, Mahoney e Rahman	2007	Fornecedores
Shropshire e Hillman	2007	Diversidade
Galema, Plantinga e Scholtens	2008	Clientes
Brammer e Millington	2008	Comunidade
Surroca e Tribó	2008	Fornecedores
Moore	2009	Funcionários
Antony e Bhattacharyya	2010	Excelência organizacional
Surroca, Tribó e Waddock	2010	Meio ambiente
Chih, Chih e Chen	2010	Diversidade
Sobota e Paljhan	2012	Agrupamento de medidas
Lucena e Marcelino	2014	Eficiência no trabalho e qualidade
Calu <i>et al.</i>	2015	Relatórios de informações não financeiras

continua

Quadro 1 – Pesquisas sobre indicadores com foco não financeiro

Autoria	Ano da publicação	Foco do estudo
Dočekalová e Kocmanová	2016	Sustentabilidade corporativa
Demény e Musinszki	2016	Sustentabilidade
Chiucchi e Montemari	2016	Capital intelectual
Abdel-Maksoud, Cheffi e Ghoudi	2016	Indicadores operacionais não financeiros

Fonte: elaborado pelos autores.

A próxima seção discorre sobre pesquisas com temática semelhante àquela escolhida para este artigo.

2.1 Pesquisas anteriores assemelhadas

Provavelmente em razão da relevância do tema é possível encontrar na literatura diversos estudos com objetivos semelhantes ao desta pesquisa, que buscam consolidar o conhecimento acumulado sobre o tema visado ou seu entorno. A propósito disso é interessante destacar alguns desses trabalhos cuja contribuição é evidenciada a seguir.

Bourne, Kennerly e Franco-Santos (2005) discorreram sobre o uso de medidas de desempenho e o impacto destas em unidades de negócio de alta e média *performance*. Os resultados indicaram que os gerentes dessas unidades possuíam seus próprios sistemas para coletar dados e indicadores de desempenho.

Grando e Belvedere (2006) trataram da avaliação de desempenho de redes de pequenas e médias empresas, onde foi pesquisado sobre um conjunto de 36 indicadores agrupados em seis categorias (eficiência, perfil do empregado, prazos de entrega, flexibilidade de gestão, qualidade e inovação).

O uso de medidas sobre o desempenho financeiro e não financeiro em pequenas e médias empresas industriais australianas foi efetuado por Perera e Baker (2007). O principal “achado” do estudo consistiu na conclusão de que as empresas de menor porte tendem a priorizar as medidas financeiras, mas com aumento no tamanho se percebe a tendência de se aumentar a utilização de medidas não financeiras. Além disso, quando os gestores não são os proprietários das empresas, constatou-se que estes utilizam mais medidas de desempenho não financeiras do que aquelas cujo proprietário atua como gestor do empreendimento.

Callado, Callado e Almeida (2008) pesquisaram a utilização de indicadores não financeiros por 21 agroindústrias paraibanas. Os parâmetros priorizados foram: participação no mercado; evolução do número de clientes; tempo de atendimento ao cliente; rotatividade de empregados; número de reclamações; tempo para a solução de reclamações; qualidade do produto; evolução do número de funcionários; fidelidade dos clientes; perfil do consumidor; volume de vendas; capacidade de produção; inovação; valor da marca; investimento em treinamento; investimento em propaganda; investimento em modernização e investimento em ação social. Os resultados obtidos corroboram um postulado teórico encontrado em diversos estudos de que a análise do desempenho pressupõe uma perspectiva múltipla e complementar de diversas perspectivas. Com isso, dão sustentação à necessidade gerencial de construir um elenco de indicadores de desempenho que seja diversificado e que considere, também, os aspectos mais relevantes para o setor no qual a empresa atua.

Callado, Callado e Andrade (2008) realizaram pesquisa com foco semelhante ao estudo descrito no parágrafo anterior, mas abrangendo 46 empresas varejistas de Serra Talhada (PE). A partir do uso de instrumentos estatísticos como escalonamento multidimensional e análise

fatorial, concluíram que havia a utilização de três agrupamentos distintos de indicadores: econômico/financeiro, qualidade e mercadológico.

Com foco dividido entre indicadores financeiros e não financeiros, Ribeiro, Macedo e Marques (2012) analisaram a relevância destes na avaliação do desempenho organizacional de empresas do setor brasileiro de distribuição de energia elétrica. Os resultados oriundos permitiram identificar os indicadores mais utilizados nas perspectivas “financeira”, “operacional” e “socioambiental” no segmento visado.

Beuren e Rengel (2012) pesquisaram sobre o uso de atributos de contabilidade gerencial por 40 empresas de um segmento industrial catarinense (“fabricação de máquinas, aparelhos e materiais elétricos”). No que tange às informações de caráter não financeiras, tal estudo envolveu volume de produção, tempo de parada de máquinas, absenteísmo, participação de mercado etc.

Beuren e Salla (2014) investigaram o uso de medidas de desempenho e o seu impacto no desempenho de cooperativa médica. Os resultados apontaram que o uso de medidas financeiras e não financeiras, por intermédio do *Balanced Scorecard (BSC)*, permitiram comunicar as estratégias da organização para o nível operacional e corrigir discrepâncias entre as unidades de negócio para neutralizar impactos negativos no desempenho da entidade.

Benin, Diehl e Marquezan (2016) estudaram o *disclosure* voluntário de indicadores não financeiros por clubes de futebol brasileiros em suas demonstrações contábeis, tanto em sua tipologia, como em aspectos relacionados ao nível de divulgação entre 2012 e 2014. Concluíram que, das oito categorias identificadas, os indicadores mais evidenciados pelos clubes foram os relacionados aos recursos humanos e que o nível de divulgação destas informações apresenta-se correlacionado positivamente ao porte dos clubes e ao desempenho de campo.

O estudo de Munaretto e Corrêa (2016) pretendeu verificar o uso e finalidade dos indicadores de desempenho organizacional em 32 cooperativas de eletrificação sediadas no Brasil. Os resultados demonstraram um maior nível de uso dos indicadores ligados às dimensões que tratam da eficiência operacional, do relacionamento das cooperativas com seus associados e dos aspectos econômico-financeiros. Ainda, constataram menor utilização dos indicadores relacionados aos aspectos “sociais e ambientais” e “pessoas e inovação”. Quanto às finalidades de uso dos indicadores, os resultados oriundos evidenciam que os indicadores são utilizados pela seguinte ordem de propósitos pelas diretorias das cooperativas abrangidas: para monitoramento e controle; para a tomada de decisão estratégica; para comunicação externa; para legitimidade e para educação e aprendizagem.

Por sua vez, Callado (2016) avaliou a significância estatística das relações entre o número de indicadores de desempenho utilizados e determinados fatores contingenciais entre 121 empresas pernambucanas que atuam no agronegócio do suprimento de frutas. Os 49 indicadores pesquisados foram segregados nas quatro perspectivas do BSC e cotejados com cinco fatores contingenciais (escolaridade dos gestores, experiência profissional dos administradores, tamanho da empresa, poder de negociação das empresas e tempo de atuação no mercado). Sobre indicadores não financeiros, tal estudo concluiu que há diferentes níveis de correlação entre o número de indicadores utilizados e os fatores contingenciais, conforme os quatro tipos de empreendimentos pesquisados (fornecedores de insumos, produtores rurais, distribuidores e varejistas).

A partir da análise desses textos considera-se que esta pesquisa se distingue das citadas acima por focar, concomitantemente, os níveis de utilização e de importância atribuídos aos indicadores não financeiros, além de abranger um grande número de empresas de uma microrregião que ainda não havia sido pesquisada com esse foco.

3 Metodologia

Os procedimentos metodológicos se referem à sistemática adotada para conduzir o estudo com o fito de obter conhecimento sobre determinado tema, onde a qualidade da informação gerada está vinculada às habilidades dos pesquisadores (EBERLE; COLAUTO, 2014).

Em relação à tipologia quanto aos objetivos desta pesquisa, cabe classificá-la como descritiva. Para Andrade (2002) os estudos descritivos se preocupam em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, sem a interferência direta do pesquisador no contexto. No que tange à forma de abordagem, se enquadra como quantitativa. Richardson (1999) aduz que essa modalidade envolve as pesquisas que empregam a quantificação, tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento dessas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples (como percentual, média, desvio-padrão etc.) até àquelas mais complexas (como coeficientes de correlação, análises de regressão etc.).

Quanto ao procedimento de coleta de dados, este aconteceu por intermédio da aplicação de questionário específico nos meses de junho a novembro de 2015. Referidos questionários foram preenchidos a partir das informações coligidas por um grupo de alunos de curso de Administração de universidade sediada na Amurel, devidamente treinados para tal função. A escolha dessa microrregião para efetuar a pesquisa se deve especialmente a dois fatores.

O primeiro é que esta é a área de abrangência principal da universidade comunitária na qual os autores integram grupo de pesquisa sobre empreendedorismo e gestão, cujas linhas de pesquisas priorizam o estudo das características das empresas dos municípios que a integram. O segundo aspecto é a delimitação da pesquisa, que para ser exequível deve se restringir a determinado alvo sob pena de perder a consistência (RAUEN, 2015). Por isso, optou-se por limitar o estudo aos vinte municípios dessa microrregião, que possuíam cerca de 382.985 habitantes em 2016, segundo a estimativa populacional do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (2017). Essa proximidade geográfica das empresas também facilitou o acesso dos entrevistadores, reduzindo o tempo despendido e os custos de deslocamentos.

A amostra utilizada envolveu 207 empresas vinculadas às associações empresariais da microrregião da Amurel. Nesse sentido, foram contatadas (por telefone e *e-mail*) as associações comerciais dos municípios abrangidos (ACIVALE – Braço do Norte, ACIT - Tubarão, ACIRJ - Jaguaruna, ACIMB - Imbituba, ACIL - Laguna, ACIO - Orleans, ASSEG - Gravatal, ACIRF – Rio Fortuna e ACICAP – Capivari de Baixo) para estimar o número de empresas vinculados a essas entidades. Apurou-se que nos cadastros destas associações constavam 1.514 empresas “ativas” à época do estudo. Cabe ressaltar que alguns municípios desta microrregião não possuem esse tipo de associação e as empresas interessadas filiam-se às das cidades limítrofes, além de que nem todas as empresas sediadas nesta microrregião estão vinculadas a alguma associação. Em virtude disso, de forma conservadora, o número de 2.000 empresas foi computado como a população considerada no cálculo da representatividade estatística da amostra utilizada, que implica erro amostral de 6,5%, ao nível de confiança de 95%, conforme Santos (2017).

No que tange às características do questionário, este estava dividido em duas partes: a primeira visava conhecer algumas características das empresas participantes e dos respondentes, enquanto que a segunda parte investigou sobre a frequência de uso e a importância atribuída aos indicadores não financeiros pelos administradores destas companhias. Referido instrumento de pesquisa continha questões abertas, questões de múltiplas escolhas e algumas perguntas que envolviam uma escala de importância que ia de “1” a “5”, onde se considerava o nível “5” como extremamente importante (ou utilizado) e “1” como

irrelevante (ou não utilizado), conforme o foco da questão. A opção por utilizar uma escala de pontos coaduna-se com a posição de Richardson (1999) que aduz que isso proporciona informação de melhor qualidade que uma simples dicotomia entre “acordo” ou “desacordo”.

Então, como se pretendia mensurar o nível de utilização e importância dos indicadores, adotou-se uma escala de intensidade do tipo *Likert* (ANTONIALII *et al.*, 2016) para apurar melhor essas peculiaridades. A respeito disso, Bruni (2012, p.4) cita que o uso de escalas de intensidade costuma ser recomendado quando, em resposta a determinada indagação, o “respondente deve dizer se concorda totalmente ou discorda totalmente, possibilitando ainda o uso alternativas intermediárias”. Nesse sentido, procedimento semelhante foi empregado por Leite, Diehl e Manvailer (2015) ao pesquisarem sobre o grau de utilização de determinadas práticas de controladoria.

Quanto às etapas de processamento e análise dos dados coligidos, estes foram tabulados em planilha *Excel*, onde foi empregada inicialmente a estatística descritiva (frequência e número de respostas) para sintetizar os resultados e facilitar a interpretação dos “achados” do estudo. Entretanto, para verificar a normalidade dos dados foram utilizados os testes Kolmogorov-Smirnov e Shapiro-Wilk, sendo que os dados não apresentaram comportamento simétrico, dissociando-se da hipótese de distribuição normal, conforme avaliação extraída do *software Statistical Package for Social Sciences* (SPSS). Por esse motivo foi aplicado o teste não paramétrico Mann-Whitney (recomendado para análise de duas amostras independentes), que serve como uma alternativa ao “T-Test” e baseia sua análise em medianas (RAUEN, 2015; BRUNI, 2012; TRIOLA, 2005; HADDAD, 2004). Esse teste foi aplicado para verificar as seguintes hipóteses:

1) Quanto à intensidade da utilização:

$H_{0(nula)}$: a mediana do nível de utilização dos indicadores não financeiros “é igual” entre os dois grupos de empresas pesquisadas.

H_1 : A mediana do nível de utilização dos indicadores não financeiros “é diferente” entre os dois grupos abrangidos.

2) Quanto à intensidade da importância atribuída:

$H_{0(nula)}$: a mediana do nível de importância atribuída aos indicadores não financeiros “é igual” entre os dois grupos de empresas pesquisadas.

H_1 : a média do nível de importância atribuída aos indicadores não financeiros “é diferente” entre os dois grupos pesquisados.

Acerca dos resultados oriundos do teste Mann-Whitney, Bruni (2012) assevera que devem ser interpretados da seguinte forma:

- Se “Sig $\geq 0,05$ ”: não se pode rejeitar a hipótese nula (H_0), aceitando-se o fato da existência de igualdade entre os grupos testados;
- Se “Sig $\leq 0,05$ ”: rejeita-se a hipótese nula (H_0), rejeitando-se o fato de existir igualdade entre os grupos abrangidos.

4 Apresentação e Discussão dos Resultados

Na sequência são apresentados os dados da pesquisa de campo realizada com 207 empresas sediadas na microrregião da Amurel (sul de Santa Catarina), seguidos de breve descrição a respeito. Entretanto, é pertinente salientar que os resultados também foram segregados em dois grupos de empresas: (1) indústrias e (2) comércio e serviços. Referida separação teve o intuito de evidenciar possíveis distinções entre esses dois segmentos, conforme uma das hipóteses norteadoras da pesquisa.

4.1 Características das empresas pesquisadas

Inicialmente o questionário contemplou perguntas que visavam evidenciar os principais aspectos relacionados aos empreendimentos estudados. Nesse sentido, na questão quanto ao setor ou ramo que melhor descreveria a empresa se constatou que o conjunto das participantes se assemelhava à composição do tecido empresarial da região pesquisada, visto que 97 (46,86%) das 207 empresas participantes pertencem ao setor comercial, 31,40% (65 firmas) são do setor de serviços e 21,74% (45 companhias) são indústrias. Composição percentual assemelhada também foi identificada em outras pesquisas sobre a região em tela (SEBRAE, 2013; IBGE, 2016), que ilustram que o rol de empresas dessa área geográfica é formado majoritariamente por empreendimentos que atuam nos ramos de “comércio” e “prestação de serviços”.

A qualificação do respondente é uma forma de atestar a veracidade dos dados levantados numa pesquisa. Com essa finalidade foi indagado sobre a função executada pelo respondente do questionário proposto, cujas respostas revelaram que o “proprietário ou sócio-gerente” respondeu em 65,22% dos 207 questionários aplicados, seguido do “funcionário da administração” com 18,36% dos respondentes e “gerente (não-sócio ou não-proprietário)” com 15,46%. Ainda, 0,97% das participações ficaram a cargo do “diretor” da entidade. Baseando-se nessa participação percentual, a priori, se pode asseverar que os dados coletados tendem a ser representativos do contexto em lume, visto que os respondentes são pessoas ligadas diretamente à gestão do empreendimento.

Ainda em relação aos respondentes foi pesquisado também sobre o grau de escolaridade dos mesmos, sendo que 34,78% possuem “ensino superior completo”, 29,47% têm escolaridade equivalente a “superior incompleto” e 28,99% cursaram “até o 2º grau incompleto” (ensino médio). Além disso, 5,80% informaram que cursaram “pós-graduação (especialização)” e 0,97% afirmaram ter titulação equivalente ao “mestrado”. Os dados apurados indicam que os gestores das empresas da microrregião da Amurel ostentam um nível de escolaridade acima da média nacional, se comparados aos dados a respeito do nível de escolaridade dos brasileiros divulgados pelo IBGE (2016).

Na sequência foram levantados dados acerca do tempo de existência das companhias participantes. A partir dos dados coligidos se pode deduzir que a maioria das entidades que participaram do estudo estão consolidadas no mercado em que atuam há vários anos. Esse raciocínio é corroborado pelo fato de que 45,89% das empresas estão há mais de 10 anos no mercado e 23,67% das companhias em tela possuem entre 5 e 10 anos de existência. Além disso, 13,53% das empresas foram fundadas entre três e 5 anos; 11,11% das participantes existem entre 1 e 3 anos e uma parcela menor atua há menos de um ano (5,80%) na região. Essa predominância de empresas com longos períodos de permanência no mercado pode indicar a existência de uma cultura empreendedora sólida na região em foco.

Quanto ao quadro de funcionários das firmas pesquisadas, os dados da pesquisa expressam que a amostra abrangida era formada essencialmente por micros e pequenas empresas, pois 62,32% empregavam até 10 funcionários e 21,74% possuíam entre 11 e 50 funcionários. Acima desses patamares observou-se uma fatia com menor representatividade, onde 4,35% das participantes mantinham entre 51 e 100 empregados e 11,59% contavam com mais de 100 funcionários registrados.

A última característica acerca das empresas pesquisadas versava sobre a forma de tributação na qual as firmas em estudo estavam enquadradas juridicamente. No que concerne a esse aspecto, o conjunto de respostas obtidas neste quesito permite corroborar a conclusão anterior sobre o porte de empresas que predomina na amostra pesquisada. Ou seja, há uma

maior participação percentual de micros e pequenas empresas, visto que 60,87% são optantes pelo regime tributário conhecido como “Simples” e 8,70% das participantes são registradas como “MEI (Micro Empreendedor Individual)”. As demais firmas da amostra são tributadas pelo Luro Real (20,77%) e pelo Lucro Presumido (9,66%).

Nas próximas seções são destacados os aspectos do estudo relacionados especificamente com o tema visado.

4.2 Utilização e importância dos indicadores não financeiros

Esta parte do estudo centrou atenção nos indicadores não financeiros e iniciou com um texto introdutório que visava situar o respondente acerca do tema, onde se salientava que os indicadores gerenciais “não financeiros” podem ser tão úteis na tomada de decisões quanto os indicadores “financeiros” de uma empresa.

Em seguida foram apresentadas questões que versavam sobre a frequência de uso desses indicadores, onde foram amalhadas as respostas apresentadas na Tabela 1.

Tabela 1 - Frequência de uso de indicadores não financeiros

Itens	Respondentes	% do total	Ind.	Com./Serv.
Não utiliza/Gostaria de utilizar, mas não dispõe	79	38,16%	24,44%	41,98%
Ocasionalmente (2 ou 3 vezes por ano)	18	8,70%	2,22%	10,49%
Trimestralmente	11	5,31%	4,44%	5,56%
Mensalmente	46	22,22%	35,56%	18,52%
Semanal/diário	53	25,60%	33,33%	23,46%
Total	207	100,00%	100,00%	100,00%

Fonte: elaborada pelos autores.

Quanto às empresas que utilizam indicadores não financeiros com alguma frequência, constatou-se que: 53 participantes (25,60%) afirmaram que fazem uso “semanal/diário” desse tipo de parâmetro; 46 pesquisados (22,22%) utilizavam mensalmente; em 11 empresas (5,31% da amostra) a periodicidade de uso era trimestral e 18 firmas (8,70%) relataram utilizar ocasionalmente (duas ou três vezes por ano). No que concerne àqueles que informaram não usar essa modalidade de indicadores no cotidiano administrativo (79 empresas ou 38,16% do total) houve dois tipos de respostas:

- Um grupo de 58 respondentes (28,02% do total) asseverou que as empresas que representam não utilizavam indicadores não financeiros por ocasião do estudo.
- Vinte e um dos pesquisados (10,14%) destacaram que gostariam de utilizar/analisar, mas não dispunham dessa modalidade de indicador na empresa.

Além disso, quando comparadas as respostas nos dois grupos pesquisados percebe-se que 41,98% das firmas de comércio/serviços alegaram que não utilizam esses indicadores ou gostariam de utilizar/analisar, mas não contam com esses parâmetros. Por outro lado, apenas 24,44% das indústrias informaram não utilizar ou que teriam intenção de usá-los, mas não dispõem dos mesmos.

Na sequência foi aplicado o teste estatístico conhecido como Mann-Whitney para testar a primeira hipótese aventada neste estudo (de que os níveis de utilização seriam idênticos entre os grupos de empresas abrangidos), cujos resultados oriundos do SPSS estão representados na Tabela 2.

Tabela 2 - Teste Mann-Whitney sobre o nível de utilização

Itens	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	Sig. Assint. (2 caudas)
Nível de utilização	2.771,5	15.974,5	-2,567683891	0,010

Fonte: elaborada pelos autores.

Conforme consta da última coluna da Tabela 2 o *p-value* apurado foi de “0,010”, o que implica concluir-se pela rejeição da hipótese nula (H_0) de igualdade entre os dois grupos, de vez que “Sig $\leq 0,05$ ”. Portanto, é cabível considerar que há diferenças entre os grupos “indústria” e “comércio/serviços” quanto ao nível de utilização dos indicadores não financeiros no contexto pesquisado.

A segunda questão apresentada sobre os indicadores não financeiros visava conhecer a opinião dos gestores sobre a relevância de utilizar essas métricas. Nesse sentido foram obtidas as respostas descritas na Tabela 3.

Tabela 3 – Importância atribuída à utilização de indicadores não financeiros

Itens	Respondentes	% do total	Ind.	Com./Serv.
Desnecessário (não utiliza e não sente falta para gerenciar a empresa).	31	14,98%	13,33%	15,43%
Irrelevante para melhorar o desempenho da companhia.	8	3,86%	2,22%	4,32%
Muito importante para melhorar o desempenho do empreendimento.	110	53,14%	64,44%	50,00%
Um pouco importante para melhorar o desempenho da empresa.	58	28,02%	20,00%	30,25%
Total	207	100,00%	100,00%	100,00%

Fonte: elaborada pelos autores.

A partir dos dados apurados foi constatado que 110 das 207 empresas (53,14%) opinaram que a utilização e análise dos indicadores citados é “muito importante para melhorar o desempenho do empreendimento” e 58 companhias (28,02%) citaram que esses indicadores são um pouco importantes para melhorar a *performance* da empresa. No lado dos que não atribuem relevância, identificou-se que 31 gestores (14,98%) qualificaram a utilização dos indicadores não financeiros como desnecessária, visto que não utilizavam e nem sentiam falta dos mesmos na administração de suas firmas.

Além disso, oito respondentes (3,86%) optaram pela alternativa que dizia que tais parâmetros são irrelevantes para otimizar os resultados do empreendimento. No caso das indústrias, cerca de 15,55% consideram desnecessários (13,33%) ou irrelevantes para melhorar o desempenho (2,22%), enquanto que nas do grupo comércio/serviços os percentuais são um pouco mais altos: 15,43% qualificam como desnecessários e 4,32% como irrelevantes.

No que tange à aplicação do teste Mann-Whitney para avaliar a segunda hipótese cogitada (que supunha a possibilidade de igualdade no nível de importância atribuída pelas empresas pesquisadas), os resultados obtidos no SPSS estão expostos na Tabela 4.

Tabela 4 - Teste Mann-Whitney sobre o nível de importância

Itens	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	Sig. Assint. (2 caudas)
Importância	3.154,5	16.357,5	-1,519592452	0,129

Fonte: elaborada pelos autores.

Como o *p-value* calculado foi de “0,129” é pertinente considerar que a hipótese nula (H_0), que supõe igualdade entre os dois grupos, deve ser aceita porque “Sig $\geq 0,05$ ”. Então, concluiu-se que não há diferenças estatisticamente significativas no nível da importância atribuída aos indicadores não financeiros nos dois grupos priorizados de empresas.

Entretanto, convém ressaltar que há a possibilidade de que as respostas coligidas tenham sido influenciadas pelo texto inicial desta parte do questionário que destacava que os indicadores não financeiros podem ser tão relevantes quanto as métricas financeiras, o que está fundamentado na literatura mencionada anteriormente (FROST, 1999; BORTOLUZZI; ENSSLIN; ENSSLIN, 2011; BEUREN; TEIXEIRA, 2014; CALLADO, 2016). A priori, considerou-se que esse tipo de comentário não teria capacidade de influenciar os respondentes, mas não se tem condições de aferir a respeito e os autores entendem como salutar deixar isso evidente.

4.3 Segregação dos indicadores nas perspectivas do *Balanced Scorecard*

O terceiro foco desta parte do questionário pretendia conhecer a opinião dos gestores quanto ao “peso” que determinados indicadores não financeiros têm no âmbito das organizações abrangidas. Para tanto, foram selecionados três grupos de indicadores voltados para “Clientes/Mercado”, “Processos Internos” e “Aprendizado e Crescimento”. Tal classificação levou em conta três das quatro perspectivas do *Balanced Scorecard* (BSC), proposto por Kaplan e Norton (1997), sem pretender reproduzir as características (mesmo que parcialmente) do referido instrumento. Essa abordagem se assemelha ao estudo de Sobota e Paljhan (2012), que confirmaram que empresas eslovenas agrupam suas medidas de desempenho não financeiras de acordo com a concepção do BSC. No mesmo sentido, Callado (2016) utilizou perspectivas do BSC para segregar os indicadores que escolheu investigar, enquanto que Beuren e Salla (2014) também associaram as medidas de *performance* pesquisadas às perspectivas do BSC.

Quanto aos procedimentos para seleção dos indicadores de desempenho, Folan e Browne (2005) afirmam que na realidade empresarial estes são, de certa forma, um tanto subjetivos. Por sua vez, Lohman, Fortuin e Wouters (2004) consideram esse tipo de seleção como incerto, de vez que depende muito de cada tipo de empresa. Assim, no âmbito desta pesquisa foram considerados 15 indicadores que estavam presentes em diversas publicações (RAFELE, 2004; GUNASEKARAN; PATEL; MCGAUGHEY, 2004; CALLADO; MENDES; CALLADO, 2013; CALLADO, 2016). Com isso, assumiu-se que os indicadores podem ser diferentes (e terem importâncias distintas) de empresa para empresa e, por isso, foi escolhido um grupo de métricas que, a princípio, teria possibilidade de ser utilizado pela maioria das empresas participantes do estudo. Os dados coligidos para as três perspectivas priorizadas são apresentados e comentados nas próximas seções.

4.3.1 Indicadores não financeiros do grupo “Clientes/Mercado”

No primeiro grupo de indicadores não financeiros, denominado “Clientes/Mercado”, foram abordados aspectos relacionados com a clientela e o posicionamento no mercado de cada empresa. Com esse propósito, as questões apresentadas permitiram apurar as respostas sumarizadas na Tabela 5.

Quanto ao parâmetro “Devolução de vendas (%)” cerca de 34,30% dos pesquisados consideraram esse indicativo “1- Irrelevante” (31,88%) ou atribuíram-lhe o peso “2”, que equivale à pouca importância (2,42% dos respondentes). Por outro lado, 54,10% dos participantes qualificaram esse índice com peso “5 – Extremamente importante” (44,44%) ou “4” (9,66%), o que expressa a classificação de muita relevância para essa métrica de desempenho. Além disso, 11,59% dos pesquisados entenderam que a esse indicador caberia atribuir peso “3”, que é o nível intermediário da escala utilizada.

Tabela 5 - Indicadores não financeiros - Clientes/Mercado

Indicadores	Peso 1 Irrelev.	Peso 2 P.Imp.	Peso 3 Intermed.	Peso 4 M. Import.	Peso 5 Extr. Imp.
Devolução de vendas (%) - Total	31,88%	2,42%	11,59%	9,66%	44,44%
Devolução de vendas (%) - Ind.	20,00%	2,22%	8,89%	15,56%	53,33%
Devolução de vendas (%) - C/S	35,19%	2,47%	12,35%	8,02%	41,98%
No. de novos clientes - Total	43,96%	0,97%	4,83%	14,01%	36,23%
No. de novos clientes - Ind.	20,00%	0,0%	15,56%	13,33%	51,11%
No. de novos clientes - C/S	50,62%	1,23%	1,85%	14,20%	32,10%
Satisfação de clientes - Total	29,95%	0,97%	5,80%	10,14%	53,14%
Satisfação de clientes - Ind.	20,00%	0,0%	8,89%	6,67%	64,44%
Satisfação de clientes - C/S	32,72%	1,23%	4,94%	11,11%	50,00%
Posição no mercado - Total	36,23%	2,42%	9,66%	16,43%	35,27%
Posição no mercado - Ind.	20,00%	4,44%	13,33%	6,67%	55,56%
Posição no mercado - C/S	40,74%	1,85%	8,64%	19,14%	29,63%
Participação no mercado (%) - Total	36,23%	2,42%	9,66%	16,43%	35,27%
Participação no mercado (%) - Ind.	20,00%	4,44%	13,33%	6,67%	55,56%
Participação no mercado (%) - C/S	41,98%	3,09%	9,26%	13,58%	32,10%

Fonte: elaborada pelos autores.

Ao desmembrar os resultados, em termos das indústrias foi apurado que 22,22% consideram o percentual de devolução das vendas como irrelevante (20,00%) ou pouco importante (2,22%). No caso das companhias do grupo comércio/serviços os percentuais foram maiores, de vez que 35,19% destas qualificaram como irrelevante e 2,47% como pouco importante.

Em seguida foi investigado sobre o indicador “número de novos clientes”, onde se destacaram os seguintes aspectos:

- 1) Cerca de 36,23% dos respondentes consideraram esse índice como “5 – Extremamente importante” e 14,01% atribuíram-lhe peso “4” (muito importante).
- 2) Um contingente de 43,96% das empresas em tela revelou que considera esse parâmetro “1 – Irrelevante”; outros 0,97% dos respondentes imputaram-lhe o peso “2” e 4,83% das respostas obtidas indicavam peso “3” em termos de importância para os gestores.

Acerca desse indicador foi constatada uma grande divergência entre as respostas das participantes fabris em relação às demais. Nesse sentido, 51,85% das empresas de comércio/serviços consideraram como irrelevante ou com pouca importância esse parâmetro, contra 20,00% das empresas industriais.

Também foi indagado sobre o monitoramento da métrica “satisfação de clientes”. A respeito desta foram coligidas respostas que permitiram concluir que 53,14% dos pesquisados qualificavam como “5 – Extremamente importante” e 10,14% atribuíram peso “4”. No extremo oposto, 29,95% dos respondentes imputaram-lhe peso “1 – Irrelevante”, enquanto que 0,97% consideraram cabível dar peso “2” para esse indicador e 5,80% entenderam ter importância mediana (peso “3”). Quando as respostas foram segregadas nos dois grupos em tela, constatou-se que nas empresas fabris cerca de 20,00% destas qualificaram como irrelevante esse indicador, contra 32,72% das de comércio/serviços que tiveram o mesmo posicionamento.

O indicador seguinte referia-se à posição (*ranking*) ocupada pela empresa no mercado, onde os dados levantados possibilitaram diagnosticar que 35,27% dos respondentes consideraram extremamente relevante utilizar esse indicador (peso “5”), enquanto que 16,43% atribuíram-lhe nível “4” na escala de importância. Além disso, 9,66% dos participantes imputaram peso “3” (importância média) e 2,42% qualificaram esse índice com peso “2”. Por

último, 36,23% afirmaram que esse parâmetro seria “1 – Irrelevante”. Contudo, quando segregados os resultados por tipo de empresa percebeu-se divergências: 24,44% das indústrias opinaram como irrelevante/pouca importância, contra 42,59% das firmas de comércio/serviços.

No fechamento desse grupo foi inquirido sobre a métrica relacionada com o percentual de participação de mercado que a empresa possui. Coincidentemente, os percentuais apurados foram os mesmos associados ao indicador comentado no parágrafo precedente, o que é plenamente aceitável tendo em vista a semelhança existente entre os dois. Com mínimas alterações, o mesmo resultado ocorreu quando comparadas respostas das indústrias e das não-fabris.

4.3.2 Indicadores não financeiros do grupo “Processos Internos”

No segundo grupo de indicadores não financeiros a prioridade foi dada a parâmetros que pudessem evidenciar determinados procedimentos de cunho interno (ou oriundos de decisões internas) das organizações pesquisadas. Por essa razão foram classificados como inerentes aos “Processos Internos” e as respostas coligidas quanto ao nível de relevância atribuído a esses indicadores estão delineadas na Tabela 6.

Tabela 6 - Indicadores não financeiros - Processos Internos

Indicadores	Peso 1 Irrelev.	Peso 2 P. Imp.	Peso 3 Intermed.	Peso 4 M. Import.	Peso 5 Extr. Imp.
Prazo Méd. Estoque-Total	37,68%	1,93%	10,14%	18,36%	31,88%
Prazo Méd. Estoque-Ind.	22,22%	2,22%	8,89%	20,00%	46,67%
Prazo Méd. Estoque-C/S	41,98%	1,85%	10,49%	17,90%	27,78%
Prazo Méd. Clientes-Total	32,37%	0,97%	7,25%	14,98%	44,44%
Prazo Méd. Clientes-Ind.	20,00%	0,00%	6,67%	17,78%	55,56%
Prazo Méd. Clientes-C/S	35,80%	1,23%	7,41%	14,20%	41,36%
Prazo Méd. Fornecedores-Total	31,40%	1,45%	6,76%	13,04%	47,34%
Prazo Méd. Fornecedores-Ind.	20,00%	0,0%	6,67%	13,33%	60,00%
Prazo Méd. Fornecedores-C/S	34,57%	1,85%	6,79%	12,96%	43,83%
Inadimplência (%) - Total	31,88%	1,45%	6,76%	14,01%	45,89%
Inadimplência (%) - Ind.	20,00%	2,22%	2,22%	13,33%	62,22%
Inadimplência (%) - C/S	35,19%	1,23%	8,02%	14,20%	41,36%
Gastos c/logística (%) - Total	36,71%	1,93%	9,18%	16,43%	35,75%
Gastos c/logística (%) - Ind.	22,22%	2,22%	11,11%	13,33%	51,11%
Gastos c/logística (%) - C/S	40,74%	1,85%	8,64%	17,28%	31,48%
Entregas no prazo-Total	33,82%	1,45%	8,21%	12,56%	43,96%
Entregas no prazo-Ind.	20,00%	2,22%	13,33%	8,89%	55,56%
Entregas no prazo-C/S	37,65%	1,23%	6,79%	13,58%	40,74%
Produtividade-Total	43,96%	0,97%	4,83%	14,01%	36,23%
Produtividade-Ind.	22,22%	2,22%	4,44%	8,89%	62,22%
Produtividade-C/S	50,00%	0,62%	4,94%	15,43%	29,01%

Fonte: elaborada pelos autores.

Primeiramente, foi perguntada a opinião dos respondentes sobre a importância atribuída a indicadores que versavam sobre os prazos de estocagem, recebimento e pagamento, onde foram colhidas as respostas comentadas a seguir.

No que tange ao prazo médio de estoques constatou-se que 31,88% dos respondentes asseveraram que o consideram “5 – Extremamente importante”; 18,36% optaram por assinalar a alternativa do peso “4” para a importância dessa métrica e 10,14% dos respondentes

atribuíram-lhe peso “3”. Por outro lado, 37,68% dos participantes consideraram esse tipo de indicador irrelevante (peso “1”) e 1,93% optaram por assinalar peso “2” na escala já citada.

Contudo, quando comparadas as respostas das indústrias com o outro grupo de empresas foram constatadas grandes disparidades. Enquanto 66,67% das fábricas consideraram esse aspecto extremamente ou muito importante, somente 45,68% das companhias de comércio/serviços compartilharam a mesma opinião (ou seja, 20,99 pontos percentuais de diferença). Isso se reflete no outro extremo, onde 22,22% das fábricas e 41,98% das demais empresas qualificaram tal indicador como irrelevante.

Acerca do prazo médio de clientes (recebimentos) verificou-se que 44,44% responderam que esse indicador é extremamente importante (peso “5”) e 14,98% entenderam como muito importante (peso “4”). Ainda, cerca de 7,25% das empresas consideraram pertinente a atribuição de peso “3”, enquanto 0,97% dos respondentes qualificaram com o peso “2” e 32,37% indicaram ser “1 – Irrelevante”. Porém, ao avaliar os dados coligidos das indústrias e das firmas de comércio/serviços foram verificadas divergências a respeito. Nessa direção, 73,33% das organizações fabris julgaram esse indicador como extremamente ou muito importante, contra 55,56% das não-industriais (17,77 pontos percentuais de diferença).

Avaliações assemelhadas também foram encontradas em relação ao parâmetro que mede o prazo médio de fornecedores (pagamentos). Ou seja, 47,34% dos respondentes consideraram que esse indicador seria extremamente relevante (peso “5”); outros 13,04% entenderam como muito importante (peso “4”) e 6,76% imputaram-lhe peso “3” (importância intermediária). Por fim, 31,40% dos participantes optaram pela alternativa “1 – Irrelevante” e 1,45% dos pesquisados avaliaram que caberia atribuir peso “2” (pouco importante). Ao abrir os resultados por grupo de empresas foram apurados resultados assemelhados ao indicador anterior (recebimentos), com variações irrelevantes entre esses dois tipos de prazos.

Na sequência foi apresentado um quesito que versava sobre o percentual de inadimplência, sendo que os dados coletados indicaram que 45,89% das empresas consideraram esse indicador como “5 – Extremamente relevante” e 14,01% escolheram o peso “4” para destacar sua importância. Além disso, 31,88% dos questionados afirmaram que este índice não teria qualquer relevância (peso “1”), enquanto 1,45% caracterizaram-no com peso “2” (baixa importância). No caso industrial, a soma das opiniões “extremamente” e “muito importante” chegou a 75,56% (o maior deste conjunto de informações), contra 55,56% das demais entidades pesquisadas (divergência de 20,00 pontos percentuais entre os dois grupos). Por outro lado, verificou-se que lojas/prestadoras de serviços apresentaram um percentual maior de empresas que consideraram irrelevante tal indicador (35,19% contra 20,00% das industriais).

Em relação ao indicador “gastos com logística (% das vendas)” as respostas coletadas deixaram transparecer o seguinte cenário:

- a) Peso “5” (Extremamente importante): atribuído por 35,75% dos pesquisados.
- b) Peso “4” (Muito importante): escolhido por 16,43% dos respondentes.
- c) Peso “3” (Importância intermediária): opção de 9,18% das empresas participantes.
- d) Peso “2” (Pouca importância): escolha de 1,93% das companhias abrangidas no estudo.
- e) Peso “1” (Irrelevante): em torno de 36,71% das respostas consideravam esse indicador irrelevante no contexto da empresa.
- f) As indústrias mostraram dar maior importância a esse indicador que as lojas/serviços, pois 64,44% consideraram-no extremamente ou muito importante, contra 48,77% das firmas não-fabris.

O tópico seguinte indagava sobre o nível de importância que os gestores atribuíam às entregas efetuadas no prazo. Nesse caso, cerca de 43,96% das firmas manifestaram ser este parâmetro classificável como “5 – Extremamente importante” e 12,56% escolheram o peso “4”

para qualificá-lo. No outro lado, 33,82% das firmas entenderam ser “1 – Irrelevante” e 1,45% consideraram-no pouco importante (imputaram peso “2”). No âmbito do grupo de comércio/serviços o percentual das empresas que afirmaram ser extremamente ou muito importante chegou a 54,32%, contra 64,44% das industriais (divergência de 10,12 p.p.). Entretanto, a diferença foi maior quando considerada a classificação como irrelevante: 20,00% das indústrias assinalaram essa opção e 37,65% das demais também opinaram assim (17,65 p.p.).

O último indicador do grupo referia-se à mensuração da “produtividade”, sendo que os dados coligidos induzem à conclusão de que 43,96% das companhias pesquisadas classificavam-no como irrelevante (peso “1”) e 0,97% como pouco importante (peso “2”). Entretanto, 36,23% dos gestores adjetivaram essa medida não financeira com “5 – Extremamente importante” e 14,01% escolheram o grau “4” na escala em lume. Na abertura por tipo de empresa foi identificada a maior disparidade nas respostas desse conjunto de informações sobre “processos internos”. Destarte, 71,11% das fábricas consideraram a produtividade um indicador extremamente ou muito importante, contra 44,44% das empresas de comércio/serviços. Isso acarretou diferença de 26,66 pontos percentuais entre os dois grupos. Algo semelhante ocorreu no extremo oposto, visto que 22,22% das indústrias qualificaram como irrelevante e metade das demais empresas classificaram desta forma (27,78 p.p. de divergência).

4.3.2 Indicadores não financeiros do grupo “Aprendizado e Crescimento”

Finalizando a pesquisa foi indagado acerca de três métricas ligadas à capacidade de aprendizado e crescimento da organização. Destarte, foram aplicadas três questões envolvendo rotatividade e absenteísmo dos funcionários e projetos de Pesquisa & Desenvolvimento, cujo resumo das respostas está expresso na Tabela 7.

Tabela 7 - Indicadores não financeiros - Aprendizado e Crescimento

Indicadores	Peso 1 Irrelev.	Peso 2 P.Imp.	Peso 3 Intermed.	Peso 4 M. Import.	Peso 5 Extr. Imp.
Rotatividade de funcionários-Total	38,16%	4,35%	10,14%	12,08%	35,27%
Rotatividade de funcionários-Ind.	20,00%	6,67%	15,56%	6,67%	51,11%
Rotatividade de funcionários-C/S	43,21%	3,70%	8,64%	13,58%	30,86%
Absenteísmo-Total	34,30%	3,38%	8,21%	13,53%	40,58%
Absenteísmo-Ind.	24,44%	2,22%	8,89%	13,33%	51,11%
Absenteísmo-C/S	37,04%	3,70%	8,02%	13,58%	37,65%
No. de projetos de P&D-Total	40,58%	4,35%	12,08%	13,04%	29,95%
No. de projetos de P&D-Ind.	22,22%	2,22%	11,11%	15,56%	48,89%
No. de projetos de P&D-C/S	45,68%	4,94%	12,35%	12,35%	24,69%

Fonte: elaborada pelos autores.

O primeiro indicador referia-se à “Rotatividade de funcionários”, sendo que para este parâmetro concluiu-se que 35,27% das respostas caracterizaram-no como “5 – Extremamente importante” e 12,08% preferiram atribuir-lhe peso “4” (muito importante). Ainda, 10,14% dos pesquisados consideraram adequado imputar-lhe peso “3” (intermediário) e 4,35% escolheram o peso “2” (pouca importância). Por último, cerca de 38,16% dos respondentes consideraram esse indicador irrelevante, atribuindo-lhe peso “1”.

Nesse indicador cerca de 57,78% das indústrias opinaram como extremamente ou muito importante, enquanto que 44,44% das companhias de comércio/serviços escolheram a mesma alternativa (13,34 pontos percentuais de diferença). Porém, uma divergência mais significativa foi observada no que concerne ao percentual de companhias que classificaram a rotatividade de funcionários como irrelevante: 20,00% das indústrias e 43,21% das do outro grupo (23,21 p.p. de diferença).

Com a mesma intenção foi perguntado a respeito do indicador “Absentismo”, onde as respostas possibilitaram deduzir que 40,58% dos respondentes escolheram a opção “5 – Extremamente importante” e 13,53% dos pesquisados consideraram adequado atribuir peso “4” no conjunto de cinco opções permitidas. Entretanto, 34,30% das empresas afirmaram ser esse parâmetro “1 – Irrelevante” e 3,38% adjetivaram-no com o peso “2”, enquanto que 8,21% dos participantes consideraram adequado classificar no nível “3” de importância na escala que vai de “1” até “5”.

No grupo de empresas industriais o absentismo foi considerado como extremamente ou muito importante por 64,44% dos respondentes e nos outros tipos de entidades esse percentual chegou a 51,23%. Com isso, houve disparidade da ordem de 13,21 pontos percentuais, semelhante ao apurado no indicador precedente.

Uma forma de mostrar a capacidade de renovação interna da empresa consiste na proposição e implementação de projetos, especialmente se envolverem “P&D”. Nesse rumo, foi perguntado qual a importância que os administradores das entidades envolvidas no estudo entendiam como cabível para adjetivar a utilização do indicador “Número de projetos de P&D”. Os resultados apurados denotam que 29,95% dos respondentes consideravam-no altamente importante (peso “5”) e 13,04% destes escolheram a opção “peso 4” para esse índice não financeiro. No sentido contrário, em torno de 40,58% dos pesquisados revelaram que esse parâmetro era considerado “1 – Irrelevante” e 4,35% julgaram conveniente atribuir-lhe peso “2” em termos de importância. Ainda, 12,08% entenderam que esse indicador teria importância mediana e, por isso, escolheram a resposta “peso 3”. Por último, na avaliação por grupo de empresas se percebeu que nas fabris esse parâmetro foi considerado como extremamente ou muito importante por 64,44% dos respondentes e no comércio/serviços esse percentual chegou a 37,04%.

Com isso, houve disparidade da ordem de 27,40 pontos percentuais, o que representou a maior divergência entre os dois grupos nesse conjunto de informações. Também foi representativa a discrepância no que tange aos percentuais dos respondentes que entenderam como irrelevante esse parâmetro: 22,22% das indústrias e 45,68% das demais (23,46 p.p. de diferença).

4.3.3 Teste Mann-Whitney dos indicadores pesquisados (importância atribuída)

Para complementar a descrição dos resultados aplicou-se o teste Mann-Whitney no conjunto de indicadores não financeiros para apurar se os dois grupos de empresas atribuíam importância semelhante (Hipótese nula) ou discrepante (Hipótese alternativa) em cada um dos indicadores, cujos resultados estão expostos na Tabela 8.

Portanto, ao avaliar individualmente cada indicador constatou-se que somente em dois parâmetros da perspectiva “Clientes/mercado” (“Devolução de vendas (%)” e “Participação no mercado (%)”) e em um da perspectiva “Aprendizado e Crescimento” (“Absentismo”) é interessante considerar aceitável a hipótese da atribuição de importância semelhante tanto nas indústrias quanto nas demais empresas pesquisadas. Então, nos outros onze indicadores é

correto afirmar que, do ponto de vista estatístico, há níveis diferentes em termos da importância imputada pelos dois grupos de empresas.

Tabela 8 - Teste Mann-Whitney dos indicadores não financeiros

Itens	Mann-Whitney U	Sig. Assint. (2 caudas)	Interpretação
Devolução de vendas (%)	2.701,5	0,005	P-value $\leq 0,05$ = rejeitar hipótese Ho
Satisfação de clientes	3.091,5	0,096	P-value $\geq 0,05$ = aceitar hipótese Ho
Posição no mercado	3.076,0	0,077	P-value $\geq 0,05$ = aceitar hipótese Ho
Participação no mercado (%)	2.656,5	0,003	P-value $\leq 0,05$ = rejeitar hipótese Ho
Prazo Méd. Estoque	2.825,0	0,015	P-value $\leq 0,05$ = rejeitar hipótese Ho
Prazo Méd. Clientes	2.950,5	0,037	P-value $\leq 0,05$ = rejeitar hipótese Ho
Prazo Méd. Fornecedores	2.946,0	0,034	P-value $\leq 0,05$ = rejeitar hipótese Ho
Inadimplência (%)	2.811,0	0,012	P-value $\leq 0,05$ = rejeitar hipótese Ho
Gastos c/logística (%)	2.791,0	0,011	P-value $\leq 0,05$ = rejeitar hipótese Ho
Entregas no prazo	2.977,5	0,045	P-value $\leq 0,05$ = rejeitar hipótese Ho
Produtividade	2.343,5	0,000	P-value $\leq 0,05$ = rejeitar hipótese Ho
Rotatividade de funcionários	2.586,0	0,002	P-value $\leq 0,05$ = rejeitar hipótese Ho
Absenteísmo	3.042,5	0,072	P-value $\geq 0,05$ = aceitar hipótese Ho
No. de projetos de P&D	2.474,0	0,001	P-value $\leq 0,05$ = rejeitar hipótese Ho

Fonte: elaborada pelos autores.

5 Análise e Discussão dos Resultados

Neste tópico são dissecados os principais “achados” do estudo, conforme exposto na sequência. Verificou-se, inicialmente, que 28,02% dos participantes afirmaram que não utilizam esses indicadores por considerarem desnecessários e 10,14% também não fazem uso desses parâmetros por não tê-los disponíveis, mas gostariam de utilizá-los. Portanto, 38,16% dos respondentes (vide Tabela 1) não usam frequentemente (ou mesmo esporadicamente) os indicadores não financeiros. Esse percentual supera os que usam com frequência diária/semanal (25,60%), mensal (22,22%) ou trimestral (5,31%). Ao comparar esse nível de utilização de indicadores não financeiros com essa parte específica da pesquisa de Beuren e Rengel (2012), onde 78% das grandes empresas industriais abrangidas afirmaram utilizá-los, percebe-se que ocorreu um nível inferior de uso nas empresas pesquisadas neste artigo. Por aquele estudo envolver somente empresas industriais de grande porte e neste predominarem as empresas não-fabris e de pequeno porte, pode ser considerada normal essa diferença do grau de uso nas duas pesquisas, conforme será comentado na sequência.

Por outro lado, ao cotejar os resultados com o porte das empresas (com base no número de funcionários), os resultados desta pesquisa (expressos na Tabela 9) se assemelharam ao estudo de Perera e Baker (2007), visto que ambos evidenciaram o uso mais acentuado de indicadores não financeiros por empresas maiores na comparação com as de menor porte.

Tabela 9 - Número de funcionários *versus* nível de utilização de indicadores não financeiros

Número de funcionários	No. Empresas	Não utiliza	Utiliza
10 funcionários ou menos	129	45,74%	54,26%
Entre 11 e 50 funcionários	45	35,56%	64,44%
Entre 51 e 100 funcionários	9	11,11%	88,89%
Mais de 100 funcionários	24	12,50%	87,50%
Total de funcionários	207	46,86%	61,84%

Fonte: elaborada pelos autores.

Ou seja, enquanto que nas empresas com até 10 empregados o percentual das que não utilizam indicadores não financeiros é de 45,74%, nas que têm mais de 50 funcionários esse percentual não chega a 13%. Portanto, da mesma forma como ocorreu na pesquisa de Perera e Baker (2007), à medida que aumenta o tamanho da empresa se percebeu uma tendência de aumentar a utilização de indicadores não financeiros. Além disso, no estrato relacionado com as grandes empresas os resultados deste estudo até superam os percentuais apurados por Beuren e Rengel (2012).

O segundo aspecto a destacar refere-se ao fato de que a maioria dos respondentes considerou que esse tipo de indicador seria “extremamente importante” para melhorar o desempenho do empreendimento (53,14%) ou “muito importante” para essa finalidade (28,02% dos participantes). Sendo assim, deduziu-se que 81,16% das empresas atribuíram alta importância à utilização dos indicadores não financeiros. No outro extremo, foi identificado que cerca de 18,84% dos pesquisados entendem como desnecessários (14,98%) ou irrelevantes (3,86%) para melhorar a *performance* da empresa que dirigem.

Ao confrontar os resultados do estudo com o porte das empresas (com base no número de empregados), restou evidenciado que um contingente maior das empresas de pequeno porte considera os indicadores não financeiros desnecessários ou irrelevantes, na comparação com as empresas maiores, conforme consta da Tabela 10.

Tabela 10 – Número de funcionários versus nível de importância atribuída

Número de funcionários	Número de empresas	Desnecessário ou Irrelevante	Um pouco importante	Muito Importante
10 funcionários ou menos	129	24,81%	29,46%	45,74%
Entre 11 e 50 funcionários	45	13,33%	24,44%	62,22%
Entre 51 e 100 funcionários	9	0,00%	55,56%	44,44%
Mais de 100 funcionários	24	4,17%	16,67%	79,17%
Total de funcionários	207	18,84%	28,02%	53,14%

Fonte: elaborada pelos autores.

No caso das empresas pesquisadas o nível da importância atribuída aos indicadores não financeiros (“um pouco importante” e “muito importante”) é mais elevado nas firmas maiores que nas entidades com menor número de funcionários. Isso talvez possa ser um indicativo do motivo da ocorrência do cenário retratado na Tabela 9 acerca da menor utilização desses indicadores por empresas de pequeno porte. Desse modo, é coerente supor que quanto menor for a importância atribuída, provavelmente menor deve ser também o interesse por utilizar tais indicadores.

A análise dos dados obtidos também possibilitou concluir que há contradição em parte das respostas obtidas. Sem considerar o porte das empresas, apurou-se que 28,02% (vide Tabela 1) afirmaram que não usam essas métricas não financeiras, mas somente 18,84% opinaram que esses indicadores seriam “desnecessários” ou “irrelevantes” (conforme Tabela 2) para otimizar o desempenho de suas companhias. Destarte, quase 10% das empresas pesquisadas incorreram nessa contradição.

Além disso, ao comparar o percentual das empresas que não utilizam (que abrange as que não utilizam por opção e as que gostariam de utilizar, mas não dispõem desse tipo de indicador) e o percentual das que consideram “desnecessário” ou “irrelevante”, se constata que essa contradição é mais nítida nas empresas de menor porte, como expresso na Tabela 11.

Tabela 11 – Divergência entre empresas que não utilizam e as que consideram desnecessário ou irrelevante

Número de funcionários	Número de empresas	Não utiliza	Desnecessário ou irrelevante	Diferença em (pontos percentuais)
10 funcionários ou menos	129	45,74%	24,81%	20,93
Entre 11 e 50 funcionários	45	35,56%	13,33%	22,22
Entre 51 e 100 funcionários	9	11,11%	0,00%	11,11
Mais de 100 funcionários	24	12,50%	4,17%	8,33
Total de empresas	207	46,86%	18,84%	28,02

Fonte: elaborada pelos autores.

Cogita-se, então, que parte dessa contradição possa estar associada a fatores como segmento de atuação do empreendimento, nível de concorrência, qualificação profissional do gestor, qualidade do sistema de controles internos etc. Pela complexidade do tema e pela dificuldade atual para identificar os aspectos que mais influenciam no nível de utilização e da importância atribuída aos indicadores em tela, entende-se que caberiam novas pesquisas nesse grupo de empresas para tentar elucidar tal possibilidade.

Especificamente sobre os indicadores pesquisados, os pontos que mais se destacaram nas respostas coletadas são enfatizados a seguir, segregados pelos três grupos escolhidos. Quanto aos parâmetros não financeiros relacionados com “Clientes/Mercado” é pertinente deslindar que:

- 1) Os dados da pesquisa demonstraram a predominância da cultura de estratégias competitivas reativas, tendo em vista que 43,96% dos pesquisados consideraram “irrelevante” utilizar o indicador referente ao número de novos clientes. Isso pode ensejar a conclusão de que há pouca preocupação em termos da prospecção de clientes.
- 2) Situação semelhante foi apurada com o grau de importância atribuída aos indicadores “posição no mercado (*ranking*)” e “participação percentual no mercado”, onde as respostas idênticas obtidas revelaram a atribuição de pouca relevância a esses dois parâmetros por parte dos respondentes. Ou seja, 36,23% consideraram irrelevantes esses indicadores, contra 35,27% que entenderam serem extremamente importantes. Essa atitude pode significar que, a priori, nesse grupo majoritário há pouca preocupação com o posicionamento estratégico e mercadológico dentro do segmento de atuação respectivo, bem como a ausência de estratégia competitiva consistente com o posicionamento de *marketing*.
- 3) Sobre a preocupação acerca do nível de satisfação da clientela foi apurado que pouco mais da metade (53,14%) dos respondentes afirmaram ser muito importante o indicador “percentual de satisfação de clientes”. Porém, constatou-se número elevado de participantes (29,95% do total) que consideraram ser “irrelevante” mensurar esse indicador nas companhias que administram. Esse cenário pode ser considerado preocupante, visto de denota baixo interesse dessas empresas em satisfazer adequadamente seus clientes, o que pode impactar negativamente na competitividade futura.
- 4) No que tange ao percentual de devoluções de vendas, cerca de 31,88% qualificaram esse índice como irrelevante, ao passo que a maioria das empresas atribuiu muita (9,66%) ou extrema (44,44%) importância. Portanto, pouco mais da metade das empresas em lume manifestou preocupação com esse aspecto que pode comprometer a imagem da companhia perante sua clientela.
- 5) No conjunto dessas cinco informações a média das empresas que consideraram extremamente ou muito importante chegou a 54,20%, sendo que a importância atribuída

foi maior por parte das indústrias (média de 65,78%) se comparada com a do comércio/serviços (50,37%). Além disso, nas fábricas o percentual das que classificaram como irrelevante chegou a 20,00% dos respondentes, contra 40,25% das empresas não-fábricas.

O quadro revelado quanto ao grupo de indicadores acima pode ser qualificado como problemático, especialmente quanto à parca atenção dispensada aos indicadores que podem monitorar, mesmo que de forma incompleta, o ambiente de mercado onde essas companhias atuam. Isso poderá impactar negativamente na competitividade futura dessas empresas já que a maior parte das inovações nas organizações (especialmente as incrementais em produtos) se originam das necessidades dos clientes. Nesse sentido, o empreendedor terá dificuldade em realizar a análise do mercado de atuação justamente porque não dá a importância devida para o ambiente externo. Com isso, negligência sobre informações estratégicas para definir o cenário competitivo que permitem construir e adotar estratégias que gerem vantagens competitivas mais consistentes.

Em relação ao ângulo dos “Processos Internos” é válido salientar alguns aspectos. Os prazos médios de estoque, de clientes e de fornecedores podem ser utilizados para revelar informações muito úteis aos gestores, como a duração dos ciclos operacional e financeiro, bem como evidenciar a necessidade de investimento no capital de giro do negócio. Entretanto, cerca de um terço (em média) das empresas participantes da pesquisa consideraram “irrelevante” utilizar a mensuração do prazo médio de estoque (37,68%), do prazo médio de clientes (32,37%) e do prazo médio de fornecedores (31,40%). Mesmo que cerca de 44,44% dos respondentes tenham considerado ser “extremamente importante” o conhecimento do prazo médio de recebimento e também do prazo médio de pagamentos (47,34%), chamou a atenção que é menor o percentual dos que valorizam muito o prazo de estocagem (31,88%) na comparação com os que lhe atribuem baixa relevância (37,68%).

Quanto ao indicador “inadimplência (%)”, independente da conjuntura econômica ou do nível de estabilidade macroeconômica, o monitoramento deste costuma ser considerado fundamental para a saúde financeira das empresas. Na pesquisa em tela esse raciocínio foi corroborado por 45,89% dos respondentes; todavia, se apurou que para 31,88% esta métrica é irrelevante.

No que diz respeito ao parâmetro “gastos com logística (%)”, mesmo considerando que a microrregião da Amarel possui uma posição geográfica privilegiada em termos geoeconômicos e geopolíticos, os dispêndios com esse fator tendem a ser significativos, como apontou pesquisa da FIESC (2014) sobre o tema. Porém, no contexto das empresas abrangidas no estudo apurou-se que 36,71% dos respondentes informaram que consideram esse índice “irrelevante”, o que superou minimamente aqueles que assinalaram a opção “extremamente importante” no questionário (35,75%).

A pontualidade das entregas tem sido um critério de avaliação da qualidade dos fornecedores bastante valorizado nos últimos anos. Nesse sentido, as respostas coligidas apontam que 43,96% das empresas participantes atribuíram-lhe extrema importância (peso “5”) e 12,56% consideraram cabível avaliar com peso “4” na escala de “1” a “5”. Por outro lado, 33,82% dos respondentes mencionaram que este seria um indicador “irrelevante” (peso “1”).

Ainda, no que se refere ao tradicional indicador “produtividade”, se concluiu que 43,96% das empresas pesquisadas atribuem-lhe ínfima relevância (peso “1”), contra 36,23% que o citam como extremamente relevante (peso “5”). Isso induz a se pensar que não há uma preocupação acentuada com esse importante fator de competitividade em quase metade das companhias abrangidas pelo estudo.

Finalmente, no conjunto desses sete parâmetros relacionados aos processos internos foi apurado que a média das empresas industriais que consideraram-nos extremamente ou muito importante foi de 69,84%, contra 51,59% das companhias de comércio/serviços, enquanto que a média geral desses dois grupos foi de 55,56%. No caso dos que opinaram como irrelevante, a média foi de 20,95% nas indústrias e de 39,42% nas demais firmas.

No âmbito da perspectiva relacionada com “Aprendizado e Crescimento” extraiu-se da pesquisa os seguintes “achados”:

- Apurou-se, inicialmente, que é atribuída baixa importância à métrica “rotatividade de funcionários” por 38,16% dos gestores participantes, visto que escolheram o peso “1” para esse índice (contra 35,27% dos que qualificaram como “extremamente importante”). Além disso, constatou-se percentual elevado de respostas (34,30%) que julgaram ser irrelevante o indicador “absenteísmo” (número de faltas de funcionários), ao passo que 40,58% classificaram tal parâmetro como “extremamente importante”. Como os micro e pequenos empreendimentos não possuem, na maioria das situações, uma política de recursos humanos formalizada, esses resultados podem evidenciar dificuldades na gestão de pessoas.
- Quanto ao indicador relacionado ao número de projetos de P&D, o percentual de respondentes que o considerou irrelevante (40,58%) superou largamente as respostas que o qualificaram como extremamente importante (29,95%). Esses resultados denotam que parcela expressiva das empresas pesquisadas não prioriza esse assunto, o que pode prejudicar a competitividade destas futuramente. Esse resultado corrobora a pesquisa de Silva Neto e Teixeira (2011) que relata a existência de dificuldades para inovar nas empresas brasileiras, especialmente naquelas de pequeno ou médio porte.
- No que concerne ao desempenho comparativo entre indústrias e comércio/serviços, a média das respostas que adjetivaram como irrelevante chegou a 37,68%, sendo 22,22% no caso das indústrias e 41,98% no âmbito das firmas de comércio/serviços. Por outro lado, 62,22% das entidades fabris escolheram as opções extremamente ou muito importante, contra 44,24% das demais empresas pesquisadas (média geral de 48,15% para esse nível de importância).

Acerca do exposto, de forma resumida se pode salientar que os resultados mostraram que 38,16% das participantes não utilizavam esses indicadores. Além disso, as informações oriundas das medidas selecionadas para esta pesquisa foram consideradas relevantes somente por parte dos respondentes (médias de 54,20% para os parâmetros do grupo “Clientes/mercado”, de 55,56% no caso de “Processo Internos” e de 62,22% nas métricas de “Aprendizado & Crescimento”).

Nessa direção, de forma assemelhada ao contexto identificado nesta pesquisa, Callado (2016) também constatou níveis de utilização diferentes conforme o tipo de empresa quando comparou o uso de indicadores financeiros e não financeiros em empresas de uma cadeia agroalimentar de suprimentos (fornecedores de insumos, produtores rurais, distribuidores e varejistas). Ou seja, determinado grupo de indicadores era mais utilizado por um segmento que outro, o que foi verificado também no caso dos indicadores não financeiros priorizados nesta pesquisa.

Cogita-se, então, que esse cenário de baixa utilização e relativa importância atribuída a esses índices possa ser explicado, em parte, pela perspectiva defendida por Schiell e Landry (2014). Referidos autores, apoiados em trabalhos precedentes (LEVENTHAL, 1980 e GREENBERG, 1986), asseveram que os gerentes percebem como injustas as medidas de desempenho que são afetadas por fatores incontrolláveis (como as incertezas do ambiente

mercadológico, por exemplo). Nesse caso, a informação oriunda passa a ter mais “ruídos” e a ser menos informativa sobre os impactos das ações dos administradores, até porque estes seriam responsabilizados por eventos que estão fora de seu controle. Ainda, por se tratar de indicadores com maior subjetividade, os gestores tendem a ter maiores dificuldades em adotá-los em suas empresas (BENIN; DIEHL; MARQUEZAN, 2016). Esses dois pontos se aplicam à maioria dos indicadores não financeiros elencados neste estudo, mas seria prematuro afirmar que seriam as principais causas desses níveis reduzidos de uso e importância.

Outra possível explicação, mesmo que parcial, para o cenário identificado pode assentar-se na dificuldade de entendimento ou compreensão do significado dos indicadores em si e/ou das informações deles provenientes. Isso é pertinente de vez que 84,06% das empresas abrangidas eram de pequeno porte (até 50 funcionários) e 58,46% dos gestores não possuíam formação universitária completa. Essa hipótese está em linha com a afirmação de Hendriksen e Van Breda (2007) de que a compreensão dos termos contábeis é uma das maiores dificuldades dos gestores. Situação assemelhada, que corrobora tal assertiva, foi evidenciada por um dos resultados da pesquisa de Kos, Espejo e Raifur (2011) com 50 micros e pequenas empresas de Guarapuava (PR). Assim, é cabível aventar que essa limitação de conhecimento também possa ter contribuído para os resultados apurados no estudo ora relatado.

6 Conclusões

O estudo teve o propósito de obter resposta para questão ligada à frequência de utilização e à importância atribuída aos indicadores não financeiros pelos gestores das empresas da microrregião da Amarel. Com base nos dados e informações evidenciados nas seções precedentes considerou-se que a indagação proposta foi respondida adequadamente, tendo em lume que foram deslindados os níveis de utilização e de importância atribuída aos indicadores não financeiros nos dois grupos de empresas pesquisadas.

Além disso, a partir das respostas obtidas e do teste estatístico aplicado foi possível concluir a respeito das duas hipóteses pesquisadas. No caso da primeira, que cogitava a possibilidade de que o nível de utilização dos indicadores não financeiros seria igual nas empresas abrangidas, apurou-se que tal hipótese deve ser rejeitada, pois o *p-value* calculado pelo teste Mann-Whitney é inferior a “0,05”. Com isso, assume-se que há diferenças entre os dois grupos de empresas estudados.

Quanto à segunda hipótese, que versava sobre a possibilidade de haver igualdade no nível de importância atribuída pelas firmas pesquisadas, concluiu-se pela aceitação da mesma porque o *p-value* foi de 0,129. Esse resultado permite considerar que há igualdade entre os grupos de empresas quanto à importância dada aos indicadores mencionados.

Destarte, com base no exposto, os autores entendem ter atingido o objetivo de pesquisa, visto que foram identificados os níveis de importância e utilização dos indicadores não financeiros selecionados no contexto das companhias abrangidas.

Quanto às possíveis contribuições do estudo, além do cenário descortinado acerca dos aspectos mencionados anteriormente, considera-se que esta pesquisa contribuiu também no sentido de evidenciar algumas das informações mais valorizadas nas empresas da região citada. A partir disso, prestadores de serviços contábeis, entidades empresariais que visam colaborar com o aperfeiçoamento técnico de seus integrantes ou empresas que elaboram/comercializam *softwares* de gestão poderão definir um *mix* de serviços/produtos mais alinhado aos interesses das companhias instaladas nessa região. Além disso, esta pesquisa pode ser útil para professores e alunos de cursos de graduação e pós-graduação por descortinar o cenário acerca da utilização e importância desse tipo de indicador no contexto microrregional priorizado. Assim, além do

conhecimento gerado a respeito, pode servir para motivar novas pesquisas sobre, por exemplo, os fatores contingenciais que mais afetam a utilização desses indicadores ou o cotejamento com a realidade de outras regiões do país.

Por outro lado, o estudo apresenta como principal limitação a subjetividade da percepção dos respondentes quanto aos conceitos indagados. Mesmo que tenha se tentado reduzir esse problema com a inserção de um texto introdutório descrevendo cada parte incluída no questionário, provavelmente alguma dificuldade de compreensão pode ter se mantido e, eventualmente, prejudicado a veracidade dos dados coligidos. Adicionalmente, partiu-se da premissa de que as respostas obtidas são verdadeiras; entretanto, não há comprovação documental da frequência do uso e/ou da utilização (ou não) desses indicadores pelas empresas em tela como informado pelos respondentes.

Para finalizar, como os resultados obtidos neste estudo ainda deixam várias lacunas a sanar sobre o tema, a título de recomendação para trabalhos futuros propõe-se que sejam investigados os critérios de adoção de indicadores não financeiros por empresas de determinado segmento. Isso é pertinente de vez que diminuiriam as incertezas quanto à comprovação da efetiva utilização desses indicadores por parte das companhias. Além disso, seria interessante estudar por que os níveis de importância são tão distintos entre os indicadores citados, pois alguns são considerados “extremamente relevantes” e outros “irrelevantes”. Caberia, também, replicar pesquisa assemelhada em outras regiões do país, ou em segmentos específicos, com o fito de confrontar as realidades apuradas nesses contextos distintos, além de investigar se a tese defendida no estudo Schiell e Landry (2014) efetivamente se aplicaria a essas realidades.

Referências

- ABDEL-MAKSoud, A.; CHEFFI, W.; GHOUDI, K. The mediating effect of shop-floor involvement on relations between advanced management accounting practices and operational non-financial performance indicators. **The British Accounting Review**, v. 48, n. 2, p. 169-184, 2016. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2015.10.002>
- ALBRIGHT, T.; BURGESS, C. M.; HIBBETS, A. R.; ROBERTS, M. L. Four steps to simplify multimeasure performance evaluations using the balanced scorecard. **The Journal of Corporate Accounting & Finance**. New York, v. 21, n. 5, p. 63-68, July/Aug. 2010. doi:10.1002/jcaf.20613
- ANDRADE, M. M. de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- ANTONIALLI, F.; ANTONIALLI, L. M.; ANTONIALLI, R. Usos e abusos da escala Likert: estudo bibliométrico nos anais do ENANPAD de 2010 a 2015. In: Congresso de Administração, Sociedade e Inovação, 2016, Juiz de Fora (MG). **Anais...** CASI, 2016.
- ANTONY, J. P.; BHATTACHARYYA, S. Measuring organizational performance and organizational excellence of SMEs. Part 1: A conceptual framework. **Measuring Business Excellence**, v. 14, n. 2, p. 3-11, 2010. <https://doi.org/10.1108/13683041011047812>
- ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

AXSON, D. A. J. **The facets route to right answers**: refining approaches for better decision-making through performance reporting. Chicago: Strategic Leadership Forum, p. 6-10, May – Jun. 1999.

BANKER, R. D.; MASHRUWALA, R. The moderating role of competition in the relationship between nonfinancial measures and future financial performance. **Contemporary Accounting Research**, Toronto, v. 24, n. 3, p.763-793, 2007. doi:10.1506/car.24.3.4

BARNETT, M. L.; SALOMON, R. M. Beyond dichotomy: the curvilinear relationship between social responsibility and financial performance. **Strategic Management Journal**, v. 27 n. 11, p. 1101-1122, 2006. DOI: 10.1002/smj.557

BENIN, M. M.; DIEHL, C. A.; MARQUEZAN, L. H. F. A evidência de indicadores não financeiros de medição de desempenho por clubes de futebol brasileiros. In: Congresso ANPCONT, 10., 2016. **Anais...** ANPCONT, Ribeirão Preto, SP, 2016.

BEUREN, I. M.; RENGEL, S. Uso dos atributos de contabilidade gerencial propostos por Moores e Yuen (2001) em empresas de um segmento industrial de Santa Catarina. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios (RBGN)**. São Paulo, v. 14, n. 45, p. 453-479, out./dez. 2012. <https://doi.org/10.7819/rbgn.v14i45.929>

BEUREN, I. M.; SALLA, N. M. da C. G. Gerenciando por meio de medidas de desempenho: estudo do impacto em uma cooperativa médica. **Advances in Scientific and Applied Accounting**. São Paulo, v. 7, n. 1, p.38-65, 2014. DOI 10.14392/ASAA.2014070102

BEUREN, I. M.; TEIXEIRA, S. A. Avaliação dos sistemas de controle gerencial em instituições de ensino superior com o Performance Management and Control. **Revista de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação (Online)**, v. 11, p. 169-192, 2014. <http://dx.doi.org/10.4301/S1807-17752014000100010>.

BOAVENTURA, J. M. G.; SILVA, R. S. da.; BANDEIRA-DE-MELLO, R. Performance financeira corporativa e performance social corporativa: desenvolvimento metodológico e contribuição teórica dos estudos empíricos. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, v. 23, n. 60, p. 232-245, set./out./nov./dez. 2012. <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772012000300008>

BORTOLUZZI, S. C.; ENSSLIN, S. R.; ENSSLIN, L. Avaliação de desempenho multicritério como apoio à gestão de empresas: aplicação em uma empresa de serviços. **Gestão & Produção**, São Carlos, v. 18, n. 3, p.633-650, 2011. <http://dx.doi.org/10.1590/S0104-530X2011000300014>

BOURNE, M.; KENNERLEY, M.; FRANCO-SANTOS, M. Managing through measures: a study of impact on performance. **Journal of Manufacturing Technology Management**, v.16, n. 4, p. 373-395, 2005. <https://doi.org/10.1108/17410380510594480>

BRAMMER, S.; MILLINGTON, A. Does it pay to be different? An analysis of the relationship between corporate social and financial performance. **Strategic Management Journal**, v. 12, n. 29, p.1325-1343, 2008. DOI: 10.1002/smj.714

- BRUNI, A. L. **SPSS: guia prático para pesquisadores**. São Paulo: Atlas, 2012.
- BUTLER, J.; HENDERSON, S. C.; RAINBORN, C. Sustainability and the balanced scorecard: integrating green measures into business reporting. **Management Accounting Quarterly**, Montvale, v. 12, n. 2, p. 2-11, 2011.
- CALLADO, A. A. C. Relações entre o número de indicadores de desempenho utilizados e fatores contingenciais: evidências do contexto de uma cadeia agroalimentar de suprimentos. **Revista Contabilidade Vista & Revista**. Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, v. 27, n. 2, p. 48-63, mai/ago. 2016.
- CALLADO, A. A. C.; CALLADO, A. L. C.; ANDRADE, L. P. de. Padrões de utilização de indicadores de desempenho não financeiros: um estudo exploratório nas empresas de Serra Talhada/PE. **ABCCustos** Associação Brasileira de Custos, v. 3, n. 2, p. 1-23, mai./ago. 2008.
- CALLADO, A. A. C.; MENDES, E.; CALLADO, A. L. C. Um estudo empírico da significância das relações entre a elaboração de metas estratégicas e o uso de indicadores de desempenho. **Revista Iberoamericana de Contabilidade de Gestión**, v. 11, n. 21, p.1-15, 2013.
- CALLADO, A. L. C.; CALLADO, A. A. C.; ALMEIDA, M. A. A utilização de indicadores de desempenho não financeiros em organizações agroindustriais: um estudo exploratório. **Organizações Rurais & Agroindustriais**. Lavras, v. 10, n. 1, p.35-48, 2008.
- CALU, A. et al. Reporting of non-financial performance indicators - a useful tool for a sustainable marketing strategy. **Anfiteatru Economic**, v. 17, n. 40, p. 977-993, 2015.
- CARDINAELS, E.; VEEN-DIRKS, P. M. G. Financial versus non-financial information: the impact of information organizational and presentation in a balance scorecard. **Accounting Organizations and Society**, Oxford, New York, v. 35, n. 6, p.565-578, 2010.
- CARNEIRO, J. M. T.; SILVA, J. F.; ROCHA, A.; HEMAIS, C. A. Mensuração do desempenho organizacional: questões conceituais e metodológicas. In: ENCONTRO DE ESTUDOS EM ESTRATÉGIA, 2, 2005, Rio de Janeiro. **Anais do II 3Es**. Rio de Janeiro: ANPAD, 2005. CD-ROOM.
- CHIH, H. L.; CHIH, H. H.; CHEN, T. Y. On the determinants of corporate social responsibility: international evidence on the financial industry. **Journal of Business Ethics**, v. 93, n. 1, p. 115-135, 2010.
- CHIUCCHI, M. S.; MONTEMARI, M. Investigating the “fate” of Intellectual Capital indicators: a case study. **Journal of Intellectual Capital**, v. 17, n. 2, p. 238-254, 2016.
- CORONA, C. Dynamic performance measurement with intangible assets. **Review Accounting Studies**, Boston, v. 14, n. 2-3, p. 314-348, 2009.
- DEMÉNY, A.; MUSINSKI, Z. Social accounting: in the wake of the sustainability. **Club of Economics in Miskolc' TMP**, v. 12, Special Issue, p. 26-40, 2016.
<http://dx.doi.org/10.18096/TMP.2016.02.03>
-

DOČEKALOVÁ, M. P.; KOČMANOVÁ, A. Composite indicator for measuring corporate sustainability. **Ecological Indicators**, v. 61, p. 612–623, 2016.

EBERLE, V.; COLAUTO, R. D. Pressões institucionais e adoção do Balanced Scorecard: o caso de uma organização do setor elétrico do sul do Brasil. **Revista Contabilidade Vista & Revista**. Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, v. 25, n. 3, p. 95-120, set./dez.2014.

FAUZI, H., MAHONEY, L. S., RAHMAN, A. A. The link between corporate social performance and financial performance: evidence from Indonesian companies. **Issues in Social and Environmental Accounting**, v. 1, n. 1, p. 149-159, 2007.

FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA. FIESC. Programa catarinense de logística empresarial - PROCALOG: custos logísticos na indústria catarinense. Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina. Florianópolis: FIESC, 2014.

FOLAN, P.; BROWNE, J. A review of performance measurement: towards performance management. **Computers in Industry**, n. 56, p. 663-680, 2005.

FROST, B. **Performance metrics**: the new strategic discipline. Chicago: Strategic Leadership Forum, p. 34-35, May-Jun, 1999.

GALEMA, R.; PLANTINGA, A.; SCHOLTENS, B. The stocks at stake: return and risk in socially responsible investment. **Journal of Banking & Finance**, v. 32, n. 12, p. 2646-2659, 2008.

GALLOPÍN, G. Environmental and sustainability indicators and the concept of situational indicators: a systems approach. **Environmental Modeling and Assessment**, v. 1, n. 3, p. 101-117, 1996.

GEER, E. V.; TUIJL, H. F. J. M.; RUTTE, C. G. Performance management in healthcare: performance indicator development, task uncertainty, and types of performance indicators. **Social Science & Medicine**, Oxford, v. 69, n. 10, p. 1523-1530, 2009.

GOLDRATT, E. M. **A síndrome do palheiro**: garimpando informações num oceano de dados. São Paulo: Editora Educator, 1996.

GOLL, I.; RASHEED, A. A. The moderating effect of environmental munificence and dynamism on the relationship between discretionary social responsibility and firm performance. **Journal of Business Ethics**, v. 49, n. 1, p. 41-54, 2004.

GRANDO, A.; BELVEDERE, V. District's manufacturing performances: a comparison among large, small-to-medium-sized and district enterprises. **International Journal of Production Economics**, v. 104, n. 1, p. 85-99, 2006.
<http://dx.doi.org/10.1016/j.ijpe.2005.01.007>

GREENBERG, J. Determinants of perceived fairness of performance evaluations. **Journal of Applied Psychology**, Washington, v. 71, n. 2, p. 340-342, 1986.

GUIMARÃES, R. P.; FEICHAS, S. A. Q. Desafios na construção de indicadores de sustentabilidade. **Ambiente & Sociedade**. Campinas v. 12, n. 2, p. 307-323, jul./dez. 2009.

GUNASEKARAN, A.; PATEL, C.; MCGAUGHEY, R. E. A framework for supply chain performance measurement. **International Journal of Production Economics**, v. 87, 2004.

HADDAD, N. **Metodologia de estudos em ciências da saúde**: como planejar, analisar e apresentar um trabalho científico. São Paulo: Roca, 2004.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2007.

HENRI, J. Performance e measurement and organizational effectiveness: bridging the gap. **Managerial Finance**, v. 6, 2004. Disponível em:
<<http://www.emeraldinsight.com/journals.htm?articleid=865934&show=abstract>>.
Acesso em: 13/05/2016.

HRONEC, S. M. **Sinais vitais**: usando medidas de desempenho de qualidade, tempo e custo para traçar a rota para o futuro de sua empresa. São Paulo: Makron Books, 1994

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Cidades. Disponível em:
<<http://cidades.ibge.gov.br/xtras/home.php>>. Acesso em: 25/03/2016.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Estimativas populacionais para os municípios e para as Unidades da Federação brasileiros em 01.07.2016. Disponível em: http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/estimativa2016/estimativa_dou.shtm
Acesso em: 16/06/2017.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A estratégia em ação**: balanced scorecard. 9. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KOS, S. R.; ESPEJO, M. M. dos S. B.; RAIFUR, L. Compreensão e utilização da informação contábil pelos micro e pequenos empreendedores em seu processo de gestão. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 11. **Anais...** USP, São Paulo, 2011.

LEITE, E. G.; DIHEL, C. A.; MANVAILER, R. H. M. Práticas de controladoria, desempenho e fatores contingenciais: um estudo sobre empresas atuantes no Brasil. **Revista Universo Contábil**. FURB, Blumenau, v. 11, n. 2, p. 85-107, abr./jun., 2015.

LEVENTHAL, G. S. What should be done with equity theory? New approaches to the study of fairness in social relationships. In: GRERGEN, K. J. et al. (Eds.). **Social exchanges**: advances in theory and research. New York: Plenum Press, p. 257-255, 1980.

LOCKMAY, A.; COX, J. F. **Reengineering performance measurement**: how to align system to improve processes, products, and profits. New York: Irwin, 1994.

- LOHMAN, C.; FORTUIN, L.; WOUTERS, M. Designing a performance measurement system: a case study. **European Journal of Operational Research**, n. 156, p. 267-286, 2004.
- LUCENA, W. G. L.; MARCELINO, G. F. Avaliação de desempenho no ministério da ciência e tecnologia: um estudo do modelo de Sink e Tuttle. **Revista de Administração e Inovação**, v. 11, n. 2, p. 51, 2014.
- LUFT, J. Nonfinancial information and accounting: a reconsideration of benefits and challenges. **Accounting Horizons**, Sarasota, v. 23, n. 3, p. 307-325, 2009.
- LUITZ, M. P.; REBELATO, M. G. Avaliação do desempenho organizacional. In: Encontro Nacional de Engenharia de Produção, 23, 2003, Ouro Preto. In: ENEGEP. **Anais...** Ouro Preto, MG: ENEGEP, 2003. CD-ROOM.
- MACEDO, M. A. S.; CORRAR, L. J. Análise do desempenho contábil-financeiro de seguradoras no Brasil no ano de 2007: um estudo apoiado em Análise Hierárquica (AHP). **Contabilidade Vista & Revista**, v. 21, n. 3, p. 135-165, 2010.
- MACHADO, M. J. C. V. Balanced Scorecard: um estudo empírico sobre pequenas e médias empresas. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 15, n. 46, p. 129-148, jan./mar.2013.
- MARQUEZAN, L. H. F.; DIEHL, C. A.; ALBERTON, J. R. Indicadores não financeiros de avaliação de desempenho: análise de conteúdo em relatórios anuais digitais. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v.16, n. 2, p. 46-61, mai./ago. 2013.
- MARTIN, J. D.; PETTY, J. W. **Value based management**: the corporate response to the shareholder revolution. Boston: Harvard Business School Press, 2000.
- MIRANDA, L. C.; MEIRA, J. M.; WANDERLEY, C. A.; SILVA, A. C. M. Indicadores de desempenho empresarial divulgados por empresas norte-americanas. **Contabilidade Vista e Revista**, v. 14, n. 2, p. 85-103, 2003.
- MOORE, G. Corporate social and financial performance: na investigation in the U.K. supermarket industry. **Journal of Business Ethics**, v. 34, n. 3, p. 299-315, 2009.
- MUNARETTO, L. F.; CORRÊA, H. L. Indicadores de desempenho organizacional: uso e finalidades nas cooperativas de eletrificação do Brasil. **Revista Contabilidade Vista e Revista**. Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 27, n. 1, jan./abr. 2016.
- NDLOVU, S. Non-financial performance measures within public companies: a literature review. **Advances in Accounting, Finance & Economics**, v. 3, n.1, p. 1-12, 2010.
- PAPADIMITRIOU, D. Conceptualizing effectiveness in a non-profit organizational environment: An exploratory study. **International Journal of Public Sector Management**, v. 20, n. 7, p. 571-587, 2007.

PERERA, S.; BAKER, P. Performance measurement practices in small and medium size manufacturing enterprises in Australia. **Small Enterprise Research**, v. 15, n. 2, p. 10-30, 2007.

QUIROGA, R. **Indicadores de sustentabilidade y desarrollo sostenible: estado del arte y perspectivas**. Santiago de Chile: División de Medio Ambiente y Asentamientos Humanos, 2001.

RAFELE, C. Logistic service measurement: a reference framework. **Journal of Manufacturing Technology Management**, v. 15, n. 3, p. 280-290, 2004.
Doi:10.1108/17410380410523506

RAUEN, F. J. **Roteiros de iniciação científica: os primeiros passos da pesquisa científica desde a concepção até a produção e a apresentação**. Palhoça: Ed. UNISUL, 2015.

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

RICHARDSON, R. J. et al. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 1999.

RUF, B. M.; MURALIDHAR, K.; BROWN, R. M.; JANNEY, J. J.; PAUL, K. An empirical investigation of the relationship between change in corporate social performance and financial performance: a stakeholder theory perspective. **Journal of Business Ethics**, v. 32, n. 2, p. 143-156, 2001.

RUMMLER, G. A., BRANCHE, A. P. **Melhores desempenhos das empresas: uma abordagem prática para transformar as organizações através da reengenharia**. São Paulo: Makron Books, 1994.

SANTOS, G. E. de O. **Cálculo amostral**: calculadora on-line. Disponível em: <<http://www.calculoamostral.vai.la>>. Acesso em: 07/06/2017.

SCHIELL, E.; LANDRY, S. Percepção de controlabilidade e equidade da avaliação de desempenho. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**. São Paulo, v. 16, n. 52, p. 484-503, jul./set.2014.

SCHNIETZ, K. E.; EPSTEIN, M. J. Exploring the financial value of a reputation for corporate social responsibility during a crisis. **Corporate Reputation Review**, v.7, n. 4, p. 463-490, 2005.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS – SEBRAE. Santa Catarina em números: macrorregião sul. 2013. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Macrorregiao%20-%20Sul.pdf>>. Acesso: 25/03/2016.

SHROPSHIRE, C.; HILLMAN, A. A longitudinal study of significant change in stakeholder management. **Business and Society**, v. 46, n. 1, p. 63-87, 2007.

- SILVA NETO, A. T.; TEIXEIRA, R. M. Mensuração do grau de inovação de micro e pequenas empresas: estudo em empresas da cadeia têxtil de confecção em Sergipe. **RAI - Revista de Administração e Inovação** - versão eletrônica. São Paulo, v. 8, n. 3, p. 205 – 229, 2011.
- SKRINJAR, R.; BOSILJ-VUKSIC, V.; INDIHAR-STEMBERGER, M. The impact of business process orientation on financial and non-financial performance. **Business Process Management Journal**, v. 14, n. 5, p. 738-754, 2008.
- SOBOTA, A.; PELJHAN, D. Importance of different perspectives in integrated performance measurement systems. **Journal of Business Management**, n. 5, p. 6-18, 2012.
- STOJANOVIC, M. J.; STOJANOVIC, B. Performance indicators for monitoring safety management system in chemical industry. **Chemical Industry & Chemical Engineering Quarterly**, v. 15, n. 1, p. 5-8, 2009.
- SURROCA, J.; TRIBÓ, J. A. Managerial entrenchment and corporate social performance. **Journal of Business Finance & Accounting**, v. 35, n. 5, p. 748-789, 2008.
- SURROCA, J.; TRIBÓ, J. A.; WADDOCK, S. Corporate responsibility and financial performance: the role of intangible resources. **Strategic Management Journal**, v. 31, n. 3, p. 463-490, 2010.
- TRIOLA, M. F. **Introdução à estatística**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2005.
- WALTER, F.; BORNIA, A. C.; KLIEMANN NETO, F. J. Análise comparativa de duas metodologias para elaboração do Balanced Scorecard. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 24, 2000, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: ANPAD, 2000.
- WEGNER, D.; MISOCKSKY, M. C. Avaliação de desempenho de redes de pequenas empresas: contribuições da abordagem da produção de sentido. **Revista O&S**, v. 17, n. 53, p. 456-361, 2010.